

UM ESTUDO DE CASO DAS AÇÕES DESENVOLVIDAS PELA SEFAZ/CE NO COMBATE A EVASÃO FISCAL DO ICMS DURANTE O BIÊNIO 2012 E 2013.

SENA, Priscila Carneiro de¹
MOREIRA, Jeanne Marguerite Moline²

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo verificar, por meio de dados documentais, as ações adotadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará-SEFAZ/CE para inibir o não recolhimento do ICMS, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, por parte dos contribuintes. O tributo representa uma receita expressiva de toda arrecadação no Estado do Ceará, alguns contribuintes não recolhem o que é devido e cometem o crime de sonegação fiscal. A metodologia utilizada consiste em um estudo de caso, em que foram verificados documentos fornecidos pela SEFAZ/CE referentes aos períodos de 2012 e 2013. Consiste em uma pesquisa qualitativa. Com a análise de resultados, pôde-se constatar que os Programas Temáticos Setoriais empregados no combate ao crime fiscal do ano de 2013, apresentaram resultados positivos em comparação ao ano de 2012. Portanto, percebe-se que a SEFAZ tem se empenhado em combater o crime fiscal e arrecadar mais ICMS para o Estado, diminuindo assim, a incidência de não recolhimento do imposto estadual.

Palavras-chave: ICMS. Evasão Fiscal. Recuperação Fiscal

ABSTRACT

This study aims at verifying, by means of documentary data, the actions taken by the Department of Finance of the State of Ceará (*Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ/CE*) to avoid the non-payment of ICMS (Brazilian State Excise Tax) by taxpayers. The tax is a significant revenue collection in the State of Ceará and some taxpayers do not pay what is owed, committing the crime of tax evasion. The methodology of this study consists of a case study in which documents provided by SEFAZ/CE for the periods of 2012 and 2013 were verified. It consists of a qualitative research. Through the analysis of the results we have verified that the Sectoral and Thematic Programs employed to fight tax crime in the year 2013 showed positive results compared to the year 2012. Therefore, it is clear that SEFAZ has been engaged in combating crime and raise more ICMS tax to the state, thus reducing the incidence of non-payment of state tax.

Keywords: ICMS. Tax Evasion. Tax Recovery

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um tributo predominantemente fiscal, sua arrecadação, é uma fonte de receita expressiva para os Estados e para o Distrito Federal.

Esse imposto estadual, quando arrecadado e aplicado pelos gestores no bem estar da coletividade, contribui de forma significativa na qualidade dos serviços públicos dos estados. Quando a arrecadação é ineficiente, prejudica diversas áreas sociais, como por exemplo, à moradia, à saúde, à segurança, à educação, dentre outras. O ICMS é um tributo que está sujeito ao lançamento por homologação e, cada contribuinte, registra suas operações e depois

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis, FEAAC/UFC.

² Orientadora: Professora Adjunto IV, Mestre em Controladoria, FEA/USP.

recolhe o que é devido ao Estado ou ao Distrito Federal, independentemente de prévio exame da autoridade fazendária. No Ceará, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ), é a responsável por arrecadar o imposto estadual. Sua missão é captar e gerir os recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal, através de programas temáticos setoriais, como por exemplo: o programa de modernização da gestão fiscal, gestão financeira e o programa de cidadania fiscal.

Estudos são realizados para verificar um melhor aproveitamento do imposto estadual, visando o bem estar social, pois existe uma cobrança por parte dos contribuintes, que exigem maior eficiência das ações fiscais e dos indicadores macroeconômicos, para atender as demandas da população. Sabe-se que alguns contribuintes encontram meios para não recolherem o ICMS e essa diminuição implica numa menor arrecadação do tributo pelo órgão fiscalizador, menos recursos para os cofres públicos e, com isso, menos empregabilidade desses recursos nas áreas sociais voltadas ao povo cearense. Pretende-se, com os resultados desse trabalho, responder o seguinte questionamento: Quais as ações desenvolvidas pela SEFAZ, no Estado do Ceará, para inibir o descumprimento das normas tributárias em relação a arrecadação do ICMS?

O objetivo geral é verificar as ações adotadas pela SEFAZ-CE para inibir o descumprimento das normas tributárias em relação a arrecadação do ICMS.

Os objetivos específicos consistem em identificar a quantidade de autos de infrações e os respectivos valores de ICMS cobrados; demonstrar os setores econômicos que foram autuados e indicar os programas temáticos setoriais e as principais ações realizadas.

A pesquisa consiste em um estudo de caso, tem natureza descritiva, qualitativa, exploratória, é uma pesquisa bibliográfica e apresenta uma análise documental, visto que o trabalho utiliza dados fornecidos pela SEFAZ-CE. A estrutura do trabalho está dividida em cinco seções. Na primeira seção tem-se a introdução. Na segunda seção tem-se o referencial teórico, que está todo o corpo do trabalho. Na terceira seção está a metodologia utilizada. Na quarta apresenta-se os resultados da pesquisa. E por fim, na quinta seção encerra-se com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tributos no Sistema Tributário brasileiro

O art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN, esclarece que: "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. "

Para um bom entendimento da definição, Machado (2010) mostra que a prestação pecuniária está relacionada em assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para atingir os seus objetivos. A compulsoriedade segundo o mesmo autor está caracterizada na ausência do elemento vontade, logo, o dever de pagar o tributo é independente da vontade do contribuinte.

O conteúdo da prestação pecuniária é expresso em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, segundo Ramos (2009), a legislação brasileira não aceita a instituição de tributos que não seja em forma de dinheiro.

Machado (2010), ainda explica que, o tributo se difere da penalidade, visto que esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Segundo o inciso I do art.150, da Constituição Federal/88, "somente a lei pode exigir ou aumentar tributo." Para Ramos (2009) os atos emanados por uma autoridade administrativa, devem cumprir o que a lei estabelece. Logo a autoridade não toma decisões que não estejam estabelecidas na lei.

Segundo Ramos (2009), esclarece que, os tributos podem ser divididos em:

- a) Fiscal, quando se tem por finalidade a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b) Extra-Fiscal, quando a finalidade consiste em intervir no domínio econômico. Neste caso, a função não está atribuída à arrecadação de recursos financeiros.
- c) Parafiscal, quando se faz necessário arrecadar recursos para custear atividades, que de forma direta, não é papel do Estado, mas este o faz através de entidades específicas.

Hack (2012), acrescenta que os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, pois quando o tributo é arrecadado pelo erário, ao mesmo tempo, ele provoca alguma consequência diversa da arrecadação. Nesse caso, caracterizando a função extrafiscal. Continuando Hack (2012, p.23), “o fato gerador indica a ocorrência de um determinado procedimento que gera uma obrigação tributária. Porém, para surgir esta obrigação tributária é imprescindível que a ocorrência da situação, ou seja, de fato esteja prevista em lei”.

Machado (2010), adiciona que, o fato gerador será considerado ocorrido a partir do momento em que a situação esteja definitivamente ocorrida. Logo, só existirá a cobrança do tributo, quando a ocorrência do fato gerador estiver sido consumada.

A Constituição Federal de 1988 - CF/88 invoca no inciso I, do art.3º, como um objetivo fundamental, construir uma sociedade livre, justa e solidária. Portanto, no §1º do art.145 da CF/88, é ressaltado o Princípio da Capacidade Contributiva, ou seja:

Art. 145, (...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 2014)

Para efeito do tributo que será estudado, o art.155 da CF/88, estabelece que:

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 2014)

Pinheiro e Silveira (2006, p.11) destacam que:

O ICMS encontra-se no campo dos tributos que incidem sobre a produção e a circulação de mercadorias, bens e serviços, onerando os fatos econômicos referentes ao processo de circulação das mercadorias e bens e a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Ferreira (2013), complementa que, quando se fala em mercadorias, pretende-se caracterizar como bens destinados ao comércio. Quando se fala em comércio, entende-se como bens adquiridos ou produzidos pelos empresários, que são repassados ao consumidor final através da venda comercial. Neste caso, pouco importa se a mercadoria foi vendida, o fato de ela ter entrado em circulação gera o ICMS e, portanto, ele será cobrado pelo órgão fiscalizador, no caso, a Secretaria da Fazenda do Estado a que pertencer.

Machado (2010, p.382), acrescenta que, “o ICMS é tributo de função predominantemente fiscal”. É fonte de receita expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. No entanto, Ramos (2009) continua incluindo que, o imposto também incide sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicações, de energia elétrica, de

entrada de mercadorias importadas e aqueles serviços prestados no exterior. Pinheiro e Silveira (2006) continua informando que o ICMS é um tributo:

Não cumulatividade, por determinação prevista no inciso I do §2º do Art. 155. Este mecanismo implica na compensação do imposto devido em cada operação ou prestação tributada com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores. É a garantia constitucional de tributação apenas sobre o valor acrescido em cada etapa do ciclo produtivo ou comercial. Seletividade, por definição do inciso III do §2º do Art. 155 o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Cassone (2006) esclarece que, para que exista o fato gerador do ICMS, deve haver a necessidade de as operações serem realizadas com habitualidade e com finalidade comercial. Portanto, a mercadoria deve ter como finalidade o comércio, a venda ou revenda e essa prática deve ocorrer de forma habitual, ou seja, com frequência.

No que tange as prestações de serviço, Machado (2010), relata que aquelas que são sujeitas ao ICMS são relativas ao transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente. Ainda informa que a competência de tributação de serviços em geral pertence aos municípios. Por isso, seria errado incluir valores de determinados serviços na base de cálculo do ICMS. Como é o caso do transporte de carga própria, pois, não se pode exigir o ICMS de uma mercadoria em que o valor desse transporte estará necessariamente incluído no valor das mercadorias transportadas.

Em se tratando de incidência de ICMS, o sentido da palavra serviço vem do direito privado, até porque atividades relacionadas ao comércio ou à indústria geralmente são desempenhadas por pessoas físicas que agem por conta própria ou vinculadas a empresas privadas. Já a expressão prestação tributária é a obrigação de dar dinheiro ao Estado, ou seja, é o dever de pagar o imposto (GOMES, 2003).

Pereira et al. (2013) destacam que a base de cálculo deve estar prevista em lei complementar, podendo sofrer redução, caso seja do interesse do Estado como forma de trazer benefícios econômicos. Aragão e Rebouças (2006) entendem por base de cálculo o montante determinado pela legislação sobre o qual será aplicado uma das alíquotas relativas à operação ou prestação realizadas no campo da incidência do ICMS, resultando, do produto dessa operação, o valor do imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

O art.55, do Regulamento do ICMS, determina sobre as alíquotas aplicáveis ao Estado do Ceará:

Art. 55. As alíquotas do ICMS são:

I – nas operações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), para bebida alcoólica, arma e munição, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, jóia, ultra-leve e asa delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;

b) 17% (dezessete por cento), para as demais mercadorias;

c) 12% (doze por cento), para as operações realizadas com produtos da indústria de informática de que trata o art.641, contadores de líquido e medidor digital de vazão.

II- nas prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), para serviço de comunicação;

b) 17% (dezessete por cento), para serviço de transporte intermunicipal;

c) 12% (doze por cento), para a prestação de serviço de transporte aéreo;

III – na operação e prestação interestadual:

a) 4% (quatro por cento), na prestação de serviço aéreo;

b) 12% (doze por cento), nas demais operações e prestações. (BRASIL, 2014)

Observa-se que na alínea “a” estão relacionadas às mercadorias e serviços tributados com alíquota mais grave que a regular. Pinheiro e Silveira (2006) comentam que em alguns casos a seletividade no Ceará não atende ao requisito da essencialidade, previsto na Constituição. A alínea de 17% corresponde as demais mercadorias não relacionadas na alínea anterior. Pinheiro e Silveira (2006) salientam que:

Após a edição da Lei Complementar Estadual 37/2003, alguns produtos considerados supérfluos, como bebida alcoólica, armas e munições, fumo, cigarro, energia elétrica, joias, ultraleve, asa delta e gasolina, sofreram um acréscimo de 2% em suas alíquotas, com a finalidade de compor o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP.

Portanto o ICMS é um tributo fiscal, que incide sobre as mercadorias e prestações de serviço e tem como base de cálculo o montante previsto na legislação fiscal, sobre a qual será aplicada a alíquota referente à operação ou prestação realizadas no campo de sua incidência. É um tributo não cumulativo, visto que o imposto devido, pode ser compensado com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores e é seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

2.2 Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Alexandre (2011) afirma que o crime de sonegação fiscal consiste na conduta dolosa ou fraudulenta destinada a impedir que o fisco conheça a ocorrência de fato gerador, culminando com o não pagamento dos débitos fiscais. Roncato (2006) confirma que:

Dessa forma, o crime de sonegação fiscal é um delito subjetivo que visa impedir ou retardar, dolosamente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte. Portanto, não pode ser confundido com o mero inadimplemento de algum tributo, caso em que não há qualquer indício de má-fé do contribuinte. No inadimplemento o que ocorre é a falta de pagamento, sem intenção dolosa ou emprego de meios fraudulentos.

Além disso, a sonegação fiscal traz como consequência uma concorrência desleal entre as empresas, visto que as empresas que sonegam, conseguem ter mais lucros do que as empresas que pagam seus tributos de maneira correta (SILVA et al, 2012).

Os autores ainda relatam que está cada vez mais árduo e difícil para os fiscos detectar os casos de sonegação. Portanto o governo precisa implementar tecnologias modernas que possam diminuir ou até mesmo acabar com essa prática.

É necessário diferenciar o que seja Elisão Fiscal de Evasão Fiscal. Conforme Gomes (2003) a Evasão ou Fraude consiste em reduzir, eliminar ou retardar o pagamento do tributo devido. Já a Elisão ou Economia Fiscal consiste em evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador. Portanto a Evasão constitui crime fiscal, enquanto a Elisão está prevista dentro do campo do planejamento tributário, em que o bom administrador vai evitar ou adiar ao máximo a hipótese de incidência.

O simples fato de existir o fato gerador da obrigação tributária não implica em recolhimento imediato do tributo, isso ocorre devido ao princípio da não cumulatividade, no caso do ICMS, pois o valor que será recolhido irá depender da compensação entre os créditos que o contribuinte tenha direito e os débitos referentes a operações de venda ou prestação de serviços (REBOUÇAS, 2001).

O Planejamento Tributário é o que há de mais decente em matéria tributária, quando utilizado de maneira correta. Mas é a partir dessa prática que nascem verdadeiras fábricas de sonegação fiscal, partindo de estratégias de planejamento tributário, em que se utilizam instrumentos ilícitos (RAMOS, 2009). Rodrigues (2006, p.8), adverte que:

Observa-se uma grande diferença de tratamento dado pelo legislador entre a criminalização do sonegador de impostos que atua através do expediente do *crimen falsi* e a que corresponde aos crimes próprios das classes sociais menos favorecidas. Indubitavelmente, o sonegador possui mais chances, do que o falsário comum, em não ser punido ou em ter sua persecução interrompida, em razão dessa falha sistemática de repressão aos crimes fiscais.

Segundo o art.1º da Lei nº.8137/90:

Art.1º Constitui Crime contra a Ordem Tributária, suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 2014)

No art.2º da mesma lei, continua informando que:

Art.2º. Constitui crime da mesma natureza:
I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
III – exigir, pagar, ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.
IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.
V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 2014)

Percebe-se que no art. 2º da Lei nº.8.137/90, fica claro que para que o réu seja enquadrado neste artigo deve haver a conduta de suprimir ou reduzir tributo, conforme indicado no início do artigo. Já o art. 1º da mesma lei, somente será aplicado se estiver comprovado que o resultado da supressão ou redução de tributo for alcançado. Na dúvida, se aplica a interpretação mais favorável ao réu (MACHADO, 2010).

Portanto no art.1º deve ocorrer a constituição da obrigação tributária, que corresponde à ocorrência do fato gerador, enquanto no art. 2º deve existir a conduta ilícita praticada por ocasião do pagamento do tributo, isso ocorre após a constituição da obrigação tributária.

Segundo Denari (1998), as principais formas de Evasão Fiscal são:

Redução Indevida dos débitos do imposto

1 Utilização indevida de hipóteses de diferimento, isenção, imunidade, não incidência, redução na base de cálculo ou redução no imposto a pagar.

- 2 Utilização de alíquota menor que a devida para a operação ou prestação.
- 3 Subfaturamento no valor das operações ou prestações.
- 4 Emissão de nota fiscal com valores diferentes nas vias.
- 5 Utilização de notas fiscais com numeração duplicada.
- 6 Documentos fiscais impressos sem autorização do fisco ou com autorização fraudulenta.
- 7 Falta de emissão de documento fiscal correspondente a operações ou prestações.
- 8 Falta de escrituração nos livros fiscais, de operações ou prestações consignadas em documentos fiscais.
- 9 Erros de soma ou de transporte de valores nos livros fiscais, em relação aos débitos do imposto.

Aumento indevido dos créditos do imposto:

- 1 Crédito de imposto em hipóteses não permitidas pela legislação.
- 2 Creditamento de operações ou prestações cujas saídas serão realizadas sem débito do imposto.
- 3 Creditamento em montante superior ao destacado no documento fiscal.
- 4 Crédito de imposto destacado em documentos inidôneos.
- 5 Erros de escrituração, de soma ou de transporte de valores nos livros fiscais, em relação aos créditos do imposto.

O § 2º do art.9º, da Lei nº.10.684/03, trata da extinção da punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento da dívida tributária. Segundo Machado (2010), o pagamento se refere à entrega do bem (dinheiro) pela pessoa passiva ao agente ativo do crédito tributário. Portanto, quando o contribuinte efetua o pagamento do débito fiscal, fica extinta a punibilidade da obrigação tributária. O agente fiscal já não irá mais puni-lo.

Percebe-se que a Lei nº. 10.684/03 não faz menção à denúncia, como está descrita na Lei nº.8.137/90 no art.14, que o pagamento do tributo, antes do oferecimento da denúncia, extingue a punibilidade. Logo, entende-se que qualquer contribuinte que cometa os crimes fiscais previstos no art.1º e art.2º da Lei nº. 8.137/90 terá sua punibilidade extinta mediante o pagamento, mesmo que seja após o recebimento da denúncia.

Com relação ao parcelamento da dívida fiscal, Camurça (2011) comenta que o pagamento parcelado não extingue a punibilidade do crime fiscal, mas se forem pagas todas as parcelas, antes do recebimento da denúncia extingue a punição.

2.3 Instrumentos utilizados pela SEFAZ-CE no combate a sonegação fiscal

No Ceará, a Lei nº.12.670/96, que consolida as disposições legais referentes ao ICMS. Segundo a Escola de Administração Fazendária (ESAF), (BRASIL,2009), o ICMS, é um dos mais importantes impostos estaduais e o que mais se arrecada, podendo chegar a 90% do total arrecadado. Tem função seletiva, isso significa que ele incide mais em alguns produtos e em outros produtos menos, sendo considerada a essencialidade da mercadoria.

O controle que o Governo faz para arrecadar o ICMS está nos documentos fiscais, sem eles fica difícil para saber o valor que vai ser arrecadado do ICMS, bem como quem está sonegando. A missão da (SEFAZ-CE) é obter recursos financeiros para atender a demanda da sociedade. Para isso, a SEFAZ-CE, através dos seus órgãos de fiscalização, tem a competência em lavrar Autos de Infração sobre contribuintes que tentam evitar o pagamento do ICMS, que no caso, é o imposto estudado em questão. Para combater a sonegação do ICMS, a SEFAZ-CE vem utilizando Programas Temáticos Setoriais com a finalidade de reduzir as práticas delituosas. Esses Programas são: Programa 009 – Modernização da Gestão Fiscal, Programa 010- Gestão Fiscal e Financeira e o Programa 011 – Cidadania Fiscal. Segue detalhado as informações a respeito de cada programa na Análise de Resultados, que serão apresentadas na seção 4 deste trabalho.

3 METODOLOGIA

Para a realização deste trabalho a pesquisa, quanto aos objetivos, foi classificada como descritiva e exploratória. Segundo Cajueiro (2012), se caracteriza por descrever as características de um população em estudo ou fenômeno, ou uma relação entre variáveis da pesquisa. Schlittler (2008) acrescenta que a descrição permite fornecer as informações observadas pelo pesquisador para que outrem possa conhecer aquilo que foi pesquisado. De acordo com Barros e Leheld, apud Faria; Cunha e Felipe (2011, p.31) nas pesquisas descritivas, o pesquisador apresenta o objeto de pesquisa, procurando descrever e demonstrar como um determinado fenômeno ocorre, quais são suas características e relações com outros fenômenos.

A pesquisa abrange um caráter exploratório, portanto Gil (1999) afirma que as pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Esse tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis. As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses (GIL, 2010, p27). A pesquisa exploratória, de acordo com Cajueiro (2012) busca estudar, explorar o problema a fim de torná-lo explícito e possibilitar a criação de hipóteses.

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois de acordo com Cajueiro (2012), a interpretação do que está sendo estudado e o seu significado são fundamentos básicos da pesquisa qualitativa. Quanto aos procedimentos, consiste em um estudo de caso único, para Faria; Cunha e Felipe (2011, p.39) através da coleta de dados e a partir desses dados, é que se obtêm informações relevantes para a pesquisa. Gil (2010) aborda que o estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados. Para construir um embasamento teórico, utilizou-se livros, por isso ela se caracteriza como uma pesquisa bibliográfica, bem como, apresenta uma característica documental visto que houve o manuseio da legislação atinente ao tema. Severino (2007), informa que, a pesquisa bibliográfica é aquela que utiliza pesquisas anteriores, como livros, artigos, teses, entre outros meios, enquanto que, a pesquisa documental, consiste na verificação de documentos que não tiveram ainda uma análise própria e isto será realizado pelo pesquisador que irá desenvolver sua investigação e análise. Gil (2010) afirma que a pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc, enquanto que a pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado.

Os dados foram coletados, através de uma análise documental. O objeto em estudo é o Estado do Ceará e a pesquisa será realizada com o apoio da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ-CE, através de documentos (dados fornecidos para elaboração da pesquisa). Logo será feito um comparativo entre as ações desenvolvidas pela SEFAZ durante o Biênio 2012 e 2013 no que concerne a combater à sonegação do ICMS dentro deste período.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A SEFAZ do Estado do Ceará desenvolve os chamados “Programas Temáticos Setoriais” que são operações, onde se permite identificar oportunidades de implementação de ações que contemplem a modernização de sua estrutura tecnológica, o incremento de eficiência das ações fiscais, o aperfeiçoamento e a desburocratização de seus procedimentos, bem como a melhoria da relação fisco-sociedade. A Gestão Fiscal apresenta-se como uma área temática inserida na missão da SEFAZ/CE, de “captar e gerir os recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal”.

Neste caso, a SEFAZ/CE, depara-se com um cenário desafiador que contempla grande número de contribuintes exigindo iniciativas que conduzam à eficiência das ações fiscais, indicadores macroeconômicos, ocasionalmente desfavoráveis e demandas crescentes da população. Na pesquisa apresenta-se um comparativo entre os anos de 2012 e 2013, de cada programa, analisando se houve resultados positivos ou negativos, nas ações planejadas e executadas pela SEFAZ/CE, durante o biênio.

4.1 Programa 009 – Modernização da Gestão Fiscal

O programa tem como objetivo principal melhorar a eficiência e a transparência da gestão fiscal, visando: aumentar a receita própria do Estado, aumentar a eficiência e a eficácia, melhorar o controle do gasto público e prover melhores serviços ao cidadão.

Tabela 1. Metas Prioritárias 2012

METAS PRIORITÁRIAS – 2012 - PROPOSTA	REALIZADO
Modernizar 23,25% das Unidades Fazendárias da Capital e Interior (10 unidades)	30,23% (13 unidades)
Realizar 47,06% de inscrições de cadastro de contribuintes em 72 horas	83%

Fonte: SEFAZ - Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2012.

Na Tabela 1, as metas prioritárias de 2012, com relação à modernização, superaram em 3 (três) unidades a mais do que o estabelecido, já em relação as inscrições de cadastro de contribuintes em 72 horas, apresentou-se um aumento de 35,94% na inscrição de novos contribuintes, isto é considerado um bom percentual, pois favorece uma maior arrecadação do tributo nos exercícios seguintes.

Tabela 2. Metas Prioritárias 2013

METAS PRIORITÁRIAS – 2013	PROGRAMADO	REALIZADO
Aparelhar 80% das Unidades da Sefaz	25,58%	30,23%
Aprimorar 03 processos fiscais	1	3

Fonte: SEFAZ (2013) modificado pelo autor (2015).

A Tabela 2 apresenta um aumento no percentual de 4,65%, com relação ao aparelhamento das unidades da SEFAZ/CE, entre o que foi programado e o realizado. Logo, observa-se que foi programado 25,58% e realizado 30,23%, representando, um resultado positivo realizado dentro do programa.

Quadro 1. Ações realizadas em 2012 e 2013

2012	2013
Reaparelhamento das Unidades de Atendimento da Sefaz;	Aquisição de cem terminais de autoatendimento com tela <i>touch screen</i> , para integrarem a rede de atendimento da Sefaz;
Início da operação dos Equipamentos de Raios – X de Carga, tipo Scanners fixo, nos postos fiscais de Tianguá e Penaforte, e um scanner móvel disponível para operações organizadas em todo o Estado do Ceará, tornando efetivo o emprego da tecnologia de inspeção de contêineres e veículos de carga no Estado, visando combater a sonegação fiscal e contrabando;	Expansão da solução de circuito fechado de televisão – CFTV’S das sedes da Sefaz;
Implantação de sistemas de pesagem dinâmica de cargas, composto por balança, cancela eletrônica, câmeras OCR e do tipo Dome no Posto Fiscal de Penaforte, instrumentos com tecnologia avançada, o que torna mais ágil e eficiente o processo de controle e fiscalização de tributos nas divisas do Estado.	Expansão de Controle de acesso físico (leitor, catraca, cartão, câmeras)

Fonte: SEFAZ (2012, 2013), modificado pelo autor (2015).

O Quadro 1, apresenta-se algumas das ações desenvolvidas pela SEFAZ-CE durante os exercícios de 2012 e 2013. Vale ressaltar que as ações elencadas, demonstram melhorias nos sistemas de informação, como apresentam aquisições em equipamentos necessários à atividade fiscal.

4.2 Programa 010 – Gestão Fiscal e Financeira

Esse Programa visa aprimorar os processos fiscais, aparelhar e instrumentalizar as unidades da SEFAZ-CE, de forma a aperfeiçoar a gestão dos recursos financeiros do Estado, garantindo o equilíbrio fiscal e a eficiência do sistema de arrecadação. As principais ações realizadas pela SEFAZ/CE no ano de 2012 e 2013, foram:

Quadro 2. Ações realizadas no programa Gestão Fiscal e Financeira

2012	2013
Foi exigida a obrigatoriedade dos contribuintes do Regime de Recolhimento Normal, totalizando 16.466 contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD	22.351 contribuintes estão obrigados à emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NFe.
Implementação do Conhecimento de Transporte – CTe; 340 transportadoras credenciadas; Sendo que desse total, 50 contribuintes estão obrigados à emissão do CTe.	551 transportadoras estão credenciadas à emitir o CTe; Sendo que desse total, 295 contribuintes já estão obrigados à emissão do CTe.
Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, nos 23 postos fiscais de Divisa do Estado do Ceará, com lavratura 6.721 Autos de Infração até Novembro de 2012, no valor principal total corrigido de R\$8,67 milhões. Considerando as multas e juros corrigidos o valor totaliza R\$ 29,45 milhões.	6.529 Autos de Infração até Novembro de 2013, no valor principal total corrigido de R\$ 7,60 milhões e considerando as multas e juros corrigidos, o montante totaliza R\$ 26,40 milhões.
Fiscalização de empresas com realização de ações fiscais, resultando no lançamento do crédito tributário de ICMS, por meio de 8.308 Autos de Infração, no valor principal e corrigido de R\$ 210,27 milhões. Considerando as multas e juros corrigidos, o montante totaliza R\$ 785,76 milhões.	7.158 Autos de Infração, no valor principal e corrigido de R\$ 1.849,23 milhões. Considerando as multas e juros corrigidos, o montante totaliza R\$ 1.949,70 milhões.
Monitoramento fiscal de 2.826 contribuintes, considerados de maior representatividade com participação de 90% na arrecadação de ICMS do Estado do Ceará. Foi recolhido espontaneamente aos cofres públicos o montante de R\$ 17,09 milhões. Os valores recolhidos foram decorrentes de notificações dos agentes fiscais.	Monitoramento de 4.452 contribuintes, foi recolhido aos cofres públicos o montante de R\$ 70,10 milhões.
Pagamento de 26.154 Autos de Infração, totalizando R\$ 83,14 milhões, incluindo principal, multa e juros, representando uma efetiva cobrança e uma excelente recuperação do crédito tributário. Dentro dos valores recolhidos estão inseridos os inscritos na Dívida Ativa.	Pagamento de 41.682 Autos de Infração, que totalizaram R\$ 200,71 milhões, incluindo principal, multa e juros.

Fonte: SEFAZ (2012, 2013), modificado pelo autor (2015).

No Quadro 2, percebe-se que houve um aumento entre 2012 e 2013 de 5.885 contribuintes obrigados à emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NFe. Com relação as transportadoras credenciadas para emitir Conhecimento de Transporte, houve um aumento de 211 transportadoras credenciadas, sendo que tem-se um aumento de 245 contribuintes obrigados à emissão de CTe. Em se tratando de fiscalização de empresas com realização de ações fiscais, resultando no lançamento do crédito tributário de ICMS, tem-se uma redução de 1.150 autos de infração, que corresponde uma redução de R\$ 1.163,94 milhões. Houve um aumento de 1.626 contribuintes monitorados, considerados de maior representatividade com participação de 90% na arrecadação de ICMS do Estado do Ceará. No que tange a

recuperação do crédito tributário, houve um aumento de 15.528 pagamentos de Autos de Infração, que corresponde a um aumento de R\$ 117,57 milhões, incluindo principal, multa e juros, representando uma efetiva cobrança e recuperação do crédito tributário. Vale ressaltar que estão inseridos os inscritos na Dívida Ativa.

4.3 Programa 011 – Cidadania Fiscal

O Programa 011, de acordo com a SEFAZ-CE, objetiva conscientizar os cidadãos sobre a função social dos tributos e de sua responsabilidade no controle da aplicação desses recursos por meio de exercício da cidadania, buscando, assim, a constituição de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

Tabela 3. Metas Prioritárias (2012 e 2013)

METAS	REALIZADO 2012	REALIZADO 2013
Sensibilizar, anualmente, 3.500 pessoas através das ações de educação fiscal.	5.610	9.450
Capacitar, anualmente, 1.500 servidores públicos.	1.567	1.599
Realizar, anualmente, 5 eventos educativos.	71	79

Fonte: SEFAZ (2012, 2013) modificado pelo autor (2015).

Na Tabela 3, em se tratando de sensibilizar, anualmente, 3.500 pessoas através das ações de educação fiscal, tem-se em 2012 um aumento em relação a esta meta de 2.110 pessoas e em 2013 de 5.950 pessoas. Com a meta de capacitação anual dos servidores, tinha-se como objetivo 1.500 servidores, sendo que em 2012 houve um acréscimo de 67 servidores e em 2013, 99 servidores a mais foram capacitados dentro do programa. Já na realização dos eventos educativos, o planejado seria 5 eventos anualmente e os resultados mostram que em 2012 foram realizados 66 eventos e em 2013, 74 eventos a mais do que o previsto. As principais ações realizadas, neste programa de cidadania fiscal no período de 2012 e 2013, foram:

- Em 2012, a realização de 47 palestras para os mais diversos segmentos da sociedade, incluindo instituições públicas e privadas, fortalecendo o exercício da cidadania e sensibilizando 5.610 cidadãos sobre seu papel na construção de uma sociedade mais justa e humana.
- Em 2012, incrementado curso on-line Disseminadores de Educação Fiscal, promovido pela Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF), sob a coordenação da SEFAZ/CEDUF. O curso foi destinado principalmente a professores das redes municipal e estadual de ensino, universitários e sociedade civil, alcançou a meta de 1.276 alunos aprovados.
- Em 2013, realização de 35 palestras, sensibilizando 2.374 servidores, estudantes de nível médio, estudantes universitários e ONG's com o objetivo de levar à população o conhecimento básico.
- Em 2013, foram oferecidas oficinas de formação cidadã, com a participação de 55 tutores do Curso de Disseminadores e do Público Infantil no instituto Lourdes Viana e 3.400 alunos do ensino médio profissionalizante.

4.4 Receitas de Arrecadação Própria – Valores Nominais 2012 e 2013

Segundo a Tabela 4 no que se refere à análise de desempenho da arrecadação tributária do Estado do Ceará, em 2013, atingiu o montante de R\$ 9,325 bilhões em termos nominiais. Na composição da arrecadação, o ICMS apresenta-se como a receita mais expressiva, contribuindo com 92,55% da Receita de Arrecadação Própria.

A arrecadação do ICMS se dá pelo recolhimento do imposto devido junto aos setores econômicos. A análise da tabela 4 apresenta-se através de uma comparação entre os períodos, verificando o aumento ou diminuição de arrecadação do imposto estudado, que é o ICMS, e mostrando a sua importância e representação em comparação aos outros tributos arrecadados. Pois, como mostra a tabela abaixo, o ICMS tem participação na arrecadação em 92,55%, ou seja, grande parte da receita arrecadada pertence à ele.

Tabela 4. Receitas de Arrecadação Própria (Janeiro a Dezembro)

RECEITAS	2012 (R\$)	2013 (R\$)	VARIAÇÃO (2013 / 2012) (%)	PARTICIPAÇÃO (%)
ICMS	7.646.410.385,67	8.630.550.453,68	12,87	92,55
IPVA	455.660.189,68	536.221.245,80	17,68	5,75
ITCD	43.867.428,76	61.992.798,38	41,32	0,66
Multas autônomas/ Taxas/ Outras	65.246.948,70	96.804.961,17	48,37	1,04
Total	8.211.184.952,81	9.325.569.459,02	13,57	100

Fonte: SEFAZ (2013).

Ficou demonstrado na Tabela 4, que a arrecadação acumulada do ICMS, no período de Janeiro a Dezembro de 2013, totalizou, em termos nominais, o valor de R\$ 8,630 bilhões, o que corresponde a um incremento de 12,87% em relação ao ano anterior, quando a arrecadação atingiu o total de R\$ 7,646 bilhões. Portanto, com essa tabela, pretende-se mostrar o quanto o ICMS é importante para o Estado e a dimensão da sua participação, que é de 92,55%, em comparação às outras receitas estaduais arrecadadas.

4.5 Receita de ICMS por Segmento Econômico – 2012 e 2013

Com a Tabela 5 pretende-se apresentar os segmentos econômicos que mais arrecadam ICMS para o Estado do Ceará, dentre eles, merece destaque o segmento de combustíveis que obteve uma variação de 21,93% em relação ao ano de 2012, isso representa um acréscimo de R\$ 337.796.827,73, portanto um aumento representativo. Além disso, a participação do setor na composição das receitas arrecadadas em 2013, representa 21,77%.

Tabela 5 Receita de ICMS por segmento econômico – 2012 e 2013

Segmento	2012 (R\$)	2013 (R\$)	Variação		
			R\$	%	Part.2013
Combustível	1.540.679.235,96	1.878.476.063,69	337.796.827,73	21,93%	21,77%
Industrial	1.539.564.501,13	1.797.716.193,81	258.151.692,68	16,77%	20,83%
Comerciante Atacadista	1.489.936.882,43	1.738.704.719,87	248.767.837,44	16,70%	20,15%
Comerciante Varejista	1.151.971.534,10	1.344.322.805,37	192.351.271,27	16,70%	15,58%
Serviço de Comunicação	723.289.781,20	798.392.939,08	75.103.157,88	10,38%	9,25%
Energia Elétrica	811.856.003,61	740.967.181,14	70.888.822,47	-8,37%	8,59%
Outros	389.112.447,24	331.970.550,72	57.141.896,52	-14,69%	3,85%
Total	7.646.410.385,67	8.630.550.453,68	984.140.068,01	12,87%	100%

Fonte: SEFAZ(2013).

O segmento industrial, em segundo lugar, obteve um crescimento nominal de 16,77%, quando comparado ao do exercício de 2012, totalizando uma variação arrecadada de R\$ 258.151.692,68. Salienta-se que a arrecadação do referido segmento representou uma participação de 20,83% do total de ICMS arrecadado pelo Estado em 2013.

Com relação aos comércios atacadista e varejista, os números comprovam que o volume de vendas do comércio cearense continuou sua trajetória de crescimento durante o exercício, fato que repercutiu em uma taxa positiva de 16,70% em 2013, em termos nominais, quando comparado com o ano de 2012.

O setor de Comunicação apresenta uma variação de 10,38%, isso significa um aumento de R\$ 75.103.157,88 na arrecadação de ICMS, este setor quando unido ao de combustíveis e de energia, adquirem uma representatividade de 39,60% da arrecadação total do ICMS, visto que são considerados macrossegmentos, proporcionando assim, no exercício de 2013, receita de R\$ 3,417 bilhões, resultando em um incremento de 11,12%, em termos nominais, comparado com o ano de 2012, quando o total foi de R\$ 3,075 bilhões. Salienta-se que o crescimento dos macrossegmentos foi alavancado pelo segmento de combustíveis, no entanto, o segmento de energia elétrica apresentou uma queda de 8,73% em termos nominais, haja vista as reduções nas tarifas praticadas, conforme apresentado na Tabela 5. E as outras receitas representam uma participação na arrecadação total de 3,85%, nelas tem-se uma diminuição de R\$ 57.141.896,52 de ICMS. Portanto, as outras receitas tem menor representatividade na análise em questão.

4.6 Quantidade de Autos de Infração e os respectivos valores de ICMS cobrados

Com a Tabela 6, pretende-se mostrar as variações na quantidade de autos de infração, com seus respectivos valores cobrados, portanto, verifica-se um aumento na quantidade de autos de infração de 2012 para 2013 de 386 autos, que corresponde a R\$ 1.603.263.638,00 de ICMS e de multa tem-se um acréscimo correspondente a R\$ 1.718.048.588,00. Esses autos de infração são os lavrados durante a fiscalização do trânsito de mercadorias e de empresas, resultando no lançamento do crédito tributário de ICMS.

Tabela 6 – Quantidade de Autos de Infração – 2012 e 2013

ANO	QUANTIDADE	R\$ ICMS	R\$ MULTAS
2012	16.182	249.636.297,10	532.862.925,35
2013	16.568	1.852.899.934,78	2.250.911.513,41
Variações	386	1.603.263.638,00	1.718.048.588,00

Fonte: SEFAZ (2012,2013), modificado pelo autor (2015).

Os setores econômicos atuados e apresentados pela SEFAZ são: indústria, produtor agropecuário, serviços de transportes, serviços de comunicação, comércio atacadista, comércio varejista, energia elétrica, combustível, construção civil, serviços de alimentação e alojamento. Os dados estudados não fornecem a distribuição por cada setor.

Nota-se que de um ano para o outro ocorreu um avanço na quantidade de autos de infração e que, as atividades desenvolvidas pela SEFAZ/CE, tem apresentado efeitos positivos, verifica-se que o ICMS arrecadado em 2013, foi superior ao de 2012 e que as multas arrecadadas em 2013 superaram as de 2012. Vale frisar que, o valor da variação das multas entre um ano e outro, foi superior ao valor da variação do ICMS entre os anos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da pesquisa realizada, observou-se que durante os anos de 2012 e 2013, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), adotou medidas que contribuem na

redução do crime de sonegação de ICMS, através dos programas temáticos setoriais, percebe-se que cada programa atinge determinado campo específico, minimizando possíveis ocorrências de crime fiscal. No Programa Modernização da Gestão Fiscal, observou-se que as metas realizadas para os anos em estudo, tiveram um resultado favorável e superaram as metas propostas para cada ano. Já no Programa Gestão Fiscal e Financeira foi constatado que o objetivo a ser realizado no programa se baseia em garantir o equilíbrio fiscal e a eficiência do sistema de arrecadação. E no Programa de Cidadania Fiscal, verificou-se que os objetivos estavam voltados para a educação fiscal dos cidadãos, buscando uma conscientização sobre a função social dos tributos e a responsabilidade no controle da aplicação desses recursos.

Verificou-se que a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará em 2013 foi superior à de 2012 representando uma variação de 12,87%, obtendo um ponto positivo na arrecadação, visto que o ICMS constitui em uma participação de 92,55% de toda arrecadação de tributos do Estado. Foi analisado os setores econômicos mais autuados durante os exercícios de 2012 e 2013 que compreendem a indústria, produtor agropecuário, serviços de transportes, serviços de comunicação, comércio atacadista, comércio varejista, energia elétrica, combustível, construção civil, serviços de alimentação e alojamento.

Mostrou-se a participação de cada segmento econômico na arrecadação de ICMS e com os resultados apresentados constatou-se uma participação relevante do setor de combustíveis representando 21,77%, em seguida está a indústria com 20,83% e o comércio atacadista com 20,83% de participação. Visualiza-se que estes segmentos têm uma arrecadação expressiva de ICMS no Estado do Ceará. Mas, em se tratando de macrosegmentos vê-se que combustível, comunicação e energia representaram 39,60% da arrecadação total.

Quando analisou-se a quantidade de Autos de Infração entre 2012 e 2013 verificou-se um aumento de 386 Autos de Infração em 2013, que corresponde a R\$ 1.603.263.637,68 de ICMS e de multa tem-se um acréscimo correspondente a R\$ 1.718.048.588,06, portanto uma ação fiscal com resultados positivos.

Portanto, as ações desenvolvidas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, tem apresentado resultados satisfatórios que muito contribuem para a redução do crime fiscal. Os Programas Temáticos Setoriais, as ações desenvolvidas pelos agentes fiscais no que concerne à aplicação de autos de infração, o aumento na arrecadação de ICMS de um ano para o outro, a fiscalização dos setores econômicos que mais arrecadam ICMS para o Estado, os pagamentos recebidos pela SEFAZ, incluindo principal, multa e juros, que em 2012 representavam 26.154 pagamentos, o que corresponde à R\$ 83,14 milhões, em 2013 chegaram a 41.682 recolhimentos de autos de infração recebidos, o que corresponde a R\$ 200,71 milhões, demonstrando uma excelente recuperação do crédito, por isso, pode-se falar que os procedimentos adotados pela SEFAZ/CE para combater a sonegação fiscal de ICMS, tem apresentado efeitos satisfatórios e isso significa um avanço no combate ao crime fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Cláudia Rayanne. **A Sonegação Fiscal como crime antecedente à lavagem de dinheiro.** *Dat@ venia* 2.2 (2011): 141-175. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/datavenia/article/viewArticle/1173>. Acesso em 23/05/2015.

ARAGÃO, Gilson; REBOUÇAS, Osvaldo. **Legislação Tributária do Estado do Ceará.** Fortaleza: Gráfica LCR, 2006.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25.10.1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 20/05/2014.

_____. **Constituição Federal do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20/05/2014.

_____. **Lei nº 8.137 de 27.11.1990**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em 20/05/2014.

_____. **Lei nº 12.670 de 27.12.1996**. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2007/lei12670/lei%2012670.pdf. Acesso em 21/05/2014.

_____. **Lei nº 10.684 de 30.05.2003**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10684.htm>. Acesso em 21/05/2014.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função Social dos Tributos/ Programa Nacional de Educação Fiscal**. 4.ed. Brasília: ESAF, 2009. 58p.: Il.; 27 cm. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

CAJUEIRO, Roberta Liana Pimentel. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos: guia prático do estudante**. Petrópolis: Vozes, 2012.

CAMURÇA, Gláuber Capistrano. **A importância da lei nº8.137/90 e os instrumentos utilizados pela Sefaz no combate à Sonegação Fiscal no Ceará**. 2011. Dissertação (Mestrado em Economia) – Curso de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.

CASSONE, Vitorrio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CEARÁ.SECRETARIA DA FAZENDA. **Desempenho das ações governamentais: Governo participativo, ético e competente, gestão fiscal**. Fortaleza: 2012/2013.

DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 3ª.ed, revista, 1998.

FARIA, Ana C. ; CUNHA, Ivan; FELIPE, Yone X. **Manual prático para elaboração de Monografias** (Trabalhos de Conclusão de Curso, Dissertações e Teses). 5.ed. São Paulo: USJT, 2011.

FERREIRA, Bruno Largura. **O Princípio da Não Cumulatividade Aplicado ao ICMS e ao IPI e os créditos escriturais: uma análise sob o enfoque da justiça fiscal**. 2013. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Michelle Dantas . **Os crimes contra a ordem Tributária e o Processo Administrativo Tributário na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. 2003. Monografia – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado. Universidade Federal do Ceará.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. ANIMA: **Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba. Ano III, nº 7, jan/jun. 2012, ISSN 2175 – 7119.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010.

PEREIRA, Ademilson Moraes. et al. **Influência da Substituição Tributária de ICMS em empresas optantes por diferentes enquadramentos tributários**. In: Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG, Caxias do Sul: FSG, 2013.

PINHEIRO, Eliezer; SILVEIRA, Evandro. **Legislação Fiscal do Estado do Ceará**. Fortaleza: LCR, 2006.

RAMOS, Luiz Henrique Moura. **Crimes Contra a Ordem Tributária sob a jurisdição do Ministério Público Estadual do Ceará**. 2009. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuárias, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.

REBOUÇAS, Márcio Heber Medeiros. **Crimes Contra a Ordem Tributária: um enfoque legal em função da Sonegação Fiscal**. 2001. Monografia (Especialização em Auditoria Interna), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2001.

RODRIGUES, Rafael Alencar. **Falsidade nos crimes contra a ordem tributária: intersecções entre a análise do tipo e política criminal**. 2006, 95p. Monografia, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006.

RONCATO, José Clóvis. **Sonegação Fiscal e lavagem de dinheiro**. 2006. 64 f. Monografia (especialização em Direito Econômico da Regulação Financeira). Faculdade de Direito da Universidade de Brasília –UNB, Brasília, Distrito Federal, 2006. Disponível em:< <http://www.bcb.gov.br/fis/supervisao/docs/MonografiaClovis> Acesso em: 10 de maio de 2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23.ed. revista e atualizada. São Paulo: Cortez, 2007.

SCHLITTLER, José Maria Martins. **Como Fazer Monografias**. Campinas, SP: Servanda Editora, 2008.

SILVA, Daiane Dias da.; FERREIRA, Patrícia Dias.; BERLATTO Odir. **Fatores que influenciam a sonegação fiscal das indústrias no brasil.** In: Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG, Caxias do Sul: FSG, 2012.