

FRAUDES FISCAIS NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS

Ananias José Cardoso Filho¹

Humberto Lima de Oliveira²

Laudionor Brasil Pedral Sampaio³

Osvaldo Cezar Rios Filho⁴

Orientador: Prof Milton Sampaio⁵

Resumo

Emana da Lei de Responsabilidade Fiscal a obrigatoriedade da busca do equilíbrio orçamentário, através do incremento, incessante, do nível de arrecadação dos tributos estaduais, particularmente o ICMS. Destarte, torna-se premente a ação, sistemática, no combate à fraude fiscal, otimizando-se a constituição do crédito tributário e a ação judicial na anulação dos negócios fraudulentos e na recuperação dos valores sonegados ou inadimplidos.

Palavras-chave: fraude fiscal, evasão, elisão fiscal, sanção, trânsito de mercadorias, ICMS, Estado da Bahia.

As recentes fraudes¹ fisco-contábeis, no mercado financeiro mundial, provocaram, pelo menos, uma perda de U\$ 11,5 trilhões aos investidores, valor superior ao PIB dos Estados Unidos e 36% do PIB global, suficiente para o pagamento da dívida externa de todos os países pobres e emergentes, além de destinar-lhes U\$ 9,0 trilhões para investimentos. A sonegação^{II}, como prática contábil ou tributária é, portanto, globalizada e cabe às nações civilizadas combatê-la.

¹ Graduado em Geologia pela Universidade Federal da Bahia – UFBA. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. E-mail: afilho@sefaz.ba.gov.br

² Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde de Cairu - FVC. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. E-mail: hlima@sefaz.ba.gov.br

³ Graduado em Economia pela Universidade Católica do Salvador - UCS. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. E-mail: lpedral@sefaz.ba.gov.br

⁴ Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Salvador – UNIFACS. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. E-mail: orios@sefaz.ba.gov.br

⁵ Mestre em Informação Estratégica pela UFBA, especialista em Administração pela UNIFACS, Engenheiro Mecânico pela UFRJ, professor de graduação e pós-graduação da Universidade Salvador, Faculdade de Tecnologia Empresarial e Faculdade Jorge Amado, Consultor em Administração Estratégica, Gestão do Conhecimento e Inteligência Competitiva. E-mail: miltonsampaio@aol.com.br

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata do equilíbrio do controle orçamentário, obrigou à União, aos estados federados e aos municípios, ante a necessidade de incremento na arrecadação tributária, a adotarem políticas rígidas de combate à sonegação, buscando otimizar a constituição do crédito tributário e a ação judicial na anulação de negócios fraudulentos, aliada à recuperação de créditos inadimplidos. Principal tributo estadual, o ICMS^{III} é o maior alvo dos fraudadores em todos os atos de comércio e enfrentá-los torna-se o objetivo maior do Estado.

Sob esta ótica, qual seria a ação mais eficaz a ser adotada pelo sujeito ativo^{IV}? Que práticas de auditoria deveriam ser implementadas no trânsito de mercadorias? Como seria estabelecido o controle do fluxo de mercadorias e veículos? O que levaria o sujeito passivo^V a fraudar o ICMS e sofrer, a conseqüente, autuação fiscal^{VI}? Seria a impunidade criminal ou o pequeno valor da multa administrativa aplicada?

Se, hipoteticamente, multas^{VII} de pequeno valor e a inexistência de denúncia criminal, geminadas ao processo administrativo, alimentam a sonegação, deve-se, também, considerar, como fator estimulante, a extinção da punibilidade no processo tributário, face ao pagamento do tributo devido, acordado ao art. 34 da Lei 9.249/95.

Ao Estado compete, na administração e fiscalização de tributos, promover a justiça fiscal e atuar de maneira eficiente e eficaz, coibir toda e qualquer prática ilícita, na atividade econômica, que implique na violação da igualdade competitiva, obrigando, a todos, ao cumprimento das obrigações tributárias.

As infrações tributárias

Segundo a legislação federal que trata do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), temos três formas distintas de infrações tributárias: sonegação, fraude e conluio.

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

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

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. A delimitação do conceito dá ênfase na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, encarecendo que o infrator haverá de proceder dolosamente, ou seja,

intencionalmente impedindo que os agentes do fisco tomem conhecimento ou retardem a identificação de sua ocorrência.

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

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

Depreende-se, então, que a sonegação se dá em um momento posterior à ocorrência do fato gerador, ao passo que a fraude ocorre em momentos anteriores a sua efetivação. No Brasil, observa Pellizzari, é grave e alto índice de sonegação:

“O esperado é que todos cumpram seu dever fiscal. Porém, a realidade é bem diferente, e a fuga tributária (não recolhimento) é muito grande. Não se sabe exatamente quanto é sonegado e quanto é deixado de cobrar, mesmo porque é da essência da sonegação o ocultamento dos dados. A fuga tributária varia muito de tributo para tributo, mas, certamente, do total previsto em Lei ela não baixa de 50 a 60%. Só a sonegação não deve baixar de 30 a 40% do que deveria ser recolhido. Percentuais estes, geralmente aceitos pelos especialistas da área.”

Fraude e evasão: aspectos jurídicos distintivos

Para o Ministro Jarbas Nobre do Tribunal Federal de Recursos (TFR), em Acórdão proferido em Apelação Cível, no estado de São Paulo, fraude e evasão têm caracteres distintivos:

“Fraude e Evasão –Caracteres distintivos. Não se confundem a evasão fiscal e a fraude fiscal. Se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes da ocorrência do respectivo fato gerador, trata-se de evasão; se praticados depois, ocorre fraude fiscal. E isto porque, se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido, e, por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade que desenvolva ainda que por meios lícitos só poderá visar à modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação de seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório (TFR, Ac. da 2ª T., publ. Em 19-12-73, Ap. Cív. 32.774-SP, Rel. desig. Ministro Jarbas Nobre).”

Elisão fiscal e evasão fiscal: definições

Para os legisladores, tem-se que a elisão fiscal é uma *forma legal* de redução no nível de recolhimento dos tributos que implica na queda da arrecadação. É obtida através do chamado "planejamento tributário", conduta que consiste em organizar e gerir os negócios da empresa de forma a postergar ou reduzir o pagamento de tributos, respeitando a legislação vigente, mas aproveitando as "lacunas" de interpretação existentes.

Já a evasão fiscal é uma *forma ilegal* de redução no nível de recolhimento dos tributos e que, também, implica na queda da arrecadação. O comportamento violador do dever jurídico, estabelecido em lei tributária, pode revestir as características de meras infrações ou ilícitos tributários - de caráter não-criminal, que se sujeitam aos princípios gerais do Direito Administrativo - ou de crimes fiscais, subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal.

A evasão tributária

A incoerência de ações efetivas contra a fraude fiscal, no trânsito de mercadorias, representaria a falência do sistema de fiscalização do Estado, haja vista a perda desta importante fonte primária de informações, suporte à autuação fiscal e à ação judicial.

Deste modo, teoricamente, o tratamento estatístico da frequência de registro do ilícito tributário e sua quantificação tipificada, de autuações e de incidências de ações judiciais, concomitantes à punição fiscal, poderiam delinear parâmetros, basilares e estratégicos, à formulação de políticas de fiscalização pelo Estado.

Para *Sayeg* "O combate à sonegação exige, sem dúvida, a adoção de medidas de caráter político-institucional. No nosso país, por exemplo, a principal delas, atualmente, é a Reforma Tributária que tem, por finalidade maior, legitimar o Estado perante o indivíduo em seu papel de arrecadador".

Para delinear a estratégia de ação fiscal, no combate à fraude, conforme definido *in Foundations for the Construction of a Modern and Efficient Tax Administration, International Seminar, in Cartagena, Colômbia* (1991), constituem atividades típicas e imprescindíveis de fiscalização:

1. A inteligência fiscal – estudo e análise de dados relativos à evasão fiscal, essencial à formulação de políticas de fiscalização e *feedback* da administração tributária;
2. A programação de fiscalização – assegura o cumprimento fiel da política de fiscalização, através de objetivos claros, sua vigência, atividades, tipos de ações, etc;
3. A seleção – identificação individualizada do contribuinte, para controle e combate à evasão, tornando perceptível o risco de evadir tributos;
4. A execução – ferramentas e procedimentos definidos de forma precisa e clara;
5. A gestão – acompanhamento da execução do plano e seus resultados.

Também, definiu-se no *International Seminar (apud. cit.)* que a fiscalização deveria ser suportada por:

- ◆ Políticas de aproximação dos contribuintes à administração tributária;
- ◆ Regime de penalidades adequado;
- ◆ Pessoal capacitado;
- ◆ Modernas ferramentas de análise de dados e auditoria fiscal;
- ◆ Adequadas técnicas de análise de dados e investigação.

A evasão de impostos entende-se, seja fraudada ou elisiva, é, sempre, um processo auto-alimentado, onde os contribuintes corretos são, ante a ineficiência do Estado e a concorrência desigual, tentados a sonegar e a administração tributária tendente a elevar as alíquotas e/ou a base cálculo, de forma recorrente e compensatória à queda da arrecadação, em contraponto à busca salutar da eficiência e equidade tributárias.

Assim, o sistema tributário ideal deveria buscar a eficiência e a equidade, através de:

- Distribuição eqüitativa do gravame;
- Mínima interferência no sistema econômico;
- Eficiência administrativa, com equidade;
- Busca de custos razoáveis para a administração tributária e para o contribuinte;
- Arrecadação suficiente e compatível com o potencial tributário.

Os ilícitos tributário e administrativo tributário e a sanção

Para o Direito, prevalece o conceito universal dos comportamentos lícitos e ilícitos, conformados à ordem jurídica ou contrários ao direito objetivo, respectivamente. O campo da legalidade restringe-se, apenas, ao prescrito nas leis, a exemplo do Direito Tributário.

Para os tributaristas, o ilícito tributário é de conteúdo patrimonial, quando se observa o descumprimento da obrigação principal, i.é., o não pagamento, total ou parcial, do tributo e, sem conteúdo patrimonial, o ilícito firmado no inadimplemento de simples obrigação acessória.

O descumprimento de certas obrigações acessórias induz à presunção de descumprimento, também, da obrigação principal, sendo, àquelas, cominadas penalidades específicas, formais e desvinculadas do imposto, por sua não observância.

A sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito, compelindo o responsável tributário ao adimplemento de seu dever, pela inobservância da norma, podendo ser pessoal ou patrimonial.

As sanções pessoais e patrimoniais e o ilícito penal tributário

As sanções pessoais são aquelas que afligem diretamente a pessoa natural, e se caracterizam pela possibilidade de serem suportadas, *pessoalmente*, por qualquer ser humano, independentemente de sua atividade profissional, de sua riqueza ou qualquer outra qualificação. São as penas ditas corporais, privativas da liberdade ou de prestação de serviços à comunidade, *e.g.*, e são fundadas na culpa.

As patrimoniais são aquelas que alcançam a pessoa natural no seu *patrimônio*, podendo ser suportadas, apenas, por quem disponha de riqueza e são aplicáveis às pessoas jurídicas com fundamentação na responsabilidade objetiva.

No ilícito penal tributário, estabelece a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, como crime de sonegação fiscal, comportamentos relacionados com o dever tributário, capitulando no art. 171, que define o estelionato, ou nos artigos 297, 298 ou 299, do Código Penal, que definem os crimes de falsidade material ideológica de documentos.

Por sua vez, a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária, não os nominando como de *sonegação fiscal*, a exemplo da revogada Lei n. 4.729/65.

Na redação do artigo 34 da Lei n° 9.249/95, observa-se que a regra nele contida é destinada, tão somente, aos crimes da Lei n° 8.137/90 e da Lei n° 4.729/65, em conformidade a entendimento doutrinário e jurisprudencial prevalente.

Eisele, então, propugna pela aplicação da analogia *in bonam partem*, de forma a se admitir que o pagamento extinga a punibilidade dos crimes de descaminho ou contrabando, enquanto *Nabarrete Neto* critica e aduz ser imprescindível o combate à sonegação criminosa:

“Aos que empregam a fraude para furtar -se ao pagamento de tributos, a lei penal deve ser clara e implacável, pois, caso contrário, eles se multiplicam e reiteram”.

O trânsito de mercadorias e as fraudes

Sob o ponto de vista documental, no trânsito de mercadorias, conceitua-se como:

- ⊗ Falso - o documento fiscal emitido por empresa que não regular no cadastro do ICMS.
- ⊗ Inidôneo - o documento:
 - Confeccionado sem autorização de impressão de documentos fiscais, não obstante a existência legal do estabelecimento;
 - De contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento;
 - De contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;
 - Apropriado irregularmente, extraviado ou desaparecido;
 - Emitido após a data-limite para sua utilização;
 - Emitido por máquina registradora ou Terminal Ponto De Vendas deslacrado ou sem autorização para uso.
- ⊗ Calçado

- ♣ Os lançamentos nas diversas vias de uma mesma numeração (mesmo jogo) são diferentes;
- ♣ O calçamento é simples quando apresenta divergência apenas em relação às quantidades e valores;
- ♣ O calçamento é complexo quando apresenta divergências em todos os seus elementos, sobretudo quanto ao destinatário da mercadoria

⊖ Paralelo

- ⊖ Quando possuem autorizações de impressão diferentes e apresentam o mesmo padrão tipográfico;
- ⊖ Quando possuem a mesma autorização de impressão e diferente padrão tipográfico ou quando possuem a mesma autorização, o mesmo padrão tipográfico e a mesma via (paralelas reais).

⊖ Subfaturado

- Quando apresenta valor inferior ao preço corrente da mercadoria.

⊖ Reutilizado

- Quando reutilizado para o transporte de mercadorias.

Verifica-se, diuturnamente, nas ações fiscais desenvolvidas no trânsito de mercadorias, como práticas delituosas mais frequentes, as infra-elencadas e dispostas na apostila *Fraudes em Documentos Fiscais*, da SEFAZ-BA:

- ◆ Notas Fiscais, desacompanhadas de mercadorias, acobertando compras fictas ou clandestinas;
- ◆ Notas Fiscais, acompanhadas de mercadorias, com adquirente diverso daquele nomeado, acobertando vendas clandestinas;
- ◆ Notas Fiscais, acompanhadas de mercadorias, que circulam sem corresponderem a operações reais, de difícil constatação e comprovação:
 - a. Emitidas pelo próprio estabelecimento, baseadas em talonários próprios, com o objetivo de regularizar o estoque, caracterizando um jogo de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular ou não;

- b. Emitidas pelo próprio estabelecimento, com base em talonários paralelos;
- c. Emitidas por terceiros, contribuintes ou não, com base em talonários:
 - o Impressos em nome de estabelecimento fantasma;
 - o Impressos em nome de estabelecimento regularmente em atividade;
 - o Impressos em nome de estabelecimento inscrito, mas sem existência fática, ou seja, embora inscrita, nunca iniciou efetivamente as suas atividades;
 - o Impressos em nome de estabelecimento inscrito e com existência real, mas que tenha paralisada as suas atividades, à revelia da repartição fazendária;
 - o Impressos em nome de estabelecimento inscrito e com experiência real, mas que já tenha requerido baixa de atividades;
 - o Extraviados ou furtados de estabelecimento inscrito e em atividade.

Considerações finais

Dois dos requerimentos fundamentais para toda administração tributária que se pretenda efetiva, que seja temida e respeitada, estão fortemente associados à função de fiscalização. O temor resulta do seu próprio papel sancionador. O respeito é consequência do alcance de adequado padrão ético da administração tributária e de seus servidores, ensina o Prof. *Osíres Lopes Filho*, ex-secretário da *Secretaria da Receita Federal*.

Para Soares e Cunha (op. cit):

“É importante observar que, para o desempenho do seu mister, é a fiscalização que deve adaptar -se ao ambiente econômico e tecnológico, e não o contrário, o que está relacionado com o cumprimento do princípio de tributação que visar minimizar o impacto dos sistemas tributários sobre as decisões dos agentes econômicos”.

Todavia, a grande maioria dos contribuintes do ICMS possuem demanda elástica, setorizando a competição entre si, de forma específica, interessados no domínio do mercado. Recentes estudos mostram que as margens de sonegação diferem entre os diversos segmentos econômicos, constituindo a chamada *sonegação endêmica*.

Aduz *Martani* (CAT/SP, 2000):

“A maioria dos contribuintes de um determinado setor sonega, ou precisa sonegar no mínimo, o fator de sonegação endêmica deste setor, sem o qual é incapaz de competir com as demais empresas de seu universo concorrencial. Tal fator depende, entre outras variáveis, da quantidade de contribuintes, elasticidade da demanda e da própria história e cultura do setor”.

A sonegação fiscal, pois, estabelece uma concorrência desleal, aumenta a ociosidade da indústria nacional, reduz os empregos formais, diminui a oferta de serviços governamentais, aumenta a carga tributária e propicia, ao crime organizado, injetar recursos de origem ilícita.

Especialistas da área tributária apontam como medidas efetivas para redução da sonegação fiscal a adoção de programas de modernização das máquinas fazendárias, a criação de delegacias especializadas, a atuação conjunta com o Ministério Público, alterações na legislação, Convênios e Protocolos para troca de informações e a criação de programas educativos.

Quanto à aplicação de penalidades aos infratores das leis tributárias existem insuperáveis controvérsias no meio jurídico, contraditando-se aqueles que defendem a aplicação das sanções penais, invocando, sempre, o interesse público, e outros que sugerem, como solução, a revogação das leis que definem como ilícito penal a infração de leis tributárias.

Cometido o ilícito tributário, a nosso ver, a sanção deveria ser, além de pessoal, também de caráter intimidativo, com alcance à riqueza patrimonial.

^I **“Fraude**, *sf* (*lat. Fraus, fraudis*): 1 – Ato desonesto praticado com a intenção de enganar, transgredindo a lei ou regulamentos. 2 – Engano, ato de má-fé”.

^{II} **“Sonegar**, *v.t.* (*lat. subnegare*). 1 – Não mencionar, não relacionar nos casos em que a Lei exige descrição ou menção. 2 – (...) ocultar com fraude.

^{III} **ICMS**: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência do Estado.

^{IV} **Sujeito Ativo**: Entidade competente para exigir o tributo

- V **Sujeito Passivo:** Contribuinte do tributo.
- VI **Auto de Infração:** Documento que dá início ao Processo Administrativo contra o Sujeito Passivo que cometeu o ilícito fiscal.
- VII **Multa:** Sanção administrativa pelo cometimento do ilícito tributário.

REFERÊNCIAS

- BUSSUDA, Wilson. *Estelionato e outras Fraudes*, SP: Edipro, 2001.
- COSTA JR, Paulo José da. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, SP: Saraiva, 1998.
- EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*, SP: Dialética, 1998.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*, SP: Malheiros, 1996.
- MARTANI, William. *Desafios da sonegação endêmica*. Informativo CAT, p. 08, abril/2000, SEFAZ/SP, São Paulo, 2000.
- NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, n° 17: p.172-179, jan-mar/1997.
- PELLIZZARI, Deoni. *A grande farsa da Tributação e da Sonegação*. RJ: Editora Vozes, 1990.
- RADANO, Alberto. *Administracion Tributaria – Funciones Basicas, Mejores Práticas y Planeamiento Estratégico*. USA: Best Practice Papers, BID, 1995.
- SAYEG, Roberto N. *Sonegação Tributária: Um olhar sociológico*. Artigo publicado na revista *A Folha do Fazendário*. n° 04, p.04, abril/2000, SEFAZ/SP, São Paulo, 2000.
- SEFAZ BA. *Fraude em Documentos Fiscais*. Apostila de curso interno, 1993.
- SEFAZ BA. *Regulamento do ICMS do Estado da Bahia*. Aprovado pelo Dec. 6284/97, 1997.
- SILVA, Jorge Vicente. *Estelionato e outras Fraudes*, SP: Juruá, 2000.
- SILVEIRA, Lindemberg da M. *Crime de Sonegação Fiscal – Alguns Aspectos*, Disponível na internet em www.bureaujuridico.com.br. Arquivo capturado em 18.12.2002.
- SOARES, Mauro S. B; CUNHA, Murilo R. S. *A Fiscalização sob o enfoque da Administração Tributária*. Artigo publicado para o Seminário Internacional de Fiscalização Tributária. ES: BID / SEFA ES, 2000.
- SRF/MF. *Legitimação Social e política de combate à Evasão Fiscal*, Disponível na internet em www.receita.fazenda.gov.br. Arquivo capturado em 12.12.2002.
- SRF/MF. *Manual de Fiscalização do CIAT*. Brasil: Manual interno, publicado em 1993.
- THEODORO JR, Humberto. *Fraudes Contra Credores*, SP: Del Rey, 2000.