



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA - CAEN  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA - MPE**

**GLÁUBER CAPISTRANO CAMURÇA**

**A IMPORTÂNCIA DA LEI Nº 8137/90 E OS INSTRUMENTOS UTILIZADOS  
PELA SEFAZ NO COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL NO CEARÁ**

**FORTALEZA  
2011**

**GLÁUBER CAPISTRANO CAMURÇA**

**A IMPORTÂNCIA DA LEI Nº 8137/90 E OS INSTRUMENTOS UTILIZADOS  
PELA SEFAZ NO COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL NO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia.

Área de Concentração: Economia do Setor Público

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar

**FORTALEZA  
2011**

**GLÁUBER CAPISTRANO CAMURÇA**

**A IMPORTÂNCIA DA LEI Nº 8137/90 E OS INSTRUMENTOS UTILIZADOS  
PELA SEFAZ NO COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL NO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Data de Aprovação: **28 de fevereiro de 2011.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar  
Orientador

---

Prof. Dr. Ricardo Brito Soares  
Membro

---

Prof. Dr. Marcelo Lettieri Siqueira  
Membro

---

Prof. Dr. Carlos César Souza Cintra  
Membro Convidado

A meus pais que acreditaram que o homem cresce quando se tem apoio, carinho e crenças no estudo. Eles foram dois heróis por depositarem todas estas crenças em nossa capacidade de querer crescer!!

## RESUMO

Os impostos cresceram de importância à medida que o Estado acolheu maiores demandas, e fez-se necessário uma fiscalização mais ativa, mais compromissada com o erário público. A máquina administrativa passou a encarar a atividade de fiscalização tributária como algo primordial, sem a qual não poderia sobreviver. Tentando diminuir a sonegação fiscal, o Estado do Ceará implementou sistemas operacionais que tentaram inibir e atingir os sonegadores. A fiscalização do ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação - tem meios e formas de combater os crimes contra a ordem tributária. E os utiliza de maneira contundente, fiscalizando, investigando, acompanhando, observando, monitorando a todos aqueles que tentam burlar o fisco. A Lei nº 8137/90 veio como suporte para inibir a tantos fraudadores do fisco. É uma parte importante a ser analisada, definindo os crimes que tipificam os que trabalham de forma contrária à legislação do ICMS. E por outro prisma, os meios que a SEFAZ utiliza para elucidar tantas irregularidades, na otimização das receitas e fazendo do tributo um instrumento de criar uma sociedade mais justa e democrática, onde todos possam usufruir da função social e econômica do tributo.

**Palavras-chave:** Fiscalização Tributária. ICMS. Fraudadores do Fisco.

## ABSTRACT

The taxes grew in importance as the State received greater demands, and it was necessary a more active supervision, more committed to the exchequer. The administrative machinery has come to view the activity of the tax police as something essential, without which it could survive. Trying to reduce the tax evasion, the State of Ceará has implemented operating systems that inhibit and tried to reach the evaders. Oversight of operations Tax VAT on Goods and Services Rendered on Interstate Transportation and Communication has the means, and ways to combat crimes against the tax. And using a blow, inspecting, investigating, monitoring, observing and monitoring those who try to cheat the taxman. Law n. 8137/90 came as support to inhibit many of the tax fraudsters. It is an important part to be analyzed, defining the crimes that typify who works contrary to the laws of the ICMS. And at another way, the ways that the SEFAZ uses to elucidate so many irregularities in optimizing revenue and making the tax an instrument to create a more just and democratic society where everyone can enjoy the social and economic function of the tax.

**Key-words:** Tax Police. ICMS. Tax Fraudsters.

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Desempenho de Arrecadação do ICMS do Setor de Eletrodoméstico no Ceará.....	45
GRÁFICO 2 – Desempenho de Arrecadação do ICMS dos Setores de Farmácia e Informática.....	50

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Desempenho de Arrecadação do ICMS do Setor de Eletrodoméstico no Ceará.....	45
TABELA 2 – Desempenho de Arrecadação do ICMS dos Setores de Farmácia e Informática.....	48

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Histórico sobre a Lei nº 8137/90.....</b>	<b>13</b>
<b>2 A LEI Nº 8137/90.....</b>	<b>16</b>
<b>2.1 As Penas Previstas do Artigo 1º da Lei nº 8137/90.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2 Artigo 2º da Lei nº 8137/90.....</b>	<b>27</b>
<b>2.3 Pagamento como Forma de Extinção da Punibilidade.....</b>	<b>30</b>
<b>3 INSTRUMENTOS UTILIZADOS PELA SEFAZ NO COMBATE À SONEGAÇÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>3.1 Nota Fiscal Eletrônica.....</b>	<b>37</b>
<b>3.2 CEPAF - Célula de Pesquisa e Análise Fiscal.....</b>	<b>40</b>
<b>3.3 CEFIT - Célula de Fiscalização de Transito de Mercadorias.....</b>	<b>42</b>
<b>4 DADOS ECONÔMICOS.....</b>	<b>45</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## INTRODUÇÃO

A Lei nº 8137/90 nasceu da necessidade do legislador de aperfeiçoar as normas coercitivas integrantes do sistema tributário de forma independente da legislação penal, a qual não contempla as questões de cunho tributário. Esta lei visa inibir os atos lesivos ao Estado, por meio da possibilidade de identificação das atividades contrárias ao ordenamento tributário e sua conseqüente sanção pelo Estado.

O valor dessa lei é induzir o contribuinte a pagar o tributo devido antes do recebimento da denúncia, pois assim o fazendo, a sua punibilidade estará extinta. Mesmo o parcelamento do pagamento, uma vez aceito pela fiscalização, deve extinguir tal sanção.

O trabalho será um estudo dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8137/90, ou seja, tipos penais alusivos a condutas contra a ordem tributária. E a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ) com o amparo desta nova lei, lançou instrumentos de combate aos crimes tributários. Nessa esteira, além da análise e investigação fiscal nas atividades de arrecadação e tributação, a SEFAZ criou uma Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal – CEPAF – que monitora todos os contribuintes com indícios de sonegação fiscal, potenciais fraudadores do fisco estadual cearense. Tal Coordenadoria parece ser responsáveis pelo incremento na detecção de diversas situações de fraude que ocorrem no Ceará.

A lei veio como instrumento de repressão aos crimes cometidos por grandes fraudadores e sonegadores do fisco, que praticavam ações de suprimir os tributos, e não recebiam punição condizente com tais atitudes. No Ceará muito do ICMS- Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – tem sido recuperado graças a esse importante instrumento de defesa na política tributária. Com a nova lei, os infratores preferem pagar os tributos devidos a ter que perder sua liberdade, já que a lei, ao preceituar como punição a prisão de até cinco anos, induz esse comportamento no infrator. Uma eficiente forma coercitiva de combater as ilicitudes fiscais, bem como contribuir para o incremento da arrecadação que, em última análise, retorna como benefícios para a própria sociedade.

Este trabalho visa investigar e analisar os efeitos dessa lei. Nesse sentido, serão mostradas as questões relevantes que causam a diminuição na arrecadação tributária estadual, como a sonegação fiscal, a fraude, o conluio.

A escolha do tema reflete profundas preocupações com a questão da sonegação de tributos dado suas implicações administrativas, legais e sociais. A metodologia adotada neste trabalho consiste em uma revisão detalhada da literatura afeta ao tema, com a conseqüente resenha tributária, bem como em uma análise quantitativa do impacto da implantação da nova lei no ambiente tributário de Estado.

A pesquisa será desenvolvida tendo em vista o levantamento dos instrumentos utilizados para o combate aos crimes contra a ordem tributária nos órgãos da SEFAZ- CE, CEPAF e Núcleos de Monitoramento. A título ilustrativo, analisar-se-á o SINTEGRA, O Portal Fiscal, a Nota Fiscal Eletrônica. Dessa forma, serão mostradas técnicas utilizadas pelos agentes do fisco no combate à fraude fiscal, técnicas essas que envolvem, além da *expertise* do auditor, o aparato de informações geradas por aqueles sistemas da Fazenda Estadual.

Nos crimes contra a ordem tributária será cabível a prisão preventiva, haja vista que a sonegação, quando dolosa, deve ser considerada pela administração como crime contra a ordem tributária, com remessa das peças de processo ao Ministério Público, para abertura de inquérito judicial.

A nova lei tem um efeito de coação incomum. Já que os contribuintes, em face da potencial ameaça de serem processados pela justiça, e levados a prisão, são induzidos a pagar o que devem de direito.

Muitos tipos dos crimes cometidos contra o fisco serão relatados em todas as suas formas de sonegação e fraude. Como deixar de fornecer notas fiscais ou fornecer em desacordo com a legislação, resultando na omissão do recolhimento dos tributos, em particular do ICMS, são alguns dos crimes tipificados pela legislação federal. Nesse sentido, o presente trabalho se propõe a esmiuçar diversos tipos de delito, assim como as várias formas de atuação do fisco.

## 1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

O surgimento do tributo em nossa sociedade remonta a priscas eras. Os homens sempre viveram em sociedade, transformando a natureza em seu benefício, usando sua criatividade e inteligência para transformar essa natureza. No grupo, os que se destacavam como mais criativos eram considerados os líderes. Estes davam mais união, mais força ao grupo. Assim, as pessoas passaram a homenagear os líderes com presentes (armas, vestuário, alimento) ou de prestação de serviços (trabalho). Era, pois, uma homenagem voluntária do grupo ao seu chefe e não uma obrigação imposta.

Com o passar do tempo, descobriu-se que para ter mais alimentos, mais terras e mais riquezas para o seu grupo, os homens tinham que conquistar e dominar outros homens. Assim, as conquistas passaram a ser acompanhadas de saques aos vencedores. O produto desses saques: terras, dinheiro, jóias, e até seres humanos que eram transformados em escravos pelos vencedores, devia ser entregue pelo grupo ao seu líder. Dessa forma, os tributos que eram uma homenagem espontânea e voluntária do grupo ao seu chefe, transformaram-se numa obrigação imposta pelo chefe ao seu grupo.

A origem do tributo parece colocar-se na transformação ocorrida na economia antiga, do despojo de guerra numa contribuição. O despojo e o saque de guerra eram superiores ao tributo, por propiciarem num único momento, a maior riqueza, mas apresentavam o inconveniente de deixar os vencidos num profundo estado de prostração econômica, incapazes de produzir. O tributo, porém, não esgotando nem esvaindo os recursos dos vencidos, não constituía um golpe tão extremo, fato que permitiria, com o duplo caráter punição/rendimento, extrair pelo período de dominação, importantes recursos econômicos que não esvaíram os vencidos, lhes impedindo qualquer iniciativa militar, sem contudo os eliminar. Comenta Catarino (1999, p. 44): “Eis porque o tributo foi sendo visto como instrumento do poder, como meio capaz de, a um só tempo, gerar riqueza e prostrar, por longos períodos, os vencidos, e como realidade qualitativamente superior”.

Em Roma o que veio a engrandecer o magnífico Império foi a necessidade de um sistema fiscal, alimentado por impostos sobre as trocas – os direitos do tipo alfandegários e impostos de barreira. Os ganhos das conquistas permitiram que a partir do ano 167 a.C. os

cidadãos de Roma fossem dispensados de pagar impostos diretos, e beneficiavam de isenções sobre taxas aduaneiras sobre trocas, assim como não estavam sujeitos à interdição de certos produtos em algumas províncias. Depois de suportarem os efeitos das conquistas, traduzidos em pilhagens e na redução das suas populações à condição de escravos, as tribos e povos conquistados suportavam quer as contribuições, quer os impostos permanentes.

Interessante notar que a decadência do império romano está ligada não apenas dos valores sociais e morais, mas também, à decadência da classe média, cuja causa, apontam os estudiosos, radica no fiscalismo excessivo. A imoralidade do sistema era no século IV de tal modo notória que os grandes proprietários obtinham isenção deste encargo, situação que determinava que tal tributação fosse suportada pelos proprietários médios e pequenos, a quem o tributo arruinava.

Acrescente como fatos relevantes a injusta política tributária seguida, especialmente agravada, e que pesava mais fortemente sobre a classe média e, assim, desencorajava o surto de novos empreendimentos econômicos, levando a quebras de produção que desencadearam o desequilíbrio da balança de comércio com as províncias. Deu-se o inevitável desaparecimento do dinheiro da circulação. O comércio não pôde manter-se, os salários tinham que ser pagos em alimentos e vestuário e o produto da cobrança dos impostos declinou enormemente e com isso a eficácia do poder central.

O insigne jurista português Catarino (1999, p. 59) conclui de maneira clara e brilhante tal declínio romano:

O declínio do tributo arrasta consigo o declínio do poder, do Estado, se assim se pretender. A queda de Roma, a incapacidade subsequente de se criar um Estado forte, um poder centralizado e atuante, varia na razão direta da incapacidade de criar e implementar um sistema tributário coerente e atuante, gerador de receita sem exaurir recessivamente os recursos ou fazer claudicar os meios de produção.

No Brasil a história dos tributos remonta do descobrimento de nosso país. Os portugueses se apossaram de toda riqueza encontrada, e passaram a cobrar tributos em forma de impostos no momento da divisão do Brasil em Capitânicas Hereditárias. Assim, os donatários das Capitânicas eram obrigados a pagar ao rei de Portugal uma parte de tudo que produziam: madeiras, açúcar, fumo, bebidas etc.

Com a descoberta do ouro, prata e pedras preciosas no século XVII surgiu um maior rigor na fiscalização e cobrança de impostos da coroa portuguesa sobre a colônia brasileira.

Os desbravadores mineiros foram obrigados a pagar ao Reino português um quinto de todo ouro e pedras preciosas extraídas da Região de Minas. Portugal ainda cobrava os direitos alfandegários, uma quantia em dinheiro sobre o que o Brasil importava ou exportava. Isto geraria uma revolta para os brasileiros – as altas taxações e as pesadas cobranças de impostos fez surgir uma grande revolta no final do século XVIII, a Inconfidência Mineira. Os inconfidentes foram enforcados, mas criou-se um sentimento de nacionalismo e amor à pátria pelos brasileiros.

O tributo contribuiu decisivamente para que o país se livrasse da exploração portuguesa no que diz respeito aos altos impostos, gerando uma insatisfação popular que fez uma nação se insurgir contra tal exploração. Com a Independência do Brasil nasce um novo conceito de tributo, uma nova maneira de gerir as riquezas das regiões brasileiras. Os tributos passam a ter um caráter social, aplicados em prol da coletividade, administrados pelo Estado.

O Estado brasileiro se organiza, define seus poderes e as funções de cada um deles e procura atender às necessidades públicas.

Em 1966 nasce o Código Tributário Nacional, traçando as normas e diretrizes de todo o ordenamento tributário brasileiro.

### **1.1 Histórico sobre a Lei nº 8137/90**

A lei nº 8137-90 não foi a primeira norma a prever sobre os crimes contra a ordem tributária. O Código Penal de 1940 citava o crime de contrabando ou descaminho, previstos nos artigos 334 e 318 respectivamente. Vale salientar o artigo 334 e seu parágrafo 1º do Código Penal, estabelecendo cinco tipos de delitos de contrabando e descaminho. A expressão “contrabando” quer dizer contra a lei. Pode ser de importação ou exportação e consiste em

fazer entrar no território nacional ou dele sair clandestinamente mercadorias proibidas. Já o descaminho, não se trata de coisas proibidas, onde o agente visa fraudar os respectivos direitos a que está sujeita a mesma mercadoria pela entrada, saída ou consumo. O descaminho visa iludir a fiscalização, o entreposto aduaneiro, lugar em que são taxadas e recebidas as importâncias referentes ao tributo.

Mas foi em 1965 com a edição da lei nº 4729, mais de vinte anos depois da promulgação do Código Penal, que foram criadas condutas típicas direcionadas à prática de crimes tributários. Este ordenamento jurídico previa crimes que denominava de sonegação fiscal. Todos os tipos penais que nela se continham guardam consonância com outros existentes no bojo da lei nº 8137 de 1990.

Estas condutas típicas não tiveram a intenção a evasão de tributos. Isto porque naquela época, o Fisco aplicava aos devedores multas de até 300% do valor dos tributos sonegados e jamais abriu mão dessa receita; mas o Estado por sua vez, não dispunha de aparelhagem e pessoal suficiente para fiscalizar, identificar e punir os sonegadores no âmbito criminal. Assim, estes dois aspectos fizeram com que a legislação fosse pouco utilizada.

Mas com o fim da Ditadura Militar no início dos anos 90, há uma nova mudança de pensamento, de idéias, de planejamento no combate à sonegação fiscal.

Muitos indivíduos que burlavam o Fisco passam a ser fiscalizados com maior eficiência, com o reclamo popular pela punição de autores de condutas lesivas ao erário e à ordem econômica. Assim, o patrimônio do Estado passa a ser valorizado pelo cidadão sequioso de melhorias no seu bem-estar social. E dessa forma, acreditando ser a solução para o combate à sonegação fiscal e alteração da legislação de 1965, foi promulgada em 27 de dezembro de 1990 a lei nº 8137.

Este diploma legal definiu novas condutas típicas relacionadas à prática de sonegação fiscal. Uma preocupação com a lesão ao erário público, com o deixar de recolher tributos. Uma política criminal que teve grande repercussão no meio da fiscalização do estado do Ceará.

Um fato curioso, ocorrido em 1993 no Posto Fiscal do Cais do Porto-CE, causou um grande alvoroço e encetou um movimento para o nascimento de um órgão dentro da SEFAZ-CE que combatesse tais crimes. Um caminhão, um baú fechado que saía do Cais do Porto, ao passar pela barreira fiscal, apresentou um bilhete de passagem que descrevia que o caminhão estava vazio, sem nenhuma mercadoria. O fiscal desconfiando de tal operação, pediu para abrir o veículo. O motorista demorou bastante para abrir o baú, só o fazendo com a intervenção da polícia portuária. Para surpresa de todos, o caminhão estava carregado com um veículo de passeio da marca Taurus, semi-novo, importado. Um caso de descaminho. O motorista fora preso e descoberta uma rede de sonegadores.

Esse fato expôs a já então premente necessidade de se controlar a saída de veículos do Porto de Fortaleza. Nessa esteira, criou-se um núcleo de combate à sonegação fiscal, a CEPAF, que muito tem contribuído para o deslinde de atividades ilícitas em nosso Estado.

## 2 A LEI Nº 8137/90

Cabe agora dissecar a lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, nos seus artigos 1º e 2º. No dizer do professor e jurista Hugo de Brito Machado (2009, p. 179), “a ordem tributária, assim, pode ser entendida como complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do poder de tributar”.

No Brasil, o poder de tributar é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, e é um aspecto da soberania dos entes estatais. Ao poder tributário juridicamente delimitado dá-se o nome de competência tributária.

A expressão ordem tributária remete ao complexo de normas juridicamente concernentes ao exercício do poder de tributar. Os crimes contra a ordem tributária são crimes praticados em detrimento da eficácia dessas normas. Como já dito, no trabalho ora exposto será analisado os crimes cometidos na esfera estadual, particularmente aqueles que tentam suprimir a arrecadação do ICMS.

O caput do artigo 1º da lei 8137/90 tem a seguinte redação:

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, relativo à venda de mercadorias ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Parágrafo único. A falta de atendimento de exigência da autoridade, no prazo de 10(dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Pena- reclusão, de 2 a 5 anos e multa.

Como se percebe é uma descrição de diversas condutas que constituem crimes contra a ordem tributária e que se caracterizam pela supressão ou redução de tributos.

Interessante notar que a maioria dos crimes recebe uma denominação no Código Penal, indicada ao lado do artigo que os prevê. É a chamada rubrica lateral ou rubrica marginal. Mas, as leis penais em especial, muitas vezes não dão nomes aos crimes que tipificam. É o caso do artigo 1º da lei em estudo. Há uma menção que se trata de crimes contra a ordem tributária. Como não há designação legal para a nomação do crime previsto pelo artigo 1º da lei 8137/90, nada impede que prossiga sendo chamado de sonegação fiscal, designação que a lei nº 47290/65, antecessora daquela, reservava para o crime previsto em seu artigo 1º.

Referidos tipos penais necessitam de tais práticas de condutas neles discriminadas, salientando que a mera inadimplência não caracteriza a ocorrência de algum crime.

O inciso I do artigo 1º determina ser crime a omissão de informação, ou a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias. Em resumo, para que haja a caracterização do tipo penal, então, é necessário que a supressão ou redução do tributo tenha como origem a omissão de informação relevante, ou a falsificação das informações que devem ser prestadas ao Fisco. O professor Andrade (1995, p. 101) explicita de forma clara:

O que se pune é a ação ou omissão de informações prestações de informações falsas que tenham o poder de causar prejuízo ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, por vontade do agente. Assim se há a omissão ou a falsidade, mas estas não se traduziram em meios eficazes para a evasão tributária, a matéria desloca-se do foco da lei nº 8137/90, para a regra geral contida no Código Penal.

Como se observa o dolo dos crimes previstos neste artigo encontra-se no tipo, na ação prevista pelos dois verbos nucleares: reduzir ou suprimir tributos. A ação do agente deve ser voltada para a finalidade de reduzir ou suprimir tributo. E que a conduta seja capaz de tal redução ou supressão. Reduzir é diminuir tributos. Já a supressão do tributo implica criar, ficticiamente, a idéia de que o contribuinte não deve tributo porque o registro da operação foi falso, quer por ter sido inserido registro de operação inexistente, geradora de falso crédito, quer porque foi omitido o registro da operação como decorre da falsidade. Em termos práticos, se o agente sonegar 100% de tributo devido, ele suprime o tributo. Qualquer percentagem abaixo dos 100% significa que o agente reduz o tributo.

Sabe o agente ser aquela conduta não-devida, ilícita, mas mesmo assim quer a ação e quer o resultado, a vontade de reduzir ou suprimir tributo faz agir. Se a conduta,

embora reprovável, não é capaz de produzir a redução ou a supressão do tributo, inexistente tipicidade do artigo 1º da lei nº 8137/90.

Na sonegação fiscal não se cogita de crime culposo, pois o agente quer suprimir o tributo e age para este intento. O crime tributário é um crime de dano, pois sem tributos o Estado é necessário para que a sociedade organizada sobreviva. A sonegação fiscal cria, pois, um dano efetivo ao patrimônio público. Assim, em relação ao ICMS, v.g., o não-fornecimento da nota fiscal, por si só, quando a operação é isenta, não significa que tenha havido sonegação fiscal. Pode ocorrer crime contra o consumidor ou outro delito, mas em relação ao tributo ICMS inexistente possibilidade de o imposto ser reduzido ou suprimido. A não-incidência, a isenção e a imunidade existentes numa situação concreta, fazem com que o fato seja atípico em relação a lei contra a ordem tributária.

A primeira modalidade de conduta consiste em omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias. Assim, quem omite o registro de notas fiscais estaria, em princípio, omitindo informações. Um caso típico seria o contribuinte declarar ser microempresa seu estabelecimento, e na verdade, seu faturamento é bem superior ao limite, ficando evidenciado a supressão do tributo pertinente. O contribuinte obteve o benefício fiscal como microempresa e com isto reduziu ou suprimiu o tributo de suas empresas. No trânsito de mercadorias a fiscalização comumente se depara com situações de declarações falsas no bojo da nota fiscal, na tentativa de burlar o fisco, como declarar isenção a um produto, fazendo menção a um convênio fictício. São devidamente autuados os infratores, pois querem fugir ao pagamento do imposto. Em outros casos, descrevem um produto na nota fiscal e na realidade é outra mercadoria de maior valor. São tantos casos de sonegação fiscal que a autoridade fazendária tenta debelar e vem conseguindo diminuir e inibir a ardilosa ação dos infratores.

O inciso II daquele artigo assim prescreve: “II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.

Aqui, a segunda modalidade fala da fraude fiscal, onde o agente deseja lesar o fisco, causando-lhe prejuízo. É uma vontade consciente, e que prevalece a ação ou omissão destinada a evitar, a reduzir ou a retardar a obrigação fiscal. A lei nº 4502/64 explicita o seu conceito:

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

Hoje a norma estabelece duas formas: por ação ou por omissão. Assim, no primeiro caso a fraude ocorre por inserir elementos inexatos nos livros e documentos fiscais. Não basta a simples inserção desses elementos inexatos ou a omissão das informações nos livros fiscais, é mister que ocorra, também e em decorrência desta prática, a supressão ou redução do tributo devido.

Esta modalidade de crime tem um exemplo mais contundente a inserção de valores de créditos de tributos oriundos de operações mercantis que jamais se realizaram efetivamente: é a compra de notas fiscais fictícias, caso ilustrado a seguir:

Em 2002 no Posto Fiscal de Chaval, divisa com o Piauí, um caminhão com diversas notas fiscais descrevendo as mercadorias como sendo pneus, vinha transitando em direção ao Maranhão. O fiscal desconfiou dos valores vultosos, algo em torno de R\$ 1.000.000,00- e pediu ao motorista para pôr o veículo na balança, a fim de ser pesado e conferida a mercadoria. Para a surpresa, o caminhão estava quase que vazio! Não havia sequer um terço dos pneus descritos nas notas fiscais. A empresa remetente do Ceará tentava se aproveitar de um crédito fictício do imposto de substituição tributária. Um caso típico de fraude fiscal. O dono da referida empresa fora preso e a inscrição estadual da mesma fora cassada.

Já o inciso III daquele artigo assim se apresenta: “III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”.

Nesse ponto, considera-se o caso da alteração de notas fiscais e falsificação, além de outros documentos relacionados à operação de incidência do ICMS. Este inciso prevê a falsidade material na execução do delito de sonegação fiscal. O agente falsifica ou altera notas fiscais ou manda imprimir notas fiscais paralelas, fatura, duplicata ou qualquer outro documento. Normalmente se adultera o documento fiscal, alterando o valor da compra para mais a fim de aumentar o crédito tributário, e conseqüentemente, reduzir o tributo devido – a

falsidade tem por objeto a redução ou supressão do tributo, passando a existir delito contra a ordem tributária. De certa forma as condutas previstas por este inciso também já estavam compreendidas quando menos no inciso imediatamente anterior, na modalidade de inserção de elementos inexatos em documentos fiscais. Mas aqui, a especificação foi positiva, para que fosse chamada a atenção do aplicador da lei especificamente sobre os documentos que retratam operações tributáveis. Além disso, no caso do inciso III deste artigo, a conduta pode ser realizada tanto mediante falsidade ideológica, quanto também mediante falsidade material.

O citado inciso III refere-se a documentos relativos à operação tributável, de modo geral, abrangendo, por via de consequência, não apenas documentos de emissão exigida pelas leis reguladoras de determinados tributos, mas também quaisquer documentos emitidos para registrar alguma operação sujeita a débito tributário, ainda que dito documento não seja, no caso, de emissão obrigatória.

A falsificação pode ser material ou ideológica. Será material quando o agente, com o propósito de obter supressão ou redução de tributo, forjar nota fiscal ou outro documento relativo à operação tributável, a cuja emissão não esteja autorizado. Será ideológica quando inserir ou fizer inserir, em documento a cuja emissão esteja autorizado, elementos estranhos à realidade, com o objetivo de posteriormente servir-se dessa circunstância para obter supressão ou redução de tributo. Na falsificação se produz um documento antes inexistente. Na alteração, modifica-se, sem estar a tanto autorizado, a forma de um documento anterior, que até então era autêntico.

Assim, a falsidade material ocorre quando o agente do crime de sonegação produzir o documento a cuja emissão não estava autorizado, ou alterar documento verdadeiro. Já na falsidade ideológica, o agente do crime de sonegação fiscal está autorizado a emitir o documento. Ao fazê-lo, todavia, insere nele elementos inexatos, inverídicos, com o objetivo de se locupletar na supressão ou redução de tributo devido.

Casos comuns ocorrem na nossa jurisdição estadual. Algumas práticas de sonegação norteiam este inciso. Exemplo clássico é o subfaturamento. O preço real da mercadoria é um. O preço unitário lançado na nota fiscal é outro, bastante inferior. O tributo é recolhido sobre este último montante. A hipótese será de nota fiscal ideologicamente falsa,

relativamente ao preço unitário da mercadoria vendida e ao seu preço total, configurando-se o crime.

Outra prática empreendida mediante falsificação de nota fiscal é conhecida como “nota calçada”. A primeira via da nota fiscal, assim como todas as demais que acompanharão as mercadorias quando do transporte, indica o preço real de venda. A via que fica no talonário ou bloco, contudo, e com base na qual serão escriturados os livros de apuração de tributos, indica o valor bem menor. A respeito de tal modo de proceder, para cometimento do crime de sonegação fiscal, tem-se a decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

Crime contra a ordem tributária- “Calçamento” – Emissão de documentos fiscais com preenchimento de valores diversos nas vias relativas à mesma nota de venda- Falsificação da via destinada ao Fisco- Comprovada a efetiva sonegação de ICMS, não merece acolhida o pedido de absolvição do réu (Processo nº 10000.00312435-1/000(1) Rel. Des. Kelsen Carneiro- Presidente, conforme o art.82, VII, do RITJMG).

Outra fraude comumente praticada é quando se indica falso destino da mercadoria no documento fiscal. Tal prática ocorrerá quando se fizer venda de produto industrializado para comprador situado no Brasil, mas se indicar no documento fiscal que se trata de operação de exportação, pois as vendas para o exterior de produtos industrializados são imunes à incidência de ICMS, nos termos do art. 155 § 2º, X a da Constituição Federal. Indicando-se falsamente no documento fiscal que a mercadoria teria sido exportada, não se pagará o valor do ICMS.

No nosso Estado há um caso de fraude que diminuiu bastante nos últimos anos- é o caso dos combustíveis nas operações interestaduais. Há imunidade do ICMS na circulação interestadual de combustíveis e derivados de petróleo, prevista no art. 155,§2º, inciso X, b e XI, h, e §4º, inciso I da Constituição Federal de 1988. Nesses casos, não incide o ICMS nas vendas de combustíveis derivados de petróleo realizadas entre fornecedor situado em um Estado da Federação e adquirente situado em outro. Com o objetivo de beneficiar-se dessa imunidade de modo indevido, o agente do crime de sonegação fiscal indica em documento fiscal um destinatário da mercadoria supostamente sediado em outro estado da Federação. A venda, porém, ocorreu para adquirente situado no próprio Estado onde sediado o fornecedor. Forjando operação interestadual, quando na verdade a operação havia ocorrido dentro dos

limites do mesmo Estado da Federação, o sujeito ativo do crime não paga valor a título de ICMS, havendo a supressão de tributo.

Tal prática foi prontamente coibida em 2003 pela fiscalização da SEFAZ-CE, pela ação correta e merecedora de elogios da equipe da CEFIT (Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias), onde as volantes fiscais acompanhavam as saídas de veículos de combustíveis do Estado do Ceará, e depois confirmavam a entrada das mercadorias na empresa de outro Estado da Federação. Foram precisas diversas noites de fiscalização, para que tal setor do comércio de petróleo passasse a andar de forma correta. Diversas multas foram aplicadas para aqueles infratores, que tentaram iludir o Fisco, mas os meios utilizados pela fiscalização no combate à sonegação fiscal, foram satisfatórios e trouxeram resultados positivos em tal setor.

O inciso IV daquele artigo assim prescreve: “IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”.

É uma forma de punir de um modo geral a circulação de documentos falsos e inexatos tendentes a burlar o fisco, e assim, eximir os contribuintes do pagamento dos tributos. É no intuito de atacar o comércio ilegal de documentos, as chamadas “notas frias”, que aumenta a cada dia, assolando o comércio e a indústria. Os diversos verbos nucleares da conduta dão indicativo de estarem voltados para o crime das quadrilhas especializadas em lesar o Fisco. Assim, distribuir é espalhar, repartir. Elaborar é preparar, organizar. Fornecer é promover, abastecer, guarnecer. Emitir é exprimir, produzir, publicar, expedir, pôr em circulação. E utilizar é aproveitar, empregar com vantagem, fazer uso de. Têm-se como agentes do delito, todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuem para que o documento falso seja elaborado até ser ele utilizado na área tributária.

O legislador quis afastar o velho argumento usado pelos co-autores quando flagrada uma quadrilha: não sabia. Contudo, a matéria não pode ser levada para o campo da culpabilidade. O agente que utiliza o documento tem a vontade para a redução ou supressão de tributo. Se, sabendo ser falso ou quando deveria saber ser falso ou inexato, o agente busca reduzir ou suprimir tributo, elabora, distribui, fornece, emite o documento, ocorre o delito.

Vários casos ocorreram no Ceará, havendo o emprego de notas fiscais de empresas “fantasmas”. Dessa maneira, o contribuinte fornecia suas notas fiscais para outrem utilizá-las sem que houvesse uma operação mercantil ou ainda porque era “testa-de-ferro”, e sua empresa era “laranja” ou ainda entregava a nota fiscal mediante uma compensação financeira. Havia também as notas fiscais de firmas inexistentes ou baixadas de ofício, gerando falso crédito. Uma rede de estelionatários que foi desbaratada pela SEFAZ CE nos idos de 1997. De lá para cá, o crime se aperfeiçoou e vem sendo combatido incessantemente pelas autoridades fazendárias.

O inciso V daquele artigo assim prescreve: “V - Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação”.

É indiscutível que a nota fiscal é o documento mais importante para o Fisco. As operações mercantis entre os cidadãos devem se revestir de formalidades que permitam fiscalizar o recolhimento dos tributos delas advindos. A emissão dos documentos fiscais pelos contribuintes é uma das formas de se arrecadar os tributos. Assim, a negativa de emissão da nota fiscal, ou sua emissão em desacordo com a legislação configura infração há muito utilizada pelos sonegadores para se eximirem do pagamento dos tributos. A figura criminosa descrita na verdade é o meio utilizado para que haja a ausência de pagamento.

Isto porque, a ausência de emissão das notas fiscais levará ao não registro das operações realizadas e, conseqüentemente, à redução ou supressão do valor do tributo devido.

Procura-se proteger a efetiva e correta documentação de todas as operações capazes de gerar débito de tributo, nos termos em que tal documentação é exigida pela lei instituidora.

O transportador de mercadoria não acobertada pela nota fiscal ou outro documento equivalente, cuja emissão não tenha ocorrido, é partícipe do crime cometido pelo remetente, na medida em que contribui de forma decisiva e consciente para que este reduza ou suprima tributo devido em razão da venda do produto transportado. Se, todavia, a nota fiscal ou documento equivalente houver sido emitido, mas por qualquer motivo que seja, não tiver acompanhado a mercadoria durante o transporte, não haverá crime. Haverá sim, ilícito de

ordem tributária, mas não penal. Mas isto se a nota fiscal, embora expedida, não seja registrada nos livros fiscais do contribuinte, e assim tenha suprimido o tributo incidente sobre a operação, deixando de pagá-lo. Além disso, não haverá documento relativo ao frete pago pelo transporte, e o tributo será sonegado também nessa situação.

A omissão da emissão de documento fiscal provocou algumas decisões nos Tribunais de Justiça, veja-se:

Sonegação fiscal - Supressão ou redução de tributo mediante fraude por omissão de operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pela lei Fiscal (art.1º, II, da Lei nº 8137/90) - Compra e venda de carnes e derivados - ICMS devido na saída decorrente da venda (fato gerador) - Omissão de registro da entrada nos livros obrigatórios - Consumo com a saída não registrada da mercadoria, além de não emitidas as notas fiscais- Supressão ou redução do ICMS devido - Crime caracterizado - Condenação- Recurso Provido. (TJSC. ACrim. Nº 97015378-3, da Capital, Rel. Des. Nilton Macedo Machado, DJ, 27/04/1998, p. 9).  
 Penal - Crime contra a ordem tributária - fraude pela omissão de operações comerciais visando reduzir ICMS - Delito configurado na forma continuada- Condenação mantida. Incide em crime de sonegação fiscal na forma continuada, o comerciante que deixa de emitir notas fiscais em várias operações de vendas em diferentes oportunidades, omitindo-se no recolhimento mensal do ICMS. (TJSC. ACrim nº 2001.010233-1, de Blumenau, Rel.Des. Amaral e Silva , DJ, 11/10/2001, p. 17).

O parágrafo único do art.1º da Lei nº 8137/90 explicita: “A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V”.

É o chamado poder de fiscalização das autoridades fazendárias tornando criminosa a conduta dispendiosa do contribuinte que deixa de fornecer as informações solicitadas. Na verdade, o crime descrito na lei tributária é a desobediência aos comandos dos agentes públicos fazendários, ou seja, uma desobediência cometida contra apenas uma espécie de agente público: aquele que realiza trabalhos de fiscalização tributária. Assim, o bem jurídico protegido é a fiscalização, ou mais precisamente, a eficácia da fiscalização e seus agentes. Dessa forma, prescinde o crime em questão da necessidade de supressão ou redução de tributos, bastando para a consumação do crime a falta de atendimento da exigência feita pela autoridade fazendária.

É um crime autônomo, que não guarda qualquer correlação efetiva com o que naquele inciso V se dispõe, pois não se trata simplesmente de desatendimento à exigência da autoridade fiscal, no sentido da apresentação de nota fiscal ou documento equivalente relativo à operação tributável. Mais que isso, o crime se configura pelo desatendimento a exigências que os agentes do fisco fazem ao contribuinte durante trabalhos de fiscalização, qualquer que seja o seu conteúdo. E os agentes do fisco podem realmente exigir que o contribuinte exiba não apenas os documentos indicados no inciso V do caput do artigo, mas também quaisquer outros relacionados com atividades suas capazes de gerar débitos tributários, bem como seus livros fiscais e contábeis. É o que explicita o art. 195 do Código Tributário Nacional.

Se a exigência, formulada pelos agentes do fisco em trabalho de fiscalização tributária, desde que embasada em dispositivo legal que permita a sua formulação, como o art.195 do CTN, não é atendida no prazo de dez dias, configurado estará o crime previsto pelo parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8137/90.

Se os agentes do fisco solicitam informações, e estas não são prestadas, o crime se consuma. Se o destinatário da exigência informar falsamente que não possui tais livros ou documento o inversos, caberá à acusação provar o inverso.

Em suma, feita exigência pelos fiscais, baseada em lei ou regulamento, e não satisfeita pelo contribuinte, sem justificativa razoável, cometerá ele o crime, cuja pena será a mesma cominada aos crimes previstos nos incisos do art. 1º.

Vale citar Prado (2004, p. 423) sobre as questões do parágrafo único:

A conduta típica consiste no descumprimento, do não-atendimento da ordem legal da autoridade (delito omissivo próprio), e o escopo desse dispositivo é sancionar a conduta daquele que, apesar de regularmente intimado, omite-se no atendimento de exigência de autoridade fazendária.

O crime previsto é de mera conduta. A sua consumação acontece no momento em que se vence por inteiro o prazo de que o agente dispunha para prestar o informe requisitado pelo fisco.

## 2.1 As Penas Previstas do Artigo 1º da Lei nº 8137/90

Para o crime de supressão ou redução de tributos, previstos no art.1º da Lei nº 8137/90, a pena de reclusão é de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa. A cominação é cumulativa: reclusão e multa. Penas em cuja fixação deve ser observado o disposto no Código Penal, como assevera Costa Junior (1995, p.121):

Deverá o magistrado, ao fixar a pena, nortear-se pelos critérios ofertados pelo art.59 do Código Penal: culpabilidade, antecedentes, conduta social e personalidade do agente, motivos, circunstâncias e conseqüências do crime. O valor da multa será atualizado pelos índices de correção monetária, ao ser paga (art. 49, §2º, do CP).

A lei comina as penas de reclusão e multa cumulativamente. Ao juiz cabe, em cada caso, a individualização da pena a ser aplicada ao réu. Tanto no que concerne à pena de reclusão, como no que concerne à pena de multa, dispõe o juiz de larga margem para a determinação da pena no caso concreto.

O fato punível poderá indicar circunstâncias agravantes e atenuantes. Havendo este tipo de concurso, a pena aplicável deverá se aproximar do limite indicado pelas circunstâncias preponderantes.

Ao cuidar do crime de supressão de tributo, a lei comina a pena de multa sem indicação do valor desta. É que na sistemática atualmente adotada pela lei penal o valor da multa não é indicado no dispositivo específico que a comina. Basta a referência à multa, sem indicação do seu quantitativo.

Nos termos do Código Penal- art.49- a multa é estabelecida em dias-multa. É no mínimo de 10(dez) e o máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa. O valor do dia-multa será fixado pelo juiz, não podendo ser inferior a um trigésimo do salário mínimo mensal vigente ao tempo da prática do crime, nem superior a cinco vezes esse salário (Código Penal- art.49, §1º).

Deve o juiz considerar as normas específicas albergadas pelo art.60 e seu §1º do Código Penal, que preconiza: a) a especial consideração da condição econômica do réu; b) a

possibilidade de ser aumentado o seu valor até o triplo, se o juiz entender que em face da condição econômica do réu é ineficaz, embora aplicada no valor máximo.

## 2.2 Artigo 2º da Lei nº 8137/90

Os crimes cometidos por particulares estão ainda consubstanciados no art.2º da Lei nº 8137/90, que assim determina:

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 contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da 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 impostos liberadas por órgão ou entidades 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.

Mais um crime de mera conduta. Com a omissão de informações ou apresentação de declarações falsas à administração fiscal, ou o emprego de qualquer outra fraude, desde que motivada qualquer dessas condutas pelo intuito de eximir-se o agente, ou eximir a pessoa jurídica que administra, total ou parcialmente do pagamento de tributo, já estará consumado o ilícito penal previsto neste inciso.

A consumação acontece, portanto, no instante em que se vence o prazo para a apresentação das declarações ou informações ao fisco ou no momento em que a fraude é praticada.

O delito do inciso I do art. 2º não exige, para sua consumação, a ocorrência de sonegação, bastando que as condutas ali elencadas tenham como finalidade eximir-se o agente, total ou parcialmente do pagamento do tributo. Desse modo, comete o crime do art. 2º, inciso I, da Lei nº 8137/90 quem, sem prestar declaração falsa ou omitir informação à autoridade fazendária, emprega qualquer outra fraude para livrar-se do pagamento de tributo que, não fosse o ardil utilizado, seria de sua responsabilidade. (TRF da 1ª Região. Recurso Criminal nº 01000136418. Processo nº 199701000136418. Rel. Juiz Osmar Tognolo. DJU, 08/05/1998, p. 98).

Assim, no art.2º inexistente a exigibilidade do resultado. A conduta prevista no inciso I exige somente o dolo específico, isto é, a intenção de eximir-se do pagamento do tributo. É crime formal. O bem jurídico protegido será a veracidade das declarações.

O inciso II do art. 2º assim preceitua: “II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

Este inciso visa punir a conduta daqueles que buscam um enriquecimento às custas do erário público, apropriando-se dos valores que deveriam ser entregues ao fisco após regular desconto ou cobrança.

O tipo previsto na legislação penal tributária tem como característica ser a sanção penal decorrente do inadimplemento de uma dívida.

De fato, se, efetuado o desconto ou a retenção do tributo, deixa o sujeito ativo de repassar os valores aos cofres públicos - sendo, portanto, inadimplente - incide na figura penal descrita no tipo do art. 2º, II.

A constitucionalidade do dispositivo, em razão da existência de expresse dispositivo constitucional vedando a prisão civil por dívida - art. 5º, LXVII da Constituição Federal - é passível de questionamento.

A despeito dessa discussão, a aplicabilidade do dispositivo no seio jurisprudencial sendo inúmeras as decisões que entendem perfeitamente possível a criminalização da conduta descrita no tipo penal em comento.

E se pergunta: se o tributo não foi cobrado ou descontado, configura-se o delito? O tipo penal não é deixar de recolher tributo que deveria ser cobrado, mas a qualidade do tributo que deixa de ser recolhido é de tributo cobrado ou descontado. Logo, se o tributo não foi cobrado, nem descontado, embora pareça estranho, não se configura o delito. Haverá ilícito tributário, contudo o ilícito penal não se configura por ausência de elemento fundamental.

Algumas observações existentes na doutrina dão conta que a penalização prevista no art. 2º, II não ofende ao princípio constitucional que veda prisão por dívida. A norma punitiva, se pretendesse punir pelo não-pagamento do tributo, teria sido redigida de forma diversa. A reprovabilidade não se situa “no não-pagamento da dívida”, mas na conduta de quem, por obrigação legal, cobra ou desconta o tributo e não o recolhe a quem de direito, ficando com aquilo que não lhe pertence. Daí que não se trata de penalização por dívida, mas à semelhança da apropriação indébita, a conduta do agente é penalmente relevante.

O inciso III do art.2º estabelece: “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”.

Basta exigir, não sendo necessário que haja o resultado. Crime de mera conduta, e o verbo corresponde ao crime de concussão previsto no art. 316 do Código Penal. Aqui tem-se o crime praticado por particular. Exigir é impor como obrigação ou reclamar imperiosamente. A exigência pode ser formulada diretamente, sob ameaça explícita de represálias (imediatas ou futuras) ou indiretamente, servindo-se o agente de interposta pessoa, ou de velada pressão, ou fazendo supor com maliciosas ou falsas interpretações, ou capciosas sugestões, a legitimidade da exigência.

Não só exigir é punível, como a ação de “pagar” ou “receber”. O agente pode pagar, sem que tenha havido exigência, ou pode receber sem que tenha exigido qualquer dedução na parcela dedutível ou deduzida do imposto como incentivo fiscal.

Já o inciso IV explicita sobre incentivos fiscais: “IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de impostos liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”.

Este inciso trata da má aplicação do incentivo fiscal. Por política de desenvolvimento econômico de determinadas regiões, muitas vezes, são criados incentivos fiscais para desenvolvê-las. Porém, o contribuinte recebe o benefício e não o aplica de acordo com o estatuído ou aplica-o em desacordo. Há na aplicação do incentivo fiscal, desvio de finalidade. É o caso de muitas indústrias que se estabelecem no Estado do Ceará, recebendo incentivos fiscais, como desoneração de carga tributária de ICMS por um período de tempo

determinado, e quando este período se expira, algumas pedem falência ou se retiram para outros estados da Federação. Quebram um contrato com o Governo estadual, não arrecadam impostos e dão um verdadeiro calote fiscal.

Por fim, o inciso V do art. 2º preceitua: “V- utilizar ou divulgar programas de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.

Trata de punir a utilização ou divulgação de programa que permita a existência de dois controles contábeis: um fornecido à Fazenda Pública; outro, utilizado pelo contribuinte. Basta divulgá-lo, basta utilizá-lo. Desnecessária é a existência de dano- trata-se de crime formal.

Contudo, se o agente utiliza o programa, criando uma contabilidade paralela diversa daquela fornecida à Fazenda Pública, e, por meio do expediente, houver a omissão de operações, de lançamentos, ou qualquer outro meio fraudulento capaz de reduzir ou suprimir o tributo devido, a conduta desloca-se para a tipificação do art.1º.

### **2.3 Pagamento como Forma de Extinção da Punibilidade**

A lei nº 8137/90 prevê em seu art. 14 que o pagamento do tributo, antes do oferecimento da denúncia, será causa que extingue a punibilidade. Por sua vez, com a promulgação da lei nº 10684/2003, a extinção da punibilidade ganhou uma inovação, a saber:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168 A e 337 A do Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940 do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. §1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva; §2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Percebe-se que este artigo não alude ao recebimento da denúncia, não explicitando ao momento do processo em que o pagamento do débito pode ser feito, com a

consequente extinção da punibilidade. Assim, qualquer contribuinte que cometer um crime mencionado nos arts. 1º e 2º da lei nº 8137/90 poderá ver sua punibilidade extinta, desde que faça o pagamento do tributo exigido, mesmo que seja após o recebimento da denúncia.

O STF prola decisões nesse sentido:

EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime Tributário. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art.9º da Lei federal nº 10684/03, cc. Art.5º, XL, da C.F., e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. (HC 81929/RJ - Rio de Janeiro. Rel. Acórdão Min. CESAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27/02/2004. Votação Unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF).

Assim, o Supremo Tribunal Federal já fixou sua jurisprudência no sentido de que o efeito extintivo da punibilidade opera-se pelo pagamento, seja qual for o momento em que este seja efetuado. Mesmo que for depois da sentença penal condenatória.

É de se perguntar qual o intento do legislador em absolver um criminoso que fraudava o fisco??!! Um sonegador acostumado a cometer ilícitos tributários, quando é descoberto, resolve pagar o tributo devido, e é liberado de sua penalidade. Talvez a resposta seja justamente a de salvaguardar o erário, dar suporte à arrecadação de impostos. E esta lei, impondo a sanção, trouxe mais uma ferramenta para o Estado cobrar de quem se esquivava de cumprir com seus deveres de cidadania. É de elogiar tal atitude do legislador, pois vai depender muito de uma fiscalização eficiente para debelar os diversos tipos de sonegação - e quando se desvenda um crime, o sonegador não pensa duas vezes- melhor pagar o tributo a ter que ir para a prisão carcerária.

Com relação ao parcelamento do pagamento do tributo para extinguir a punibilidade, a doutrina é conflituosa sobre os efeitos jurídicos. O Poder Judiciário também tem posições a favor e contra a extinção da punibilidade através do parcelamento. Vale citar a posição de Machado (2004, p. 348):

Crime contra a ordem tributária não se configura pelo simples inadimplemento da obrigação tributária principal. O tipo penal tem como elemento essencial a fraude. Superada esta com o restabelecimento da verdade a respeito dos fatos com relevância tributária, tem-se o desaparecimento por inteiro dos efeitos da prática

fraudulenta e o fisco passa a dispor de todas as condições para a lançar o tributo e promover sua cobrança, tal como ocorreria se a fraude nunca tivesse existido.

Portanto, o parcelamento não extingue a punibilidade do crime fiscal, mas o pagamento de todas as suas parcelas antes do recebimento da denúncia extingue a punição.

Andreas Elise também explicita que o parcelamento não extingue o crédito tributário porque o art.34 da Lei nº 9429/95 fala em pagamento, que deve ser integral e não parcial.

E vai mais além quando demonstra que o parcelamento não significa pagamento, pois atrasando o contribuinte alguma parcela, antecipa-se o vencimento de parcelas a se vencer, tornando a moratória ineficaz, inclusive com a possibilidade de inscrição do débito na Dívida Ativa, provando pela não extinção da punibilidade do delito.

Assim, no parcelamento, o STJ e o STF aplicam o art.9º da lei nº 10684/03 independentemente do momento e da espécie de tributo em que ocorre o parcelamento: a) suspende-se a pretensão punitiva; b) não corre a prescrição durante o período do parcelamento; c) com o pagamento da última prestação, extingue-se a punibilidade, verificando-se, inclusive, a aplicação retroativa quando havia coisa julgada.

### **3 INSTRUMENTOS UTILIZADOS PELA SEFAZ NO COMBATE À SONEGAÇÃO**

A informática tem ajudado consideravelmente na revelação de fraudes contra o fisco. A SEFAZ-CE possui sistemas operacionais, que dão uma dimensão de todas as operações de circulação de mercadorias no Estado do Ceará. São meios que o fisco utiliza para desvendar se a carga tributária está sendo devidamente recolhida. E cabe destacar alguns desses aplicativos – o Sistema COMETA, o SINTEGRA, a DIEF e o Portal Fiscal.

A evasão tributária, caracterizada pelo ilícito tributário, tem um acompanhamento que dificulta aos sonegadores do ICMS. O mais interessante é que ao longo dos anos, estes sistemas tem se modificado, ou mesmo criado novos aplicativos, pois os fraudadores burlam, tentam escapar de investigações, mas a informática tem se aperfeiçoada com a busca de novas técnicas de se detectar as fraudes. Suprimir ou reduzir tributos, no art. 1º da Lei nº 8137/90 quer dizer ocultar, total ou parcialmente, fato gerador de obrigação tributária. A Administração Tributária tenta evitar que este tributo seja suprimido, utilizando aplicativos que tem em seu poder.

Dessa forma em 1995 foi criado o Sistema SINTEGRA. Numa parceria entre todos os Estados da Federação, foram passadas informações dos contribuintes de cada Estado, explicitando sua atividade econômica, a data de início de sua atividade, se o contribuinte está ativo, excluído ou baixado. É uma gama de informações prestadas de um fisco de outro Estado. Quando a mercadoria entra no Estado do Ceará, o fiscal consulta através do Sistema SINTEGRA toda a vida cadastral dos contribuintes de outros Estados- faz um raio X de quem está remetendo as mercadorias para o Estado alencarino. E na sua implantação houve uma enorme detecção de irregularidades.

Os desavisados contribuintes dos outros Estados da Federação que enviavam mercadorias para nosso Estado, tentavam simular um destino fictício; o fiscal ao acessar nos postos fiscais de fronteira o sistema SINTEGRA, descobria que não existia nenhum contribuinte ativo no cadastro do Estado de origem - era um fantasma enviando produtos com carga tributária incidente – uma fraude grotesca.

Uma outra maneira de se detectar a sonegação fiscal é a utilização pela SEFAZ do sistema Portal Fiscal. Nele se controla a entrada de diversos produtos que são destinados aos contribuintes deste Estado ou mercadorias que transitam pelo nosso Estado, mas que se destinam a um outro Estado da Federação- o chamado Trânsito Livre.

O Portal Fiscal é uma ferramenta em que os fiscais acompanham a compra de diversas mercadorias no Ceará. Assim, quando um contribuinte compra combustível, leite em pó, tecido, açúcar, cimento, couro bovino, óleo comestível, cigarro, refrigerantes, carne bovina resfriada e congelada, farinha de trigo, arroz, frango resfriado ou congelado, medicamentos, solvente, madeira e bebidas, o Estado participante do Portal Fiscal emite o chamado Passe Fiscal. Esta emissão é visualizada por todos os Estados signatários, e principalmente pelo local de destino. Dessa forma, tudo que entrará em nosso Estado, terá um acompanhamento desde a origem. Saberá se a mercadoria entrou no Estado e pagou o ICMS devido, graças ao Passe Fiscal emitido pelo fisco de origem dos produtos relacionados nas notas fiscais.

O Passe Fiscal faz parte do Portal Interestadual de Informações Fiscais que é uma aplicação voltada para a integração das Administrações Tributárias Estaduais, desenvolvido a partir das deliberações do ENCAT (Encontro Nacional dos Administradores Tributários Estaduais) e implantado a partir da assinatura do Protocolo 22/2003. O Portal permite acesso interestadual aos sistemas de registro de Notas Fiscais digitadas e Passes Fiscais emitidos e baixados na Fiscalização de Mercadorias em Trânsito dos Estados Signatários, além de informações sobre contribuintes e Autorização de Impressão de Documentos Fiscais.

O Protocolo 22/03 define de forma precisa o Portal Interestadual de Informações Fiscais. Nele há uma relação de consultas que a SEFAZ pode executar via internet, mediante uso de senha, que permite acesso às informações sobre: notas fiscais digitadas no âmbito da Fiscalização de Mercadorias em Trânsito, cadastro de contribuintes, passes fiscais emitidos, registrados e baixados nos postos fiscais das unidades federadas signatárias. Vale ressaltar, que as informações de que trata este protocolo são restritas aos órgãos das administrações tributárias. E a administração e funcionamento do Portal Interestadual de informações Fiscais ficará sob a responsabilidade dos gestores estaduais designados por cada unidade signatária.

É um sistema de consulta de caráter sigiloso, pois a senha do usuário poderá ser bloqueada por qualquer unidade federada, caso haja denúncia unilateral de um dos Estados participantes do Portal. O Passe Fiscal Interestadual foi criado pelo Protocolo 10/03 numa tentativa dos Estados signatários de proceder um eficiente controle das mercadorias em circulação em seus territórios, especialmente nas faixas de fronteira visando coibir a evasão de receita tributária através do internamento de mercadoria em unidade federada diferente da constante no respectivo documento fiscal.

Para atingir tal objetivo é indispensável a adoção de um Sistema de Controle Interestadual de Mercadorias em Trânsito, que possibilite registrar e controlar a passagem das mercadorias pelas unidades federadas do percurso até sua efetiva entrada no Estado de destino e que permita o acesso recíproco entre os signatários do Protocolo 10/03. Assim, emite-se o Passe Fiscal Interestadual. É emitido em duas vias. A primeira ficará sob a guarda da Unidade Federada responsável pela emissão. A segunda via ficará de posse do transportador para a apresentação nos postos fiscais de fronteira por onde transitarem as mercadorias. Emitido o Passe Fiscal Interestadual, as Unidades Federadas, por onde transitarem as mercadorias, devem registrar sua passagem no momento da entrada em seus territórios. Isto vai servir de base para possível irregularidade do transportador, pois muitos casos ocorrem a internalização das mercadorias, bem como sua comercialização, se não for efetivada a baixa na Unidade Federada de destino. Assim, será considerado irregular o Passe Fiscal Interestadual que não tenha sua baixa efetuada no prazo de 30 dias após a sua emissão, bem como, em qualquer prazo, caso tenha sido o transportador localizado sem a carga objeto do referido passe.

A baixa do Passe Fiscal deverá ser efetuada na Unidade Federada de destino da mercadoria. O transportador e os responsáveis solidários são considerados fiéis depositários das mercadorias relacionadas no Passe Fiscal. Se não for comprovada a entrada das mercadorias na Unidade Federada de destino final, o passe se torna irregular e os fiéis depositários serão responsáveis pelo pagamento do imposto e da multa, bem como uma possível denúncia ao Ministério Público, para ser apurada a ocorrência de crimes contra a ordem tributária.

O controle de mercadorias em trânsito no Estado, oriundos ou destinados aos Estados da Federação possui as informações disponibilizadas pelo SCIMT ( Sistema de

Controle Interestadual de Mercadorias em Trânsito) no endereço eletrônico: [www.portalfiscal.inf.br/scimt](http://www.portalfiscal.inf.br/scimt).

Os setores mais problemáticos- bebidas alcoólicas, refrigerantes e combustíveis (álcool carburante, gasolina e diesel) foram os primeiros produtos a serem exigidos a emissão dos passes fiscais interestaduais. Teve início em 2003. Foi uma decisão dos Estados do Nordeste para combater a sonegação fiscal nas fronteiras. De início se juntaram os Estados do Amazonas, Amapá, Pará e Espírito Santo. Logo em seguida, outros estados aderiram a nova sistemática. O objetivo do Passe Fiscal é combater a simulação de venda de produtos nas operações interestaduais- é um verdadeiro crime contra a ordem tributária- caso relevante de fraude fiscal.

É comum uma carga sair do Ceará com destino ao Rio Grande do Norte e, antes de chegar ao destino, a mercadoria é desviada para ser comercializada no próprio mercado cearense, sonegando o tributo. Com a implantação do Passe eletrônico, a carga recebe um Passe Fiscal e terá que dar baixa no Estado de destino. Muito usual o problema de bebidas e combustíveis. Daí os passes eletrônicos deram prioridade a tais produtos quando de sua implantação.

O servidor do Portal Fiscal foi disponibilizado pelo Governo do Rio Grande do Norte, e a Bahia bancou os custos do software. São Paulo foi o último Estado a aderir tal sistema no ano de 2006. A razão desse interesse foi ampliar o controle das operações interestaduais de álcool promovidas por usinas paulistas. A emissão do Passe Fiscal é feito pelas usinas no seu próprio ambiente operacional, o que possibilitará o acompanhamento da mercadoria até seu destino final. Ainda não estão integrados ao sistema os Estados do Paraná e o Distrito Federal.

Recentemente na Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias – CEFIT – SEFAZ-CE, o Portal Fiscal teve um papel preponderante para a descoberta de falcatruas tributárias. O serviço de inteligência fiscal vinha monitorando um grande importador de pescados do Estado do Ceará. Observou-se que o contribuinte tinha transacionado no ano de 2009 mais de R\$4.000.000,00 em mercadorias, e quase não pagava impostos de circulação de mercadorias e serviços- ICMS.

O Portal Fiscal Interestadual identificou que o mesmo era um sonegador contumaz – a mercadoria era acobertada por nota fiscal com o Passe Fiscal emitido no Estado de origem. Mas o nosso contribuinte não dava baixa no passe fiscal, pois conseguia furar, burlar o fisco, não pagando o ICMS na entrada de nossas fronteiras, sem sequer apresentar o Passe Fiscal para providenciar a baixa. Emitia diversos passes fiscais em caminhões e placas de veículos diferentes. Assim não aparecia a pendência, mas a equipe da CEFIT descobriu toda a armação fraudulenta e intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre tal artimanha. Um rombo de mais de R\$ 500.000,00 aos cofres públicos. O Ministério Público foi acionado, e o sonegador resolveu pagar todo o débito para fugir da pena de uma indesejável reclusão pelos crimes cometidos contra a ordem tributária. A Lei nº 8137/90 mais uma vez compeliu o importador a pagar o que devia ao Estado. Como também, deve se louvar o grandioso e digno de encômios o trabalho executado pelo Fisco cearense, comprometido com a causa tributária.

Muitos contribuintes não imaginam que um Passe Fiscal possa acarretar um enorme processo judicial. É uma ferramenta valorosa que veio para desbaratar as quadrilhas de sonegadores. Os fiscais da CEFIT fazem um trabalho merecedor de elogios, pois executam uma tarefa árdua de desvendar crimes contra a ordem tributária. Não é fácil acompanhar as entradas de muitos contribuintes sagazes, espertos. Mas o Passe Fiscal tem sido um prestador de grandes descobertas, dando uma ótima contribuição para o erário público. O pagamento total do crédito tributário é causa extintiva da punibilidade, e muitos contribuintes quando são descobertos nas suas artimanhas preferem pagar o crédito tributário a ter que ir para a cadeia. Eis o valor de uma lei- o temor da prisão faz com que o fisco recupere impostos até então sonegados.

### **3.1 Nota Fiscal Eletrônica**

Outra ferramenta que veio dar um impulso na fiscalização foi a implantação da Nota Fiscal Eletrônica. A empresa emissora de NF-e (Nota fiscal eletrônica) gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponderá à NF-e, será então transmitido pela internet para a

Secretaria da Fazenda de jurisdição do contribuinte que fará uma pré-validação do arquivo e devolverá um protocolo de recebimento (Autorização de Uso), sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria.

A NF-e também será transmitida para a Receita Federal, que será repositório nacional de todas as NF-e emitidas (Ambiente Nacional) e, no caso de operação interestadual, para a Secretaria de Fazenda de destino da operação. As Secretarias de Fazenda e a Receita Federal disponibilizarão consultas, através da internet, para o destinatário e outros interessados, que detenham a chave de acesso do documento eletrônico.

Para acompanhar o trânsito de mercadorias será impressa uma representação gráfica simplificada da NF-e intitulado DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), em papel comum, em única via, que conterà impressa, em destaque, a chave de acesso para consulta da NF-e na Internet e um código de barras bi-dimensional que facilitará a captura e a confirmação de informações da NF-e pelas unidades fiscais.

O DANFE não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e e através do Ambiente Nacional ou site da SEFAZ na internet.

As administrações tributárias enfrentam o grande desafio de adaptarem-se aos processos de globalização e de digitalização do comércio e das transações entre contribuintes. Os volumes de transações efetuadas e os montantes de recursos movimentados crescem num ritmo intenso e, na mesma proporção, aumentam os custos inerentes à necessidade do Estado de detectar e prevenir a evasão tributária.

Portanto, a integração e compartilhamento de informações têm o objetivo de racionalizar e modernizar a administração tributária brasileira, reduzindo custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento dos impostos, além de fortalecer o controle e a fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias.

Para atender a estas necessidades, a Emenda Constitucional nº 42 introduziu o inciso XXII ao art.37 da Constituição Federal do Brasil, que determina às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

O projeto é um investimento em tecnologia de forma a modernizar o parque tecnológico e os sistemas de informação, ampliando a capacidade de atendimento das unidades fiscalizadoras.

O projeto NF-e instituiu mudanças significativas no processo de emissão e gestão das informações fiscais, trazendo grandes benefícios para os contribuintes e as administrações tributárias.

Assim, entre os benefícios para os contribuintes houve a redução de custos na impressão, bem como na aquisição de papel, redução de custos de armazenagem de documentos fiscais, redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de fronteira, eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias, padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas, dentre outras. A NF-e passou a ter uma maior confiabilidade, melhorando o processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos. Além disso houve uma diminuição da sonegação e aumento da arrecadação. A Fiscalização de Mercadorias em Trânsito passou a ter um maior controle sobre as operações comerciais e industriais dos contribuintes. O comércio eletrônico ligados à NF - e cresceu, surgindo novas oportunidades de empregos e negócios.

O objetivo de reduzir custos, simplificar obrigações acessórias dos contribuintes, e ao mesmo tempo possibilitar um controle em tempo real das operações pelo Fisco. A obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal Eletrônica teve início em abril de 2008 com cinco setores ligados a indústria, e comercio de cigarros e combustíveis.

Em dezembro do mesmo ano outros nove setores entraram na mesma sistemática (fabricantes de automóveis, de cimento, de bebidas alcoólicas, refrigerantes, entre outros). Em setembro de 2009, 54 novos setores, entre fabricantes de papel, de alimentos para animais, de farmoquímicos e de laticínios, passaram a utilizar a nota fiscal eletrônica.

Hoje todas as empresas que vendem, direta ou indiretamente, aos governos municipais, estaduais ou federal e aquelas que trabalham com comércio exterior e mantêm operações de importação ou exportação, tem até o dia 1º de dezembro para aderir à NF-e. A relação inclui também os fornecedores de produtos e serviços para clientes de outros Estados.

A previsão é que até abril de 2011 todas as empresas do país já deverão ter se adequado. A maior vantagem, segundo o Conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, Sebastião Gonçalves dos Santos, é a redução da sonegação que é diminuída em 95%. Todos os optantes do regime tributário Simples Nacional, de todos os Estados e do Distrito Federal precisam se adequar ao novo modelo.

### **3.2 CEPAF - Célula de Pesquisa e Análise Fiscal**

A CEPAF é um órgão de assessoramento e assistência imediata junto ao Secretário da Fazenda. Tem como missão subsidiar as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização de tributos estaduais através do desenvolvimento de ações de análise e investigação fiscais. A atividade básica deste órgão é a investigação fiscal e a comunicação de fatos que podem instruir o processo relativos à ocorrência de crimes contra a ordem tributária. Trabalha também recebendo denúncia de contribuintes sobre sonegação fiscal ou provindas de outros órgãos e unidades da SEFAZ.

Toda denúncia recepcionada traz consigo um retorno para o denunciante, como uma forma de dar maior credibilidade ao órgão. A CEPAF tem recuperado o crédito tributário, fazendo com que o contribuinte pague o que deve, a fim de se eximir da sanção penal, pois com o pagamento se extingue o processo administrativo e penal.

A CEPAF apura as denúncias, investiga o contribuinte e repassa informações para o Ministério Público ou Polícia Civil para coibir o crime tributário. O ônus da prova cabe a quem acusa, e a CEPAF vai buscar esta prova, a fim de instaurar o devido processo penal. É um órgão inibidor, capaz de instigar o contribuinte a não cometer ilícitos fiscais.

Por ser um órgão investigativo, suas informações são guardadas em segredo, onde poucas pessoas tem acesso- somente os fiscais- auditores- que trabalham naquela unidade possuem conhecimento dos contribuintes que cometem crimes contra a ordem tributária. Portanto, não se consegue obter informações deste órgão, somente requeridas pela justiça estadual.

Mas no ano de 2000 a CEPAF teve que contar com a ajuda dos fiscais que trabalhavam nos Postos Fiscais de fronteira. Investigavam um grande distribuidor de bebidas do Ceará. Havia suspeitas que tal contribuinte trazia a bebida quente- whisky e vinhos- dentro de baús frigoríficos carregados de carnes. E foi numa operação na fronteira do Posto Fiscal de Penaforte, divisa com Pernambuco, auxiliados por fiscais daquela unidade fazendária, os auditores da CEPAF abordaram dois veículos oriundos de São Paulo, e constataram o ilícito fiscal. Os baús estavam carregados de carnes no início e de sua metade ao final abarrotados de bebidas quentes. Uma sonegação de grande monta. Foram apreendidas as mercadorias sem documentação fiscal, lavrados os respectivos autos de infração, e o sonegador se livrou da sanção maior, a prisão, por pagar todo o crédito tributário da operação mercantil investigada.

Foi uma grande descoberta, e daí se desmantelou uma grande rede de sonegadores de bebidas, o chamado efeito dominó. Na época, esse distribuidor mantinha uma concorrência desleal, vendendo os preços de seus produtos num valor bem inferior aos demais atacadistas de bebidas.

A crítica que se faz a CEPAF é esse seu sigilo exagerado, seu mistério com os sonegadores. Quando se vai pedir informações a tal órgão da SEFAZ, não há resposta, é uma verdadeira caixa-preta. Isso dificulta em muito as ações dos fiscais que querem executar um trabalho sério e de resultado. Dão muito poder a um grupo seletivo, que tem muito poder investigatório, e que não divide com seus pares auditores fiscais.

Por outro lado, quando a CEPAF precisa de subsídios para fundamentar suas provas, procura os fiscais que trabalham nos postos fiscais e na CEFIT. Inúmeros casos solucionados tiveram a participação da CEFIT que prestou total apoio à célula investigadora. Seria de bom termo, a SEFAZ rever essa política de operacionalização na fiscalização de contribuintes sonegadores. Informações são úteis, necessárias, e quem pede, precisa delas pra fundamentar um auto de infração ou um processo penal.

A CEPAF tem um papel fundamental na descoberta de grandes sonegadores do fisco cearense, isto é inegável, contudo há um sigilo muito intransponível que pode prejudicar várias ações do trânsito de mercadorias. Informar tem que ser um verbo compartilhado.

### **3.3 CEFIT - Célula de Fiscalização de Trânsito de Mercadorias**

A Célula de Fiscalização de Trânsito de Mercadorias surgiu no ano de 2003 num ato de soerguer o segmento do Trânsito de Mercadorias no estado do Ceará. Foi um projeto arrojado naquela época, capetaneados por Pedro Júnior e Jocilé Clementino, ainda hoje nas mesmas funções. Fez-se necessário mudar toda a estrutura de fiscalização até então existente.

Uma das muitas mudanças foi o retorno das volantes fiscais na capital cearense e municípios de grande fluxo de carga. E tais veículos foram responsáveis por grandes descobertas na área fiscal, na investigação, autuação e desbaratamento de grandes sonegadores, principalmente nas áreas Têxtil, Bebidas, Combustíveis, Tintas, Medicamentos e Auto-peças. Fora uma grata revolução!!

Por outro lado fora criado a digitação de notas fiscais na sede de Fortaleza, centralizando todas as operações de selagem de notas fiscais, que antes eram executadas nos postos fiscais de fronteira, e que passaram a dividir a responsabilidade com a Central de Digitação em Fortaleza. Porém, só as transportadoras credenciadas (que tem Termo de Acordo com a SEFAZ CE para não pagar o ICMS na fronteira) é que tinham essa prerrogativa de terem suas notas fiscais seladas em Fortaleza. Muitos digitadores dos postos fiscais de fronteira foram transferidos para a capital alencarina a fim de exercer a atividade de digitação e selagem de notas fiscais.

Paralelamente à digitação de notas fiscais, existiu um grupo voltado para a fiscalização, que trabalhava nas transportadoras, utilizando de toda a infra-estrutura das mesmas. Os fiscais se deslocavam até as transportadoras “suspeitas” de sonegação. Em outras palavras, se fazia um levantamento de documentos “cheios de vício”. Levava-os até a transportadora, e se fosse cabível, lavrava-se o devido auto de infração.

Foi este grupo que se originou um seleto número de fiscais, em torno de 10 (dez), e que a partir do ano de 2006 passaram a desenvolver um trabalho de Inteligência Fiscal. Assim, todas as mercadorias que entravam no estado do Ceará eram monitoradas; havia um planejamento para identificar quem pagava regularmente os impostos, bem como os contribuintes que fugiam do pagamento do ICMS, usando de subterfúgios maquiavélicos. Daí, os auditores fiscais adjuntos da receita estadual usavam de técnicas como o Portal Fiscal, SINTEGRA, DIEF, Sistema Cometa... E foi um resultado de grande valor para os cofres cearenses aliada tais técnicas com a Lei nº 8137/90, dos crimes contra a ordem tributária, que foi de uma ajuda “sine qua non” para o fisco, pois a cobrança destes impostos foi da mais alta importância, já que os contribuintes tinham pavor de serem presos ou detidos. Assim, pagavam o auto de infração, lavrados pelos agentes do fisco, onde o imposto era recuperado aos cofres públicos.

Muito se descobriu, muito se investigou, e o estado do Ceará deu exemplos de como se detectar grandes sonegadores através de seus sistemas operacionais de inteligência. Louve-se aqui a brilhante equipe de fiscais da CEFIT - num total de 10 auditores fiscais adjuntos da receita estadual - que demonstraram de forma apurada a maneira de desvendar crimes contra a ordem tributária. Fizeram levantamentos de todas as entradas destes “contribuintes sonegadores” e perceberam que quase nada era arrecadado para o nosso estado. Verdadeiros lobos na pele de cordeiros!!

As transportadoras de cargas se obrigaram a trabalhar com maior acuidade, rigidez, a ter mais acuidade no manejo de suas notas fiscais e perceberem que o fisco estava acobertado por ações enérgicas e com o rante apoio do Ministério Público. O Parquet quando acionado sempre ajudou prontamente ouvindo depoimento de testemunhas do crime, e sempre fazem o sonegador a pagar o que devem, pois sabem que irão pra cadeia!!!

A CEFIT é um exemplo de trabalho que pode ser desenvolvido em prol do Estado. Bem organizado, planejado e executado, todas as suas ações deram resultado, e a lei fez-se respeitada pela ação do funcionário fiscal. Muitos “laranjas” foram descobertos, e todos os verdadeiros donos retomaram a sua verdadeira titularidade e demitiram os ditos laranjas (pessoas humildes, que emprestam os nomes para serem sócios majoritários da empresa). Mas fizeram tal atitude pois houve uma ação enérgica e contundente da CEFIT - um órgão digno de todos os elogios.

A CEFIT é o único órgão de fiscalização onde seus funcionários que lá labutam, tem uma Portaria assinada pelo Secretário da Fazenda, que determina que todos seus fiscais tenham gratificação pelos serviços perigosos e melindrosos, que é lidar com gente de procedência duvidosa. Além disso, há uma cooperação com a Polícia Federal, Militar e Civil. Na hora que forem requisitas, as polícias serão parceiras na ação fiscal.

O Ministério Público faz um papel formidável nesse tipo de crime contra a ordem tributária. É a tonitruante voz da lei, exigindo que se pague o que deve.

## 4 DADOS ECONÔMICOS

Aumento na Arrecadação do ICMS pela utilização dos Instrumentos no combate à Sonegação Fiscal.

Tabela 1 – Desempenho de Arrecadação do ICMS do Setor de Eletrodoméstico no Ceará

ANO	SEG.1	SEG.2	SEG.3	TOTAL
2000	46.128,17	376.045,99	8.593.421,56	9.015.595,72
2001	103.636,03	484.374,92	15.126.107,16	15.714.118,11
2002	209.181,36	669.932,49	20.065.392,95	20.944.506,80
2003	215.967,55	751.013,10	22.469.732,01	23.436.712,66
2004	379.401,29	917.532,13	26.862.604,60	28.159.538,02
2005	710.593,56	1.224.914,51	35.988.608,83	37.924.116,90
2006	911.669,48	1.050.873,95	42.645.587,52	44.608.130,95
2007	1.630.239,75	767.506,00	45.748.338,14	48.146.083,89
2008	8.367.869,43	1.210.408,43	48.115.797,93	57.694.075,79
2009	13.856.385,63	1.322.203,49	46.011.571,57	61.190.160,69
<b>TOTAL</b>	<b>26.431.072,25</b>	<b>8.774.805,01</b>	<b>311.627.162,27</b>	<b>346.833.039,53</b>

Fonte: SEFAZ-CE

Nota: SEG.1 – 4649401 - Comércio Atacadista de Equipamentos Elétricos de Uso Pessoal e Doméstico

SEG.2 – 4689399 - Comércio Atacadista Especializado em outros Produtos Intermediários não Especificados Anteriormente

SEG.3 – 4753900 - Comércio Varejista Especializado de Eletrodomésticos e Equipamentos de Áudio e Vídeo

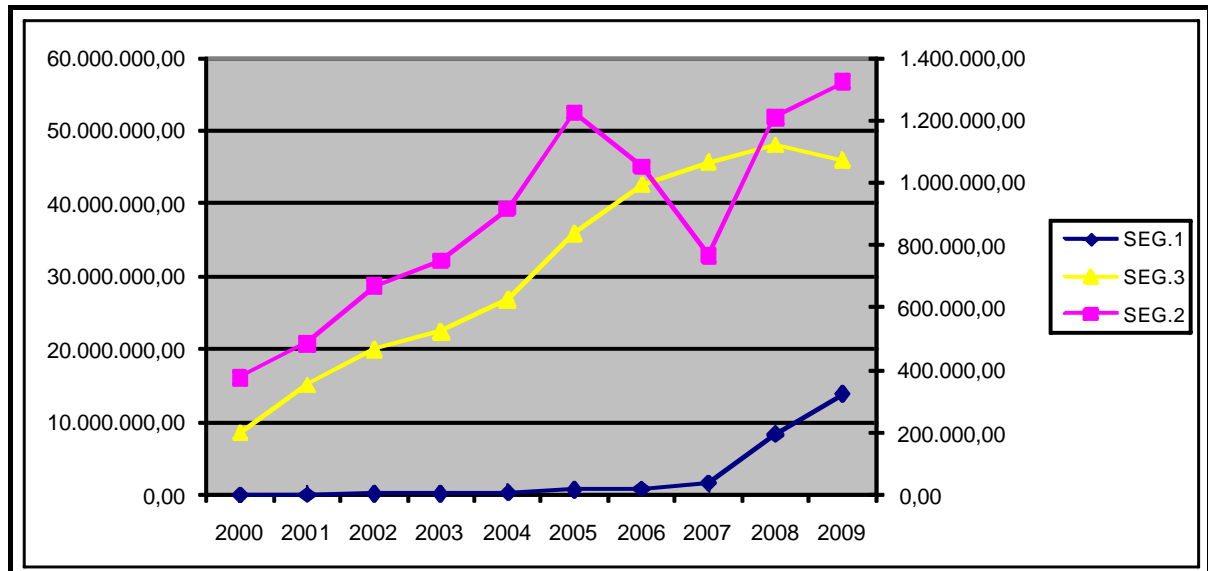


Gráfico 1 – Desempenho de Arrecadação do ICMS do Setor de Eletrodoméstico no Ceará

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da tabela 1

O setor varejista esteve muito aquém de crescimento, pois o foco da fiscalização no ano de 2007 foram os grandes atacadistas. A SEFAZ encetou um movimento de monitoramento nesse ano, baseado nas entradas das mercadorias nos anos anteriores dos

maiores atacadistas do Estado. Dessa forma, fiscalizou-se muito e daí houve este incremento em 2007. A CEFIT fez um monitoramento pesado em cima dos grandes atacadistas de eletrodomésticos. A DIEF foi insistentemente cobrada pelos auditores, e este instrumento teve uma repercussão enorme para que houvesse um maior cuidado por parte dos contribuintes, que entregavam todas as suas notas fiscais para serem escrituradas pelos seus contadores.

Outra explicação para o crescimento da arrecadação em 2007 pelos setores atacadistas de eletrodomésticos foi a reestruturação da CEPAF, que passou a ter apoio da Delegacia dos Crimes Contra a Ordem Tributária, funcionando próxima da SEFAZ, tendo policiais e delegados trabalhando para combater os crimes tipificados na Lei 8137/90. Quem cometesse algum crime era imediatamente enquadrado na lei. Isto tinha um enorme efeito, pois a Delegacia era acionada e o suspeito de sonegação era detido. O efeito psicológico fazia os contribuintes sonegarem bem menos e a pagar seus impostos devidos.

A CEFIT tem um grupo de auditores fiscais que monitoram a entrada desses produtos no Estado do Ceará. Através do Passe Fiscal é possível detectar a chegada dos eletrodomésticos no estabelecimento destinatário. Dessa maneira o ano de 2009 foi expressivo em termos de arrecadação pois o Passe Fiscal foi muito utilizado.

Estes dados foram retirados da CATRI, Coordenação da Administração Tributária da SEFAZ CE. Foi dado ênfase a três segmentos de eletrodomésticos, que tiveram grande repercussão na arrecadação estadual. O ano de 2006 teve grande variação na arrecadação estadual do ICMS graças a implantação da DIEF.

Os contadores sabendo que teriam que declarar as notas fiscais daquele ano de 2006, pois a DIEF assim o exigia, tiveram que mostrar a real situação dos seus contribuintes e daí a arrecadação cresceu. O instrumento de combate à sonegação fiscal veio como uma forma de evitar os descuidos de contribuintes mal intencionados.

Os anos de 2003 a 2004 tiveram um crescimento na arrecadação estadual. Alguns condicionantes tiveram fator preponderante, como a implantação no Passe Fiscal nos Postos Fiscais de Fronteira. Isso teve um inibidor de sonegação fora de série, pois o contribuinte sabia que estava sendo monitorado desde a sua saída do local de origem, até o estado do Ceará.

Qualquer contribuinte com bom senso não iria desviar a carga para o seu local de destino, pois o Passe Fiscal iria acusar tal desvio, e iria cobrar o verdadeiro paradeiro da mercadoria. Uma arrecadação de 22,4 milhões passa no outro ano pra 26,62 milhões é de grande estímulo. E no ano seguinte, houve o estrondo- foi pra 35,98 milhões, mostrando que quando a fiscalização aperta dá um resultado considerável. Esta ferramenta no combate à sonegação fiscal foi de uma utilidade fenomenal, a ponto na época de espantar aos auditores fiscais. Muitos deles vieram dizer que nós tínhamos uma bela ferramenta nas nossas mãos, e isso se confirma a anos depois.

A escolha do ano de 2000 foi só pra efeito de grau comparativo. A CEFIT fora criada em 2003, e muitos dos embates travados nos Postos Fiscais começaram em 2003. O Trânsito de Mercadorias só passou a ser respeitado novamente com reformulação do trânsito de mercadorias. E foi nessa reforma, que muitos autos de infração foram criados, e a sonegação foi diminuindo.

Assim, o ano de 2004, foi uma explosão de autos de infração. A fiscalização fez um trabalho de muitos aplausos, e a CEFIT desempenhou um papel estimável e louvável. Foi a época que mais se lavrou autos de infração neste estado. A CEFIT crescia com os autos de infração e os contribuintes ficavam impressionados com tanto arrojo econômico.

Era fiscalizado de tudo. Não se deixava passar nada. E assim foi um belo ano o de 2004 e o seguinte. Os contribuintes temiam a CEFIT, o modus operandi dela agir. Seus excelentes fiscais, sua ótima aparelhagem de veículos, uma boa estrutura, digna de elogios. Este órgão fez o ano de 2004 ser brilhante, um ano de grandes conquistas para classe fazendária como o retorno da produtividade depois de quase 8 anos sem ter produtividade.

O Corregedor da SEFAZ CE fez um comentário expressivo na época: “Nunca se trabalhou tanto como agora”. Isso pelos idos de 2004. O então Corregedor estava querendo dizer que a SEFAZ tinha um órgão que dava total apoio à fiscalização. E mais - as pessoas estavam sedentas pra fiscalizar, pois muitos anos se passaram sem ter a fiscalização um incentivo como a produtividade. Foi a Belle Èpoque da SEFAZ CE em termos de autos de infração e arrecadação. Como o fisco cobrava muito dos contribuintes, era natural que estes arrecadassem mais impostos. Era se cobrando muito, e arrecadando mais ainda. E a CEFIT

com seu pessoal de grande qualidade, fazia belos trabalhos e grandes atuações de enorme repercussão.

O ano de 2004 foi histórico por tudo isso, mas principalmente pelo ressurgimento da CEFIT que estava adormecida. Um ano de muita arrecadação estadual do ICMS.

O ano de 2001 teve uma grande variação econômica, pois a ferramenta SINTEGRA, teve um enorme impacto nesta época. Foi um ano que os estados se alinharam em torno de uma grande ferramenta de combate à sonegação fiscal. Todas as mercadorias que entravam no estado do Ceará passavam pelo crivo do SINTEGRA - este identificava quem era sonegador, se o contribuinte existia mesmo, sua atividade econômica, etc.

O SINTEGRA descobriu uma infinidade de empresas fantasmas, e muito se lavrou de autos de infração. Os contribuintes tiveram mais cuidado, observavam se não havia irregularidades, e passaram elas mesmas a fiscalizar em prol do fisco.

Esta grande diferença de arrecadação estadual foi muito do SINTEGRA - os fiscos se ajudavam mutuamente. Arrecadação estadual foi incrementada por esta valiosa ferramenta entre os fiscos.

Os contribuintes quando percebem que estão sendo fiscalizados passam a ter um comportamento exemplar para o fisco. Apresentam sua DIEF, dão baixa em seus Passes Fiscais. Isso só ocorre, quando se há uma intenção do Fisco de identificar os erros e omissões de todo processo de fiscalização.

Tabela 2 – Desempenho de Arrecadação do ICMS dos Setores de Farmácia e Informática

<b>ANO MÊS PAGAMENTO</b>	<b>FARMÁCIA</b>	<b>INFORMÁTICA</b>	<b>TOTAL GERAL</b>
2007	52.151.340,53	550.696,77	52.702.037,30
2008	108.007.232,10	3.498.680,33	111.505.912,43
2009	121.378.315,04	3.965.653,80	125.343.968,84
2010	108.529.177,91	4.733.978,78	113.263.156,69
200712	8.150.608,75	66.598,03	8.217.206,78
200801	8.518.549,63	36.191,65	8.554.741,28
200802	9.142.135,59	36.217,23	9.178.352,82
200803	8.200.684,34	209.421,35	8.410.105,69
200804	8.707.285,96	99.936,48	8.807.222,44
200805	8.832.040,10	294.972,86	9.127.012,96

<b>ANO MÊS PAGAMENTO</b>	<b>FARMÁCIA</b>	<b>INFORMÁTICA</b>	<b>TOTAL GERAL</b>
200806	8.095.455,57	340.012,15	8.435.467,72
200807	10.497.037,13	441.164,17	10.938.201,30
200808	9.664.072,84	453.651,52	10.117.724,36
200809	9.844.213,33	565.490,98	10.409.704,31
200810	7.917.137,70	265.952,90	8.183.090,60
200811	7.519.472,00	283.230,45	7.802.702,45
200812	11.069.147,91	472.438,59	11.541.586,50
200901	13.040.445,46	396.504,46	13.436.949,92
200902	7.637.707,61	234.607,06	7.872.314,67
200903	8.441.288,58	224.451,11	8.665.739,69
200904	9.941.450,17	355.077,15	10.296.527,32
200905	10.817.656,36	333.998,06	11.151.654,42
200906	9.464.365,57	311.300,91	9.775.666,48
200907	10.866.415,69	183.557,60	11.049.973,29
200908	11.811.599,99	341.652,81	12.153.252,80
200909	10.186.543,18	309.470,99	10.496.014,17
200910	10.948.682,96	430.193,96	11.378.876,92
200911	8.309.123,64	383.421,53	8.692.545,17
200912	9.913.035,83	461.418,16	10.374.453,99
201001	9.769.076,32	302.117,92	10.071.194,24
201002	8.008.171,99	419.259,07	8.427.431,06
201003	7.167.407,24	387.310,12	7.554.717,36
201004	8.781.427,99	529.040,37	9.310.468,36
201005	7.975.534,96	423.203,02	8.398.737,98
201006	8.720.090,60	421.771,76	9.141.862,36
201007	9.331.737,31	252.407,14	9.584.144,45
201008	9.682.433,26	535.347,81	10.217.781,07
201009	9.576.952,13	338.776,78	9.915.728,91
201010	10.032.581,95	416.990,97	10.449.572,92
201011	9.439.579,79	573.675,32	10.013.255,11
201012	10.044.184,37	134.078,50	10.178.262,87
201101	10.442.812,82	419.633,34	10.862.446,16
201102	9.121.360,43	482.662,18	9.604.022,61
201103	9.607.031,89	460.180,89	10.067.212,78
201104	2.888.119,26	26.066,78	2.914.186,04
<b>TOTAL</b>	<b>422.125.389,98</b>	<b>14.137.552,87</b>	<b>436.262.942,85</b>

Fonte: SEFAZ-CE

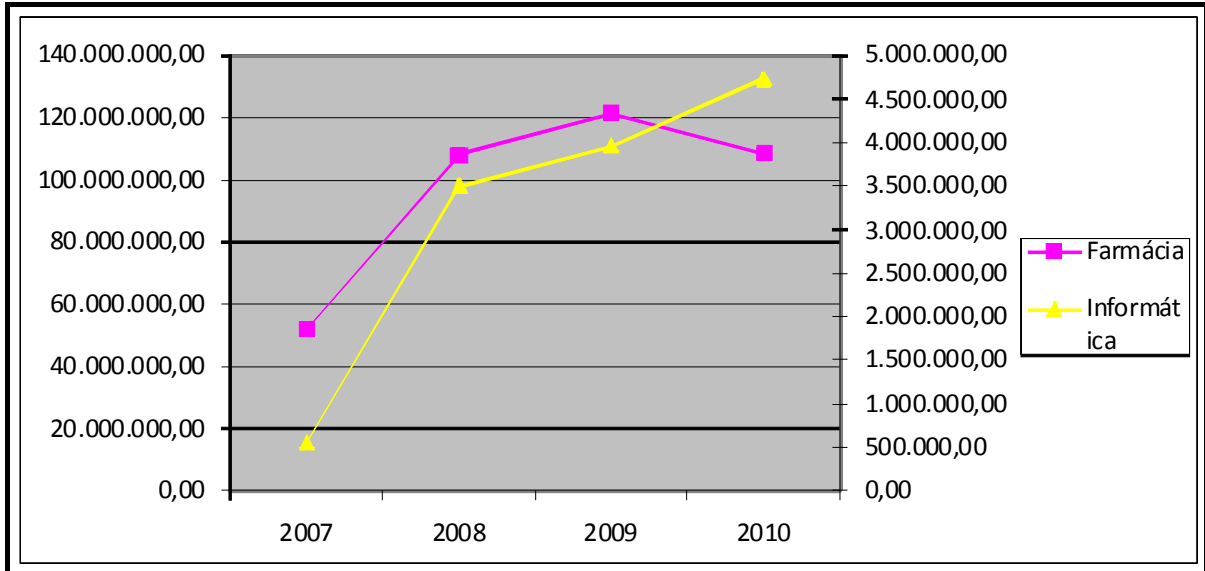


Gráfico 2 – Desempenho de Arrecadação do ICMS dos Setores de Farmácia e Informática  
 Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados da tabela 2

Vê-se que a influência da Dief no ano de 2008 é bem acentuada. O setor de medicamentos é um bom exemplo deste meio de fiscalização. Há um acréscimo no mês de dezembro de 2008. É bom frisar que os medicamentos não estão no Passe Fiscal, não são contemplados com este valioso instrumento, ou seja, no Passe Fiscal não acompanha os produtos medicamentos. Não houve grande crescimento nesses dois setores. Os produtos de informática tem benefício fiscal, com a redução de alíquotas, daí não haver tanto incremento na arrecadação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 8137/90 no combate aos crimes contra a ordem tributária veio como um alento ao fisco cearense, trazendo inovações na punibilidade daqueles que sonegavam impostos. Os contribuintes passaram a ter uma forte oposição no controle e arrecadação dos impostos estaduais, em particular ao ICMS, objeto de estudo desta dissertação. A SEFAZ-CE, por sua vez, se aliou à existência desta lei, e criou mecanismos de combate à sangria fiscal.

Assim, foram criados instrumentos no sistema do fisco estadual para combater tal prática- Sistema SINTEGRA, DIEF, COMETA, Portal Fiscal, Passe Fiscal e Nota Fiscal Eletrônica foram meios encontrados pelo fisco para dificultar a ação dos contribuintes ardilosos.

E merece destaque a criação também do grupo de Inteligência Fiscal da SEFAZ-CE - a CEPAF e a CEFIT. Dois grandes núcleos que trabalham sem medir esforços. E para se diminuir essa sonegação só com um grupo de fiscais embuídos de um bom propósito, profissionais acima de qualquer suspeita. A arrecadação do Ceará tem muito a agradecer a esta lei, mas ser grata também pela equipe briosa de fiscais que tanto colaboram pelo excelente trabalho fiscalizador.

A sonegação é um vício que não se acaba, mas há meios de torná-la mais inibidora, e isto a SEFAZ vem utilizando com presteza os instrumentos que tem em seu poder para se ter uma arrecadação mais condizente com sua política econômica.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributario Brasileiro**. 10. ed. rev. Atual. Flávio Bauer Novelle. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990. Define os crimes contra a ordem tributária e econômica contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Imprensa Oficial do Ceará**, Fortaleza, v. 1, 9 de outubro 1992.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CATARINO, João Ricardo. **Para uma teoria política do tributo**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CORREA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CUSTÓDIO, Antônio Joaquim Ferreira. **Constituição Federal Interpretada pelo STF**. 3. ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal - parte geral**. v. 1, 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

JUS NAVIGANDI. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: <http://www.teiajuridica.com>. Acesso em: 20 out. 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

LANA, Cícero Marcos Lima. **Crimes de Sonegação Fiscal e o Princípio da Intervenção Mínima**. 2. ed. Campinas: Impactus, 2007.

LOVATTO, Alício Adão. **Crimes Tributários - Aspectos Criminais e Processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MORAES, Alexandre de. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OLIVEIRA, Juarez de. **Código Penal**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VELASQUES, Renato Vinhas; BRAGA, Aureo Rogério Gil. **Crimes Contra a Ordem Tributária - Medidas Acautelatórias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.