

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

Ricardo da Silva Fiorin

**A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FRENTE À CONCORRÊNCIA
DESLEAL**

Santa Maria, RS

2018

Ricardo da Silva Fiorin

**A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FRENTE À CONCORRÊNCIA
DESLEAL**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador: Prof. Me. Matheus Silva De Gregori
Co-orientador: Prof. Me. Luiz Fernando S. Camargo

Santa Maria, RS


2018

Ricardo da Silva Fiorin


**A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FRENTE À CONCORRÊNCIA
DESLEAL**

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação em Direito, da Universidade
Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como
requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.


Aprovado em 09 de julho de 2018:



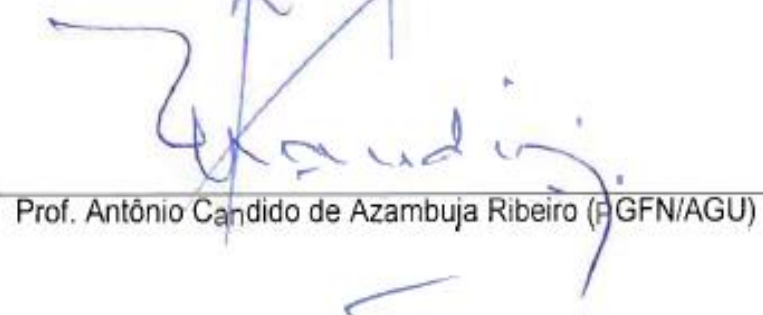
Prof. Me. Matheus Silva De Gregori (UFSM)
(Orientador)



Prof. Me. Luiz Fernando S. Camargo (UFSM)
(Co-orientador)



Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri (UFSM)



Prof. Antônio Candido de Azambuja Ribeiro (PGFN/AGU)

Santa Maria, RS

2018

De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça. De tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar-se da virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha de ser honesto.

(Rui Barbosa)

AGRADECIMENTOS

Meu agradecimento maior se deve as mulheres da minha vida, minha Esposa Pascale, minha mãe Alzira, minhas duas filhas Ana Carolina e Maria Fernanda. Minha mãe, com seu amor incondicional, desenhou meu caráter e permitiu que eu vivesse cada um dos meus sonhos, apoio incondicional em todos os momentos e em todas as escolhas, em especial, a que se concretiza neste trabalho.

À minha esposa, Pascale, minha amiga, meu amor, minha companheira de todos os momentos, agradeço por ser e me fazer ser feliz. Agradeço por defender nosso amor sob qualquer circunstância, pela incrível capacidade de tornar nosso sentimento cada vez mais forte e por ter me dado duas preciosidades, minhas filhas, que têm a enorme sorte de tê-la como mãe.

À minha filha, Ana Carolina, que nasceu com o pai estudante, que acompanhou cada saída as aulas, eu com o coração apertado, ela me esperando sempre de braços abertos, junto com sua mãe. Este tempo não se recupera, mas tenho certeza que foram vividos com muita intensidade, em todos os momentos que pude estar presente.

À minha filha, Maria Fernanda, que veio para iluminar nossas vidas com sua alegria e simpatia, agradeço pelos dois anos de intenso aprendizado, eis que nos mostrou que a paternidade é algo indescritível e o melhor dos mundos.

Agradeço também ao grande homem, meu pai, Dorli, sempre torcendo por mim e sofrendo em silêncio pelas dores da vida. Sou grato pelo exemplo de integridade e humanidade, qualidades que espero conseguir transmitir e cultivar sempre durante minha existência. Aos meus irmãos, Alessandra e Rodrigo (in memoriam) obrigado pelo que são e foram, por me permitirem encontrar na amizade de vocês cumplicidade, apoio e identidade. Vocês tornaram minha trajetória mais feliz.

Aos Professores Matheus S. de Gregori e Luiz Fernando S. Camargo, agradeço por terem aceitado a tarefa de me orientar neste trabalho, cujos fins não vieram para agradar o status quo existente. Aos colegas do curso de direito da UFSM e da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, agradeço pela oportunidade de adquirir conhecimento, crescer pessoalmente e alcançar este objetivo, que muito engrandece minha vida.

RESUMO

A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FRENTE À CONCORRÊNCIA DESLEAL

AUTOR: Ricardo da Silva Fiorin

ORIENTADOR: Prof. Me. Matheus Silva De Gregori

CO-ORIENTADOR: Prof. Me. Luiz Fernando S. Camargo

O Direito à livre concorrência é de todos, do empresário, do Estado e, principalmente, dos consumidores, que arcam com o ônus da tributação, seja diretamente no preço dos produtos, seja no custo de produção. A atuação dos diversos agentes envolvidos na fiscalização, cobrança, contencioso administrativo e judicial não necessariamente reflete uma busca pela equidade entre os contribuintes, esbarrando nos enlaces burocráticos estatais ou na falta de sintonia entre os órgãos de Fiscalização, o Poder Judiciário e o Ministério Público. Assim, nesta monografia, fez-se o seguinte questionamento: - Seria possível uma mudança nos paradigmas de atuação da Administração Tributária, relativizando-se a vinculação administrativa em prol da eficácia e da neutralidade da tributação no mercado concorrencial? Buscando responder este questionamento, fizemos a utilização do método de abordagem indutivo, analisando e comparando os atuais processos de trabalho, sua efetividade e os efeitos concretos das decisões judiciais, da legislação tributária e da jurisprudência sobre o comportamento dos contribuintes ao longo do tempo e frente ao mercado concorrencial. A burocracia, o engessamento dos processos de Fiscalização, a falta de gestão dos passivos tributários, as decisões judiciais desencontradas e distantes da realidade fática causam enormes prejuízos, que ficam ocultos por trás do sigilo fiscal e da falta de transparência, que circundam a atividade tributária. Com base nos resultados qualitativos e quantitativos, propomos mudanças nos conceitos, na legislação e ações, capazes de tornar a Administração Tributária uma verdadeira gestora do trinômio fiscalização-cobrança-arrecadação, maximizando seus resultados dentro de uma política tributária de longo prazo. Demonstramos que toda a engrenagem, que deveria funcionar para o fim último de aumentar os recursos públicos pela tributação de todos, na medida de suas capacidades contributivas, não cumpre seu papel adequadamente, por vezes privilegiando quem está à margem da lei e que atua de forma desleal no mercado concorrencial.

Palavras-chave: Livre concorrência. Princípios constitucionais Administração tributária. Sonegação fiscal.

ABSTRACT

THE PERFORMANCE OF TAX ADMINISTRATION IN THE FACE OF UNFAIR COMPETITION

AUTHOR: Ricardo da Silva Fiorin

ADVISER: Prof. Me. Matheus Silva De Gregori

COADVISER: Prof. Me. Luiz Fernando S. Camargo

The right to free competition belongs to everyone, the executives, the State and, mainly, the consumers, which bear the burden of taxation, either directly in the price of the products, or in the cost of production. The performance of several agents involved in oversight, charging, administrative and judicial litigation doesn't necessarily reflect on a search for equality between taxpayers, bumping into bureaucratic links or lack of harmony amongst the supervisory bodies, the Judiciary Branch and the Public Prosecutor's Office. Therefore, in this monography, the following questioning was made: Would it be possible to change the paradigms of performance of the Tax Administration, with a view to ensuring the administrative linkage to the effectiveness and neutrality of taxation in the competitive market? Seeking to answer this questioning, we used the inductive approach method, analyzing and comparing the current work process, its effectiveness and the concrete effects of the judicial decisions, the tax legislation and jurisprudence on taxpayers's behavior over time and against the competitive market. The bureaucracy, the tightening of the fiscalization process, the lack of management of tax liabilities, the judicial decisions that are inconsistent and distant from factual reality cause enormous losses, that are hidden behind fiscal confidentiality and the lack of transparency, that surround the tax activity. Based on the qualitative and quantitative results, we propose changes in the concepts, legislation and actions, capable of making the Tax Administration a true manager of the trinomial fiscalization-charging-collection, maximizing its results within a long-term tax policy. We have shown that all gear, that should work for the end of increasing public resources through the taxation of everyone, to the extent of their contributory capacities, does not fulfill its role properly, at times privileging who is on the fringe of the law and acting unfairly in the competitive market.

Keywords: Free competition. Constitutional principles. Tax administration. Tax evasion.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Recuperação média dos créditos AL ICMS (relativo as auditorias fiscais)	22
Gráfico 2 – Percentual de recuperação dos valores lançados e em relação ao quantitativo de processos em julgamento nas instâncias administrativas.....	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Inadimplência Geral do Estado X Inadimplência Devedores Contumazes	17
Tabela 2 – Recuperação média da inadimplência, por tipo de crédito, até abril de 2015	22
Tabela 3 – Créditos constituídos pelas Autoridades Fiscais Federais em 2010.....	23
Tabela 4 – Contribuintes Ativos em 2008 e ao final de 2016, com auditorias fiscais em 2012.....	25
Tabela 5 – Arrecadação total antes e depois das denúncias criminais.....	30
Tabela 6 - Arrecadação total dos 129 estabelecimentos e percentual em relação ao total.....	30
Tabela 7 – Situação das Ações Penais x Execuções Fiscais no âmbito do RS.....	32
Tabela 8 – Relação de Créditos Tributários constituídos em 2012 em fases judiciais	36
Tabela 9 – Maiores devedores inscritos em Dívida Ativa – DAT no RS.....	53
Tabela 10 – Evolução Arrecadação REF x RS.....	57
Tabela 11 – Evolução da Arrecadação e Faturamento dos Frigoríficos Monitorados .	62

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DANO CONCORRÊNCIAL, NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO	13
2.1 DADOS GERAIS ACERCA DA SONEGAÇÃO FISCAL.....	14
2.2 AÇÕES E LIMITES À ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA DO FISCO.....	18
2.2.1 Cobrança de créditos tributários	20
2.2.2 Lançamentos tributários e seus efeitos	25
2.2.3 Análise do comportamento de contribuintes pós autuações	27
2.3 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO PÓS DENÚNCIA CRIMINAL	29
2.4 AS EXECUÇÕES FISCAIS E O DANO AO MERCADO CONCORRÊNCIAL	34
2.5 A INTERFERÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO.....	38
3 CAMINHOS PARA UMA MUDANÇA DE PARADIGMAS NA ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	43
3.1 ESTRUTURAÇÃO DE UMA COBRANÇA ADMINISTRATIVA.....	46
3.2 GRUPOS DE TRABALHO INTEGRADOS	48
3.3 FLEXIBILIZAÇÃO DO SIGILO FISCAL.....	51
3.4 PROCEDIMENTOS EM CASOS CONCRETOS	55
3.4.1 Devedores contumazes e o regime especial de fiscalização – REF	55
3.4.2 Devedores contumazes e a apropriação indébita de tributos	58
3.4.3 Ações setoriais	61
3.5 MUDANÇAS LEGISLATIVAS E INTERPRETATIVAS	63
4 CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

O contexto atual das práticas evasivas tributárias é amplo e produz diferentes impactos no mercado concorrencial. Condutas isoladas, iniciadas e provocadas pelo próprio contribuinte, como uma omissão de saídas, lançamentos de créditos inexistentes, em geral, não chegam a afetar o mercado de modo substancial. Porém, existem fatores exógenos ao processo decisório individual do contribuinte, os quais acabam por determinar as escolhas de empresários pelas práticas evasivas, sob pena de perderem espaço concorrencial.

Percebe-se, nos casos de grandes desvios concorrenciais vinculados ao recolhimento dos tributos, que há um abismo entre os bons e maus contribuintes. A prática predatória, nestes casos, recebe a tutela de parte do poder estatal, favorecendo a prática de crimes de “colarinho branco tributários”. A descriminalização de condutas, mesmo que materialmente reconhecidas, a instituição de normas lenientes e interpretações desfavoráveis ao bom funcionamento do mercado concorrencial afetam de forma desproporcional o desempenho e atuação das Administrações Tributárias e do livre mercado.

As Administrações Tributárias, de um modo geral, não são munidas de instrumentos gerenciais com amplos acessos às suas autoridades, nem tem na sua cultura o acompanhamento posterior sobre o comportamento dos contribuintes atingidos pelas autuações fiscais. Muitas vezes, tais instituições ainda são compartimentadas em setores que pouco se comunicam, a tal ponto que, quem lança os tributos, não acompanha a sua cobrança, não sabe se o crédito tributário foi mantido ou anulado nos contenciosos administrativos, muito menos recebe retorno das consequências judiciais. Os indícios de fraudes, recebidos processados por setores centralizados, em lugares distantes da realidade econômica local do contribuinte analisado, acabam negligenciando a capacidade contributiva dos contribuintes.

Na seara jurídica, cabe destaque o fato de que os Ministros, que atualmente compõem o Supremo Tribunal Federal – STF, parecem estar mais sensíveis aos efeitos dos desvios concorrenciais. Até então, inúmeros julgados contrários à Fazenda Pública dizem que o Estado já dispõe de meios privilegiados para cobrar seus créditos tributários através da lei de execuções fiscais, citando as antigas súmulas nº 70, 323 e 547, do STF, que tratam da impossibilidade de interdição, apreensão de mercadorias

e negativa na aquisição de estampilhas, quando o contribuinte tem débitos com o Fisco, como se toda e qualquer ação da Administração Tributária fosse enquadrada nestas súmulas e, portanto, inconstitucionais.

O contribuinte mal-intencionado procura agir de forma planejada sobre os espaços legais e jurídicos deixados pelo ordenamento e jurisprudência. Caso típico é do chamado “devedor contumaz” de impostos. Tais contribuintes atuam livremente sem que o Estado disponha de mecanismos capazes de frear sua inadimplência contumaz, dolosa, uma vez que, em geral, o fato de declarar os impostos e não pagar, não é considerado crime nos Tribunais. A jurisprudência se apoia na doutrina de eminentes tributaristas e advogados, como Roque Antônio Carrazza e Hugo de Brito Machado.

Ações penais propostas contra a inadimplência reiterada, assim como os chamados Regimes Especiais de Fiscalização – REFs, usados por algumas Administrações Tributárias para regularizar os pagamentos futuros de tributos de inadimplentes reincidentes, que seriam alguns dos poucos mecanismos de que o Estado dispõe contra a prática de concorrência desleal, são rechaçados veementemente pela doutrina e no Supremo Tribunal Federal. Do ponto de vista da literalidade da Lei, a inadimplência reiterada é infração penal perfeitamente tipificada no inciso II, do art.2º, da Lei 8.137/90, que define como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação. Este é o entendimento do professor e penalista Guilherme de Souza Nucci, por exemplo.

No âmbito da Administração Tributária do Rio Grande do Sul e, considerando o arcabouço jurídico existente, estabeleceu-se a problemática: é possível qualificar as ações do Estado na busca por uma neutralidade da tributação no mercado concorrencial? Para responder este questionamento, analisamos os impactos de ações administrativas sobre casos concretos e as interferências judiciais e legais, dentro do âmbito tributário. Traçamos qual seria o caminho ideal ou possível para que a Administração Tributária atue pautada na defesa do mercado concorrencial, levando em consideração os princípios constitucionais, sua atividade vinculada e a legalidade.

Foi através do método de abordagem indutivo que buscamos verificar os efeitos concretos das decisões judiciais, jurisprudência e ações administrativas sobre o comportamento dos contribuintes frente à livre concorrência. A pesquisa foi baseada em decisões polêmicas do STF, STJ e métodos de trabalhos dos Fiscos, sejam

preventivos ou repressivos e seus aspectos psicológicos sobre o comportamento futuro dos contribuintes.

Para a elaboração da presente monografia usamos os métodos procedimentais monográfico e comparativo. O método monográfico foi aproveitado para o levantamento de recentes e polêmicas decisões do Pretório Excelso e do Superior Tribunal de Justiça e políticas de fiscalização da Administração Tributária, predominantemente, acerca de seus efeitos sobre o mercado concorrencial. O comparativo auxiliou na tentativa de estabelecer as melhores alternativas jurídicas, administrativas e legais frente a concorrência desleal provocada pela sonegação fiscal, à luz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia e livre concorrência.

Foi utilizada, como técnica de pesquisa, a pesquisa bibliográfica e documental. Na pesquisa bibliográfica foi feita a seleção e leitura de artigos, teses, dissertações e livros (doutrinários) relacionados ao tema proposto. A documental foi através da leitura de leis, da jurisprudência, dados fiscais provenientes da Administração Tributária Gaúcha e atinentes aos objetivos da presente pesquisa, cujo uso foi devidamente autorizado pela Subsecretaria da Receita Estadual, através do processo administrativo nº 17/139604¹.

O objetivo geral deste trabalho é examinar as ações desenvolvidas pela Administração Tributária gaúcha frente à concorrência desleal causada pela sonegação fiscal. Examinou-se, também, quais seriam as melhores estratégias para atingir-se o máximo de eficácia nas ações do Estado, diante do mercado concorrencial.

A seguir serão apresentados os dados e resultados desta pesquisa. No próximo capítulo são feitas introduções sobre a Administração Tributária e apresentados dados sobre a sonegação fiscal no Brasil, buscando-se, paralelamente, investigar se as ações desenvolvidas no âmbito da Administração Tributária podem ser lesivas ou protetivas ao mercado concorrencial, explicitando aspectos jurídicos e operacionais que impactam sobre os princípios constitucionais da isonomia, livre iniciativa e capacidade contributiva. No terceiro capítulo avaliamos alguns mecanismos de ação para coibir os efeitos da sonegação fiscal sobre o mercado concorrencial e possíveis mudanças legais e interpretativas, dentro do âmbito tributário.

¹ Processo interno da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DANO CONCORRÊNCIAL, NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO

No Rio Grande do Sul, a Administração Tributária é exercida pela Receita Estadual, nos termos da Lei Complementar nº 13.452, de 26 de abril de 2010, chamada de Lei Orgânica da Administração Tributária (LOAT). Entre as funções institucionais da Receita Estadual, estão as de gerir, planejar, normatizar, executar as atividades de Fiscalização, Cobrança, Arrecadação, Julgamentos Administrativos, Inscrição em Dívida Ativa, Assessoramento na Política Econômico-Tributária, entre outras, definidas no art.2², deste diploma legal.

Ao Auditor-Fiscal, órgão responsável pela execução, nos termos do capítulo V, da LC 13.452/10, bem como da administração e coordenação das atividades dentro da Receita Estadual, é assegurada autonomia funcional, nos termos do parágrafo único, do art.3³, da Lei nº 13.452/10. São amplas as atribuições delineadas aos Auditores-Fiscais, os deveres e responsabilidades, entre eles gerir e administrar a cobrança administrativa, constituir créditos tributários, controlar as metas de recuperação de créditos, avaliando o desempenho de cada unidade da Receita Estadual, além de outras estabelecidas nas mais de 70 alíneas, dos incisos I, II e III, do art.18, da Lei nº 13.452/10.

A LOAT permitiu as autoridades fiscais estaduais a autonomia funcional, prezando-se pela independência em detrimento das chamadas ordens de serviço – OS, aplicadas ao Fisco Federal, por exemplo. A competência destes servidores abrange todo o território gaúcho e seus acessos aos sistemas informatizados e dados da Receita são amplos, o que tem garantido a realização de inúmeros estudos, nas diversas Delegacias da Receita Estadual, acerca da eficiência da atividade de Fiscalização, Cobrança e Arrecadação, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.

O fato do Auditor também ser a autoridade responsável pela cobrança administrativa, inclusive inscrição em dívida ativa dos créditos tributários e não-tributários, facilita a obtenção de dados acerca da eficiência da cobrança e criação de

² Art. 2.º São funções institucionais da Receita Estadual: I - gerir, administrar, planejar, normatizar e executar as atividades de fiscalização e de imposição tributária; II - gerir, administrar, planejar, normatizar e executar a arrecadação das receitas públicas estaduais; III - gerir, administrar, planejar, normatizar e executar a cobrança administrativa dos créditos tributários e não-tributários, inclusive a inscrição como dívida ativa; (...)

³ Art. 3.º (...) Parágrafo único. Fica assegurada autonomia funcional aos integrantes da carreira de que trata o art. 10 desta Lei Complementar.

políticas de recuperação de créditos, até seu ajuizamento, ficando as execuções fiscais a cargo da Procuradoria Geral do Estado - PGE.

Segundo os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil Mauro S. Bogéa Soares e Murilo R. Soares da Cunha, na obra *A Fiscalização sob o Enfoque da Administração Tributária*⁴, para bem cumprir com sua missão, a Administração Tributária deve contar com um “modelo de gestão e organizacional centrado nos clientes da administração e nos objetos de sua ação e comprometido com resultados no curto prazo, objetivos no longo prazo e com autonomia sobre os meios.” Na mesma obra, os autores afirmam: “Pode-se concluir, assim, que, enquanto a administração tributária dá o limite da eficácia do sistema tributário, o êxito no exercício da função de fiscalização define o limite da própria efetividade da administração tributária. ”

Assim, procuraremos discutir nos próximos tópicos o panorama atual da Administração Tributária. Iniciaremos pela sonegação fiscal no Brasil e no Rio Grande do Sul (item 2.1) e apresentaremos alguns estudos embasados em dados disponibilizados pela Receita Estadual e Federal, com ênfase especial sobre o mercado concorrencial (2.2) e ações junto ao Ministério Público (2.3).

2.1 DADOS GERAIS ACERCA DA SONEGAÇÃO FISCAL

A sonegação, ou corrupção privada, termo utilizado em artigo publicado pelo Auditor-Fiscal João Carlos Loebens⁵, segundo estudos elaborados pelos Procuradores da Fazenda Nacional e disponibilizado na Internet⁶, gira em torno de 500 bilhões de reais por ano, no Brasil. Tais valores representam muito mais que os recursos públicos desviados pela corrupção e impactam de forma direta na falta de recursos para gerir o Estado e também de forma indireta, uma vez que os custos para recuperar estes valores se avolumam ao longo dos anos com a manutenção de estruturas judiciais e administrativas para tentar recuperar parte destes valores sonegados.

⁴ SOARES, M.; CUNHA, M. *A Fiscalização sob o Enfoque da Administração Tributária*. In: **Seminário Internacional Sobre Fiscalização Tributária**. 2010. Disponível em <<https://fiscaldetributos.blogspot.com.br/2010/11/fiscalizacao-sob-o-enfoque-da.html>>. Acesso em 01 fev. 2018.

⁵ LOEBENS, João Carlos. "Corrupção Pública" versus "Corrupção Privada". In: **Instituto Justiça Fiscal**. 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/?p=3122>>. Acesso em: 14 jun. 2018.

⁶ Site. **Quanto Custa o Brasil**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

Nas palavras do Ministro Ricardo Lewandowski, proferidas no recurso extraordinário nº 550.769⁷, em parte reproduzida, existe no Brasil uma “macrodelinquência tributária”, que faz do Estado um mero telespectador das práticas evasivas desenvolvidas:

[...] estamos diante de um caso absolutamente excepcional, estamos diante de uma macrodelinquência tributária reiterada. São firmas que se dedicam a essa atividade de forma ilícita, na clandestinidade. Quando o Fisco fecha uma dessas empresas, imediatamente outra é reaberta, e assim sucessivamente, sem pagar o IPI, numa concorrência absolutamente predatória. Não estamos diante de uma situação normal em que a empresa que atua lícitamente merece toda a proteção constitucional [...].

Uma minoria de contribuintes é capaz de causar uma significativa distorção do mercado concorrencial. Luiz Fernando Barboza dos Santos, Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, falando sobre o princípio da neutralidade, positivado no art. 146-A, da Constituição Federal, em artigo publicado na Revista da Associação dos Procuradores do Estado do Rio Grande do Sul, nos diz⁸: “o princípio da neutralidade tributária deve ser compreendido como o dever do Estado de evitar que a livre concorrência sofra danos decorrentes da tributação”.

Neste aspecto, evocamos as palavras do Tributarista e Professor Marco Aurélio Greco, em seu livro *Planejamento Tributário*⁹:

Outro ponto fundamental da minha concepção é o de que ninguém está obrigado a pagar o maior tributo possível, mas também não estou dizendo que qualquer menor tributo possível estará protegido pelo ordenamento e terá seus efeitos por ele garantidos.

O tributarista, nesta obra, afirma que nosso ordenamento não protege qualquer forma de planejamento tributário e, aí incluímos a decisão deliberada do empresário de não pagar seus tributos, mesmo que os declare todos os meses.

As infrações contra a Ordem Tributária orbitam em dois grandes grupos. Um, relativo aos valores omitidos à tributação, seja pela diminuição dos valores a pagar

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 550.769**. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em: 02 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2524898>>. Acesso em: 22 jan. 2018.

⁸ SANTOS, B.F.L. Sonegação Fiscal e Livre Concorrência. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, p.1-21. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGACAO_FISCAL_LIVRE_CONCORRENCIA.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

⁹ GRECO, A.M. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011, p. 71.

com a utilização de créditos/abatimentos superiores aos reais, seja pela omissão de saídas/faturamento ou redução da base de cálculo tributável. O outro grupo é representado pelos inadimplentes contumazes, quando o empresário declara o imposto devido, mas não recolhe aos cofres públicos, de forma arquitetada, dolosa, já que dispõe de recursos financeiros para tal.

Estes dois macros grupos recebem respostas diferentes do Estado. O primeiro, quando sofre fiscalização, em tese, pratica crime tributário e está sujeito a responder por isso perante os órgãos judiciais. Já o segundo, em geral, é tratado com extrema leniência, em especial pelo Poder Judiciário, que entende que, neste caso, inexistente tipificação penal ou ela é aplicável a poucos tributos ou situações jurídicas bem específicas.

Quanto ao primeiro grupo, relativo aos créditos tributários resultantes de auditorias fiscais, temos estudos, divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, de 2009¹⁰, com as seguintes conclusões:

A Sonegação das empresas brasileiras vem diminuindo, mas ainda corresponde a 25% do seu faturamento; - Faturamento não declarado é de R\$ 1,32 trilhão; - Tributos sonegados pelas empresas somam R\$ 200 bilhões por ano; - Somados aos tributos sonegados pelas pessoas físicas, sonegação fiscal no Brasil atinge 9% do PIB - Cruzamento de informações, retenção de tributos e fiscalização mais efetiva são os principais responsáveis pela queda da sonegação; - Contribuição Previdenciária (INSS) é o tributo mais sonegado, seguida do ICMS e do Imposto de Renda; - Índícios de sonegação estão presentes em 65% das empresas de pequeno porte, 49% das empresas de médio porte e 27% das grandes empresas (...).

Tais valores são estimativas, com base em percentuais aplicados no ano de 2009 e não refletem necessariamente os valores atuais, uma vez que a Administração Tributária evoluiu consideravelmente nos controles eletrônicos de dados, em especial com a criação das escriturações fiscais digitais, acessos a sistemas informatizados de órgãos públicos e a consolidação da nota fiscal eletrônica. Também pode-se citar a instituição de mecanismos de centralização da arrecadação nas maiores empresas, como a substituição tributária.

No que diz respeito ao segundo macro grupo, relativo aos contribuintes que declaram os impostos devidos, mas não recolhem no prazo legal, o impacto sobre o

¹⁰ AMARAL, Gilberto Luiz do; et. al. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. In: **Instituto Brasileiro de Direito Tributário**. 2009. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

mercado concorrencial pode ser visualizado com mais clareza na tabela 1, na sequência, que compara a inadimplência total no Estado do RS com as praticadas pelos chamados devedores contumazes, em termos percentuais de valores e representatividade. Trata-se de relatório elaborado pela Administração Tributária, relativo ao período de 2012 até agosto de 2015, encaminhado ao Supremo Tribunal Federal - STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 4854, na qual o Partido Social Liberal – PSL contesta a constitucionalidade de um Regime Especial de Fiscalização – REF, instituído pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 1 – Inadimplência Geral do Estado X Inadimplência Devedores Contumazes

Período	INADIMPLÊNCIA CONTUMAZES	INADIMPLÊNCIA GERAL DO ESTADO	% DA INADIMPLÊNCIA DOS CONTUMAZES	QUANTIDADE DE ESTAB. CONTUMAZES CAT. GERAL	QUANTIDADE DE ESTAB. ATIVOS CAT. GERAL	% DE ESTAB. CONTUMAZES NO ESTADO
01/2012 a 12/2012	R\$ 23.081.580,89	R\$ 57.152.069,56	40,39%	997	75502	1,24%
02/2012 a 01/2013	R\$ 23.587.132,94	R\$ 55.381.191,46	42,59%	985	78701	1,19%
03/2012 a 02/2013	R\$ 23.482.966,09	R\$ 53.578.152,23	43,83%	948	78746	1,17%
04/2012 a 03/2013	R\$ 23.113.688,89	R\$ 55.689.846,86	41,50%	965	77891	1,23%
05/2012 a 04/2013	R\$ 24.433.231,75	R\$ 56.483.750,91	43,26%	1095	76588	1,35%
06/2012 a 05/2013	R\$ 23.131.472,16	R\$ 56.957.058,73	40,61%	988	77077	1,28%
07/2012 a 06/2013	R\$ 24.271.923,42	R\$ 57.544.680,78	42,18%	1046	68599	1,53%
08/2012 a 07/2013	R\$ 24.010.454,93	R\$ 58.622.628,84	40,96%	1024	68734	1,49%
09/2012 a 07/2013	R\$ 23.679.508,87	R\$ 59.771.108,02	39,62%	969	68499	1,45%
10/2012 a 09/2013	R\$ 22.099.831,41	R\$ 60.313.605,68	36,64%	974	68344	1,43%
11/2012 a 10/2013	R\$ 22.779.246,49	R\$ 61.160.639,11	37,24%	1071	69176	1,55%
12/2012 a 11/2013	R\$ 22.408.795,20	R\$ 61.273.007,77	36,56%	1021	68955	1,48%
01/2013 a 12/2013	R\$ 17.800.092,17	R\$ 61.399.583,11	28,99%	787	68545	1,15%
02/2013 a 01/2014	R\$ 17.963.145,15	R\$ 61.458.370,80	29,23%	782	71508	1,09%
03/2013 a 02/2014	R\$ 19.290.964,33	R\$ 64.941.592,21	29,71%	784	66167	1,18%
04/2013 a 03/2014	R\$ 24.015.346,22	R\$ 71.341.481,41	33,66%	978	65318	1,50%
05/2013 a 04/2014	R\$ 25.946.537,08	R\$ 76.436.111,68	33,95%	999	65623	1,52%
06/2013 a 05/2014	R\$ 26.974.921,36	R\$ 76.857.228,06	35,10%	1010	64894	1,56%
07/2013 a 06/2014	R\$ 29.142.901,10	R\$ 77.541.393,77	37,58%	1047	64701	1,62%
08/2013 a 07/2014	R\$ 29.070.444,25	R\$ 77.961.941,02	37,29%	1064	64546	1,65%
09/2013 a 08/2014	R\$ 31.201.851,28	R\$ 78.334.775,09	39,83%	1087	64856	1,68%
10/2013 a 09/2014	R\$ 29.101.840,16	R\$ 79.545.723,85	36,59%	1099	64446	1,71%
11/2013 a 10/2014	R\$ 25.166.909,05	R\$ 79.941.529,14	31,48%	923	65146	1,42%
12/2013 a 11/2014	R\$ 29.813.878,32	R\$ 79.682.192,36	37,42%	1092	64616	1,69%
01/2014 a 12/2014	R\$ 29.682.889,84	R\$ 79.847.526,06	37,17%	1017	64861	1,57%
02/2014 a 01/2015	R\$ 29.057.716,44	R\$ 76.533.569,60	38,06%	995	75876	1,31%
03/2014 a 02/2015	R\$ 29.868.542,87	R\$ 70.545.540,08	42,33%	994	70794	1,40%
04/2014 a 03/2015	R\$ 29.794.919,11	R\$ 67.051.212,80	44,43%	1044	67410	1,55%
05/2014 a 04/2015	R\$ 28.487.048,46	R\$ 68.322.328,15	41,70%	1051	66195	1,59%
06/2014 a 05/2015	R\$ 29.547.330,81	R\$ 67.837.897,04	43,56%	1067	65676	1,68%
07/2014 a 06/2015	R\$ 28.982.954,72	R\$ 66.961.078,05	43,28%	1081	65327	1,71%
08/2014 a 07/2015	R\$ 29.107.995,13	R\$ 67.364.041,23	43,21%	1086	65183	1,72%
09/2014 a 08/2015	R\$ 29.100.908,68	R\$ 66.948.608,56	43,47%	1117	62885	1,78%
Média			39,71%			1,50%

Fonte: Indicadores Gerenciais DFC (Sistema GMR inadimplência) e Planilha Mensal – Indicadores de contumácia elaborado em 08 de novembro de 2015.

Cerca de 1,5% dos contribuintes conseguem provocar uma inadimplência no Estado que representa 40% de todo o ICMS declarado e não repassado ao erário. Estes são os chamados devedores contumazes, muito bem retratados em cartilha elaborada pelo Instituto de Ética Concorrencial – ETCO, disponível em seu site na internet¹¹, cuja sonegação do ICMS gira em torno de 300 milhões de reais por ano, no RS. Multiplicando estes valores no âmbito das demais unidades da Federação, apenas a título de sonegação contumaz do ICMS, teríamos, anualmente, valores

¹¹ ETCO. **A Luta Contra o Devedor Contumaz de Tributos**. Disponível em: <<http://www.etc.org.br/devedor-contumaz/?sub=apresentacao>>. Acesso em 11 dez. 2017.

acima de 8 bilhões de reais, já excluídas as inadimplências ocasionais, provocadas por fatores econômicos e dificuldades temporárias do ramo de atividade do contribuinte. Das empresas devedoras contumazes é possível identificar 28 (vinte e oito) ativas no RS, há mais de 10 (dez) anos declarando seus impostos, cobrando dos clientes e não repassando o devido ao erário público. T tamanha inadimplência por tanto tempo, no setor privado, jamais seria tolerada.

Alberto Luís Camelier da Silva, no livro *Concorrência Desleal atos de confusão*, após análise de renomados autores quanto aos aspectos relativos as responsabilidades cíveis de tal prática, elencou cinco requisitos ou pressupostos para a identificação da existência da concorrência desleal¹²:

- 1) desnecessidade de dolo ou fraude, bastando a culpa do agente;
- 2) desnecessidade de verificação de dano em concreto;
- 3) necessidade de existência de colisão de interesses, consubstanciada na identidade de negócio e no posicionamento em um mesmo âmbito territorial;
- 4) necessidade de existência de clientela, mesmo em potencial, que se quer, indevidamente, captar, e
- 5) ato ou procedimento suscetível de repreensão.

Parece claro que a concorrência desleal é mais fácil de ser identificada quando os negócios são geridos com transparência, diferentemente do que existe na esfera tributária, cujo sigilo é a regra. É preciso evoluir, neste aspecto, para coibir a concorrência desleal provocada pela sonegação fiscal, o que não significa eliminá-la totalmente, seja pela impossibilidade técnica, seja pela existência de uma sonegação “tolerável”, especialmente quando a burocracia estatal emperra o desenvolvimento pleno das atividades empresariais, como acontece no Brasil.

No próximo tópico, adentraremos no aspecto da eficácia da atuação repressiva fiscal, com ênfase em dados da Receita Estadual do Rio Grande do Sul. Importante destacar que as análises e resultados sofrem a influência de várias variáveis e não representam a posição oficial da Administração Tributária Gaúcha.

2.2 AÇÕES E LIMITES À ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA DO FISCO

É importante destacar que é difícil estabelecer métodos comparativos de ações desenvolvidas entre as unidades da Federação, na área tributária. Por exemplo, nos

¹² SILVA, Camelier; D., Alberto Luís. **Concorrência desleal**: atos de confusão. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 54.

últimos 12 anos, conforme dados disponibilizados pelo CONFAZ¹³, existiu uma tendência de redução, na participação relativa da arrecadação total do Brasil, das regiões Sudeste e Norte. A Região Sul, nos últimos 5 anos, reverteu a tendência de queda, em termos percentuais e as regiões Nordeste e Centro-Oeste tiveram melhoras constantes na participação percentual de seus Estados na arrecadação tributária. Tais fatos são explicados, em parte, pela maior distribuição da produção, através de políticas econômicas voltadas para regiões menos industrializadas, com benefícios fiscais diferenciados. Mesmo com a tendência de fuga de investimentos em algumas regiões, alguns Estados ainda mantiveram níveis superiores de arrecadação dentro da mesma região, o que sugere que existiram outros fatores, como uma política tributária e controle fiscal mais efetivo nos Estados de Minas Gerais, dentro da região Sudeste, Paraná, no Sul, Goiás, no Centro-oeste, Maranhão, no Nordeste e o Estado de Roraima, no norte do Brasil.

Analisando o comportamento da arrecadação dos impostos federais neste mesmo período, disponível no site da Receita Federal¹⁴, verifica-se que, com exceção do Estado de Roraima, que também teve o maior crescimento na arrecadação em sua região, os demais não tiveram o mesmo desempenho proporcional em suas regiões entre a arrecadação de impostos federais e estaduais, ou seja, tal situação pode sugerir que tais Administrações Tributárias Estaduais tenham se destacado por métodos de trabalhos diferenciados das demais. De qualquer forma, fato verificado em todas as regiões, foi o crescimento muito maior das Receitas Federais em relação às Estaduais, justificado pela política crescente de centralização das receitas tributárias pela União.

O Fisco, em geral, é lembrado pela sua atividade repressiva, porém, atualmente, os sistemas informatizados transformaram os mecanismos de controle de tal forma que a ação preventiva passou a ser o foco. O contribuinte declara os valores e calcula os impostos devidos, gerando e pagando os créditos tributários diretamente pelos sistemas informatizados, sendo que mais de 90% dos valores arrecadados ou

¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **CONFAZ**: Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

¹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Receita Federal**: Arrecadação por Estado. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

declarados, são provenientes dos próprios contribuintes, sem intervenção direta da Administração Tributária.

Assim, o foco da atividade fiscal passou a ser a efetividade nos controles e cruzamentos de dados prévios, geração de indícios que permitam uma auto regularização dos contribuintes, bem como a efetividade na cobrança dos valores declarados como devidos. A ação repressiva rapidamente vem perdendo as funções primordiais de recuperação de valores, mesmo que se mantenha como importante mecanismo de presença fiscal. Verifica-se a necessidade de uma reengenharia dentro da Administração, voltada a eficácia de todo o trinômio fiscalização-cobrança-arrecadação.

Segundo Rafael Carvalho Rezende Oliveira¹⁵, na obra *Novo Perfil da Regulação Estatal, Administração Pública de Resultados e Análise de Impacto Regulatório*, estudos acerca da análise econômica do direito demonstram a necessidade de formulação e aplicação das normas considerando seus efeitos econômicos.

De acordo com a Análise Econômica do Direito (AED), a economia, especialmente a microeconomia, deve ser utilizada para resolver problemas legais e, por outro lado, o Direito acaba por influenciar a Economia. Por essa razão, as normas jurídicas serão eficientes na medida em que forem formuladas e aplicadas levando em consideração as respectivas consequências econômicas.

Ao aplicar a norma, cabe ao agente público a busca pela sua eficácia máxima, mesmo que para isso rompa com a burocracia e formalismo habitual. Os sistemas devem identificar erros e restringi-los, de maneira mais automatizada possível, cumprindo um caráter preventivo e alcançando o maior número possível de inconsistências. Seguindo esta de linha raciocínio, exibiremos os próximos tópicos.

2.2.1 Cobrança de créditos tributários

No ano de 2017, no Rio Grande do Sul, foram constituídos 3 bilhões em créditos tributários pelas autoridades fiscais, sendo que os valores declarados pelos contribuintes em suas guias de apuração e informação do ICMS (GIAs) somaram a

¹⁵ OLIVEIRA, Rafael Rezende. **Novo Perfil da Regulação Estatal**: Administração Pública de Resultados e Análise do Impacto Regulatório. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

quantia de mais de 23 bilhões, neste mesmo período, com uma inadimplência média de 5,5%.

As constituições de créditos tributários pelas Autoridades Fiscais, considerando apenas o valor do imposto lançado, representam 6% do valor total do ICMS arrecadado no Estado, em 2017, e dizem respeito ao valor que deixou de ser informado, constituído através de auditorias fiscais. Partindo do pressuposto que a sonegação do ICMS gire em torno de 27% do total arrecadado de ICMS, conforme estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, de 2009, os valores dos lançamentos dos Auditores sobre as empresas teriam atingido algo em torno de 20% do valor de ICMS potencial da sonegação, no ano de 2017, no território gaúcho. Ponderando que se trata de um dos Fiscos com menor quantidade de Auditores versus PIB, pode-se dizer que tais resultados são satisfatórios, ao menos do ponto de vista do quantitativo lançado. Destaca-se que, atualmente, com a substituição tributária, arrecadação centralizada em grandes setores como energia, combustíveis e telecomunicações e dados eletrônicos, a sonegação caiu drasticamente.

Porém, o fator principal de efetividade da ação fiscal é a entrada de valores dentro dos cofres públicos. Neste sentido, estudo da própria Receita Estadual, elaborado pelo Auditor-Fiscal Francisco Luiz De Vasconcellos Real, de julho de 2015, acerca da “probabilidade de recuperação de créditos” demonstrou que o valor recuperado de créditos tributários lançados pelos Auditores gira em torno de 9%, num período médio de 1 (um) ano, após o lançamento.

Ainda, tais créditos lançados tem uma probabilidade de recuperação muito inferior ao declarado pelo próprio contribuinte e não recolhido no prazo legal (créditos chamados de AL GIA). Foram analisados cerca de 222 mil créditos tributários de diversas naturezas, como ICMS declarado, ICMS lançado pelos Auditores, Multas, IPVA, Taxas, ITCD, entre outros, cujos valores somavam cerca de 4 bilhões de reais, todos constituídos durante o ano de 2014.

Tais créditos foram agrupados para fins de análise do comportamento quanto a efetiva recuperação dos valores aos cofres públicos, sendo melhor detalhados na tabela na sequência:

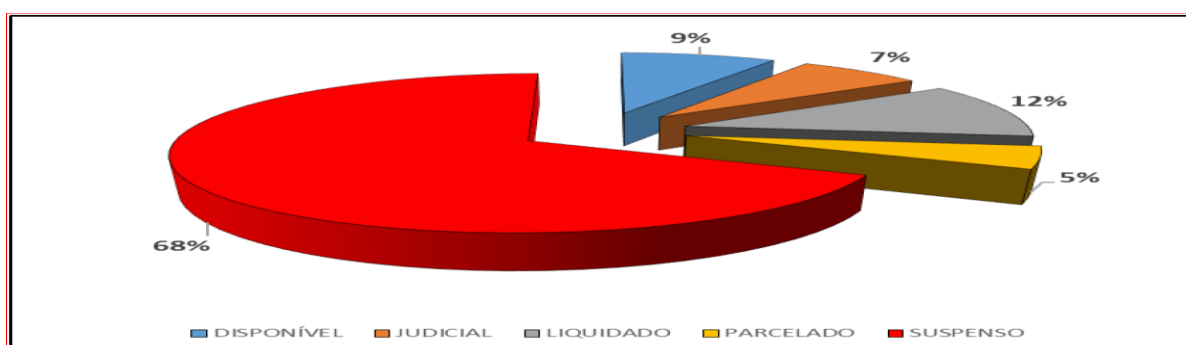
GRUPOS	VALOR LANÇADO	VALOR PAGO	RECUPERAÇÃO	PARTIC. ARREC.
AL GIA	962.620.947	400.218.515	42%	58,2%
AL ICMS	2.945.509.241	262.159.530	9%	38,1%
AL IPVA	26.553.938	6.378.815	24%	0,9%
AL ITCD	25.402.945	3.952.310	16%	0,6%
AL TAXAS	30.761.755	1.680.764	5%	0,2%
MULTA FORMAL	38.764.580	9.973.124	26%	1,5%
NÃO TRIBUTÁRIOS	16.504.589	2.920.654	18%	0,4%
TOTAL	4.046.117.996	687.283.711	17%	100,0%

Fonte: Caderno Técnico da Receita Estadual nº 58 – Estudo da Probabilidade de Recuperação de Créditos. AL GIA: Imposto Declarado pelo Contribuinte; AL ICMS: Imposto Lançado Mediante Auditorias Fiscais; AL IPVA: Imposto Lançado Sobre Propriedade De Veículo; AL ITCD: Imposto Lançado Sobre Transmissão Causa-Mortis; AL TAXAS: Tributo Lançado Sobre Taxas Diversas; MULTA FORMAL: Lançamento Sobre Infrações A Legislação; NÃO TRIBUTÁRIOS: Lançamentos Diversos.

As auditorias fiscais representam 14,3% da quantidade dos créditos em cobrança, porém alcançam 72,8% dos valores. No estudo realizado em julho de 2015, Francisco Real demonstrou que as maiores taxas de recuperação eram dos valores declarados pelos próprios contribuintes e não recolhidos no prazo legal – AL GIA. Os créditos tributários constituídos pelos Auditores-Fiscais (AL ICMS), num período médio de 1 ano, após seu lançamento, tinham um índice de recuperação em torno de 9% (valor efetivamente arrecadado).

Francisco Real apurou que os créditos tributários relativos aos lançamentos dos Auditores-Fiscais, especialmente quando os valores eram altos, em geral, eram impugnados administrativamente pelos contribuintes, ficando suspensos até o julgamento. Assim, o percentual de valor pago acaba por sofrer, naturalmente, a influência dos prazos processuais administrativos. No gráfico na sequência, verifica-se que 68% dos créditos constituídos estavam em fase de contencioso administrativo, 7% em cobrança judicial, 9% disponível para cobrança administrativa e, 17% dos “valores históricos”, parcelados ou liquidados:

Gráfico 1 – Recuperação média dos créditos AL ICMS (relativo as auditorias fiscais)



Fonte: Caderno Técnico da RE nº 58 – Estudo da Probabilidade de Recuperação de Créditos.

Importante destacar que, dentro dos ALs ICMS, existem auditorias fiscais complexas, mas também autuações relativas a infrações no trânsito de mercadorias. Ao final do estudo, o autor conclui que a natureza dos créditos e o valor lançado têm impacto significativo na probabilidade de sua recuperação:

Pelo mesmo motivo, e por ser um ensaio pioneiro nessa área, também não abordou todas as variáveis impactantes nos resultados de cobrança, como efeito de ações de cobrança ativa e medidas restritivas institucionais, capacidade de pagamento dos devedores, contumácia, temporalidade, fatores regionais e reflexos por atividades econômicas, que podem ser estudados em análises multivariadas oportunamente, com instrumentação adequada. Mesmo com as limitações elencadas e avaliando apenas as variáveis relacionadas à natureza dos créditos e o valor lançado, no entanto, o trabalho demonstra que a recuperação de créditos não é inteiramente aleatória ou uniforme, mantendo relação direta com estas variáveis, demonstrada no decorrer do estudo. As curvas de probabilidade de recuperação de créditos podem explicar, independentemente da análise de efeitos de outros fatores, o desempenho da atividade de cobrança em função da qualidade e magnitude dos créditos que compõe o estoque disponível, que não é linear como consideram os instrumentos de avaliação disponíveis, como o Gerenciamento Matricial da Receita – Módulo Cobrança.

Uma das conclusões que extraímos de tal estudo é que a Administração Tributária deve evitar lançamentos de longos períodos de apuração, já que, nestes casos, o crédito constituído terá a tendência a ter um valor muito alto para a capacidade econômica do contribuinte. Uma maneira de evitar tais situações seriam planejamentos de ações próximas ao fato gerador e permitir a auto regularização.

Em nível Federal, estudos elaborados pela Fazenda Nacional¹⁶, disponível no site da Receita Federal (plano anual de Fiscalização da RFB/2018), demonstram que, dos créditos tributários constituídos no ano de 2010, valores totais, apenas 9,37% foram pagos ou encontram-se parcelados, em 2017, sete anos depois.

Tabela 3 – Créditos constituídos pelas Autoridades Fiscais Federais em 2010

	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
2010	Total	68.321.188.022,15	100,00%	33.119	100,00%
	Pago/Parcelado	6.404.359.137,31	9,37%	12.576	37,97%
	Em Julgamento	15.606.064.931,64	22,84%	5.126	15,48%
	Em Cobrança	4.753.493.450,00	6,96%	2.009	6,07%
	Enviado PGFN	23.970.379.972,33	35,08%	10.604	32,02%
	Outros	3.590.636.094,68	5,26%	870	2,63%
	Julgado Improcedente	13.996.254.436,19	20,49%	1.935	5,84%

Fonte: Receita Federal do Brasil - Plano Anual da Fiscalização 2018.

¹⁶ BRASIL. Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2018**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso: em 31 mar. 2018.

Fato não menos preocupante é a quantidade de valores que são julgados improcedentes, alcançando mais de 20% dos créditos tributários constituídos pelos Auditores da Receita Federal do Brasil. Mesmo que não necessite de advogados na seara administrativa, os custos e transtornos aos contribuintes que obtêm vitórias no contencioso são elementos que fragilizam a atuação repressiva do Estado.

Nos demais anos, a “liquidez” dos valores lançados é ainda pior, já que alguns processos contenciosos administrativos sequer tiveram seus julgamentos finalizados, fazendo com que, por exemplo, nos anos de 2015, 2016 e 2017, menos de 2% do valor lançado fosse revertido aos cofres públicos federais:

Gráfico 2 – Percentual de recuperação dos valores lançados e em relação ao quantitativo de processos em julgamento nas instâncias administrativas



Fonte: Receita Federal do Brasil - Plano Anual da Fiscalização 2018.

Os números da PGFN demonstram uma liquidez em torno de 1% nos três últimos anos. Comparativamente à Receita Estadual, cujos valores pagos e parcelados atingiram cerca de 17% já no primeiro ano após o lançamento, parece existirem problemas de liquidez na RFB. Ou existem distorções nestes dados calculados na PGFN, ou é preciso rever os métodos de trabalho dentro da RFB, já que não é crível uma liquidez tão baixa dos créditos tributários lançados. A título de exemplo, avaliando a “liquidez” dos créditos tributários lançados em 2013, relativos às auditorias fiscais no RS, chega-se ao percentual de 25% de créditos quitados, 5 (cinco) anos após o lançamento. Os créditos lançados em 2017 apresentam uma liquidez de 7,2%, em junho de 2018 (valores quitados).

É preciso dosar os aspectos gerenciais, verificar custos e benefícios de atuações de longos períodos, e, principalmente, administrar a “carteira de contribuintes” com autonomia e responsabilidade, sempre priorizando análises acerca dos efeitos concretos da atuação fiscal, caso contrário, o dano pode ser irreversível e os gastos com cobranças, execuções fiscais, ações penais e atos processuais judiciais serão suportados pelos contribuintes que recolhem corretamente seus impostos. Na prática, cria-se um benefício duplo ao contribuinte que pratica a sonegação, ou seja, os demais são tributados excessivamente e o sonegador alcança novos mercados, reduzindo drasticamente seus custos. No próximo item apresentaremos os efeitos dos lançamentos tributários (auditorias fiscais) sobre o comportamento dos contribuintes.

2.2.2 Lançamentos tributários e seus efeitos

As distorções na arrecadação em comparação com a capacidade contributiva de cada contribuinte precisam de uma análise de dados econômicos-fiscais, faturamento, tipo de atividade, localidade, médias de arrecadação setoriais, e devem ser objeto de aprofundamento, pois parece que somente sobre os maiores desvios, devido a escassa mão-de-obra, é que as Autoridades Fiscais devem atuar.

Na tabela na sequência, apresentamos uma análise dos Autos de Lançamento lavrados no ano de 2012, referentes as auditorias fiscais realizadas pelos Auditores do Estado do Rio Grande do Sul, com ciência dada ao contribuinte ainda em 2012. Dos contribuintes auditados, selecionou-se apenas os que eram ativos no ano de 2008 e continuavam ativos no ano de 2016. Assim, é possível estabelecer o padrão de comportamento médio antes das atuações e posteriormente, retirando contribuintes que encerraram as atividades neste período e que poderiam distorcer as análises. O total final de contribuintes verificados ficou em 2.907 estabelecimentos, num total de 3.187 créditos tributários constituídos em 2012, sendo um total de 860 milhões de reais lançados, entre principal, multa e juros.

Tabela 4 – Contribuintes Ativos em 2008 e ao final de 2016, com auditorias fiscais em 2012

ANO ARRECAÇÃO ICMS	VALOR NOMINAL ARRECADADO NO ESTADO RS	AUMENTO OU DECRESCIMO EM RELAÇÃO AO ANO ANTERIOR	VALOR NOMINAL ARRECADADO EMPRESAS AUDITADAS	AUMENTO OU DECRESCIMO EM RELAÇÃO AO ANO ANTERIOR
2008	14.825.155.682,59	-	1.800.007.258,75	-
2009	15.086.672.980,77	1,76%	2.075.433.420,06	15,30%

2010	17.893.314.793,17	18,60%	2.408.267.939,55	16,04%
2011	19.502.932.386,53	9,00%	2.352.564.707,52	-2,31%
2012	21.378.210.642,63	9,62%	2.556.191.198,56	8,66%
2013	24.060.567.614,01	12,55%	2.528.948.167,95	-1,07%
2014	25.854.215.152,54	7,45%	2.493.875.598,57	-1,39%
2015	27.125.894.813,23	4,92%	2.902.951.088,11	16,40%
2016	30.385.775.419,26	12,02%	3.328.326.224,25	14,65%
Total Geral	196.112.739.484,73		22.446.565.603,32	

Fonte: Sistema de Gestão de Créditos –SGC e Programa de Acompanhamento do Contribuinte –PAC.

Desconsiderando fatores econômicos e regimes especiais de parcelamento que, em geral, tem impacto considerável sobre a decisão do contribuinte em pagar tributos, verificou-se uma arrecadação crescente (em valores nominais) de 2008 até 2010 e leve queda em 2011. No ano em que tais empresas sofreram auditorias fiscais (2012), a arrecadação teve aumento em relação ao ano anterior, porém sofreu uma leve queda nos dois anos seguintes (2013 e 2014). Nos dois últimos anos analisados, aumentaram a arrecadação.

Os números sugerem que as ações fiscais tiveram pouco impacto ou impacto negativo na arrecadação ao longo dos anos, sobre tais contribuintes. Se considerarmos a evolução da arrecadação do ICMS, neste período, para todos os contribuintes do Estado, concluímos que entre 2008 e 2016, o aumento nominal na arrecadação do ICMS foi de 200%, passando de 14,82 bilhões para 30,38 bilhões de reais. Para os contribuintes autuados em 2012, a relação entre a arrecadação nominal, neste mesmo período, passou de 1,80 bilhões para 3,32 bilhões de reais, um aumento de 185%, ou seja, inferior à média de todos os contribuintes do Estado.

Repetimos o mesmo procedimento para os créditos tributários constituídos em 2013 e, novamente, ocorreu uma variação da arrecadação menor de 2009 até 2017 para os contribuintes autuados e ativos no período (167%), em relação a variação do Estado (214%). Foram analisadas as arrecadações de 2.243 contribuintes, autuados em 2013. Buscamos um período ainda maior, com os créditos constituídos em 2009. Desta vez o resultado não apresentou diferenças significativas entre os contribuintes autuados e a variação da arrecadação do Estado, comparando os anos de 2001 até 2017, de 1.974 contribuintes ativos, em todo o período de 2001 até 2017.

Destaca-se que as ações dos Auditores-Fiscais não são restritas ao viés arrecadatário, muitos contribuintes atuam no mercado com uma margem de lucro superior aos demais, criando distorções que precisam ser corrigidas. Ao auditar tais contribuintes, alguns efeitos como encerramento de inscrições, diminuição do faturamento, também podem ser positivos para o mercado, apesar de inicialmente

parecerem resultados “negativos” do ponto de vista da arrecadação de impostos. A própria presença fiscal causa efeitos diretos e indiretos sobre a arrecadação de tributos, além do fato de que as auditorias fiscais possuem alto grau de contestação administrativa, demorando alguns anos para serem julgadas.

Porém, tais resultados são perturbadores para a Administração Tributária e refletem uma necessidade de mudança de paradigmas na ação fiscal repressiva. Se, ao interferir sobre o contribuinte, a Administração cria um impacto negativo na arrecadação efetiva destes, será que existiriam meios dos resultados serem diferentes? Examinaremos alguns métodos de trabalho no terceiro capítulo desta monografia, buscando estabelecer quais seriam mais efetivos e, talvez, contribuir com novos caminhos a serem trilhados nos próximos anos pelos Fiscos brasileiros.

2.2.3 Análise do comportamento de contribuintes pós autuações

Neste item adentraremos num dos efeitos mais contraditórios encontrados em ações fiscais, em especial, quando os créditos constituídos possuem valores elevados. Trata-se de uma das causas do nascimento de um tipo específico de contribuinte, o chamado devedor contumaz de impostos.

Tais contribuintes, no âmbito do Rio Grande do Sul, conforme definido pela Lei nº 13.711/11, seriam aquelas empresas cujos valores declarados, num período de 12 (doze) meses, deixam de pagar em pelo menos 8 (oito) vezes. Ou seja, é o “inadimplente reiterado”, que aumenta seus lucros e se financia com o imposto cobrado dos clientes, declarado e não repassado ao Erário Público.

Aqui, pretende-se, dentro do âmbito administrativo, demonstrar a origem de parte destes contribuintes. A impunidade na esfera penal é um grande incentivador de tal prática, mas há também questões administrativas, que precisam ser avaliadas. Procurou-se estabelecer uma variável, qual seja, o momento no qual o contribuinte decide deixar de pagar os impostos declarados. Assim, extraiu-se a relação de devedores contumazes do Estado, em janeiro de 2013, resultando em 977 empresas, quantidade bem próxima da existente atualmente.

Tais contribuintes representam cerca de 1,5% dos contribuintes ativos, na categoria “Geral”, dentro do RS. Dos dados obtidos, buscou-se quais destes contribuintes tinham sofrido auditorias fiscais com data de ciência anteriores a abril de 2012, assim, por exemplo, um contribuinte que fora autuado em março de 2012 e

passa a não recolher mais nada ao Estado, seria contumaz em janeiro de 2013 e estaria dentro do relatório de contumazes (entre as 977 empresas).

Buscamos o quantitativo, dentro do universo destes 977 contribuintes, de quais tinham sofrido auditorias fiscais até março de 2012, cujos créditos tributários constituídos em auditorias foram superiores a R\$ 10.000,00, resultando em 176 estabelecimentos. Dentro deste universo, constatou-se que 44 contribuintes, no período analisado de 1995 até março de 2012, passaram a declarar seus impostos e não repassar ao erário, somente após a realização de autuações fiscais. Outros 39, dando um total de 83 contribuintes, passaram a ser contumazes (8 declarações mensais com saldo devedor, de 12 declarações, sem recolher) somente em data posterior a realização de auditorias fiscais.

Quanto aos outros 93 contribuintes, ao menos 10% aumentaram cerca de 10 vezes a quantidade de créditos declarados e não recolhidos, comparando o período anterior a 2013, com o posterior. Os números demonstram que existe uma relação psicológica entre a escolha do empresário de deixar de pagar os impostos declarados e a realização de auditorias fiscais, especialmente quando os valores são elevados.

Como visto, do total de devedores contumazes existentes em janeiro de 2013, 8,5% (83 das 977 empresas) deixaram de pagar seus tributos em períodos posteriores as autuações fiscais. Selecionando, do total de contumazes, apenas os que sofreram auditorias (em valores superiores à R\$ 10 mil reais), ou seja, 176 dos 977, este número sobe para 50% (83 das 176 empresas viraram contumazes após a autuação).

Tal análise sugere que as empresas se transformam em devedores contumazes por diversos motivos, mas quando autuadas, a chance de parar de pagar os tributos lançados e os novos declarados aumenta 5 (cinco) vezes essa tendência. Metade dos contribuintes analisados e que sofreram auditorias fiscais, resolveram deixar de pagar os valores declarados em período posterior a “intervenção” da Administração Tributária sobre suas atividades, virando contumazes. Estes números são preocupantes do ponto de vista gerencial e de eficácia da fiscalização.

É natural que existam casos negativos do ponto de vista da arrecadação, porém devem ser minimizados ao máximo, aí entrando novas técnicas de procedimentos e acompanhamentos, pós auditorias fiscais. O contumaz causa sérios danos ao mercado concorrencial e, vários órgãos, além da Administração Tributária, são partícipes nesta prática, seja pela omissão, quando se evita denunciar a inadimplência contumaz, seja pela proteção desarrazoada, quando restringem o poder dos órgãos

de controle executivos, declarando inconstitucionais Regimes Especiais de Fiscalização ou descriminalizando a conduta do contribuinte, diante do Direito Penal.

Faremos uma análise acerca dos efeitos da denúncia criminal com base em lançamentos oriundos de auditorias fiscais, no tópico seguinte. Diferente de declarar os impostos e não recolher, nestes casos existe o lançamento por parte dos Auditores e posterior denúncia criminal pelo Ministério Público.

2.3 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO PÓS DENÚNCIA CRIMINAL

Uma das questões mais importantes relacionadas a aplicação do Direito Penal, no âmbito tributário, diz respeito a leniência com que é tratado este crime pela legislação e jurisprudência. Além de uma pena que vai de 2 a 5 anos (crimes materiais) e de 6 meses a 2 anos (formais), o contribuinte autuado pode pagar em qualquer tempo o crédito tributário, que terá sua pena extinta. Destaque-se, ainda, que o contribuinte só pode ser denunciado após ultimado e constituído definitivamente o crédito tributário, na via administrativa, o que ocorre somente após os julgamentos dos contenciosos administrativos, que podem durar alguns anos.

Segundo a socióloga Doutora em Antropologia Social, Ana Paula Mendes de Miranda, no artigo “A criminalização da sonegação fiscal e das fraudes do Brasil”, de 2008¹⁷, tal campo de estudo ainda seria pouco explorado pelas Ciências Sociais e pelo Direito. Conforme a socióloga: “quase não há sistematizações disponíveis no que diz respeito as ocorrências e resultados de processos penais relativos a crimes econômicos”. A referida autora cita dados alusivos a denúncias criminais relacionadas a sonegação do ICMS do MP do Rio de Janeiro, no período de 1999-2000. Foram 120 casos, dos quais apenas 5% resultaram em condenações.

No âmbito do RS, informações repassadas à Receita Estadual pelo Ministério Público indicaram a propositura de mais de 700 ações penais tributárias, iniciadas entre 2011 até julho de 2017, que somadas giravam em torno de R\$ 1,25 bilhões de reais em créditos tributários, principal, multa e juros. Em 2017, apenas 129 estabelecimentos, dos cerca de 700 denunciados, continuavam ativos junto no RS.

¹⁷ MIRANDA, Ana Paula Mendes de. **A criminalização da Sonegação Fiscal e das Fraudes no Brasil**. 2008. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/dos_criminalizacao_sonegacao_fiscal_e_fraudes.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2018.

Fizemos um cruzamento de dados destes contribuintes para obter os valores históricos de arrecadação, dos últimos anos. Na tabela na sequência, foi feito um resumo dos valores arrecadados por 713 contribuintes denunciados entre 2011 e 2017 e identificados. Destes, apenas 650 estabelecimentos apresentavam arrecadações no período de 2008 até 2016. Destas empresas, verificou-se uma queda da arrecadação ao longo dos anos, fato até natural, já que a ampla maioria dos contribuintes encerrou as atividades no período:

Tabela 5 – Arrecadação total antes e depois das denúncias criminais

ANO	VALOR TOTAL ARRECADADO PELOS 650 ESTABELECIMENTOS	PERCENTUAL ARRECADÇÃO EM RELAÇÃO AO ANO ANTERIOR
2008	190.311.738,91	-
2009	173.738.924,83	91,29%
2010	187.625.164,99	107,99%
2011	167.914.999,72	89,49%
2012	157.568.490,45	93,84%
2013	170.385.886,89	108,13%
2014	129.177.883,61	75,81%
2015	159.649.331,32	123,59%
2016	105.137.278,84	65,86%

Fonte: Programa de Acompanhamento do Contribuinte – PAC.

Ao adentrarmos no comportamento dos contribuintes que permanecem ativos (129 inscrições das 713), verificamos que a arrecadação nos anos de 2011 até 2016 representa percentuais que iniciam em 79% (2011) do total arrecadado pelo grupo de denunciados (713 empresas), chegando a mais de 95% em 2016.

Tabela 6 - Arrecadação total dos 129 estabelecimentos e percentual em relação ao total

ANO	VALOR TOTAL ARRECADADO CONTRIBUINTES ATIVOS	% DO TOTAL ARRECAD APENAS PELOS 129 ESTABELECIMENTOS ATIVOS
2011	132.803.005,13	79,09%
2012	128.908.464,70	81,81%
2013	149.060.271,69	87,48%
2014	115.817.951,75	89,66%
2015	155.301.011,27	97,28%
2016	99.900.996,18	95,02%

Fonte: Programa de Acompanhamento do Contribuinte – PAC. Última coluna compara arrecadação das empresas ativas (129) em relação ao total de denunciadas nos anos de 2011 até 2016.

Esta tabela demonstra que, para fins de política de arrecadação tributária, denunciar criminalmente um contribuinte baixado tem eficiência próxima a zero. Os 584 contribuintes inativos recolheram menos de R\$ 6 milhões de reais, em 2016, o que representa algo em torno de 5% do total recolhido aos cofres públicos pelos outros 129 contribuintes, ainda ativos, no mesmo ano.

Tal fato corrobora que as ações penais, da maneira como têm sido propostas, muito pouco afeta a arrecadação dos contribuintes, de um modo geral. Para os 129 contribuintes denunciados e ainda ativos, comparando as arrecadações, também há uma diminuição gradativa, dos valores nominais pagos de tributos, ao longo dos anos.

Ao que tudo indica, a Lei Penal, em especial o art.1º, da Lei nº 8.137/90, é de pouca eficiência concreta, apesar de sua grande importância em abstrato. A leniência com que o crime é tratado, com possibilidade de extinção da pena, mesmo após o trânsito em julgado, dificulta um resultado efetivo ao longo do processo.

Sabe-se que a simples existência da possibilidade de penalização é fato relevante na escolha de praticar ou não o crime, razão pela qual entendemos que a legislação deve ser aperfeiçoada, com penas mais elevadas e sem possibilidade de extinção da pena após o início da instrução, no processo penal. Seu “uso” pelas autoridades responsáveis pela Ação Penal é que poderia ter um viés mais voltado ao mercado concorrencial, ou seja, dando prioridade a persecução criminal de contribuintes em plena atividade e que seguem cometendo infrações penais, já que, em tese, concorrem com os demais em situação de desigualdade, gerando custos ao Estado na cobrança dos seus créditos administrativos e judiciais. Porém, para isso, é preciso que a Administração Tributária dialogue com o Ministério Público.

Adentrando nos aspectos processuais e jurídicos discutidos nos processos penais, fizemos a leitura de algumas sentenças criminais. Em sua maioria, existe o reconhecimento da materialidade do fato, porém a autoria do delito muitas vezes não é reconhecida por falta de elementos que comprovem a participação direta do sócio/administrador. Quando aplicadas as penas privativas de liberdade, que muito raramente são superiores há 4 anos, são substituídas por multas e/ou prestações de serviço à comunidade ou mesmo suspensão condicional da pena, o que acaba atraindo mais criminosos para o campo tributário ou permitindo a manutenção da prática delitiva.

Das 713 ações penais propostas pelo MP, apenas para 566 ações foi possível obter os dados do número do processo crime junto ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e, ao mesmo tempo, dados cadastrais e relativos as cobranças dos créditos dentro dos sistemas da Receita Estadual. Tal fato deve-se à falta de informação de dados pelos órgãos ou preenchimentos incompletos, o que reduziu a confiabilidade do cruzamento a um pouco mais que 550 contribuintes.

Destes contribuintes, separamos os créditos tributários quitados/extintos/parcelados, dos créditos ainda exigíveis ao final de 2017. Os créditos extintos/parcelados contabilizaram 26 contribuintes, que representam menos que 5% das ações penais (566). Dos créditos exigíveis, selecionamos uma amostra de 10% (52 ações) por ordem alfabética do município de localização (que resultou na análise de processos de comarcas responsáveis pelos municípios de Aceguá até Campo Bom), cujos resultados são resumidos na tabela a seguir:

Tabela 7 – Situação das Ações Penais x Execuções Fiscais no âmbito do RS

INICIO ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE	ANO BAIXA CONTRIBUINTE	ANO PROCESSO	PROCESSO JUDICIAL	CRIMINAL	DATA SENTENÇA	FASE ATUAL DE COBRANÇA
04/07/1989	2009	2011	21100019775	ABOLVIÇÃO (AUTORIA NÃO COMPROVADA)	jul/15	82.00 - AUSENCIA BENS / NAO LOCALIZADO
20/06/1995	2012	2011	21100002399	SENTENÇA E ACORDÃO CONDENATÓRIOS	set/12	71.00 - CDA AJUIZADA
01/10/1994		2011	21100000396	SENTENÇA E ACORDÃO CONDENATÓRIOS	set/12	71.00 - CDA AJUIZADA
24/07/1998	2015	2011	21100007250	SENTENÇA CONDENATÓRIA COM RECURSO	ago/16	71.00 - CDA AJUIZADA
14/05/1962	2009	2011	21100007596	SENTENÇA E ACORDÃO CONDENATÓRIOS	abr/14	71.00 - CDA AJUIZADA
01/01/1997		2011	21100045107	ABSOLVIDO SENTENÇA (FALTA PROVA)	nov/16	71.00 - CDA AJUIZADA
01/03/2000	2009	2011	21100044870	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
16/03/2007	2010	2011	21100058633	EXTINÇÃO - LITISPENDÊNCIA	dez/15	71.00 - CDA AJUIZADA
28/04/1994	2008	2011	21100047410	SEM SENTENÇA		82.00 - AUSENCIA BENS /NAO LOCALIZADO
05/05/1998	2009	2011	21100033827	SEM SENTENÇA (PARC DEZ/11, PERDEU PARC)		71.01 - PARCELAMENTO JUD CANCELADO
08/09/2000	2005	2011	21100009949	ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA	set/16	05.90 - PEDIDO DE ESCLARECIMENTO
29/11/1999		2011	21100016430	SENTENÇA E ACORDÃO CONDENATÓRIOS	fev/15	71.00 - CDA AJUIZADA
14/09/1992	2012	2012	21200025827	ABSOLVIÇÃO SENTENÇA (FALTA CONST DEFINIT)	set/15	47.00 - DESISTENCIA LEI 13591/10
05/05/2005	2010	2012	21200102038	ABOLVIÇÃO (AUTORIA NÃO COMPROVADA)	set/14	71.00 - CDA AJUIZADA
10/12/2003	2010	2012	21200069901	ABOLVIÇÃO (FALTA PROVAS)	set/14	71.00 - CDA AJUIZADA
01/10/1978	2013	2012	21200086202	ABSOLVIÇÃO (FALTA PROVAS E TJ CONFIRMOU)	ago/14	71.00 - CDA AJUIZADA
13/07/2001	2009	2012	21200045487	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/12/2003	2010	2012	21200016270	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
26/01/2009	2011	2013	21300066900	SUSPENSO CITAÇÃO POR EDITAL		71.00 - CDA AJUIZADA
22/12/2009	2010	2013	21300035363	ABSOLVIÇÃO TJ (SEM CERTEZA DE AUTORIA)	out/14	71.00 - CDA AJUIZADA
15/07/2009	2011	2013	21300062348	PRISÃO PREVENTIVA (SEM SENTENÇA)		71.00 - CDA AJUIZADA
01/05/1991	2013	2013	21300001378	ABOLVIÇÃO (AUTORIA NÃO COMPROVADA)	jul/15	71.00 - CDA AJUIZADA
27/01/2011	2011	2013	21300030221	SUSPENSO CITAÇÃO POR EDITAL		71.00 - CDA AJUIZADA
08/08/2008	2010	2013	21300004824	SEM SENTENÇA		71.01 - PARCELAMENTO JUD CANCELADO
31/10/2006	2007	2013	21300016519	SEM SENTENÇA		82.00 - AUSENCIA BENS /NAO LOCALIZADO
25/05/2007		2013	21300023680	SEM SENTENÇA		71.01 - PARCELAMENTO JUD CANCELADO
01/04/1993	2006	2013	21300017864	ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA	nov/14	71.00 - CDA AJUIZADA
20/07/1999	2012	2014	21400024111	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
24/06/2009	2012	2014	21400038222	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
09/12/2011	2013	2014	21400054471	SENTENÇA CONDENATÓRIA COM RECURSO	fev/17	71.00 - CDA AJUIZADA
17/03/2000		2014	21400021243	ARQUIVADO		71.00 - CDA AJUIZADA
03/08/2005	2017	2015	21500020655	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
20/08/2009	2012	2015	21500011270	SENTENÇA CONDENATÓRIA COM RECURSO	nov/17	82.00 - AUSENCIA BENS /NAO LOCALIZADO
24/02/1945	2016	2015	21500060852	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
20/06/2008	2011	2015	21500006843	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
25/04/2005	2011	2015	21500027557	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
20/02/2006	2013	2015	21500025007	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/11/2008	2014	2015	21500029690	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/09/2000		2016	21600006528	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
25/11/2009	2017	2016	21600088687	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
15/01/2005		2016	21600003465	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/12/2012	2014	2016	21600003996	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/12/1988		2016	21600009240	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
25/08/1969		2016	21600052090	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
15/12/2010	2014	2016	21600026131	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/07/2003		2016	21600008414	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
21/12/2006	2015	2016	21600021097	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
19/02/2008	2015	2016	21600029187	BAIXADO (TRANSFORMADO EM OUTRO PROC)		71.00 - CDA AJUIZADA
15/08/1989		2016	21600022409	SEM SENTENÇA		72.00 - PARCELADO JUD
01/06/2007		2016	21600022395	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
22/05/1996		2017	21700004255	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA
01/08/2010	2011	2017	21700000888	SEM SENTENÇA		71.00 - CDA AJUIZADA

Fonte: Sistema de Gestão de Créditos da RE – SGC e Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

Dentro desta “amostra”, que tem empresários denunciados de 2011 até 2017, extrai-se que 18 processos foram julgados no 1ª grau, o que representa 34,11% das ações penais tributárias. Destas, 11 foram sentenças pela absolvição/extinção da ação pela falta de comprovação de autoria/provas.

Se o restante dos processos refletir este padrão, considerando que os créditos extintos/parcelados (26) agregariam de forma “positiva” os efeitos das ações penais, ainda teríamos algo em torno de 57% das ações penais tributárias, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, com desfecho em 1º grau desfavorável ao Ministério Público Estadual. Ainda, 1/3 (um terço) das ações propostas em 2011 sequer tiveram sentença de 1º grau proferidas, após 6 anos de tramitação. Considerando os prazos de prescrição penais (art.109, do CP), a chance de o processo ser extinto pela prescrição da pretensão punitiva do Estado passa a ser considerável. Mais, considerando as posições assumidas pelas Câmaras Criminais do TJRS, em geral consideradas garantistas, o desfecho de ações com condenações mantidas, cujas penas sejam de fato efetivadas, não deve passar de 15% das ações penais tributárias.

Como exemplo de uma sentença proferida em um dos processos penais tributários, que resume a leniência com que são tratados os criminosos de colarinho branco, reproduzimos parte do dispositivo do processo nº 073/2.15.0007171-3¹⁸:

Processo: 073/2.15.0007171-3 (...)

Assim, tenho que o réu demonstrou interesse em cumprir com a obrigação perante o fisco, o que não conseguiu por circunstância alheia à sua vontade – como disse em seu interrogatório, está “quebrado”. E isso legitima a cobrança da dívida, mas não é suficiente para configurar a fraude fiscal do ponto de vista criminal.

4. ANTE O EXPOSTO, julgo improcedente a denúncia absolver ... com base no art. 386, inciso III, do CPP.

Custas pelo Estado. (...)

No caso concreto, após parcelar o crédito tributário, o que já garantiria a suspensão da ação penal ao réu, nos termos da Lei 12.382, de fevereiro de 2011, que alterou o artigo 83 da Lei 9.430/96, o réu foi absolvido, mesmo deixando de adimplir com o parcelamento, sob o argumento de estar “quebrado”. Pelo entendimento, cometer um delito financeiro e “estar quebrado” garantiria a absolvição dos réus, nos

¹⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Busca Unificada**. Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

processos penais tributários, o que demonstra a diferença de tratamento com os criminosos, nesta esfera.

Outra decisão tomada no âmbito do TJRS, posteriormente reformada no STJ, através do REsp 1.274.989/RS, estabelecia que as causas de aumento de pena para os crimes tributários previstas no art.12, da Lei 8.137/90, só seriam aplicáveis, em termos de valores, quando os créditos tributários ultrapassassem o valor de 10 milhões de reais. Isso significa que o empresário que subtraísse dos cofres públicos 100 mil, 1 milhão, 9 milhões de reais, não teria causado grave dano à coletividade. Tal entendimento causa espécie, pela leniência criada pela jurisprudência em favor dos criminosos de “colarinho branco”.

Analisando, também, os processos criminais em confronto com as cobranças administrativas/judiciais, buscamos dentro dos relatórios extraídos apenas os créditos tributários extintos/pagos (26 créditos), a fim de avaliar o efeito psicológico da ação penal sobre a decisão destes empresários em parcelar/pagar os créditos. É possível estabelecer uma ligação direta entre o momento da citação do empresário na ação penal e a decisão de pagar/quitar o crédito tributário. Para estas ações, que obtiveram “êxito financeiro” para o Estado, que representam cerca de 5% do total de processos analisados (566), o efeito psicológico da possibilidade de ser condenado criminalmente demonstrou que o empresário buscou parcelar os créditos tributários logo após ou no mesmo mês em que foi denunciado no processo crime.

Nestas 26 ações, a persecução criminal demonstrou-se fator determinante para o pagamento do tributo, mesmo para contribuintes que já haviam sido baixados. Porém, as outras 540 ações penais tramitam (ram) sem a regularização do crédito tributário, o que significa um percentual muito pequeno de efetividade arrecadatória, quando aplicada ao caso concreto, a Lei Penal Tributária.

No próximo tópico entraremos no aspecto do dano causado ao mercado pela interferência e ineficiência dos órgãos judiciais, bem como o efeito danoso de algumas interpretações dadas a legislação tributária e penal.

2.4 AS EXECUÇÕES FISCAIS E O DANO AO MERCADO CONCORRENCIAL

As funções tradicionais do Estado englobam três domínios: **Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário**. Numa nação, o Estado desempenha funções políticas, sociais e econômicas. Ao desempenhar suas funções,

o Estado precisa preservar os princípios constitucionais, entre eles da capacidade contributiva, livre concorrência e isonomia.

A Administração Pública é pautada, essencialmente, pelos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Mas sua atuação no campo concreto, através de seus Órgãos e Agentes Públicos, muitas vezes é sufocada pela burocracia, em detrimento da eficiência, ou mesmo se dá de forma desconexa e com conflitos de competência. Ao deixar de cobrar os tributos ou, cobrar de forma pouco efetiva, o Estado corrobora para criar distorções no mercado concorrencial, uma vez que aquele contribuinte que declarou e não recolheu, ou que sequer declarou os impostos, mas foi autuado, ao não ser compelido a pagar os tributos devidos, tem uma enorme vantagem em relação aos demais participantes do mercado. Assim, as próprias execuções fiscais não atingem seu objetivo, conforme demonstraremos, gerando mais custos que receita ao Estado.

A ineficiência das cobranças de devedores na esfera judicial não é novidade no Brasil, aqui faremos uma breve análise acerca de sua efetividade. Questão de grande importância diz respeito à aplicação da súmula 430 do STJ¹⁹, bem retratada em artigo publicado na Revista do Centro de Estudos Jurídicos da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, de 2017, pelos procuradores Max Muller e Thiago Gonzales²⁰. Segundo os autores, o uso indiscriminado da Súmula 430 acabou por aniquilar a responsabilidade de sócios quando ao inadimplemento de tributos, dificultando sobremaneira a eficácia das execuções fiscais e seu redirecionamento:

O tema enfrentado neste artigo é um exemplo claro de reprodução indiscriminada e inadequada de trechos de julgamentos formulados em casos concretos com pressupostos fáticos distintos. Fala-se, aqui, do uso simplificado e mecanizado da jurisprudência relacionada à interpretação do art. 135, III, do CTN, em matéria de responsabilização dos sócios em relação ao inadimplemento de tributos. (...)

A radical guinada jurisprudencial, sem preocupação com a integridade e com a coerência do sistema jurídico, ocasionou a difusão da tese de que o não-pagamento de tributo informado não enseja, em qualquer hipótese, a responsabilidade dos sócios-gerentes pelo débito tributário. Como se demonstrará, esse cenário tem incentivado o inadimplemento deliberado como forma de planejamento tributário ilícito, o que nos induz a perquirir a partir de que premissas fáticas a tese foi construída e se a conclusão a que

¹⁹ O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 430**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2018.

²⁰ PERNAMBUCO. Procuradoria Geral do Estado. **Revista do centro de Estudos Jurídicos**. Recife, v.10, n.10, 2017. Disponível em: <http://www.pge.pe.gov.br/app_themes/PGE-PE-CEJ-Publicacoes-Volume-10-2017.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

têm chegado os Juízes e Tribunais revela-se íntegra sob a ótica do sistema jurídico.

No referido artigo, os Procuradores chegam a citar o fato de que, índices de recuperação de créditos nas execuções fiscais próximos a 5% (cinco por cento), são considerados bons na sistemática atual. Quando falamos de impostos declarados e não pagos, não há como aceitar que um contribuinte inadimplente reiterado possa ser blindado em seu CNPJ, esvazie seu patrimônio, não demonstre qualquer interesse em pagar os tributos, promova uma concorrência desleal e altamente predatória e ainda seja protegido pelo sistema judicial, seja nas execuções fiscais, seja na interpretação judicial dada a atipicidade do crime, na esfera penal.

Passamos a fazer uma análise quantitativa, através de dados colhidos dos sistemas da Receita Estadual e relativos à créditos tributários com ciência em 2012, em fase de cobrança judicial ou liquidados nesta esfera. O total de créditos tributários analisados foi 28.298, cobrados judicialmente através de 5.887 execuções fiscais, envolvendo 4.553 contribuintes. Destes créditos, 990 eram relativos a auditorias fiscais e 27.308 relativos ao imposto declarado pelo contribuinte (ALGIA/SN).

Tabela 8 – Relação de Créditos Tributários constituídos em 2012 em fases judiciais

DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE EM 2012: EM FASE JUDICIAL			
NATUREZA CRÉDITO / FASE	Nº DE CRÉDITOS	SALDO TOTAL	
140 - ICMS-DIFAL GIA-SN/STDA	4242	R\$9.820.472,42	
61.00 - RECEBIDO PGE	126	R\$254.750,13	
71.00 - CDA AJUIZADA	1871	R\$5.131.620,13	
71.01 - PARCELAMENTO JUDICIAL CANCELADO	903	R\$2.664.847,07	
71.02 - PARCELAMENTO JUDICIAL LIQUIDADO	203	R\$0,00	
72.00 - PARCELADO JUDICIALMENTE	685	R\$878.978,37	
73.00 - CONTRA MASSA FALIDA	4	R\$28.946,53	
74.01 - PENHORA EFETIVADA	1	R\$425,10	
75.00 - EXECUCAO EMBARGADA	8	R\$14.502,93	
76.02 - SUSPENSO POR DEPOSITO INTEGRAL	27	R\$256.947,57	
77.00 - LIQUIDADO JUDICIAL	183	R\$0,00	
77.01 - EXCLUIDO POR PRESCRICAO JUDICIAL	1	R\$0,00	
82.00 - AUSENCIA BENS / DEVEDOR NAO LOCALIZADO	218	R\$553.109,63	
83.01 - EXTINCAO POR DESISTENCIA REQUERIDA	5	R\$4.808,30	
83.02 - EXTINCAO POR PRESCRICAO REQUERIDA	7	R\$31.536,66	
141 - ICMS-ST GIA-SN/STDA	77	R\$293.827,43	
71.00 - CDA AJUIZADA	48	R\$168.756,58	
71.01 - PARCELAMENTO JUDICIAL CANCELADO	8	R\$95.038,88	
71.02 - PARCELAMENTO JUDICIAL LIQUIDADO	1	R\$0,00	
72.00 - PARCELADO JUDICIALMENTE	10	R\$1.767,63	
82.00 - AUSENCIA BENS / DEVEDOR NAO LOCALIZADO	10	R\$28.264,34	
143 - ICMS DECLARADO EM GIA	22989	R\$668.425.427,89	
61.00 - RECEBIDO PGE	270	R\$3.349.583,21	
71.00 - CDA AJUIZADA	14753	R\$500.599.404,64	
71.01 - PARCELAMENTO JUDICIAL CANCELADO	3763	R\$92.098.388,91	
71.02 - PARCELAMENTO JUDICIAL LIQUIDADO	437	R\$0,00	
72.00 - PARCELADO JUDICIALMENTE	1343	R\$20.879.138,69	
73.00 - CONTRA MASSA FALIDA	47	R\$422.411,18	
73.01 - CONTRA EMPRESA BAIXADA	8	R\$381.140,16	
74.01 - PENHORA EFETIVADA	15	R\$2.670.252,85	
75.00 - EXECUCAO EMBARGADA	39	R\$5.968.357,85	
76.01 - SUSPENSO POR ACORDO JUDICIAL	23	R\$5.753.493,38	
76.02 - SUSPENSO POR DEPOSITO INTEGRAL	3	R\$67.032,16	
76.03 - SUSPENSO POR ORDEM JUDICIAL	12	R\$4.049.068,69	
76.05 - SUSPENSO POR PENHORA DE FATURAMENTO	149	R\$11.019.354,12	
77.00 - LIQUIDADO JUDICIAL	665	-R\$550,91	
82.00 - AUSENCIA BENS / DEVEDOR NAO LOCALIZADO	1458	R\$20.965.825,92	
83.01 - EXTINCAO POR DESISTENCIA REQUERIDA	2	R\$69.677,42	
83.03 - DESISTENCIA EXECUCAO PEQUENO VALOR	2	R\$132.849,62	

AUDITORIAS FISCAIS EM 2012: EM FASE JUDICIAL		
NATUREZA CRÉDITO / FASE	Nº DE CRÉDITOS	SALDO TOTAL
43 - ICMS	990	R\$1.209.157.254,38
61.00 - RECEBIDO PGE	24	R\$12.882.276,77
71.00 - CDA AJUIZADA	607	R\$579.129.890,22
71.01 - PARCELAMENTO JUDICIAL CANCELADO	107	R\$19.389.808,23
71.02 - PARCELAMENTO JUDICIAL LIQUIDADO	10	R\$0,00
72.00 - PARCELADO JUDICIALMENTE	95	R\$12.842.265,28
74.01 - PENHORA EFETIVADA	14	R\$100.653.276,91
74.02 - PENHORA EFETIV. CARTA FIANCA APRESENTADA	10	R\$173.559.338,62
74.03 - PENHORA EFETIVADA - SEGURO GARANTIA	9	R\$43.072.610,19
75.00 - EXECUCAO EMBARGADA	15	R\$61.077.032,60
76.01 - SUSPENSO POR ACORDO JUDICIAL	5	R\$14.493.494,78
76.02 - SUSPENSO POR DEPOSITO INTEGRAL	1	R\$53.799,54
76.03 - SUSPENSO POR ORDEM JUDICIAL	4	R\$176.503.991,62
76.05 - SUSPENSO POR PENHORA DE FATURAMENTO	3	R\$4.329.651,25
77.00 - LIQUIDADO JUDICIAL	43	R\$0,00
82.00 - AUSENCIA BENS / DEVEDOR NAO LOCALIZADO	40	R\$11.013.106,83
83.01 - EXTINCAO POR DESISTENCIA REQUERIDA	2	R\$150.500,59
83.03 - DESISTENCIA EXECUCAO PEQUENO VALOR	1	R\$6.210,95
Total Geral	28298	R\$1.887.696.982,12

Fonte: Sistema de Gestão de Créditos da RE – SGC e Programa de Acompanhamento do Contribuinte – PAC. Natureza 140, 141 e 143 é imposto declarado pelo contribuinte e, natureza 43, imposto lançado pela Fiscalização.

Estes créditos tributários foram ajuizados através da propositura de execução fiscal pela Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Destes créditos, cerca de 1.542 (fase 71.02 e 77.00) foram liquidados até a data da análise destes dados (mar/18), o que representa 5,45% do quantitativo dos créditos em execução. Porém, em valores, os créditos liquidados judicialmente representam menos de 1% dos valores ajuizados (cerca de 16 milhões de reais).

Fazendo um cálculo simples, concluiremos que o custo do Estado para cobrar seus devedores na esfera judicial supera em muito os valores recuperados. Segundo estudos do IPEA, de 2011²¹, o custo médio de uma execução fiscal em nível Federal era da ordem de R\$ 5.606,67, existindo uma taxa de recuperação dos créditos de 25,8%. Assim, o ponto a partir do qual era economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, seria de créditos de valor superior a R\$ 21.731,45, valores relativos ao ano de 2011.

Aplicando o custo médio de 2011, sobre estas 5.887 execuções fiscais, chegamos ao valor de 33 milhões de reais. Porém, os valores recuperados são da ordem de 16 milhões, o que demonstra um déficit de 17 milhões de reais ao Estado, apenas para tentar cobrar seus devedores. Claro que, das execuções em andamento, algumas tiveram créditos parcelados ou penhoras efetivadas, porém a liquidação dos

²¹ IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.** Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2018.

valores é incerta, sendo certo que os custos atuais seriam ainda maiores, já que passaram 7 (sete) anos da sua elaboração do estudo do IPEA.

Em artigo publicado pelo site JOTA²², Rogério Abdala Bittencourt Junior faz referência há um novo “ingrediente” nestas discussões jurídicas tributárias. Com a entrada em vigor do novo CPC, os honorários de sucumbência pagos pela Fazenda Pública, que antes eram irrisórios, passaram a seguir parâmetros legais. Assim, nas causas perdidas, como ações declaratórias, anulatórias, embargos à execução, a União, seus Estados e Municípios podem vir a sofrer com pesados pagamentos de honorários advocatícios à parte contrária.

Ainda, quando vencedor, o Estado não fica mais com os honorários de sucumbência. Neste caso, os Advogados Públicos podem usar toda a estrutura estatal para cobrar honorários sem quaisquer custas pessoais, tudo pago pelo contribuinte. Assim, no cálculo do custo das execuções fiscais deveria entrar o valor da sucumbência, quando perdida pelo Estado, o que aumentaria o valor mínimo de ajuizamento, consideravelmente. No próximo item adentraremos nos aspectos qualitativos de decisões judiciais, com impacto no mercado concorrencial.

2.5 A INTERFERÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Neste item, faremos uma breve análise sobre os aspectos danosos à concorrência, causados pela interpretação da lei e interferência judicial na atividade administrativa, de âmbito tributário. Em artigo recente²³, de dezembro de 2017, busquei detalhar alguns aspectos negativos de decisões judiciais no âmbito tributário, assim resumido:

O presente artigo busca analisar os impactos da interferência judicial sobre a concorrência desleal provocada pela sonegação fiscal, em especial a reiterada, abordando aspectos legislativos penais, tributários, jurisprudenciais e de ordem econômica. Utiliza-se o método hipotético dedutivo, cuja observação é precedida do problema da interferência judicial nesta seara. As Procuradorias, Promotorias, Administrações Tributárias e o Poder Judiciário, ao agirem isoladamente, quebram a isonomia do mercado concorrencial. A falta de troca de informações e a tomada de decisões sem avaliações

²² JOTA. **O recorde de autuações da Receita Federal em 2017**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/recorde-autuacoes-receita-federal-26032018>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

²³ FIORIN, Ricardo. A concorrência desleal no âmbito tributário: a responsabilidade do Poder Judiciário. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 23, n. 5409, abr. 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/64459>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

concretas quanto as suas consequências econômicas são alguns dos aspectos abordados. Pretende-se avaliar em qual medida os danos concorrenciais provocados pela sonegação de impostos são provocados pela própria estrutura judicial.

Foram tratados diversos temas, em especial a interpretação dos Tribunais sobre os efeitos do pagamento e parcelamento de créditos tributários na esfera penal. Tal interpretação, atualmente, reconhece a possibilidade de extinção da pena mesmo após o trânsito em julgado da sentença criminal, basta o pagamento do crédito.

Também foi objeto de análise a falta de reconhecimento da existência de crime contra a ordem tributária quando o contribuinte, de forma reiterada, declara seus impostos e não os recolhe. Tal discussão jurídica, por diversas vezes adiada no âmbito do STJ, teve o julgamento novamente suspenso, por pedido de vista do Ministro Felix Fischer, REsp nº 1598005/ SC (2016/0123189-9). Neste recurso especial buscava-se uma uniformização da jurisprudência da 5ª e 6ª Turmas do STJ, que julgam questões criminais, pela terceira seção do STJ, porém, tal recurso foi recentemente desafetado, ou seja, deixará de ser julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

Também foram discutidas questões acerca da constitucionalidade ou não dos Regimes Especiais de Fiscalização –REFs, cuja discussão aguarda desfecho na ADI nº 4854, contra a Lei Estadual nº 13.711/11 e decreto nº 48.494/11, que instituíram o REF dentro do Estado do Rio Grande do Sul. Outra questão arguida foi a ADC nº 49, que busca uma pacificação e aplicação uniforme, para os Estados, dos artigos 11, par. 3º, II, 12, I, parte final, e 13, par. 4º da Lei Kandir 87/96, que determinam a tributação das transferências interestaduais de mercadorias. O Poder Judiciário tem declarado inconstitucional tal previsão, causando grandes distorções nas operações interestaduais de contribuintes com e sem filiais em outras unidades da Federação.

No Rio Grande do Sul, por exemplo, o mercado produtor de arroz foi fortemente afetado por poucas indústrias com filiais em outros estados, que fizeram uso de ações judiciais para não pagar os tributos e ainda reaver tudo que tinham pago nos últimos anos, mesmo tendo creditado o imposto pago nas suas filiais. Para estancar as fraudes, que até então estavam recebendo a guarita judicial, criou-se os chamados termos de acordos do arroz, mantendo o diferimento (postergação do pagamento dos impostos) apenas para empresas que estivessem regulares com o Fisco e sem usar subterfúgios, como ações judiciais para enriquecer ilicitamente. Exemplo de ação cuja apelação foi revertida pelo Estado, na primeira Câmara Civil, uma das mais resistentes

a aplicação do termo criado pelo Estado, foi a apelação nº 70077217768, julgada recentemente, cuja ementa reproduzimos abaixo:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÕES COM ARROZ. BENEFÍCIO. DIFERIMENTO. DECRETO Nº 50.257/2013 E Nº 51.703/2014. ASSINATURA DO TERMO DE ACORDO CONDICIONADO A RENÚNCIA DE AÇÕES JUDICIAIS QUE VERSAM SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS DA EMPRESA SEM A INCIDÊNCIA DE ICMS. 1. Tratando-se de benefício fiscal, é possível o estabelecimento de condições para a concessão do diferimento. 2. Condicionar a assinatura do Termo de Acordo do Arroz apenas aquelas empresas que renunciam às ações judiciais, ou atendam a determinadas condições, não viola o princípio do livre exercício da atividade econômica, previsto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal, posto que não impede a continuação do funcionamento da empresa. 3. O direito líquido e certo é aquele que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração do mandamus. 4. Não há falar em cometimento de ilegalidade por parte da autoridade apontada como coatora, pois a impetrante não logrou êxito em comprovar que faz jus ao benefício pleiteado. RECURSO PROVIDO. PREJUDICADA A REMESSA NECESSÁRIA.²⁴

O artigo procurou ser amplo quanto a interpretação da legislação tributária e penal, com danos concorrenciais, razão pela qual não adentraremos mais a fundo nesta esfera, aqui nesta Monografia. Porém, outro aspecto, novamente de ordem técnica e de pouco ou nenhum conhecimento do público, são as concessões de liminares para abertura de novas inscrições de contribuintes ou contra baixas efetuadas pela Fiscalização, nos cadastros estaduais. Trata-se de interferência judicial nas negativas de inscrição de contribuintes, em geral com base em princípios como a ampla defesa, contraditório e livre atividade econômica, que muitas vezes desconsideram o Poder de Polícia administrativo, revisando, também, aspectos que dizem respeito a atuação discricionária da Administração Pública.

Tornou-se comum que contribuintes busquem no Judiciário o direito de abrir inscrições após negativas da Administração Tributária ou baixas de “ofício”. Em geral, tais negativas ocorriam em ramos cuja sonegação fiscal causa muitas distorções no

²⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação e Reexame Necessário Nº 70077217768**. Rel. Des. Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 25 abr. 2018. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70077217768%26num_processo%3D70077217768%26codEmenta%3D7726177+70077217768++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70077217768&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=25/04/2018&relator=Sergio%20Luiz%20Grassi%20Beck&aba=juris>. Acesso em: 05 mai. 2018.

mercado concorrencial, como arroz, pescados e carnes. As empresas eram criadas em locais impróprios, em nome de flanelinhas ou pessoas com vasta ficha criminal, sem capacidade econômica e local para estocar os produtos. Tais contribuintes, a partir da liberação de suas inscrições, utilizavam-se de notas fiscais para transportar as mercadorias para outras unidades da Federação sem pagar impostos. Praticamente todas as negativas ou baixas efetuadas eram revertidas por liminares junto ao Poder Judiciário, mantidas no Tribunal de Justiça, sob o argumento de que a Administração Tributária estaria ferindo princípios constitucionais.

As fraudes foram, em parte desarticuladas, com o apoio do núcleo de inteligência fiscal da Receita Estadual, da Polícia Civil e do Ministério Público, através de operações divulgadas na mídia, como a operação ORYZA²⁵, DARIBA I²⁶ e II²⁷ e operação PESCADO²⁸. As rubricas envolvidas nas operações são milionárias, representam valores que deixaram de entrar nos cofres públicas, a maioria jamais será recuperada e resultaram em mais de 150 inscrições de empresas fraudulentas, abertas em poucos anos, algumas operando até hoje sob a tutela de decisões judiciais. A partir das decisões judiciais os contribuintes recebiam “cheques em branco” do Estado para atuar por anos, com pesadas sonegações fiscais.

Tais fraudes tem em comum a leniência e interferência de liminares judiciais sobre a atividade de Fiscalização. Se as negativas de inscrições fossem permitidas, tais práticas teriam sido minoradas e o Poder Judiciário seria poupado de ações de execução fiscal e penais sobre os mesmos contribuintes. Não estamos defendendo a supressão dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, pelo contrário, busca-se sua efetivação, dentro dos limites do Poder de Polícia do Estado.

Alexandre de Moraes da Rosa, na obra *Guia Compacto do Processo Penal* conforme a Teoria dos Jogos, leciona²⁹:

²⁵ PORTAL G1. **Desarticulado esquema de sonegação no envio de arroz para fora do RS.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2015/06/desarticulado-esquema-de-sonegacao-no-envio-de-arroz-para-fora-do-rs.html>>. Acesso em: 05 mai. 2018

²⁶ RS.GOV. **Empresas alvo da Operação Dariba I são autuadas em mais de R\$ 70 milhões.** Disponível em: <<http://fazenda.rs.gov.br/conteudo/8409/empresas-alvo-da-operacao-dariba-i-sao-autuadas-em-mais-de-r%24-70-milhoes>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

²⁷ PORTAL G1. **Polícia faz operação para combater fraude tributária milionária no RS.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2016/07/policia-faz-operacao-para-combater-fraude-tributaria-milionaria-no-rs.html>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

²⁸ PORTAL G1. **Operação em Rio Grande combate fraude fiscal na venda de pescados.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2015/06/mp-faz-operacao-contra-fraude-fiscal-na-venda-de-pescados-em-rio-grande.html>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

²⁹ ROSA, Alexandre Moraes da. **Guia do Processo Penal conforme a Teoria dos Jogos.** 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

O processo penal, assim, é um jogo assimétrico de informação. Os jogadores não possuem, ex ante, todas as informações que comporão o acervo processual ao final da instrução e há necessidade constante de reavaliações das táticas utilizadas. No jogo simétrico os jogadores sabem de antemão o conteúdo das informações existentes. Aqui, diferentemente, as informações são antevistas, mas somente acontecem na cena processual, a saber, no decorrer dos subjogos (...)

Aliás, a surpresa, o benefício do terreno (conhecer o lugar e o julgador onde a partida se desenrola) e o ataque convergente (focado nos tipos penais objeto da ação penal) se constituem como elementos necessários à compreensão do fenômeno processual. Antecipam, por assim dizer, as jogadas possíveis com o objetivo de vitória e a capacidade de compreensão do julgador. Esse desenrolar se dará pela “informação” incluída no jogo processual.

Fazendo um paralelo desta obra com os litígios tributários, penais ou não, pode-se dizer que a falta de transparência e de divulgação da realidade concreta dos devedores (em parte acobertada pelo sigilo fiscal), prejudica a atividade cognitiva ao longo do processo, fragilizando o “resultado da partida”. O Ministério Público, nos processos penais tributários, entra no “jogo” já na prorrogação, alguns anos após a prática dos delitos. A “partida” é desequilibrada por inúmeros fatores, que vão da blindagem do sujeito, que se camufla por trás de um CNPJ, da complexidade jurídica do fato e do próprio desconhecimento, pelas autoridades tributárias, sobre quais provas são importantes para a esfera penal, afinal, lhes compete apenas a constituição do crédito tributário. Citamos, também, as infundáveis suspensões e discussões nos campos administrativos e cíveis, bem como a extinção ou suspensão da pena, pelo pagamento ou parcelamento dos valores devidos.

O Judiciário, mesmo diante de fortes indícios de fraudes, muitas vezes mantém o direito dos contribuintes de operar com base em argumentos abstratos, princípios, negando-se a avaliar a realidade concreta. A Fiscalização, por sua vez, pouco faz, ou esbarra no sigilo fiscal, sendo incapaz de demonstrar o dano à coletividade causado pelo contribuinte ou pela própria decisão judicial, muito pelo fato de obrigar-se ao princípio da legalidade, que desequilibra o “jogo”, em favor do contribuinte, mas é parte do Estado Democrático de Direito. O problema é que algumas decisões mantêm contribuintes atuando de forma desproporcional e com “salvos condutos” judiciais. Esta interferência judicial pode ser vista, também, sobre outros aspectos, por exemplo, quando o Judiciário trata a Administração Tributária como a parte que pode suportar o ônus diante da pretensa “hipossuficiência” do outro lado, quando na verdade, quem suporta o ônus é a coletividade. No próximo capítulo, diante do até aqui exposto, abordaremos novos paradigmas na relação entre o Estado e os contribuintes.

3 CAMINHOS PARA UMA MUDANÇA DE PARADIGMAS NA ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme explicitado nos itens anteriores, muito dos métodos de trabalho das Administrações Tributárias precisam ser revistos. Os números do Fisco do RS, reconhecido nacionalmente como um dos melhores do Brasil, bem como da RFB, demonstram que há muito a ser reestruturado nas Administrações Tributárias.

A própria “atividade vinculada”, prevista nos artigos 3 e 142, do CTN³⁰, não pode se sobrepor ao princípio constitucional da eficiência, da proporcionalidade, além de princípios como da capacidade contributiva, neutralidade e oportunidade. Não é possível que um contribuinte, com recolhimentos próximos ao de sua capacidade contributiva, seja objeto de ação fiscal, enquanto milhões ou bilhões de reais sonegados passam incólumes aos controles dos órgãos de Fiscalização e Judiciais.

Recentemente, foi publicada a Lei nº 13.655, de 25 de Abril de 2018³¹, alterando a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, com o suposto objetivo de dar segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Tal Lei vem sofrendo muitas críticas de órgãos de Controle e Fiscalização, porém um aspecto, no nosso ver positivo, que vem ao encontro de uma atuação com maior discricionariedade e eficiência, foi o previsto no artigo 20, do referido diploma legal, que dispõe: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. Parece ser interessante a possibilidade de, diante da lei em abstrato, por exemplo, ser possível a análise gerencial de qual o melhor caminho para que o Estado receba os valores sonegados.

Não queremos dizer que a autoridade Administrativa simplesmente deixe de lançar os tributos, mas que, ao analisar o caso concreto e de maneira justificada, tenha maior autonomia para escolher o período de análise (evitando a prescrição, mas também procurando fazer lançamentos mais próximos a data do fato gerador),

³⁰ CTN: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...) Art. 142º (...) Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

³¹ BRASIL. **Lei nº 13.655**, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm>. Acesso em: 30 de abr. 2018.

impedindo lançamentos destoantes da capacidade contributiva do contribuinte, e tenha autonomia para propor a auto regularização, em detrimento da ação repressiva.

Segundo Juarez Freitas, na obra *Carreira de Estado e Administração Tributária*³², o princípio da legalidade, na órbita tributária, precisa evoluir do legalismo primitivo para uma posição principiológica e substancialista:

No que tange ao princípio da legalidade e do acatamento da Administração Pública ao Direito, igualmente avulta o papel das Carreiras de Estado, mais predispostas a evoluir do legalismo primitivo para uma posição, por assim dizer, principiológica e substancialista (superado o interpretativismo imoderado). Claro, deve haver o respeito à legalidade, sim, todavia encartada no plexo de características e ponderações que a qualifiquem como sistematicamente justificável. Não quer dizer que se possa alternativamente obedecer à lei ou ao Direito. Não. A legalidade devidamente justificada requer a observância cumulativa dos princípios em sintonia com a teleologia constitucional. Não há servidão ou vassalagem da lei, mas acatamento consciente à lei e ao Direito.

A autonomia funcional e o acesso irrestrito aos sistemas não são verificados na ampla maioria das Administrações Tributárias, mesmo sendo previstos em inúmeros dispositivos legais, deste a Constituição Federal (art. 37, XVIII e XXII), artigos 142, 149, 194 a 197, 200 do CTN e leis ordinárias Federais. Segundo os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil Mauro S. Bogéa Soares e Murilo R. Soares da Cunha, na obra *“A Fiscalização sob o Enfoque da Administração Tributária”*³³, a Administração Tributária engessada, perde eficiência:

Não raro, até as administrações que se auto-impõem um rígido critério de seleção de contribuintes, com base exclusivamente em critérios objetivos, acabam tendo que flexibilizar suas próprias regras, muitas vezes criando critérios “ad hoc” para assegurar a necessidade de garantir certa imprevisibilidade. Isso faz ruir todo o discurso ético e moralizante que acompanha a seleção objetiva. Basta uma exceção para pairar a dúvida sobre a legitimidade dela. Além disso, a aplicação de critérios objetivos pode resultar no aprendizado dos contribuintes. Sabendo-se os critérios usados para a seleção, fica fácil escapar da “malha”. (...)

Ora, percepção de risco é variável, subjetiva por excelência. Diante da mesma situação concreta, os indivíduos e as empresas podem avaliar de forma diferente suas chances de escapar da fiscalização. O grande objetivo da fiscalização é fazer com que a percepção de cada um supere em muito a probabilidade efetiva do evento fiscalização ocorrer. Nessa hora, números, vetores, comportamentos pretéritos, expectativa de desempenho econômico

³² FREITAS, Juarez. *Carreira de Estado e Administração Tributária*. Distrito Federal: Editora Febrafite, 2007.

³³ SOARES, M.; CUNHA, M. *A Fiscalização sob o Enfoque da Administração Tributária*. In: **Seminário Internacional Sobre Fiscalização Tributária**. 2010. Disponível em <<https://fiscaldetributos.blogspot.com.br/2010/11/fiscalizacao-sob-o-enfoque-da.html>>. Acesso em 01 fev. 2018.

sempre ajudam. No entanto, o administrador fiscal há que tentar conhecer aspectos subjetivos de seus administrados: pontos de referência social, comportamento frente ao risco, caminhos de disseminação de informação das punições, reação da sociedade frente à sonegação, idem, com respeito à atuação do fisco. (...)

Para fazer frente a insuficientes padrões éticos, as administrações tributárias adotam medidas que representam forte engessamento dos processos que compõem a função de fiscalização, impossibilitando que ela seja sistematicamente reinventada e exercida de forma diferenciada. O engessamento dos processos, por sua vez, limita a efetividade da fiscalização, o que, por sua vez, fragiliza o padrão ético. Trata-se de um círculo vicioso.

Os Auditores analisaram diversos “mitos”, “princípios” e práticas indesejáveis dentro da Administração Tributária. Para eles, a Fiscalização erra ao ser apenas uma ação e não um processo integrado de múltiplas ações no campo da tributação.

Patrícia Sampaio, em obra sobre a regulamentação concorrencial no âmbito do CADE, relata que, a Conferência das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), que divulga periodicamente algumas das “melhores práticas” em matéria de defesa da concorrência, no âmbito internacional, tem reforçado que toda legislação concorrencial deve ter um capítulo específico dedicado à interação entre as autoridades reguladoras e de defesa da concorrência. Segundo Sampaio:

Existiria diferenças de postura entre as autoridades concorrenciais e regulatórias no que tange ao funcionamento dos mercados. Enquanto a regulação tem uma função mais prospectiva e voltada à determinação e monitoramento de comportamentos dos agentes econômicos, a autoridade concorrencial teria uma atuação, em princípio, mais pontual e a posteriori, impondo remédios estruturais e comportamentais somente em caso de “desvio” da conduta do agente econômico; enquanto a regulação é persuasória dos comportamentos desejados, a defesa da concorrência age para dissuadir o agente econômico de praticar atos anticompetitivos.³⁴

A obra de Patrícia Sampaio diz respeito a regulamentação concorrencial no âmbito do CADE, porém não há como negar a existência de similaridade com o campo tributário, sendo o órgão regulador a Fazenda e seus servidores os aplicadores das normas nos casos concretos de desvios concorrenciais. Para que a regulação seja aperfeiçoada, os desvios precisam ser medidos e os agentes dotados de mecanismos menos vinculativos e mais autônomos, que possibilitem soluções exclusivas ao caso concreto.

³⁴ SAMPAIO, Patrícia Pinheiro. **Regulação e concorrência**: A atuação do CADE em setores de infraestrutura. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 88.

A Administração Tributária ao limitar a discricionariedade, gera uma consequência imediata, que é a diminuição da qualidade da produção fiscal. No Rio Grande do Sul, a Lei Complementar Estadual nº 13.452, de 26 de abril de 2010³⁵, em especial os art.3, § único, art.5, IV e art.9 e 10³⁶, dão guarita a ampla atuação fiscal sobre o mercado concorrencial. A Lei nº 13.452/10 também dispõe sobre várias atribuições exclusivas e privativas (art.18) da Autoridade Fiscal que, no âmbito do Estado, é responsável por todo o gerenciamento da cobrança administrativa e da inscrição em dívida ativa (DAT) dos créditos tributários e não tributários do RS.

Nos itens seguintes faremos algumas explanações sobre possíveis medidas, algumas testadas em casos específicos, que têm demonstrado serem efetivas frente a sonegação fiscal e a manutenção do equilíbrio no mercado concorrencial.

3.1 ESTRUTURAÇÃO DE UMA COBRANÇA ADMINISTRATIVA

Conforme os números apresentados, existem algumas discrepâncias entre as cobranças administrativas da Receita Estadual e da Receita Federal do Brasil. No caso do Fisco Gaúcho, a cobrança se estende por um período maior, inclusive com a inscrição em dívida ativa (DAT) feita pelos Auditores, fato que reflete numa alta recuperação dos valores antes do ajuizamento das ações judiciais, esta última a cargo da Procuradoria do Estado.

Conforme demonstrado anteriormente, enquanto a cobrança administrativa do Estado, num período de apenas 1 (um) ano, após os lançamentos, já tinha 17% (dezessete por cento) dos créditos parcelados/pagos, a Federal, 7 (sete) anos após os lançamentos não apresentava uma liquidez maior que 10% (dez por cento). Tal situação fática demonstra que a manutenção de cobranças administrativas bem

³⁵ RIO GRANDE DO SUL. **Lei Complementar nº 13.452**, de 26 de abril de 2010. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico dos cargos da carreira de Agente Fiscal do Tesouro do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.452.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

³⁶ Art. 3.º A Receita Estadual terá recursos prioritários e suficientes para a realização de suas atividades e atuará de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastro e de informações fiscais, cabendo-lhe: (...) Parágrafo único. Fica assegurada autonomia funcional aos integrantes da carreira de que trata o art. 10 desta Lei Complementar. (...) Art. 5.º A Receita Estadual terá uma organização básica que contemple as funções de tributação, arrecadação e fiscalização, com a seguinte estrutura: (...) IV - Órgãos de Execução Direta. (...) Art. 9.º São Órgãos de Execução da Receita Estadual aqueles com funções de coordenação, administração, integração ou especializadas em razão da matéria. Art. 10. A constituição do crédito tributário pelo lançamento compete exclusivamente ao Auditor-Fiscal da Receita Estadual.

estruturadas é muito mais eficaz à curto e longo prazo, além dos custos administrativos importarem menos dispêndios por parte do Estado. Conforme explicitado, a cobrança judicial é pouco eficiente, cara e, caso o contribuinte saia vencedor em suas contestações, o Estado ainda tem que arcar com pesadas sucumbências, desde o novo CPC, em vigor desde 2016. O modelo adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul demonstra ser menos custoso e mais eficiente.

Assim, uma das premissas extraídas das análises é que é preciso reformular a cobrança administrativa, tanto em nível Federal, como dentro dos entes federativos, com a instituição de um gerenciamento de risco sobre a possibilidade ou não do encaminhamento de cobranças para a esfera Judicial. Duas possibilidades são sugeridas: - A primeira, foi instituída recentemente pela PGFN, através da Lei nº 13.606, de Janeiro de 2018³⁷, que acrescentou os arts. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E, na Lei 10.522/02, criando uma espécie de constrição administrativa, indisponibilizando bens sujeitos à registro, do contribuinte devedor. A regulamentação da constrição se deu pela Portaria PGFN nº33, de 2018³⁸. Também podemos citar o ajuizamento seletivo, evitando sucumbências contrárias ao interesse público, que está em fase de implementação naquele órgão; - A segunda possibilidade, ainda menos custosa, é aumentar mecanismos e prazos das cobranças gerenciadas pelas Receitas Estaduais e Federal, estabelecendo um prazo maior ou mínimo de cobrança administrativa, assim como suprimindo instâncias de julgamento, por valores de créditos.

A “liquidez” dos créditos tributários e suas consequências na arrecadação tributária são dados fáceis de serem medidos pelos Auditores-Fiscais, inclusive com um corpo multidisciplinar, formado por engenheiros, advogados, economistas, contabilistas, profissionais da computação, entre outros, o que facilita análises mais abrangentes acerca dos efeitos de ações sobre a capacidade contributiva dos contribuintes, e mudanças rápidas nos métodos de cobrança. Também são os servidores que controlam todo o cadastro administrativo, sistemas de controle, acompanhando os efeitos das ações fiscais, mesmo que muitas administrações tenham sido desestruturadas nos últimos anos, com instituições de controles de

³⁷ BRASIL. **Lei nº 13.606**, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (...) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm>. Acesso em: 30 abr. 2018.

³⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria 33 PGFN**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final.pdf/view>. Acesso em: 10 mai. 2018.

acesso, Ordens de Serviço, ainda dispõem de capacidade técnica, base de dados e atribuições repressivas capazes de persuadir mudanças de comportamentos.

É preciso evitar a simples judicialização dos créditos tributários, uma vez que as perdas podem ser mais significativas que o retorno efetivo de recursos. Institutos como “arrolamento de bens”, que são espécies de constrições administrativas colocadas à disposição dos Auditores-Fiscais, mesmo que não gerem a indisponibilidade, dão publicidade a terceiros da existência de dívidas tributárias junto aos registros públicos e podem ser aperfeiçoados, difundidos e usados de forma qualificada nas cobranças administrativas. O próprio ajuizamento seletivo, que permite uma análise econômica do direito e da, já ultrapassada, lei de execuções fiscais, de 1980, por mais que seja contestado do ponto de vista prescricional e da indisponibilidade do interesse público, mostra-se uma ferramenta proporcional e razoável, diante da inexistência de bens ou encerramento das atividades da empresa.

Entre as ferramentas que dão maior liquidez à cobrança do crédito tributário, podemos citar mecanismos que impedem que os contribuintes gerem créditos tributários de forma indefinida, prática dos chamados devedores contumazes de impostos. Para este tipo de contribuinte, uma fiscalização integrada à cobrança, aplicando Regimes Especiais de Fiscalização, gera enormes reduções de custos com cobranças inócuas, diminuem o contencioso judicial, e são uma das poucas ferramentas capazes de proteger o mercado, eis que aplicadas enquanto o contribuinte está ativo e praticando a concorrência desleal. As execuções fiscais, ao contrário, são morosas, custosas e aplicadas após anos de práticas evasivas, muitas vezes sobre massas falidas e empresas “fantasmas”.

Uma boa prática no âmbito da cobrança, recentemente adotada no RS, é a elaboração de relatórios fiscais (em torno de 10) que embasaram diversas cautelares fiscais, ações criminais e sequestro de bens de empresas que deviam centenas de milhões de reais. Fraudes estruturadas foram completamente desarticuladas e várias pessoas físicas responsabilizadas civil e criminalmente, porém falta ainda uma proteção adequada da própria Administração, aos servidores envolvidos.

3.2 GRUPOS DE TRABALHO INTEGRADOS

Muitas das ações administrativas dependem, para sua eficácia, de um trabalho integrado com o Ministério Público e Procuradorias Federais, Estaduais, ou mesmo

com a Polícia Civil ou Federal. A Administração Tributária dispõe de uma enorme quantidade de dados, mas ainda precisa evoluir no gerenciamento dos desvios concorrenciais. Como exemplo, no aspecto criminal, algumas medidas dependem de interpretação judicial, como a criminalização da conduta dos inadimplentes reiterados, tipificada, no nosso entender, no art.2º, II, da lei 8.137/90. Porém, a interpretação não será alterada, ou a lei modificada, se for o caso, sem que os órgãos demonstrem ao Judiciário, Legislativo, demais contribuintes e a sociedade, de forma transparente, o dano concorrencial e a infração à Ordem Tributária.

O mesmo ocorre quanto à extinção da pena, mesmo após o início do processo criminal, que precisa ser revista. A interpretação dada pela jurisprudência e as sucessivas leis lenientes com os crimes tributários, acabaram por afastar da legalidade e incentivar a delinquência tributária, que subtrai centenas de bilhões de reais do erário público, por ano. É preciso que os órgãos de persecução criminal tenham ciência da importância que o direito penal tem na persuasão do contribuinte quanto a cumprir ou não das suas obrigações fiscais. Fato não menos relevante é que a ação penal, que em regra é pública, facilita ao Estado dar publicidade de sonegações e fraudes estruturadas, desconhecidas do público, fortalecendo a cidadania e a percepção de risco, no âmbito da tributação.

Recentemente, vários Estados da Federação instituíram Comitês Interinstitucionais de Recuperação de Ativos (Ciras). O Ciras conta, em geral, com a participação das secretarias de Segurança Pública, da Fazenda, Ministério Público e Procuradorias dos Estados. Esta integração é essencial para que as ações sobre o mercado concorrencial tenham efetividade, além de reduzir erros e otimizar resultados de ações fiscais, execuções fiscais e ações penais.

É comum a impetração de mandados de segurança contra a Administração Tributária cujos pareceres Ministeriais, em 1ª e 2ª instâncias, são contraditórios entre si, e, algumas destas ações, dão causa à constituição de créditos tributários por fraudes perpetradas com base em liminares sustentadas por estes mesmos pareceres. Muitos destes créditos acabam nas mãos do Ministério Público, agora transformados em ações penais contra os mesmos contribuintes beneficiados pelos pareceres dados em processos cíveis. Estas e outras questões precisam ser revistas, informações trocadas, respeitando a independência de cada órgão, mas prezando por uma atuação mais uniforme e transparente, preservando o Interesse Público.

As execuções fiscais, que ultimamente estão tendo uma atenção mais especializada por parte das procuradorias, sempre foram exemplos de processos mal gerenciados. As constantes trocas de procuradores dentro da mesma instância, pedidos inócuos de diligências de endereço, quebras de sigilo fiscal, cujas informações a própria Administração Tributária dispõe, a expedição de precatórias, ofícios judiciais, mandados, inúmeras suspensões pela inexistência de bens, em total descompasso com os princípios da eficiência, economia processual e duração razoável do processo, acabam minando os resultados, seguidamente transformados em prejuízos, pelos custos maiores ao erário, que os valores recuperados.

A Administração Tributária dispõe de relatórios disponibilizados por operadoras de cartão de crédito e débito que, por exemplo, poderiam ser penhorados judicialmente, como até vem sendo feito, mas timidamente, aqui no Estado do Rio Grande do Sul. O mesmo ocorre quanto as duplicatas de clientes, incluídas nas próprias notas fiscais eletrônicas, cuja atuação integrada com os órgãos judiciais poderiam resultar em penhoras, na via judicial. Também os rastros eletrônicos de grupos econômicos, endereços “IPs”, vínculos de contabilistas, e-mails, códigos de utilização comum, que facilitariam a recuperação de créditos judiciais e a responsabilização solidária e penal, sequer aproveitadas.

Quando o Estabelecimento é baixado, simples diligências do Fisco ou mesmo dos procuradores, sem envolver ordens e mandados judiciais, poderiam permitir o direcionamento de execuções fiscais, artifício pouquíssimo utilizado. Os arrolamentos de bens administrativos, solidariedade passiva, cautelares fiscais, não são incentivados tanto dentro da Administração Tributária, como nas procuradorias. A integração entre ambos, muitas vezes, é protocolar, com expedições de ofícios pelos correios, em total descompasso com a tecnologia atual. Questão importante é que muito raramente a Administração recebe um retorno acerca de suas próprias atuações, como teses derrubadas judicialmente, autos de lançamento elaborados com provas frágeis para fins penais, fato que só enriqueceria sua própria atuação.

Ações penais poderiam ser mais amplas, incluindo vários crimes, além dos tributários, como ocultação de valores e bens, falsidade ideológica, crimes contra a concorrência, bem como buscar o sequestro de bens para ressarcir o erário e/ou garantir as execuções fiscais. Estas e outras medidas, quando foram adotadas, deram resultados muito efetivos ao Estado, mas são timidamente utilizadas.

Verifica-se que são constantes as tentativas de captura pelo poder político das atividades fiscais e controle de seus agentes. Caso recente é do Projeto de Lei 406, de 2016³⁹, que busca incluir o artigo 196-A, no CTN, cuja redação obriga que qualquer fiscalização seja precedida de ordem “fundamentada e específica” da Administração Tributária, além de informar telefone e competências das autoridades, limitar os tributos, o sujeito passivo, fulminando com a autonomia funcional.

Ao prosperar tais alterações legais, servidores com amplos conhecimentos, receberão ordens prontas de um comando central, as quais serão cumpridas e assim sucessivamente (OS), gerando total desinteresse com sua efetividade, gerenciamento e consequências nas esferas judiciais e penais. Tal sistema gera um descompromisso com a eficiência da atividade fiscal, seu acampamento e resultados passam a ser de responsabilidade de um terceiro (Estado/Administração Política), que na prática não o faz, ou segue diretrizes partidárias, gerando efeitos devastadores sobre o mercado concorrencial e precarizando as ações fiscais.

O contribuinte mal-intencionado, ao perceber que os servidores estão apenas seguindo ordens superiores, delimitadas, com a autonomia mitigada, não terão problema algum em criar novas fraudes, pois estas serão acompanhadas, se for o caso, somente após a geração de “novos indícios”, novas “ordens de serviço”, possivelmente por outras autoridades. A atuação da Administração deve ser pautada pela impessoalidade, mas isto não significa o total descaso com o resultado efetivo, acompanhamento e planejamento, com autonomia, do trabalho desenvolvido. O conhecimento adquirido e a experiência devem permitir que a autoridade também disponha de um poder discricionário dentro da hierarquia tributária, participando ativamente do planejamento da ação fiscal, com poder de decisão, diminuindo a ingerência política dentro e fora da instituição.

3.3 FLEXIBILIZAÇÃO DO SIGILO FISCAL

A sociedade e os contribuintes participantes do mercado concorrencial, de um modo geral, pouco sabem acerca do quantitativo de devedores de impostos, dos problemas concorrenciais criados por poucos contribuintes e muito menos acerca da

³⁹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado n° 406, de 2016 (complementar)**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127405>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

atuação da Administração Tributária. Assim, mecanismos que permitam a flexibilização do sigilo facilitariam o controle social dos tributos e sua destinação.

A Lei de Acesso à Informação, nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, assim como a Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011, que prevê crimes quando praticado abuso econômico, além do previsto no art.5º, da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, em vigor desde de 2014, que dispõe sobre atos lesivos contra a Administração Pública, sinalizam uma nova postura contra atos praticados contra o Patrimônio Público. O Conselho Nacional de Justiça- CNJ, na sessão plenária 103ª, de abril de 2010 - ATO nº 0007390-36.2009.2.00.0000, por maioria, recomendou a aceitação, pelos Tribunais, do protesto judicial de certidões de dívidas ativas. Portais da transparência, com gastos e folhas salarias de órgãos públicos, de forma detalhada, reforçam que o Sigilo Fiscal já não se sustenta e só prejudica o controle social sobre as atividades públicas e dos grandes devedores de impostos. Os Estado e Municípios, diferentemente da RFB, ainda divulgam de forma tímida seus devedores e, quando são pessoas jurídicas, sequer se tem conhecimento dos sócios por trás dos CNPJs.

A PGFN, em ato recente, publicou a lista de parlamentares sócios e/ou devedores de impostos federais, mostrando que quem faz as leis são pessoas, muitas vezes, comprometidas com a sonegação fiscal⁴⁰. Aliás, fato subsequente a divulgação, foi a aprovação de um projeto de lei⁴¹ com descontos desarrazoados sobre multas e juros de débitos tributários, pelo Congresso Nacional. Muitas vezes ao consultar lista de devedores, quando disponíveis, o cidadão não consegue identificar claramente quem é a empresa, quantos débitos existem em seu CNPJ, data da inscrição em dívida ativa e outros elementos que proporcionem conhecer a postura do contribuinte diante do erário público.

⁴⁰ O ANTAGONISTA. **A íntegra da lista de políticos devedores.** Disponível em: <<https://www.oantagonista.com/brasil/exclusivo-a-integra-da-lista-de-politicos-devedores/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

⁴¹ BRASIL. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm>. Acesso em: 11 fev. 2018.

O art.198, do CTN⁴², permite a divulgação dos débitos inscritos em dívida ativa e representações fiscais para fins penais. Tais dados precisam ser amplamente divulgados e detalhados, sob pena de prejudicar negócios jurídicos, além da ampla necessidade de controle social das receitas públicas. A título de exemplo, reproduzimos consulta ao site da Receita Estadual dos 10 maiores devedores de tributos do RS. Apesar de algumas empresas serem passíveis de identificação, os dados são resumidos, não permitindo maiores análises sobre a origem da dívida, quantidade de créditos, data, gerando desinteresse de quem pesquisa:

Tabela 9 – Maiores devedores inscritos em Dívida Ativa – DAT, no RS

Relacionados em Dívida Ativa					
Nome	CNPJ	Fase Administrativa	Fase Judicial	Em Discussão Judicial	Total
GLOBAL VILLAGE TELECOM S/A	03.420.926	R\$ 70.126.535,37	R\$ 0,00	R\$ 334.086.818,67	R\$ 404.213.354,04
CAMBARA S/A PROD FLORESTAIS	96.551.445	R\$ 0,00	R\$ 369.993.148,96	R\$ 0,00	R\$ 369.993.148,96
OLVEBRA INDL S/A	89.028.575	R\$ 1.909.080,49	R\$ 315.240.978,88	R\$ 11.865.816,57	R\$ 329.015.875,94
OI S A EM RECUPERACAO JUDICIAL	76.535.764	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 316.439.343,12	R\$ 316.439.343,12
SUL AMERICAN TRADE COM IMP E EXP LTDA	97.381.487	R\$ 10.908,59	R\$ 23.003.574,70	R\$ 197.282.739,68	R\$ 220.297.222,97
CIA RIOGR DE TELECOMUNICACOES	92.794.486	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 212.789.583,63	R\$ 212.789.583,63
VOGES METALURGIA LTDA	04.654.447	R\$ 1.259.741,13	R\$ 201.840.464,32	R\$ 0,00	R\$ 203.100.205,45
CIA GERAL DE INDUSTRIAS	92.659.325	R\$ 35.911.215,98	R\$ 131.749.371,16	R\$ 100.549,41	R\$ 167.761.136,55
LATICINIOS BOM GOSTO S A	94.679.479	R\$ 0,00	R\$ 146.920.525,14	R\$ 445.571,75	R\$ 147.366.096,89
VIVO S/A	02.449.992	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 144.565.555,13	R\$ 144.565.555,13

Fonte: <https://www.sefaz.rs.gov.br/DAT/DEV-JUR-CON.aspx>

Alguns empresários, por trás destes e outros CNPJs, são críticos nas redes sociais da corrupção, ativos formadores da opinião pública. O que poucos sabem é que estas mesmas pessoas podem estar causando graves danos ao erário público.

A incoerência entre o sigilo fiscal (da forma como vem sendo tratado pela Jurisprudência e Administrações Tributárias) e a necessidade de preservação dos negócios jurídicos é patente. Fica difícil ao cidadão, com base em informações

⁴² Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. § 1o Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) § 2o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. § 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória.

resumidas nos sites de acesso aos devedores que, em geral, disponibilizam apenas a dívida total, sem descrever o seu número e data de inscrição, ter segurança jurídica em seus negócios, se a jurisprudência do STJ, com base nas alterações promovidas no Código Tributário Nacional – CTN, com a nova redação dada ao art.185⁴³, pela Lei Complementar 118, de 2015, reconhece a presunção de fraude na alienação ou oneração de bens quando o contribuinte tem débitos inscritos em dívida ativa e não resguarda bens suficientes para pagar o crédito tributário. O cidadão comum, ao realizar seus negócios, precisa ter clareza total da situação fiscal de quem está contratando com ele, seja pessoa física ou jurídica. Não é possível que não se possa identificar sócios de empresas, seus créditos inscritos em dívida ativa, data e a origem do tributo, forma social do contribuinte e responsabilidade dos administradores.

O Brasil, responsável por formar mais da metade de todos os bacharéis em direito, anualmente, no mundo todo, conforme notícia vinculada no site de notícias NEXO⁴⁴, fez da proteção ao sigilo uma verdadeira cláusula pétrea, que alcançou, inclusive, as próprias autoridades fiscais, proibidas de acessar dados de “pessoas politicamente expostas” e, pior, até 2016, mesmo com previsão em lei, os Auditores eram proibidos de acessar dados bancários sem autorização judicial, como se a Fiscalização, para coibir práticas de sonegação, precisasse do aval do Judiciário. Tal jurisprudência só se alterou em 2016, depois de decisão do STF, conforme notícia vinculada em seu site⁴⁵. Além de dificuldades de fazer valer a literalidade de leis, existem constante tentativas de interferir nos planejamentos internos do órgão.

A transparência permite o desenvolvimento de ações de Estado e não de Governo, com políticas tributárias de longo prazo e resultados planejados. No item seguinte falaremos de alguns casos concretos cujo planejamento e autonomia foram priorizados em relação a burocracia e a própria atividade administrativa vinculada. Nestes casos, buscou-se unir as atividades de cobrança e fiscalização, com enfoque na concorrencial leal.

⁴³ Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

⁴⁴ NEXO. **Por que o Brasil Tem tantos advogados.** Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/02/Por-que-o-Brasil-tem-tantos-advogados>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

3.4 PROCEDIMENTOS EM CASOS CONCRETOS

Neste item, faremos uma breve explanação sobre *cases* de sucesso desenvolvidos pela Administração Tributária. Tais ações demonstram que atuações com autonomia e atenção ao mercado concorrencial maximizam o princípio da eficiência e flexibilizam a vinculação administrativa, sem infringir o CTN, permitindo que o planejamento de ações de fiscalização e cobrança tenham como foco mudanças culturais dos contribuintes e efeitos positivos no mercado concorrencial.

3.4.1 Devedores contumazes e o Regime Especial de Fiscalização – REF

Os trabalhos sobre os chamados devedores contumazes no RS, de forma organizada e institucional, iniciaram, efetivamente, em 2011, especialmente com a publicação do decreto nº 48.494/11, que regulamentou a Lei Estadual nº 13.711, de abril de 2011, que regulamentou a aplicação de um Regime Especial de Fiscalização –REF, para estes devedores. Com a inclusão dos primeiros devedores contumazes em REF foram impetrados mandados de segurança contra as medidas previstas no decreto. A jurisprudência do TJRS se dividiu entre Câmaras favoráveis e outras contrárias à sua aplicação e, em julho de 2012, o órgão pleno do Tribunal enfrentou uma ação direta de inconstitucionalidade, sob relatoria do Desembargador Arno Werlang e declarou a lei e o decreto constitucionais, ADI nº 700448229124.

Essa decisão, em tese, seria vinculante para as Câmaras que julgam questões tributárias dentro do Tribunal. Porém, havia forte resistência de algumas delas quanto à aceitação de sua aplicação no território Gaúcho, em especial a 1ª Câmara Civil. Como existiam decisões contrárias ao REF mesmo após este incidente, o Estado ajuizou a Ação Reclamatória nº 15.687, perante o STF que, em dezembro de 2013, cancelou um Acórdão contrário a aplicação do Regime Especial no RS. Essa posição foi seguida em outros julgamentos, pelo STJ, como no recurso especial nº 1.403.381, de 26 de fevereiro de 2014 e recurso especial nº 1.414.465, de 18 de março de 2014, que devolveram processos ao TJRS, relativos a Acórdãos contrários ao REF. Abaixo parte da decisão proferida no Resp. 1.403.381, do STJ⁴⁶:

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Nº 1.403.381 – RS**. Rel. Min. OG Fernandes. Julgado em: 08 abr. 2014. Disponível em: <

RECURSO ESPECIAL Nº 1.403.381 - RS (2013/0304620-2)
RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES
RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
RECORRIDO: MERCADO BARRENSE LTDA
ADVOGADO: NELSON LACERDA DA SILVA E OUTRO (S)
DECISÃO (...) Vistos, etc. (...) Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, dou provimento ao recurso especial para decretar a nulidade do acórdão recorrido, determinado o retorno dos autos à Corte Estadual. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 26 de fevereiro de 2014.
Ministro Og Fernandes.

Os prejuízos causados pelas empresas devedoras contumazes à concorrência e à sociedade são desproporcionais e escapam a qualquer juízo de razoabilidade, diante de princípios constitucionais. A título comparativo, a 1ª Seção do STJ decidiu, em 25 de abril de 2018, no Recurso Especial nº 1.412.433, que concessionárias que fornecem energia elétrica podem interromper, administrativamente, o fornecimento de energia em caso de não pagamento de débitos dos últimos três meses. Ou seja, para serviços concedidos à iniciativa privada pelo poder público é possível simplesmente desligar a luz do consumidor, seja empresa, seja pessoa física, basta a inadimplência de 1 (um) mês. Já no caso do Estado, o contribuinte pode declarar seus impostos por mais de 10 (dez) anos sem recolher, que não é permitido à Administração Tributária cancelar a inscrição, redirecionar os débitos contra sócios e denunciá-los criminalmente, ou seja, tratamentos dados por um mesmo Tribunal Superior ao público e privado de forma desarrazoada e desproporcional, ferindo, inclusive, o princípio da supremacia do interesse público.

O escopo deste trabalho é mesclar questões legais e seus efeitos práticos, razão pela qual vamos analisar os efeitos da aplicação do REF sobre estes devedores contumazes, buscando demonstrar sua razoabilidade e proporcionalidade. São ações recentes, que iniciaram ao final de 2011 e ainda estão sendo consolidadas aos poucos dentro da Administração Tributária Gaúcha. Existem cerca de 1.000 empresas devedoras contumazes, atualmente, no RS, sendo que o REF está sendo aplicado em 200 contribuintes, conforme lista disponível no site da Secretaria da Fazenda do RS⁴⁷.

Nem todos os contumazes são passíveis de aplicação do REF, na forma definida pelo art.4º, do decreto nº 48.494/11 e, algumas operações, como vendas para outras unidades da Federação, dificultam o controle do Fisco e sua aplicação

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=34618642&num_registro=201303046202&data=20140502&tipo=5&formato=PDF >. Acesso em: 12 set. 2018.

⁴⁷ BRASIL. Secretaria da Fazenda. **Lista de Empresas em REF (Regime Especial de Fiscalização)**. Disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/sat/REF-CON.aspx>>. Acesso em: 04 mai. 2018.

(dificuldade de responsabilização de destinatários de outros Estados), razão pela qual tal regime ainda requer aprimoramentos e uma legislação com uniformidade em nível Federal. Aliás, convém destacar que já existe projeto de Lei Federal nº 284/2017, que busca dar um tratamento diferenciado aos devedores contumazes, notícia veiculada na revista nº 21, de dezembro de 2017, do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial⁴⁸.

Do total histórico de empresas incluídas em REF no RS, foram extraídos dados dos sistemas da Receita com a relação das empresas ainda em Regime Especial de Fiscalização ou com a situação de “REF encerrado” até dezembro de 2016. Foram excluídos os REFs suspensos (ordem judicial/administrativo) e os estabelecimentos destas empresas que encerraram as atividades antes da inclusão em REF. Assim, restaram 110 empresas, que possuem 147 estabelecimentos no Estado do RS.

A análise dos dados, a fim de que fossem apresentados resultados fidedignos com a realidade, se baseou nas seguintes premissas: - foi excluído do comparativo de arrecadação o ano da inclusão da empresa no REF; - foram comparadas a arrecadação, na mesma proporção, de anos anteriores e anos posteriores, excluindo o ano da inclusão no REF. Como exemplo, para um contribuinte sujeito ao REF a partir de 2012, fez-se a comparação da arrecadação entre 2007 até 2011, com o arrecadado entre 2013 até 2017. Uma Empresa incluída em REF em 2014, comparou-se a arrecadação de 2011 até 2013, com o arrecadado de 2015 até 2017. As empresas em REF analisadas tiveram a inclusão no Regime entre 2012 e 2016.

A tabela na sequência apresenta um resultado geral da análise, na qual comparou-se a evolução nominal da arrecadação deste grupo de contribuintes em REF com a evolução da arrecadação do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, dentro de um período de 6 (seis anos):

Tabela 10 – Evolução Arrecadação REF x RS

EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO ICMS RS - NOMINAL		
2011	2017	PERCENTUAL EVOLUÇÃO
R\$19.502.932.386,53	R\$31.933.425.402,54	163,74%
EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO REF - NOMINAL		
ANTES DO REF	POSTERIOR REF	PERCENTUAL EVOLUÇÃO
R\$57.203.594,86	R\$120.697.142,19	211,00%

Fontes: Sistema de Gestão de Créditos – SGC e Informações Gerenciais da Receita – IGR.

⁴⁸ ETCO. **Revista ETCO**. Ano 14, dez. 2017, p. 6-10. Disponível em: <<http://www.etc.org.br/publicacoes/a-revista-etc/>>. Acesso em: 04 mai. 2018.

Os números demonstram que os contribuintes submetidos ao Regime Especial de Fiscalização aumentaram em 211% sua arrecadação, enquanto que a arrecadação do Estado cresceu 163,74%. Esta singela análise demonstra o acerto no monitoramento e aplicação do REF pela Administração Tributária Gaúcha e o respaldo dado pelo Judiciário do Estado. Os valores recuperados, caso não fosse aplicado o REF, seriam impostos declarados e não recolhidos, que gerariam cobranças administrativas, em geral inócuas, execuções fiscais custosas e ainda proporcionariam uma concorrência desleal por estes poucos contribuintes, em detrimento da coletividade.

3.4.2 Devedores contumazes e a apropriação indébita de tributos

Como dito anteriormente, o Judiciário ainda está discutindo se declarar o ICMS e não recolher (chamado ICMS próprio) é crime, tipificado no art.2º, II, da Lei 8.137/90. O STF, no recurso extraordinário com agravo nº 999.425, com repercussão geral, sinalizou que sim, mas no STJ a questão está sob judice. Porém, a chamada substituição tributária, ou seja, o recolhimento antecipado por toda a cadeia produtiva, em que um contribuinte recolhe pelos demais participantes do ciclo de circulação da mercadoria, tem jurisprudência junto ao STJ no sentido de ser crime de apropriação indébita, tipificado neste mesmo art.2º, II, da Lei 8.137/90.

Assim, apenas nos atendo ao caso da Substituição Tributária, muito usada em ramos nos quais é difícil o controle pela Administração Tributária de toda cadeia de circulação da mercadoria, já é possível vislumbrar ações em conjunto com o Ministério Público para coibir tais práticas, com resultados bem interessantes. Em geral, com a Substituição, a indústria ou o estabelecimento atacadista recolhe por todos os varejistas o ICMS devido (substitui), como no ramo de Bebidas, Carnes, Massas, Medicamentos, Combustíveis, entre outros.

Buscando identificar infrações penais tributárias e concorrenciais, a partir de uma base de dados da Administração Tributária, foi efetuado cruzamento dos devedores do ICMS - Substituição Tributária, ativos na data de março de 2018 e com mais de 8 (oito) débitos. A escolha por vários meses de inadimplência se deve ao fato que, em tese, não estaríamos diante de uma dificuldade econômica, mas sim uma prática de apropriação indébita com contumácia, para fins de enquadramento no tipo

penal e impossibilidade de alegações de falta de dolo, devido à reiteração delitiva e o uso de escusas absolutórias, como a inexigibilidade de conduta diversa. Também excluimos do resultado os créditos de valores inferiores à R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), assim, superamos o chamado “princípio da insignificância”, que limita a utilização do direito penal tributário à casos de crimes cujo crédito tributário é superior a estes valores, conforme jurisprudência noticiada no site Consultor Jurídico⁴⁹.

No resultado do cruzamento, obtivemos 193 contribuintes, em operação, cujos créditos tributários declarados, exigíveis, contabilizam R\$ 90,7 milhões de reais, num total de 8.171 créditos de substituição tributária, uma média de R\$ 11 mil reais por crédito tributário devido. Tais valores foram cobrados dos destinatários das mercadorias nas notas fiscais, foram declarados ao Fisco nas Guias Informativas (GIAs), porém apropriados pelo contribuinte substituto em forma de apropriação indébita, já que pertencem ao Estado. Agindo desta forma, os contribuintes auferem lucros maiores, se financiam com dinheiro público e, alguns, fazem postergações de pagamentos até surgirem regimes especiais de parcelamento, sendo beneficiados em relação ao que pagam seus impostos em dia, distorcendo o mercado concorrencial.

Acompanhamentos realizados pela Receita Estadual demonstram que o contribuinte em atividade, que é denunciado pela prática contumaz de declarar e não recolher a substituição tributária (projeto piloto realizado em 2012, no ramo de medicamentos) passa a recolher os valores logo após ser citado no processo penal. Alguns alteram o *modus operandi*, mas poucos permanecem praticando o mesmo delito, já que o empresário tem receio da possível reincidência dentro do Direito Penal.

Conforme artigo publicado na Revista Jus Navigandi, em 2015⁵⁰, relatamos alguns dos resultados, até aquela data, de ações penais ajuizadas através deste projeto, iniciado na Receita Estadual:

O Ministério Público denunciou 12 (doze) empresários com base em representações fiscais para fins penais elaboradas pela Receita Estadual, notícia vinculada no seu site⁵¹. Todos os denunciados, logo após serem

⁴⁹ CONSULTOR JURÍDICO. **STJ fixa em R\$ 20 mil valor máximo para insignificância em crime de descaminho**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-06/valor-maximo-insignificancia-descaminho-20-mil>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

⁵⁰ FIORIN, Ricardo. Devedores contumazes do ICMS e a prática de crime fiscal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4453, set. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/41856>>. Acesso em: 13 set. 2017.

⁵¹ RIO GRANDE DO SUL. Ministério Público. **Negado habeas corpus e mantida ação penal por sonegação de ICMS de R\$ 12 milhões**. Disponível em: <<http://www.mprs.mp.br/noticias/id33202.htm>>. Acesso em: 3 abr. 2018.

citados no processo criminal, passaram a recolher o imposto relativo à substituição tributária, alguns passaram a recolher tudo que declaravam, tanto o ICMS “próprio” como o ICMS relativo à substituição tributária, conforme acompanhamento efetuado pela Receita. Somente um contribuinte, do ramo farmacêutico, recolheu, nos últimos dois anos, 16 milhões de reais. Nos dois anos anteriores à denúncia, a empresa tinha recolhido 15 mil reais (100.000 % menos). Os valores não recolhidos nestes dois anos anteriores à denúncia criminal estavam todos em execução judicial, a maioria sem sucesso na recuperação dos valores. Em contrapartida, a empresa vinha aumentando seus empreendimentos e lucros, em detrimento da concorrência, do erário público e dos consumidores, verdadeiros lesados pelo enriquecimento ilícito dos empresários.

Estas ações penais tiveram desfechos dos mais variados possíveis. Desde absolvições com trânsito em julgado no TJRS, condenações inferiores a 1 ano, trancamentos diversos, bem como algumas continuam em fase de julgamento. Todas dizem respeito a sonegações superiores há vários milhões de reais, já que foram selecionados apenas grandes contribuintes.

Mesmo com penas muitas vezes insignificantes, a simples possibilidade de condenação alterou o comportamento destes empresários, demonstrando uma efetividade da aplicação do Direito Penal. Por exemplo, um dos contribuintes, absolvido em 1ª instância, logo após ciência da sentença, voltou a inadimplir com seus impostos, fato que demonstra a estreita ligação entre a sua conduta frente a possibilidade ou não de uma condenação, já que vinha recolhendo cerca de 1 milhão de reais por mês, até a absolvição.

Há forte resistência do próprio órgão de persecução criminal em ajuizar ações penais, já que a pena prevista é de 2 (dois) anos e o TJRS tem uma postura “garantista”, absolvendo empresários denunciados pela sonegação da substituição tributária - ST, algumas vezes sequer tratada como apropriação indébita, como na apelação penal nº 70070284625, cuja denúncia foi sobre a sonegação da ST, porém a 4ª Câmara Criminal do TJRS tratou como se fosse ICMS próprio e absolveu o réu. A jurisprudência do STJ e do próprio TJRS, colacionada no voto do Relator desta ação, tinha sentido inverso ao decidido, afirmando que ICMS “próprio” declarado não seria objeto de tipificação pelo Direito Penal, porém a substituição tributária, que foi objeto da denúncia criminal, sim. A seguir transcrição de parte do Acórdão:

O simples não recolhimento do ICMS no prazo legal, regularmente declarado na Guia Informativa, não configura o crime de apropriação indébita de tributo prevista no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8137/90, equiparado ao delito de sonegação fiscal. O que a lei ali criminaliza é a omissão do substituto tributário, presente na hipótese do IPI e do CPMF, por exemplo, mas

inocorrente neta modalidade de tributo estadual em que o único obrigado é o comerciante. Habeas Corpus concedido para trancar a ação penal.⁵²

Os Desembargadores absolverem o réu afirmando se tratar de obrigação tributária própria, quando a denúncia era sobre a Substituição Tributária. No exemplo “potencial” dado neste tópico, foram selecionados apenas 193 contribuintes, cujos débitos eram superiores a R\$ 20 mil reais, porém existem cerca de 617 empresas ativas no Estado, com inadimplência da Substituição Tributária – ST e o efeito de ações penais teria potencial de reverter a tendência de o contribuinte declarar e não repassar ao Estado tais valores.

3.4.3 Ações setoriais

Um exemplo de ação bem-sucedida desenvolvida pela Receita Estadual foi implementado em março de 2013. Trata-se de um plano de ação sobre empresas frigoríficas que emitiam notas fiscais, declaravam seus impostos, não recolhiam e geravam enormes prejuízos ao Estado com cobranças infrutíferas, até encerrarem suas atividades e abrirem novos estabelecimentos. O imposto, no caso de carnes de gado vacum, deve ser pago no momento da ocorrência do Fato Gerador (saída do estabelecimento), conforme determina o Decreto nº 37.699/97-Regulamento do ICMS, regra geral.

A Lei 8.820/89 que institui o ICMS no Rio Grande do Sul previu, nos seus artigos 7º e 8º⁵³, o instituto da responsabilidade de terceiros pelo imposto devido. Mercadorias sujeitas a substituição tributária, como é o caso da carne, em que o frigorífico recolhe o imposto próprio e de substituição, por toda a cadeia comercial, existindo infração a

⁵² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Crime Nº 70070284625**. Rel. Des. Aristides Pedroso de Albuquerque Neto. Julgado em: 06 abr. 2017. Disponível em: <http://www1.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70070284625%26num_processo%3D70070284625%26codEmenta%3D7228541+70070284625++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70070284625&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=06/04/2017&relator=Aristides%20Pedroso%20de%20Albuquerque%20Neto&aba=juris>. Acesso em: 02 fev. 2018.

⁵³ Art. 7º -São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais: (...) IV -o contribuinte que tenha recebido mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo; (...) Art. 8º - Respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais: (...) VI - o contribuinte substituído que receber mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária previsto no Capítulo VII, em desacordo com a legislação tributária.

legislação, o contribuinte destinatário (substituído) pode ser responsabilizado pelo imposto devido.

Alguns frigoríficos decidiram entrar judicialmente contra as ações da fiscalização, que responsabilizou clientes com base na falta de pagamento da substituição tributária. No Tribunal de Justiça, as quatro Câmaras do TJRS, 1ª, 2ª, 21ª e 22ª, que atuam com questões tributárias relativas ao ICMS, se dividiram, duas concedendo as liminares e duas contrárias. Porém, o entendimento foi se consolidando em favor do Fisco em todas as Câmaras que julgavam estas questões tributárias e o uso de tal artimanha pelos empresários para aumentar arbitrariamente seus lucros, caiu drasticamente.

Na sequência, apresentamos o resultado da arrecadação e faturamento dos contribuintes que foram monitorados, com dados dos recolhimentos efetuados antes e depois das ações desenvolvidas, em 2013:

Tabela 11 – Evolução da Arrecadação e Faturamento dos Frigoríficos Monitorados

CONTRIBUINTE	ARRECADAÇÃO (R\$)				FATURAMENTO (R\$)			
	2012	2013	2014	2015	2012	2013	2014	2015
XXX1 BAIKADO JUN/14	249.411,21	493.369,79	321.543,26	196.680,76	88.645.771,00	66.786.978,78	9.152.295,61	-
XXX2 BAIKADO DEZ/15	-	-	412.484,27	208.676,49	-	-	19.051.491,36	14.185.234,15
XXX3 BAIKADO SET/15	51.101,83	13.922,20	227.286,01	227.276,08	5.442.398,40	788.633,85	9.421.623,64	5.507.647,66
XXX4 EM ATIVIDADE	-	-	-	38.800,03	-	-	-	3.361.439,44
XXX5 EM ATIVIDADE	58.073,58	246.655,78	417.843,34	844.741,71	8.101.107,52	10.564.263,02	18.632.422,30	38.818.824,44
XXX6 EM ATIVIDADE	109.920,72	250.638,73	244.354,13	176.057,01	4.073.158,43	3.776.050,15	3.479.361,84	2.707.005,01
XXX7 EM ATIVIDADE	93.118,75	222.082,36	245.945,60	222.140,13	-	729.083,46	1.781.780,72	2.070.436,10
TOTAL GERAL	561.626,09	1.226.668,86	1.869.456,61	1.914.372,21	106.262.435,35	82.645.009,26	61.518.975,47	66.650.586,80

Fontes: Sistema de Gestão de Créditos da RE – SGC e Guias Informativas de Apuração do ICMS – GIAs. As colunas apresentam os valores totais recolhidos e o faturamento declarado nos sistemas da Receita Estadual pelos contribuintes, por ano.

A tabela demonstra um crescimento na arrecadação dos 7 (sete) contribuintes monitorados, enquanto eram ativos. A média de variação da arrecadação dos frigoríficos monitorados foi 340%, sendo que, no mesmo período, o aumento da arrecadação no Estado foi de 127%. No mesmo período a média dos faturamentos do grupo de contribuintes baixou ao longo dos anos (com uma leve alta em 2015). Porém, a arrecadação, conforme demonstrado anteriormente, aumentou mais de 3 vezes, demonstrando o acerto nas ações fiscais desenvolvidas.

Os dados demonstram que, de um percentual de recolhimento, antes das ações desenvolvidas pela Receita, de 0,5% do faturamento, estas empresas passaram a

recolher 2,87% de imposto (ICMS). Assim, mesmo reduzindo o faturamento, o recolhimento do ICMS proporcionalmente ao faturado foi cerca de 5 vezes maior.

Cabe destacar que a redução do faturamento declarado pelos contribuintes reflete muito o “aperto” da Fiscalização. Muitos frigoríficos optaram por emitir notas fiscais de parte das operações ou emitir em valores inferiores ao preço real da mercadoria vendida, reduzindo artificialmente o faturamento e consequentemente o imposto a recolher, já que estavam sendo compelidos a recolher em cada operação. Esta situação, por mais que demande uma análise de auditoria posterior, foi menos danosa que a praticada anterior ao monitoramento, ou seja, de inadimplência contumaz, já que tais empresas, a partir de 2013, deixaram de gerar passivos nas cobranças administrativas e judiciais, cujos índices de recuperação eram próximos de zero, passando a recolher todo o imposto declarado nas notas fiscais, mesmo que tenham usado de artifícios para reduzi-lo parcialmente.

Simple fiscalizações de rotina, que não adentravam no aspecto gerencial do mercado concorrencial, até então, não tinham resolvido os problemas do setor. Tais ações, desenvolvidas com base em princípios da eficiência e capacidade contributiva, enfatizando o planejamento em detrimento da atividade vinculada, demonstram o acerto em atuar com estratégia, monitorando o comportamento antes e depois das ações, bem como o valor do respaldo judicial, à atividade administrativa.

3.5 MUDANÇAS LEGISLATIVAS E INTERPRETATIVAS

Além de mudanças na atuação da Administração Tributária, questões legais e jurisprudenciais precisam dar suporte ao Fisco, para que tenhamos uma concorrência próxima da ideal. Primeiramente, entendemos que os chamados Regimes Especiais de Fiscalização – REFs precisam ser consolidados pela Jurisprudência e inseridos na legislação Federal, dando segurança jurídica ao Contribuinte e as Administrações Tributárias. Projeto de lei neste sentido está em tramitação no Senado Federal, nº 284/2017, que visa regulamentar o art.146-A, da Constituição Federal, estabelecendo critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

Podemos citar, no âmbito judicial, a necessidade de consolidação de julgamentos recentes, como a ADI nº 3.952, no STF, que discute o cancelamento de inscrições de contribuintes, seguindo critérios de proporcionalidade e razoabilidade,

do ramo Tabagista. Também acreditamos que uma mudança na jurisprudência do STJ, quanto a tipificação penal da inadimplência de impostos, em especial a reiterada, poderia modificar sobremaneira o *status quo* da realidade das cobranças tributárias atuais. No âmbito do Rio Grande do Sul, temos um exemplo a ser seguido pelos demais Fiscos, que ainda não o aplicam, que foi o estabelecimento de condições para a interposição dos apelos voluntários e de ofício nos contenciosos tributários, através da Lei nº 14.180/12 – que alterou a Lei nº 6.537/73, que define os processos administrativos estaduais, para criar o julgamento em instância única administrativa.

Em artigo elaborado por Bruno Renaux e Raquel Delvecchio, disponível no site JOTA⁵⁴, é citado estudo técnico elaborado em julho de 2016, pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, que apurou que o prazo médio de duração de processos administrativos federais e das execuções fiscais judiciais é de 8 (oito) anos. Isto quer dizer que, entre o lançamento tributário e a satisfação/cancelamento do crédito via execução fiscal, o Fisco e o contribuinte aguardarão, em média, 16 (dezesseis) anos.

Bianca Ramos Xavier, em trabalho de mestrado⁵⁵ sobre “A Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal”, conclui que, entre o lançamento e o julgamento em última instância administrativos, não se pode ultrapassar 5 anos, posição da qual concordamos:

Seja sob o manto da decadência, seja sob o manto da preempção, o fato é que as relações jurídicas devem ser estabilizadas após um período de tempo, sob pena dos jurisdicionados mergulharem em um mar de insegurança ou até mesmo porque as provas podem se tornar imprestáveis com o passar do tempo. De tal modo, os atos da administração pública devem ser realizados dentro de um prazo, no caso, a constituição definitiva deve ser realizada no prazo máximo de cinco de anos da notificação do lançamento ou da notificação do primeiro ato indispensável para sua realização.

Nos parece que a diminuição do tempo do contencioso administrativo, por via de alteração das legislações processuais tributárias é um bom caminho a ser trilhado. Outra questão, ainda pouco difundida e estudada, no âmbito das Administrações Tributárias, seria a possibilidade de estender ao órgão administrativo a possibilidade

⁵⁴ JOTA. **Nova cobrança da Dívida Ativa Federal**: por que estamos tão surpresos? Disponível em: <<http://jota-nova-cobranca-da-divida-ativa-federal-por-que-estamos-tao-surpresos/>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

⁵⁵ XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. 2009. 134 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito). Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp115680.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

de firmar acordos de leniência com contribuintes, dentro de critérios legais pré-definidos. Recentemente, por exemplo, o Banco Central e a CVM, nos processos dentro de sua competência, tiveram reconhecida esta possibilidade, pela Lei nº 13.506, de 13 de Novembro de 2017⁵⁶, que em seu art.11, assim dispôs sobre o “termo de compromisso”:

Art. 11. O Banco Central do Brasil, em juízo de conveniência e oportunidade, devidamente fundamentado, com vistas a atender ao interesse público, poderá deixar de instaurar ou suspender, em qualquer fase que preceda a tomada da decisão de primeira instância, o processo administrativo destinado à apuração de infração prevista neste Capítulo ou nas demais normas legais e regulamentares cujo cumprimento lhe caiba fiscalizar se o investigado assinar termo de compromisso no qual se obrigue a, cumulativamente: I - cessar a prática sob investigação ou os seus efeitos lesivos; II - corrigir as irregularidades apontadas e indenizar os prejuízos; III - cumprir as demais condições que forem acordadas no caso concreto, com obrigatório recolhimento de contribuição pecuniária, observado o disposto no art. 10 desta Lei.

Aliado a uma legislação que previsse acordos de leniência, poderiam ser estabelecidos critérios de conformidade tributária, algo próximo ao que se está fazendo na Administração Tributária Paulista, através da Lei nº 1.320, de 06 de abril de 2018⁵⁷, que: “Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária”.

Entre as previsões legais, citamos a inclusão de princípios na relação entre o Estado e o contribuinte, já no seu artigo 1º, dentro dos cinco incisos, como a Boa-fé e previsibilidade de condutas, simplificação, publicidade, transparência, concorrência leal e coerência na aplicação da legislação tributária e segurança jurídica. Várias são as diretrizes estabelecidas, ações, critérios de segmentação de rating, análises informatizadas de dados – AIDs, análises fiscais prévias – AFPs, com trabalhos analíticos ou de campo, sem que isso acarrete necessariamente a lavratura de autos de infração. Para as empresas com as melhores classificações há incentivos à conformidade, tratamentos diferenciados nos canais disponibilizados pela

⁵⁶ BRASIL. **Lei nº 13.506**, de 13 de novembro de 2017. Dispõe sobre o processo administrativo sancionador na esfera de atuação do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários. (...) E dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm>. Acesso em: 06 mai. 2018.

⁵⁷ LEGISWEB. **Lei Complementar Nº 1320 de 06/04/2018**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358736>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

Administração. Além de uma boa reputação, cria-se algo parecido com as certificações de qualidade.

Dentro de mudanças normativas, é preciso lembrar que a Fiscalização, atualmente, é predominantemente virtual. Assim, deve-se repensar a existência física de repartições públicas para realização de trabalhos. O tempo de deslocamento até os locais de trabalho, o congestionamento de grandes cidades, custos com a manutenção de prédios públicos ou alugados, necessidade de frotas de veículos para realização de atividades diversas, parece não mais se adequarem aos tempos atuais, cujas notas eletrônicas, escriturações fiscais digitais, controles de passagens de cargas em pedágios e praticamente todos os serviços disponibilizados via internet, não exigem a presença dos servidores em um mesmo local, oito horas por dia.

Tal atividade, popularizada como “Home Office”, em geral adotada em várias empresas, inclusive alguns Fiscos, exige que tais servidores tenham uma produção maior que os colegas que atuam nas repartições. Apesar dos resultados na iniciativa privada serem de fácil medição, no serviço público nem sempre a forma de medir esta produção pode ser a mais adequada, em especial quando tratamos da atividade de Fiscalização Tributária. Conforme demonstrado ao longo deste trabalho, números de autuações não significam eficiência na arrecadação e melhoras no comportamento fiscal do contribuinte.

Algumas atividades são fáceis de estimar, como julgamentos singulares em 1ª Instância, cuja quantidade representará o menor ou maior esforço de trabalho. O mesmo quanto as avaliações para fins de inventários, doações, cujo sistema, no âmbito Estadual, permite que sejam feitas todas à distância.

No que diz respeito a atividade de Fiscalização, por ser complexa e requerer não apenas a atividade repressiva, mas principalmente preventiva e de acompanhamento, conforme defendemos ao longo desta monografia, as medições dos trabalhos à distância precisam ser sobre resultados arrecadatários, não só sobre constituições de créditos, mas sua liquidez. Também entendemos necessário manter uma estrutura física para fins de reuniões de planejamento, discussão dos trabalhos e resultados, troca de experiências, com presença do corpo de Auditores de forma periódica, até para que seja de fato preservada a independência funcional, sob pena de a atividade se reduzir a cumprimentos de ordens superiores, sem maiores preocupações com as consequências concorrenciais dos trabalhos desenvolvidos.

4 CONCLUSÃO

Conciliar técnicas de trabalho, aperfeiçoar mecanismos de controle, aprender com as adversidades e construir um Estado menos burocrático e mais efetivo é dever de todos, em especial quem decidiu ser servidor público. A prática do dia a dia, o pouco caso com a coisa pública, a ideia de que o Estado sempre paga a conta, criou um certo descaso com a eficiência na esfera pública.

As Administrações Tributárias, cujo corpo de servidores é dos mais altos níveis da Administração Pública, apesar dos avanços metodológicos e tecnológicos nos últimos anos, não estão imunes a inúmeros problemas, que vão desde ociosidade de setores substituídos pela informatização, a judicialização de toda a atividade tributária, que atingiu níveis altíssimos nos últimos anos, mas também a alta burocracia e a tentativa constante de captura pelo poder político e econômico.

São várias as dificuldades inerentes à fiscalização de tributos, sendo o vetor deste trabalho verificar a possibilidade de minimizar as consequências negativas da atividade estatal sobre a concorrência desleal e maximizar suas ações em prol da isonomia da tributação. Neste sentido, sendo a Administração Tributária a detentora de uma ampla gama de informações econômico-fiscais, deve agir em prol da defesa da concorrência com os mecanismos legais dos quais já dispõe, buscando sempre seu aperfeiçoamento e novas técnicas, capazes de manter o bom funcionamento do Estado e do livre mercado.

O presente trabalho não pretendeu trazer respostas definitivas a tais reflexões, mas também buscou sair do plano abstrato, adentrando nos aspectos concretos da atuação fiscal, das consequências e dos efeitos psicológicos causados pelos atores envolvidos na seara tributária, sejam os Órgãos de Fiscalização, seja o contribuinte, seja o Poder Judiciário, o Ministério Público ou mesmo a doutrina jurídica. Os números obtidos, oriundos de uma ampla base de dados, permitem dizer que existem caminhos a serem explorados e mudanças de conceitos, entendimentos, que só virão com a transparência e publicitação de informações e reconhecimento de que a concorrência desleal é um problema gerado por vários agentes e incentivado pelo próprio Estado, quando deixa de agir de forma coerente, rápida e coesa.

No segundo capítulo, demonstramos que as cobranças administrativas de créditos tributários são pouco efetivas para casos específicos de contribuintes, cujo planejamento é focado na inadimplência tributária. Comparamos os efeitos das

auditorias fiscais ao longo dos anos, quando meramente repressivas, demonstrando que existe uma diminuição na arrecadação de tributos do grupo de contribuintes autuados, quando comparados aos resultados de todos os contribuintes do ICMS, do Estado do Rio Grande do Sul. Também verificamos qual o efeito posterior das autuações sobre o comportamento do contribuinte frente ao pagamento dos tributos, chegando à conclusão que a simples autuação pode aumentar em 5 (cinco) vezes a probabilidade de o empresário vir a se transformar num inadimplente contumaz, logo após a intervenção em suas atividades, pelo Estado (tópico 2.2).

Adentrando no campo das ações penais tributárias, que tem por base créditos tributários constituídos por Auditores-Fiscais, quando analisadas sob o aspecto arrecadatário, constatou-se que são de pouca eficiência. Sob o aspecto criminal, cujos números objetivos demonstraram menos de 15% de condenações efetivas, da mesma forma não atingem seu fim, contribuindo para o descrédito de todo o sistema tributário e da continuidade delitiva, ao longo de gerações (tópico 2.3).

Verificou-se que as execuções fiscais enfrentam resistências judiciais das mais variadas formas e não atingem nem 3%, de retorno efetivo, dos recursos cobrados ao erário público e acabam custando mais ao Estado do que o próprio retorno financeiro, obtido através dos processos judiciais. Considerando as possíveis sucumbências contrárias ao Estado, tais valores podem se tornar ainda mais insustentáveis, do ponto de vista do erário público. A interferência judicial na esfera tributária, em especial sobre o mercado concorrencial, também demonstra que o Estado pode causar danos irreversíveis a si próprio e aos contribuintes, quando esquece de medir as consequências práticas de suas decisões e omissões (tópicos 2.4 e 2.5).

No terceiro capítulo, diante dos dados quantitativos e qualitativos investigados nos tópicos anteriores, avaliamos mudanças de paradigmas na atuação da Administração Tributária, em especial, a reformulação de métodos administrativos, alterações legislativas, aumento da transparência, a divisão de responsabilidades entre todos os órgãos envolvidos com a tributação e a busca pela consolidação de boas práticas administrativas e judiciais, em prol do mercado concorrencial.

Mostramos que a cobrança dos créditos tributários, tanto administrativa, quanto judicial, pode ser efetiva. Ferramentas como o arrolamento administrativo de bens, Regimes Especiais de Fiscalização e pré-penhoras administrativas possuem um baixo custo e uma maior efetividade na cobrança dos tributos. Também são contemporâneos à constituição dos créditos, propiciando uma maior efetividade na

proteção ao mercado concorrencial. O ajuizamento seletivo, que permite uma análise econômica do direito e reformula a, já ultrapassada lei de execuções fiscais, mostra-se uma ferramenta proporcional e razoável, diante de pesquisas prévias, que comprovem a inexistência de bens ou que a empresa já tenha encerrado suas atividades (tópico 3.1).

Para que o Estado tenha efetividade em suas ações, seus Poderes precisam atuar em sintonia. Neste sentido, grupos de trabalho integrados, chamados de Comitês Interinstitucionais de Recuperação de Ativos (CIRAs), seriam capazes de reduzir erros, proporcionar trocas de experiências e otimizar resultados de ações de cobrança e fiscalização administrativas, execuções fiscais e persecuções penais, além de possibilitar o acompanhamento integral de todo o processo, uma divulgação mais efetiva das ações, seu controle social e encurtar caminhos para atingir uma arrecadação efetiva dos valores devidos (tópicos 3.2 e 3.3).

A flexibilização da atividade vinculada da Administração Tributária e a criação de novos mecanismos de atuação administrativa, como os Regimes Especiais de Fiscalização, denúncias de apropriação indébita da substituição tributária e operações setoriais, com análises horizontais dentro do mesmo ramo de atividade, avaliando a capacidade contributiva de cada contribuinte em relação à média geral, demonstraram-se efetivos mecanismos a serem assimilados e adotados nas atividades de fiscalização e cobrança de contribuintes. Para isso, a doutrina e jurisprudência precisam fazer parte desta engrenagem, avaliando se as próprias decisões e interpretações dos casos avaliados não estariam ocasionando consequências sobre todos os demais contribuintes, com efeitos negativos sobre a coletividade e o mercado concorrencial (tópicos 3.4 e 3.5).

A Administração Tributária tem uma enorme responsabilidade diante do mercado concorrencial. Para atingir seu fim, precisa de suporte legal e mudanças de paradigmas. Um bom exemplo, foi a mudança de foco dada pela legislação paulista, através do “nos conformes”, com o contribuinte tratado como um consumidor de serviços. Para ser agente propulsor de mudanças, uma Fiscalização autônoma, transparente, capaz de aplicar técnicas de inteligência artificial, que priorize o planejamento, acompanhamento e a atuação preventiva, pode mudar os rumos e colaborar para o crescimento da arrecadação e da proteção ao livre mercado.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; et. al. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. In: **Instituto Brasileiro de Direito Tributário**. 2009. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 nov. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 1.593**, de 21 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1593.htm>. Acesso em: 22 jan. 2018.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 17 fev. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 105**, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 18 nov. 2017.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19 out. 2017.

_____. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 20 dez. 2017.

_____. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 19 dez. 2017.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

_____. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Dispõe sobre o parcelamento de débitos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. **Lei nº 12.382**, de 25 de fevereiro de 2011. Disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm>. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. **Lei nº 12.529**, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm>. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm>. Acesso em: 11 fev. 2018.

_____. **Lei nº 13.506**, de 13 de novembro de 2017. Dispõe sobre o processo administrativo sancionador na esfera de atuação do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários. (...) E dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13506.htm>. Acesso em: 06 mai. 2018.

_____. **Lei nº 13.606**, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (...) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. **Lei nº 13.655**, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm>. Acesso em: 30 de abr. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. **CONFAZ**: Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. **Receita Federal: Arrecadação por Estado.**

Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria 33 PGFN.**

Disponível em:

<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final.pdf/view>. Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2018.** Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2018.

_____. Secretaria da Fazenda. **Lista de Empresas em REF(Regime Especial de Fiscalização).**

Disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/sat/REF-CON.aspx>>. Acesso em: 04 mai. 2018.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 406, de 2016 (complementar).** Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127405>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Consulta Processual.** Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601231899&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 30 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 200.331.** Rel. Min.

Laurita Vaz. Julgado em: 19 set. 2013. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31272983&num_registro=201100561420&data=20130927&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 19 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 235.406.** Rel. Min.

Marco Aurélio Bellizze. Julgado em: 12 mar. 2013. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=21926826&num_registro=201200467196&data=20130318&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 19 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 236.376.** Rel. Min.

Sebastião Reis Junior. Julgado em: 19 nov. 2012. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=24397840&num_registro=201200535020&data=20130201&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 19 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 362.478**. Rel. Min. Jorge Mussi. Julgado em: 14 set. 2017. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601823860&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Nº 1.403.381 – RS**. Rel. Min. OG Fernandes. Julgado em: 08 abr. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=34618642&num_registro=201303046202&data=20140502&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 12 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 375**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_33_capSumula375.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 430**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 49**. Rel. Min. Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5257024>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.952**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2556011>>. Acesso em: 30 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.854**. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4303620>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 23 fev. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5058819>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 550.769**. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em: 02 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2524898>>. Acesso em: 22 jan. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 627.543**. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em: 30 out. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3922675>>. Acesso em: 30 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial.**

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>>.

Acesso em: 06 mai. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70.** Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100>. Acesso em: 31 mar. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323.** Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 31 mar. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547.** Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 31 mar. 2017.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Crime Nº 70070284625.** Rel. Des. Aristides Pedroso de Albuquerque Neto. Julgado em: 06 abr. 2017. Disponível em:

<http://www1.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70070284625%26num_processo%3D70070284625%26codEmenta%3D7228541+70070284625++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70070284625&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=06/04/2017&relator=Aristides%20Pedroso%20de%20Albuquerque%20Neto&aba=juris>. Acesso em: 02 fev. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação e Reexame Necessário Nº 70077217768.** Rel. Des. Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 25 abr. 2018. Disponível em:

<http://www1.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70077217768%26num_processo%3D70077217768%26codEmenta%3D7726177+70077217768++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70077217768&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=25/04/2018&relator=Sergio%20Luiz%20Grassi%20Beck&aba=juris>. Acesso em: 05 mai. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Busca Unificada.** Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Habeas Corpus nº 70004886602**. Rel. Des. Vladimir Giacomuzzi. Julgado em: 26 set. 2002.

Disponível em:

<http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70004886602&num_processo=70004886602&codEmenta=527250&temIntTeor=true>. Acesso em: 11 nov. 2017.

CONSULTOR JURÍDICO. **STJ fixa em R\$ 20 mil valor máximo para insignificância em crime de descaminho**. Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/2018-mar-06/valor-maximo-insignificancia-descaminho-20-mil>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

COSTA, Rafael de Oliveira. **A defesa da Concorrência e o combate aos Cartéis**. 2017. Disponível em:

<<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.588770&seo=1>>. Acesso em: 13 set. 2017.

ETCO. **A Luta Contra o Devedor Contumaz de Tributos**. Disponível em:

<<http://www.etco.org.br/devedor-contumaz/?sub=apresentacao>>. Acesso em 11 dez. 2017.

_____. **Revista ETCO**. Ano 14, dez. 2017. Disponível em:

<<http://www.etco.org.br/publicacoes/a-revista-etco/>>. Acesso em: 04 mai. 2018.

FIORIN, Ricardo. A concorrência desleal no âmbito tributário: a responsabilidade do Poder Judiciário. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 23, n. 5409, abr. 2018.

Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/64459>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

_____. Devedores contumazes do ICMS e a prática de crime fiscal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4453, set. 2015. Disponível

em: <<https://jus.com.br/artigos/41856>>. Acesso em: 13 set. 2017.

FREITAS, Juarez. **Carreira de Estado e Administração Tributária**. Distrito Federal: Editora Febrafite, 2007.

GIL, G. **O ICMS e o delito previsto no artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990**: Breve ensaio às luzes do recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.543.485-GO. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/51018/o-icms-e-o-delito-previsto-no-artigo-2-ii-da-lei-n-8-137-1990>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

GRECO, A.M. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011.

IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília, 2011. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecniciadiest1.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2018.

JOTA. **Nova cobrança da Dívida Ativa Federal: por que estamos tão surpresos?** Disponível em: <<http://jota-nova-cobranca-da-divida-ativa-federal-por-que-estamos-tao-surpresos/>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

_____. **O recorde de autuações da Receita Federal em 2017.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/recorde-autuacoes-receita-federal-26032018>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

LEGISWEB. **Lei Complementar Nº 1320 de 06/04/2018.** Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358736>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

LOEBENS, João Carlos. "Corrupção Pública" versus "Corrupção Privada". In: **Instituto Justiça Fiscal**. 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/?p=3122>>. Acesso em: 14 jun. 2018.

LOPES, E. **Receita protegerá pessoas politicamente expostas.** Disponível em: <<http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,receita-protegera-pessoas-politicamente-expostas-imp-,610105>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

MIRANDA, Ana Paula Mendes de. **A criminalização da Sonegação Fiscal e das Fraudes no Brasil.** 2008. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/dos_criminalizacao_sonegacao_fiscal_e_fraudes.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2018.

MÖLLER, M. **Sanção Política e Regime Especial de Fiscalização.** 2016. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SANCAO_POLITICA_REGIME_ESPECIAL.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2017.

NEXO. **Por que o Brasil Tem tantos advogados.** Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/01/02/Por-que-o-Brasil-tem-tantos-advogados>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas.** 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Rafael Rezende. **Novo Perfil da Regulação Estatal: Administração Pública de Resultados e Análise do Impacto Regulatório.** Rio de Janeiro: Forense, 2015.

O ANTAGONISTA. **A íntegra da lista de políticos devedores.** Disponível em: <<https://www.oantagonista.com/brasil/exclusivo-a-integra-da-lista-de-politicos-devedores/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

PERNAMBUCO. Procuradoria Geral do Estado. **Revista do centro de Estudos Jurídicos.** Recife, v.10, n.10, 2017. Disponível em: <http://www.pge.pe.gov.br/app_themes/PGE-PE-CEJ-Publicacoes-Volume-10-2017.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

PORTAL G1. **Desarticulado esquema de sonegação no envio de arroz para fora do RS.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2015/06/desarticulado-esquema-de-sonegacao-no-envio-de-arroz-para-fora-do-rs.html>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

_____. **Operação em Rio Grande combate fraude fiscal na venda de pescados.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2015/06/mp-faz-operacao-contrafraude-fiscal-na-venda-de-pescados-em-rio-grande.html>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

_____. **Polícia faz operação para combater fraude tributária milionária no RS.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2016/07/policia-faz-operacao-para-combater-fraude-tributaria-milionaria-no-rs.html>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 48.494**, de 31 de outubro de 2011. Regulamenta o Regime Especial de Fiscalização no Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2048.494.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. **Lei nº 13.711**, de 06 de abril de 2011. Altera a Lei n.º 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.711.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 13.452**, de 26 de abril de 2010. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico dos cargos da carreira de Agente Fiscal do Tesouro do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.452.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

_____. Ministério Público. **Negado habeas corpus e mantida ação penal por sonegação de ICMS de R\$ 12 milhões.** Disponível em: <<http://www.mprs.mp.br/noticias/id33202.htm>>. Acesso em: 3 abr. 2018.

ROSA, Alexandre Morais da. **Guia do Processo Penal conforme a Teoria dos Jogos**. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

RS.GOV. **Empresas alvo da Operação Dariba I são autuadas em mais de R\$ 70 milhões.** Disponível em: <<http://fazenda.rs.gov.br/conteudo/8409/empresas-alvo-da-operacao-dariba-i-sao-autuadas-em-mais-de-r%24-70-milhoes>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

RUOSO, A. Restrições de Direitos em Matéria Tributária: Medidas Legítimas X Sanções Políticas – Devedor Contumaz Nova Linha de Precedentes do STF. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, p.1-23. Disponível em: <<http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2016/04/Alessandra-Ruoso.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2017.

SAMPAIO, Patrícia Pinheiro. **Regulação e concorrência**: A atuação do CADE em setores de infraestrutura. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, B.F.L. Sonegação Fiscal e Livre Concorrência. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, p.1-21. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGACAO_FISCAL_LIVRE_CONCORRENCIA.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

SOARES, M.; CUNHA, M. A Fiscalização sob o Enfoque da Administração Tributária. *In*: **Seminário Internacional Sobre Fiscalização Tributária**. 2010. Disponível em <<https://fiscaldetributos.blogspot.com.br/2010/11/fiscalizacao-sob-o-enfoque-da.html>>. Acesso em 01 fev. 2018.

SILVA, Camelier; D., Alberto Luís. **Concorrência desleal**: atos de confusão. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Site. **Quanto Custa o Brasil**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. 2009. 134 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito). Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp115680.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2018.