



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

**FERNANDO JOSÉ FERREIRA PIMENTEL**

**ANÁLISE DESCRITIVA DOS AUTOS DE INFRAÇÕES LAVRADOS NAS  
FISCALIZAÇÕES DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DO  
CEARÁ DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2010 E 2011**

**FORTALEZA**

**2012**

**FERNANDO JOSÉ FERREIRA PIMENTEL**

**ANÁLISE DESCRITIVA DOS AUTOS DE INFRAÇÕES LAVRADOS NAS  
FISCALIZAÇÕES DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DO  
CEARÁ DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2010 E 2011**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Curso de Pós-Graduação em Economia – CAEN, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Ivan de Oliveira

**FORTALEZA**

**2012**

**FERNANDO JOSÉ FERREIRA PIMENTEL**

**ANÁLISE DESCRITIVA DOS AUTOS DE INFRAÇÕES LAVRADOS NAS  
FISCALIZAÇÕES DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DO  
CEARÁ DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2010 E 2011**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Curso de Pós-Graduação em Economia – CAEN, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Aprovada em: **25 de junho de 2012**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Ivan de Oliveira (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Profa. Dra. Estelita Pereira Lima  
Universidade Federal do Ceará – UFC

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me conduzido até aqui,

Aos meus pais José Cornélio Pimentel e Maria Virgínia Ferreira Pimentel que me ensinaram os primeiros conhecimentos e principalmente por ensinarem que mais importante que o conhecimento é o amor que devemos ter ao nosso próximo.

A minha esposa Maria Zildanê (Zildinha) e aos meus filhos João Vitor e João Pedro pelo amor, carinho e compreensão.

Aos meus colegas de turma do CAEN e aos colegas da SEFAZ.

Ao meu orientador, Professor Ivan de Oliveira, pela dedicação e pelas palavras de otimismo.

## RESUMO

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará ao longo dos tempos vem desenvolvendo trabalhos de fiscalizações em diversas empresas, contribuintes do ICMS, realizando de forma periódica auditorias em pequenas, médias e grandes empresas dos diversos segmentos econômicos. As fiscalizações são desenvolvidas ano após ano quando são selecionadas diversas empresas mediante adoção de critérios técnicos previamente definidos pela Coordenação de Administração Tributária – CATRI. Este trabalho visa apresentar os resultados alcançados pela SEFAZ através das fiscalizações realizadas nas empresas do Simples Nacional nos anos de 2010 e 2011 os quais compreendem os exercícios fiscais de 2007 a 2011. Através da estatística descritiva procuramos identificar fatores relevantes que servirão para uma reflexão sobre como estas empresas estão se comportando após a implantação do Simples Nacional. Pode-se dizer que as políticas públicas de incentivo aos pequenos e médios empreendedores são de suma importância para o bem estar social. Entretanto, o poder público deve ser vigilante em seus trabalhos de fiscalização a fim de evitar que a sonegação fiscal continue existindo em suas mais diversas formas. O resultado final deste estudo aponta que as empresas do Simples Nacional auditadas, ainda que usufruindo de uma carga tributária menor, cometeram os mais diversos tipos de infrações a legislação tributária, suprimindo tributos que eram devidos ao Estado do Ceará.

**Palavras-chave:** Fiscalização. Empresas do Simples Nacional. ICMS.

## ABSTRACT

Ceará Finance Department has developed over the years \*checking ways\* through a large amount of companies, ICMS taxpayers. It concerns with report fraud waste and abuse systematically relating to ICMS program and operations in diverse economic areas issued by small, medium and large companies. The reports are carried out year by year. In that occasion many companies are selected through adoption of technical criteria which are inspected by CATRI – Tax Administration Coordination. This paper intends to lay down many results achieved by SEFAZ through inspections performed at companies which adopted the \*SIMPLES NACIONAL\* regarding the years 2010 and 2011. The reports are considering the years 2007-2011. With descriptive statistics at disposal we aim to identify important factors that serve to reflect on how these companies are behaving just after implementing the \*SIMPLES NACIONAL\*. Regardless to say that public policies are decisive to the small and medium entrepreneurs as well as for increasing the social welfare. However, the Government should pay attention to the monitoring of its own work in order to prevent tax evasion or fraud waste which continue still to exist. The lesson from this paper is the following: companies inspected and which adopted the \*SIMPLES NACIONAL\*, while enjoying a lower tax burden, committed several types tax law abuses. They eliminate taxes that were due to Ceara State.

**Keywords:** Inspections. SIMPLES NACIONAL companies. ICMS.

## LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1 - Total de ICMS devido, Multa e ICMS + Multa das empresas com baixa cadastral e em atividade, fiscalizadas pelos auditores fiscais, 2010 e 2011..... 35
- Gráfico 2 - Total de ICMS devido e Multa aplicada as empresa com baixa cadastral e em atividade, por omissão de receita de receita lançadas nos autos de infração, 2010 e 2011..... 36
- Gráfico 3 - Total de ICMS e MULTAS lançadas em 2010 e 2011, em mil R\$ 1.000,00... 37

## LISTA DE FIGURAS

- Figura 1 - Distribuição geográfica das empresas optantes do SN que entraram com pedido de baixa cadastral..... 30
- Figura 2 - Distribuição geográfica das ações fiscais das empresas optantes do SN ativas..... 31

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Lista de Tributos que foram unificados pelo SN.....	12
--	----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Os dez maiores municípios com baixa cadastral e empresas ativas optantes pelo Simples Nacional, 2010 e 2011.....	32
Tabela 2 - Número de ações de Baixa e empresas ativas optantes pelo Simples Nacional nos autos lançados, 2010 e 2011.....	32
Tabela 3 - Estatísticas Descritivas do ICMS devido e das Multas aplicadas as empresas de Baixa Cadastral e as Fiscalizadas, 2010 e 2011.....	34
Tabela 4 - Baixa Cadastral e Fiscalização de Empresas optantes do SN, por município, 2010 e 2011.....	40
Tabela 5 - Descrição dos relatos da fiscalização das empresas optantes do SN, 2010 e 2011.....	44
Tabela 6 - Fiscalização por Atividade da Empresa, CNAE.....	47
Tabela 7 - Frequência dos Dispositivos da legislação infringidos pelas empresas fiscalizadas em 2010 e 2011.....	50
Tabela 8 - Descrição das Penalidades aplicadas às empresas fiscalizadas que infringiram a legislação em 2010 e 2011.....	52
Tabela 9 - Carga Tributária.....	54

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CAF	Controle de Ação Fiscal
CATRI	Coordenação de Administração Tributária
CELAB	Célula de Laboratório
CEPAC	Célula de Planejamento
CGF	Cadastro Geral da Fazenda
CNAE	Código Nacional de Atividade Econômica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social.
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DASN	Declaração Anual do Simples Nacional
DESC	Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa
DRM	Demonstração do Resultado com Mercadorias
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
IPi	Imposto Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ME	Microempresa
NUAUD	Núcleo de Auditoria Fiscal
PGDAS	Programa Gerador do Documento Arrecadação do Simples
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa Integração Social
SAME	Sistema Análise e Movimentação de Estoques
SEFAZ-CE	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
SITRAN	Sistema de Trânsito
SLE	Sistema de Levantamento de Estoque
SN	Simples Nacional

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	12
<b>1</b>	<b>ASPECTOS TEÓRICOS.....</b>	16
<b>1.1</b>	<b>Histórico das fiscalizações.....</b>	16
<b>1.1.1</b>	<i>Técnicas de fiscalizações.....</i>	18
<b>1.2</b>	<b>Fiscalizações das empresas em processo de baixa cadastral.....</b>	21
<b>1.3</b>	<b>Fiscalizações das empresas do Simples Nacional.....</b>	23
<b>1.3.1</b>	<i>A Instrução Normativa 08/2010.....</i>	23
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA: ANÁLISE DESCRITIVA.....</b>	27
<b>3</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	29
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	38
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	39
	<b>APÊNDICES.....</b>	40
	<b>ANEXO.....</b>	55

## INTRODUÇÃO

A importância das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP)<sup>1</sup>, para a economia brasileira é bastante significativa, haja vista que este segmento empresarial tem uma boa representação quanto ao Produto Interno Bruto (PIB) particularmente porque geram muitos empregos formais no país, constituindo a maioria dos estabelecimentos existentes. Sobre este aspecto, Silveira (2010) comenta

O segmento das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, embora seja um segmento muito importante da nossa economia e o maior empregador de mão de obra nacional, sempre enfrentou um ambiente desfavorável aos negócios, devido ao pouco apoio do governo, principalmente em relação ao acesso ao crédito, somando-se a isso, uma pesada carga tributária e um complexo sistema tributário, e ainda, uma burocracia ineficaz, colaborando para o encerramento prematuro de muitos pequenos negócios ou obrigando-os a sobreviverem na informalidade (SILVEIRA, 2010, p. 23).

Diante deste contexto e reconhecendo a necessidade de estimular este setor o poder Público Federal dentro de sua política de incentivo para este segmento econômico e reconhecendo sua importância, editou a Lei Complementar 123/2006, de 14 de dezembro de 2006, conhecida como Simples Nacional (SN), cujo principal objetivo, entre outros, seria o de unificar a arrecadação dos tributos e contribuições devidos pelas ME e EPP, nos âmbitos das esferas Federal, Estadual e Municipal.

O regime especial de arrecadação não é um tributo ou um sistema tributário, mas uma forma de arrecadação unificada dos tributos. Além disso, as empresas que aderiram ao SN recolhem uma carga tributária menor<sup>2</sup>, haja vista que no novo regime todos os tributos sofreram redução em suas alíquotas, diminuindo também a burocracia outrora existente quando passaram a recolher seus impostos em um único documento. O Quadro 1 apresenta a lista de impostos que foram unificados pelo SN.

Quadro1 – Lista de Tributos que foram unificados pelo SN

<b>SIGLA</b>	<b>NOMENCLATURA</b>
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
CSLL	Contribuição Social Sobre Lucro Líquido
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária para a Seguridade Social.

<sup>1</sup> Consideram-se ME, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00. Enquanto que a EPP, é considerada como o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00. O Estado do Ceará estabeleceu um sublimite de R\$ 1.800.000,00

<sup>2</sup> Ver Tabela 9.

SIGLA	NOMENCLATURA
ICMS	Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

Fonte: Elaborado pelo autor

Embora o SN tenha especial ênfase para as normas relativas ao novo sistema de arrecadação a partir de julho de 2007, também disciplinou outros temas relevantes para as empresas desse porte, como a simplificação de obrigações trabalhistas e previdenciárias, o acesso ao crédito, ao mercado e à tecnologia (SANTOS; BARROS, 2009).

Assim sendo, pode-se dizer que o SN também promoveu a criação de empresas, pois em 2010 existiam inscritos no Cadastro Geral da Fazenda (CGF) 80.394 empresas no status de SN passando este número para 86.916 empresas em 2011. No entanto, mesmo com toda a desburocratização e redução de alíquotas, alguns contribuintes incorrem na prática de sonegação. E, por esta razão, este trabalho visa analisar e descrever os resultados alcançados pelas fiscalizações das empresas optantes do SN, por meio de uma análise descritiva e comparativa dos Autos de Infrações lançados em 2010 e 2011 referentes aos exercícios fiscais de 2007 a 2011. Para isto, analisaremos as ações fiscais realizadas no biênio supracitado de maneira detalhada, isto é, por tipo de infração, por atividade empresarial, por município, por motivo (baixa cadastral e fiscalização de empresas ativas).

Vale ressaltar que a Fiscalização Tributária compete, nos três níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal, proceder à cobrança dos tributos não pagos, iniciando por via administrativa ou por meio de Autos de Infrações e indo até a inscrição do correspondente crédito tributário em Dívida Ativa, da qual se procede à emissão do título executivo extrajudicial denominado Certidão de Dívida Ativa, esta viabilizando o início da fase de cobrança judicial.

Segundo o artigo 194 do Código Tributário Nacional (CTN) compete à legislação tributária regular, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se trata, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Ressalve-se que essa legislação aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Assim, a Fiscalização Tributária está regulada pelo princípio constitucional da legalidade.

A validade dos atos administrativos da Fiscalização requer a competência da autoridade ou agente público. Portanto, é indispensável que a fiscalização seja feita por

pessoas às quais a legislação atribua competência, em caráter geral, ou especificadamente, em função do tributo de que se trata.

A competência para realizar a fiscalização tributária é privativa dos agentes fiscais federais, estaduais e municipais dentro de suas competências, sendo estas atribuídas pela Legislação Tributária e não apenas pela lei tributária.

A Constituição Federal de 1988 define em seu artigo 37 inciso XXII, as competências nas três esferas do poder público, as prioridades de recursos públicos para a realização de suas atividades e o compartilhamento de informações fiscais entre os três poderes. Assim sendo, a Fiscalização, para exercer sua atividade, pode examinar quaisquer livros, mercadorias, arquivos, documentos, etc., sendo inaplicáveis quaisquer meios legais que não permitam esses exames.

O artigo 195, *caput* do CTN determina que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refira segundo artigo 195, parágrafo único, do CTN.

No Estado do Ceará a competência para realizar fiscalizações em empresas contribuintes do ICMS foi estabelecida pelo Decreto 24.569/97, autorizando os servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF), da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, doravante SEFAZ-CE.

Portanto, somente a lei tributária, pode determinar a competência aos agentes públicos para exercerem tarefas de fiscalização. Entretanto, relativamente aos aspectos procedimentais ou simples obrigações tributárias de natureza acessória, a sua regularização pelas demais normas infralegais da legislação tributária seja possível.

A SEFAZ – CE promove suas fiscalizações nas diversas empresas inscritas no CGF (Cadastro Geral da Fazenda) desenvolvendo de forma periódica ações fiscais visando recuperar créditos tributários porventura subtraídos do erário público. Estas fiscalizações são desenvolvidas por Auditores Fiscais de Tributos Estaduais, cabendo a estes fiscalizar todo e qualquer tipo de empresas, ou seja, empresas de grande, médio e pequeno porte.

Além disso, foi criado o Núcleo de Auditoria Fiscal (NUAUD) dividindo os segmentos econômicos nos seguintes setores: Setorial de Alimentos, Setorial Químicos,

Setorial Têxtil, Setorial de Couros e Calçados, Setorial de Automotivos, Setorial de Bebidas, Setorial de Medicamentos e os Núcleos de Auditoria Fiscal de Sobral e de Juazeiro do Norte, conforme Decreto 28.900/2007.

As ações fiscais uma vez planejadas são distribuídas em suas setoriais por meio de um banco de ações e controladas por um sistema de gerenciamento e controle da ação fiscal denominado Controle de Ação Fiscal (CAF), o qual faz a distribuição das empresas para fiscalizar de forma aleatória, respeitando o princípio constitucional da impessoalidade.

Para alcançar os nossos propósitos, esta pesquisa conta, além desta introdução, conta com mais cinco seções. Na segunda será feita uma descrição do histórico das fiscalizações de empresas desenvolvidas nas atividades de auditorias fiscais, destacando-se as ferramentas utilizadas nos trabalhos de auditoria. Na terceira seção analisar-se-á especificamente as fiscalizações realizadas nas empresas que solicitam baixas cadastrais, quando analisaremos os procedimentos adotados nas auditorias. Na quarta seção, descreveremos sobre as fiscalizações desenvolvidas nas empresas do Simples Nacional enfocando seus aspectos procedimentais e legais, na quinta seção demonstraremos os resultados alcançados nas fiscalizações das empresas do Simples Nacional realizadas nos exercícios de 2010 e 2011 através da estatística descritiva. Na sexta e última seções serão feitas algumas considerações finais a título de conclusão de modo a apresentar algumas propostas que melhorem os trabalhos de fiscalização.

## 1 ASPECTOS TEÓRICOS

### 1.1 Histórico das fiscalizações

As atividades fins desenvolvidas pela SEFAZ – CE estão assentadas basicamente em três pilares: Tributação, Arrecadação e Fiscalização, cada uma delas distribuídas em unidades orgânicas integrantes da atual estrutura da Secretaria da Fazenda.

Ao longo dos anos as atividades de Auditorias Fiscais foram desenvolvidas obedecendo ao comando do artigo 814 do Decreto 24.569/97. Em conformidade com a regra do artigo 814, estarão submetidos à fiscalização por parte da SEFAZ todos os contribuintes do ICMS, e até terceiros, desde que estes estejam vinculados ao polo passivo da obrigação tributária, quer seja por força de responsabilidade, transferência, solidariedade, sucessão ou substituição. Assim, por exemplo, o filho que sucede ao pai em sua atividade comercial, em razão de herança deixada por este, será o sujeito passivo da ação fiscal, em razão da sucessão (NETO RIBEIRO, 2007).

A origem das fiscalizações desenvolvidas pela SEFAZ – CE obedece a critérios técnicos pré-estabelecidos pela Coordenação de Administração Tributária (CATRI) órgão responsável em selecionar as empresas que serão fiscalizadas, juntamente com a Célula de Planejamento da Ação Fiscal (CEPAC).

As ações fiscais são previamente definidas pela CATRI através de critérios e parâmetros dentre os quais se destacam: Índices de Recolhimentos do ICMS, Faturamento, Taxa de Adicionamento (relação vendas  $\times$  compras), Empresas detentoras de Benefícios Fiscais e Termo de Acordo, além daquelas que for objeto de denúncias.

A Instrução Normativa Nº. 07/2004 determinou os tipos de ações fiscais que poderão ser executadas pelos agentes fiscais quais sejam: i) Auditoria Fiscal; ii) Diligência Fiscal Específica; iii) Auditoria Fiscal Especial; e iv) Procedimentos Administrativos.

Na Auditoria Fiscal deverá o agente do fisco lançar quaisquer créditos tributários porventura existentes e verificados durante a ação fiscal decorrente de irregularidades. Já na Diligência Fiscal Específica, lança apenas o crédito tributário decorrente de infrações relacionadas aos motivos que deram origem à ação, ocorridas no período consignado na Ordem de Serviço. Quanto a Auditoria Fiscal Especial, deverá lançar o crédito tributário na forma estabelecida em ato do Secretário da Fazenda.

Os Procedimentos Administrativos são ações que visam colher informações solicitadas pelos contribuintes que esclarecem dúvidas acerca da legislação, têm também o

propósito de fornecer informações aos fiscos de outros Estados sobre determinado contribuinte do Estado do Ceará como troca de informações, obedecendo a convênios de reciprocidade.

O fisco desenvolve seus trabalhos de fiscalização considerando exercícios pretéritos, recuperando créditos tributários que deixaram de ser lançados corretamente; de modo a realizar um acompanhamento mais eficaz e objetivando desenvolver uma fiscalização em tempo real foi criado o projeto denominado Monitoramento Fiscal normatizado pela Instrução Normativa Nº. 09/2010. Entretanto, esta norma determina em seu artigo 1º que a atividade de monitoramento fiscal visa ao acompanhamento do cumprimento das obrigações tributárias e confere ao contribuinte a espontaneidade no recolhimento dos tributos cobrados por meio do Termo de Notificação, determinando também que o cumprimento de obrigações acessórias será exigido por meio do Termo de Intimação.

Essa técnica de fiscalização confere ao agente fiscal o poder de acompanhar todos os procedimentos adotados pelo contribuinte em tempo real, ou seja, quaisquer irregularidades encontradas durante o trabalho de monitoramento fiscal será comunicado à empresa que fará a retificação do erro porventura cometido e recolherá o imposto de forma espontânea.

Portanto, uma vez estabelecida o tipo de ação fiscal a ser desenvolvida pelo agente fiscal, será emitida uma Ordem de Serviço pelo supervisor de Auditoria Fiscal, autorizando o agente fiscal a desenvolver auditoria que se iniciará com a emissão do Termo de Início de Fiscalização onde se começam os trabalhos de fiscalização.

O Termo de Início de Fiscalização é o documento que se dá início aos trabalhos de fiscalização. Tal somente se configura em sua plenitude com a aposição do ciente do fiscalizado ou, pelo menos, inviabilizada a intimação pessoal, por qualquer outra forma de ciência prevista na legislação – por carta, com aviso de recepção (AR), ou por edital, desde que o mesmo encontre-se em lugar incerto e não sabido (RIBEIRO NETO, 2007). Segundo Machado (2008) é este documento que comprova o início do procedimento fiscal, devendo conter o ciente do fiscalizado.

Uma vez consumada a ciência do Termo de Início de Fiscalização o agente do fisco estará apto a desenvolver seus trabalhos logo que receba toda a documentação solicitada no referido termo. Ao longo destes anos muitos trabalhos de fiscalização foram desenvolvidos pelos auditores que utilizavam várias técnicas de fiscalização, entre elas podemos citar: Auditorias Contábeis e Fiscais, Auditorias de Estoques, Auditorias de Fornecedores, Auditorias do Fluxo de Caixa, Auditorias de Apuração de Créditos Fiscais, Auditorias nos

recolhimentos do ICMS (Normal, Antecipado, Substituição Tributária e Diferencial de Alíquotas) e outras auditorias utilizadas pela criatividade dos agentes fiscais.

### *1.1.1 Técnicas de fiscalizações*

Os trabalhos de auditoria, em sua maioria, são desenvolvidos considerando a criatividade e maestria do agente fiscal, pois não existe ainda uma norma legal determinando que tipo de procedimento fosse utilizado nas fiscalizações das empresas, com exceção apenas das empresas do Simples Nacional tendo em vista que em março de 2010 foi criado o programa de fiscalização de empresas optantes do Simples Nacional através da Instrução Normativa 08/2010.

As auditorias contábeis realizadas nas pequenas, médias e grandes empresas tinham por objetivo identificar as Omissões de Receitas praticadas quando o auditor através da análise dos métodos de fluxos de caixa direto e indireto identificava irregularidades cometidas nos balanços contábeis.

A auditoria contábil identificava também através da análise das contas patrimoniais diferenças entre os registros contábeis e a documentação apresentada e uma das principais técnicas utilizadas era a análise destas contas, onde o auditor poderia visualizar diversas situações, principalmente diferenças nas contas de empréstimos, conta de fornecedores e as contas do patrimônio líquido.

A técnica da análise contábil era pouco explorada nas atividades de auditorias, uma vez que poucos agentes fiscais tinham formação em contabilidade, surgindo muitas dificuldades. Vale ressaltar que há formação acadêmica obrigatória para tal atividade.

A auditoria fiscal foi a técnica de maior utilização por parte dos agentes fiscais, pois se conseguia identificar a falta de recolhimento do ICMS e, ainda, por ser de fácil utilização bastando o agente fiscal aplicar os conhecimentos da legislação tributária. A auditoria fiscal consistia na análise da correta aplicação do recolhimento do ICMS, podendo através da mesma checar os corretos recolhimentos do ICMS Normal, Antecipado, Substituição Tributária e do ICMS Diferencial de Alíquotas.

As auditorias de estoques constituíam também em uma das ferramentas de maior importância nos trabalhos de fiscalização haja vista que através dela poderia o auditor fiscal identificar as possíveis omissões de compra e venda. Entretanto, não existia ainda um instrumento legal determinando que tipo de técnica fosse utilizado nas auditorias.

Durante muito tempo as auditorias de estoque foram desenvolvidas utilizando um sistema de levantamento de estoques denominado Sistema de Levantamento de Estoques (SLE), onde se poderiam identificar as possíveis omissões de compra e venda. Tal sistema havia sido criado pela própria SEFAZ – CE, entretanto, nunca havia sido regulamentada sua utilização.

No sentido de colaboração foram criados pelos auditores fiscais os programas de auditorias de estoques chamados de Análise Fiscal e Sistema de Análise e Movimentação de Estoques (SAME) programas que facilitavam os levantamentos de estoques, entretanto sem obrigatoriedade legal de seu uso.

As auditorias realizadas através destes programas alcançaram bastante sucesso haja vista que a maioria das atividades de auditoria foi realizada por meio destes programas, dada a sua praticidade. Tais auditorias consistiam basicamente que o agente fiscal tivesse um pouco de conhecimento em informática, pois tais programas eram bastante interativos, bastava que o auditor tivesse um computador em sua mesa de trabalho.

A modernidade do mundo digital tem colaborado bastante para a relação entre fisco  $\times$  contribuinte facilitando em muito a vida de ambos, pois as informações são transmitidas ao fisco em tempo real, diminuindo de maneira significativa a burocracia existente.

Assim, e considerando a criação de uma célula de armazenamento de dados denominada CELAB (Célula de Laboratório Fiscal), as informações fornecidas pelos contribuintes foram sendo armazenadas pela SEFAZ e disponibilizadas aos agentes fiscais, no intuito de fornecer dados para subsidiar os trabalhos de auditoria.

As informações fiscais uma vez fornecidas aos agentes fiscais autores das fiscalizações, facilitavam sobremaneira os trabalhos de auditoria, pois através do cruzamento de dados poderiam ser visualizadas diversas inconsistências como, por exemplo: falta de lançamento de notas fiscais de entrada e saída, falta de registro de selos fiscais, vendas sem registros fiscais, compras sem registros fiscais, registro de notas fiscais de compra e venda em valores superiores ou inferiores aos registrados nos documentos fiscais, venda a contribuinte inexistente, diferenças entre as operações com cartões de crédito e débito e tantos outros.

O ambiente virtual e a criação da CELAB modificaram os modos dos trabalhos de auditoria, pois as inconsistências observadas nos registros fiscais agora são facilmente identificadas. Entretanto, não existia até o exercício de 2007 um manual de fiscalização de empresas, bem como qualquer diploma legal que estabelecesse regras ou procedimentos para se fiscalizar as empresas.

Os procedimentos de fiscalização sempre estavam a depender da criatividade dos agentes fiscais, alguns chegando até mesmo a criarem programas, técnicas e planilhas repassando suas ferramentas aos outros agentes fiscais como forma de colaboração. Entretanto, em março de 2007, ainda de forma incipiente, foi criado o primeiro Manual de Auditoria Fiscal disponível para *download* nos serviços da Intranet.

Apesar de estabelecer objetivos muito significativos o manual de auditoria fiscal nunca foi normatizado, ou seja, o seu uso está inserido no meio fazendário apenas como meio de consulta. Seus objetivos gerais estão listados abaixo:

- i) Dispor de uma ferramenta de trabalho que ofereça suporte técnico ao agente do Fisco, indicando-lhe cada procedimento a ser adotado, demonstrando os passos possíveis que o mesmo deva fazer na execução do procedimento e lhe sugerindo as possíveis infrações à legislação tributária a serem encontradas na execução de cada procedimento fiscalizador e as respectivas penalidades aplicáveis, conforme legislação vigente no momento do fato gerador.
- ii) Identificar o comportamento histórico do Fisco ao estabelecer penalidades às infrações à legislação tributária, o início da vigência de cada penalidade fixada, a sua aplicação ao fato gerador ainda que anterior à sua vigência, e ainda ter clareza quanto às situações de modificação de uma penalidade, conforme determinado em legislação específica.
- iii) Identificar os aspectos relacionados à fiscalização, presentes nos demais tributos cearenses, e não apenas no ICMS e compreender a sistemática própria de apuração das infrações com elas relacionadas.
- iv) Compreender as regras relacionadas com a exigibilidade dos tributos, aspectos que envolvem a arrecadação e o recolhimento dos mesmos, os vencimentos do crédito tributário, e as normas relacionadas com a mora e com a atualização monetária.
- v) Conhecer o quadro histórico formado pelos programas de perdão fiscal e anistia, praticados pelo Estado do Ceará.
- vi) Identificar os agentes encarregados de proceder a arrecadação e o recolhimento do tributo, compreender a diferença entre estas fases da receita pública, e saber processar a recuperação de créditos tributários arrecadados e não recolhidos, sob quaisquer das formas, quando for o caso; e

- vii) Identificar o universo de possíveis infrações, a partir da execução dos passos a cada análise sugerida e fazer o tabelamento destas, de forma a facilitar a sistematização futura deste manual.

Em março de 2010 foi criado o primeiro manual de fiscalização de empresas enquadradas no SN através da CATRI, juntamente com a Célula de Planejamento e Acompanhamento da Ação Fiscal (CEPAC).

Percebe-se, pois, que ainda não existe um manual de fiscalização estabelecendo de forma legal procedimentos para se auditar as empresas no regime de recolhimento Normal, ou seja, as grandes empresas.

## **1.2 Fiscalizações das empresas em processo de baixa cadastral**

Ao fim de suas atividades econômicas deverá o contribuinte providenciar a Baixa Cadastral de sua inscrição junto às correspondentes Secretarias de Fazenda, Federal, Estadual e Municipal. A Baixa Cadastral será requerida pelo contribuinte mediante formalização de processo contendo requerimento padronizado com a assinatura do sócio ou seu representante legal, onde deverá ser entregue à Secretaria da Fazenda toda documentação fiscal referente aos últimos cinco anos.

Após a emissão de Ordem de Serviço designando o agente fiscal responsável em examinar e fiscalizar a empresa em processo de baixa deverá o mesmo realizar Auditoria Ampla verificando o fiel cumprimento das obrigações tributárias acessórias e principais.

A Auditoria Ampla será realizada nos livros e documentos fiscais da empresa. Será auditado os últimos cinco anos podendo o auditor proceder a quaisquer tipos de procedimentos que julgar pertinente. Uma vez encontrada qualquer irregularidade que resulte em falta de recolhimento do ICMS o agente fiscal emitirá obrigatoriamente o Termo de Notificação oferecendo a espontaneidade de que trata o artigo 138 do CTN.

Segundo Ribeiro Neto (2007) o projeto de fiscalização de Baixa Cadastral é aquele movimentado por pedido de baixa da inscrição no CGF por parte do contribuinte, daí a analogia com a denúncia espontânea, o agente fiscal designado para proceder à fiscalização nos livros e documentos fiscais, após constatar eventuais irregularidades, concernentes às obrigações tributárias principais ou acessórias; deverá notificar o contribuinte para sanar a irregularidade no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de não fazê-lo, sofrer a competente autuação.

Corrobora com a mesma linha de pensamento Luiz Faria (1999) quando afirma que a multa aplicada no âmbito do Direito Tributário, seja de que natureza for, tem feição sancionatória e, como tal, é atingida pelo art. 138 do CTN, o qual explicitamente menciona que a responsabilidade por infrações é relevada quando a falta for espontaneamente declarada, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, nada dispondo acerca da quitação quanto às multas.

Portanto, nos trabalhos de fiscalização de Baixa Cadastral o agente do fisco que porventura encontrar quaisquer irregularidades no recolhimento do ICMS, ou descobrir qualquer tipo de infração nos trabalhos de auditoria deveria obrigatoriamente oferecer a espontaneidade ao contribuinte emitindo o Termo de Notificação oferecendo ao mesmo o prazo de dez dias para pagar o imposto devido de forma espontânea.

Relativamente às obrigações tributárias de natureza acessória, deve o agente fiscal exigir através do Termo de Intimação, que a irregularidade seja sanada também no prazo de dez dias.

Durante os trabalhos desenvolvidos no projeto de fiscalização de Baixa Cadastral o agente do fisco desenvolverá seus trabalhos utilizando-se de quaisquer técnicas que lhe forem pertinentes haja vista não existir a obrigatoriedade legal de se utilizar uma técnica específica de fiscalização, com exceção apenas para as empresas do Simples Nacional que a partir de março de 2010 contam com o Manual de Fiscalização de Empresas Enquadradas no SN, bem como a Instrução Normativa 08/2010 que dispõe sobre os procedimentos de fiscalização destas empresas.

Ou seja, não exista uma técnica que auxiliasse o agente fiscal a desenvolver os trabalhos de fiscalização quando a empresa solicitasse baixa cadastral, devendo o agente de o fisco utilizar mais uma vez de sua criatividade. Entretanto, a Instrução Normativa Nº. 33/93 estabelecia que após a conclusão dos trabalhos de auditorias em empresa que solicitavam baixa cadastral, o agente fiscal deveria preencher a informação fiscal de baixa cadastral onde constava o levantamento da *Conta Mercadorias*.

A *Conta Mercadorias* ficou sendo a única auditoria obrigatória e legal a ser utilizada pelo agente fiscal uma vez que inserida dentro do texto da Instrução Normativa 33/93. Uma vez preenchida de forma correta os valores informados pelo contribuinte dentro da planilha da *Conta Mercadoria* e não havendo resultado negativo na referida conta e não possuindo quaisquer débitos para com o Estado estaria a empresa apta a receber a sua certidão de baixa cadastral.

Diante deste contexto, uma análise mais aprofundada nos livros e documentos fiscais da empresa estava comprometida, deixando de ser relevante, pois o agente do fisco considerava preferencialmente a auditoria da conta mercadorias.

### **1.3 Fiscalizações das empresas do Simples Nacional**

Uma das grandes mudanças ocorridas dentro dos trabalhos de fiscalização de empresas foram as novas regras de fiscalização advindas após o nascimento da Lei Complementar 123/2006. Ela mudou substancialmente os paradigmas até então existentes dentro da dinâmica das auditorias realizadas no meio fazendário cearense, pois em março de 2010 surgia o primeiro manual de fiscalização de empresas enquadradas no Simples Nacional – Ceará.

O Manual de Fiscalização das Empresas do Simples Nacional criado pela CATRI é o instrumento que auxilia o agente do fisco na fiscalização das empresas do Simples Nacional trazendo subsídios que o auxiliam nos trabalhos de fiscalização. O Manual tem por finalidade estabelecer procedimentos padronizados e sistemáticos relativos às ações fiscais realizadas em Empresas enquadradas no Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SN, no âmbito da SEFAZ – CE.

Ademais, o Manual trouxe também todo o roteiro que deve o agente do fisco seguir quando da realização das auditorias orientando passo a passo os procedimentos necessários para se realizar uma fiscalização de forma eficaz.

#### ***1.3.1 A Instrução Normativa 08/2010***

A Lei Complementar 123/2006 que institui o SN trouxe mudanças significativas na forma de tributação das empresas inseridas nesta nova norma jurídica e para acompanhar esta mudança a SEFAZ – CE editou em 10 de março de 2010 a Instrução Normativa Nº 08/2010 que dispõe sobre os procedimentos de fiscalização das empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas ME e EPP.

A Instrução Normativa Nº 08/2010 estabelece todas as regras e procedimentos necessários para se realizar ações fiscais de empresas do Simples Nacional, entretanto, a grande mudança que impactou sobremaneira os trabalhos de fiscalização foi a criação do programa eletrônico que consiste em uma planilha eletrônica com a seguinte estrutura:

- i) Dados Cadastrais do contribuinte e informações sobre a ação fiscal;

- ii) Dados referentes às Entradas de Mercadorias;
- iii) Dados referentes às Saídas de Mercadorias;
- iv) Cálculo da Apuração do ICMS no Simples Nacional;
- v) Despesas efetivamente pagas no período fiscalizado;
- vi) Receitas efetivamente recebida no período fiscalizado;
- vii) Saldos das contas Fornecedores, Clientes, Caixa e Bancos;
- viii) Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM;
- ix) Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa – DESC;
- x) Apuração das Omissões de Receitas decorrentes das vendas através de Cartões de Créditos e de Débitos;
- xi) Identificação das Infrações relacionadas com omissão de receitas, mercadoria depositada em situação irregular, diferença de base de cálculo e insuficiência de recolhimento de ICMS;
- xii) Apuração da Substituição Tributária do ICMS por entradas e por saídas internas;
- xiii) Apuração de débitos referentes ao ICMS Antecipado, ICMS Substituição Tributária por Entradas interestaduais, ICMS Diferencial de Alíquotas e Adicional FECOP registrados no Sistema COMETA E SITRAN (Sistema de Trânsito);
- xiv) Identificação dos motivos de Exclusão do Simples Nacional constatado pelo Agente do Fisco no decorrer da ação fiscal;
- xv) Apuração dos débitos e infrações relativos à fiscalização de Baixa Cadastral; e,
- xvi) Outras informações necessárias à apuração do ICMS no Simples Nacional.

O programa oferece ao agente fiscal no decorrer dos trabalhos de fiscalização um enorme leque de possíveis situações de autuações desde que seus dados sejam alimentados de forma correta. A planilha eletrônica desenvolvida pela CATRI revolucionou as formas de fiscalizações outrora existentes, pois a mesma auxilia o agente fiscal a encontrar vários tipos de infrações, podendo ser catalogadas 33 diferentes tipos de infrações a legislação tributária estadual.

A planilha eletrônica auxilia o auditor fiscal a realizar seus trabalhos de auditoria, pois a mesma fornece diversos tipos de auditorias entre elas poderemos citar: Auditoria do Fluxo de Caixa, Auditoria da Conta Mercadorias, Auditoria no cálculo do ICMS antecipado,

Substituição Tributária por Entradas e Saídas, Auditoria por Diferença de Base de Cálculo, Auditoria por Insuficiência de recolhimento de ICMS e Auditorias de Obrigações Acessórias.

A planilha além de auxiliar os trabalhos de fiscalização determina automaticamente após o seu preenchimento os possíveis casos de exclusão do Simples Nacional, quando elenca os motivos de exclusão de ofício do Simples Nacional.

Assim, a partir de março de 2010 todos os trabalhos de fiscalização de empresas do Simples Nacional foram normatizados através da Instrução Normativa Nº 08/2010 que trouxe uma mudança significativa na estrutura anteriormente existente.

Este trabalho avalia os resultados alcançados nas fiscalizações das empresas do Simples Nacional nos exercícios de 2010 e 2011, referentes aos períodos fiscais de 2007 a 2011, pois somente a partir do exercício de 2010 tiveram início as fiscalizações destas empresas.

Sendo assim, procurou-se junto a CATRI colher informações sobre quais foram os critérios utilizados pela SEFAZ na seleção e fiscalização as empresas do Simples Nacional e percebemos que estes critérios ainda não foram determinados de forma corrente bem como ainda não houve um planejamento para ações de fiscalização das empresas enquadradas no Simples Nacional, tendo em vista que o banco do PGDAS (Programa Gerador do Documento Arrecadação do Simples) e DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) ainda não havia sido incorporado no banco de dados da SEFAZ – CE por problemas técnicos.

As fiscalizações das empresas do Simples Nacional referente aos exercícios de 2010 e 2011 foram realizadas através de quatro tipos de fiscalização segundo informações da (CATRI, 2012):

- a) Ações de Baixa Cadastral;
- b) Projeto de identificação de irregularidades nas declarações de PGDAS E DASN, que originaram diversos seminários realizados em parceria com o Conselho Regional de Contabilidade – CRC e demais entidades da classe contábil;
- c) Projeto de algumas empresas do SN que realizaram operações com as prefeituras com base no banco de dados do Tribunal de Contas dos Municípios;
- d) Ações decorrentes de denúncias e outros casos específicos.

A SEFAZ – CE, portanto, mesmo de forma incipiente, realiza fiscalizações de empresas do Simples Nacional, pois entre todas as federações somente os estados de Santa Catarina, São Paulo, Goiás e Pernambuco estão fiscalizando.

Portanto procura-se neste estudo, por meio da análise descritiva, verificar o comportamento dos contribuintes do SN fiscalizados, através de várias variáveis fornecidas pela Coordenação de Administração Tributária – CATRI. Assim, busca identificar se após os benefícios concedidos pela Lei Complementar 123/2006 houve também uma atitude diferente por parte dos contribuintes auditados no que diz respeito ao fiel cumprimento de suas obrigações tributárias.

## 2 METODOLOGIA: ANÁLISE DESCRITIVA

Para alcançar os objetivos deste estudo foram obtidos junto a SEFAZ – CE os resultados das fiscalizações que envolvem as empresas optantes do Simples Nacional. Para tanto, analisam-se os seguintes projetos: Fiscalizações de empresas do Simples Nacional e fiscalização de empresas do Simples Nacional que solicitaram Baixa Cadastral, pois somente em 2010 a SEFAZ – CE começou a fiscalizar estas empresas por meio das Células de Auditoria Fiscal.

A SEFAZ – CE na sua programação de fiscalização separa em um banco de dados todas as empresas que solicitaram baixa cadastral, obedecendo a uma ordem cronológica que se estabelece a partir do momento que solicitam a baixa cadastral, assim como aquelas que estavam ativas que foram priorizadas para serem fiscalizadas.

O banco de dados fornecido pela SEFAZ – CE contém o resultado de 4.913 empresas que sofreram ações fiscais durante os anos de 2010 e 2011, considerando que as ações fiscais compreendem os exercícios de 2007 a 2011. Destas empresas, 3.819 ações são de empresas que solicitaram baixa cadastral. O restante, 1.094 ações fiscais, são de empresas que estavam ativas nestes períodos. Sendo assim, percebe-se que menos de 1% das empresas sofreram ação fiscal, uma vez que existiam 167.310 empresas em 2010 e 2011. Portanto, ainda existem muitas empresas a serem fiscalizadas.

A partir das informações fornecidas pela SEFAZ – CE, é possível analisar as seguintes informações das empresas optantes do Simples Nacional:

- 1) Nome do município onde foram realizadas as ações fiscais
- 2) Descrição da atividade econômica
- 3) Data do início da fiscalização
- 4) Data do fim da fiscalização
- 5) Período de abrangência da fiscalização
- 6) Descrição do tipo de ação fiscal
- 7) Valor do ICMS lançado
- 8) Valor da Multa
- 9) Quantidade de Autos de Infrações
- 10) Quantidade de Autos de infrações quitados
- 11) Tipo de Infração cometida
- 12) Dispositivo da legislação infringido
- 13) Penalidade da legislação aplicável

No tocante à técnica, estatística descritiva, pode-se dizer que a escolha desta decorre da necessidade de descrever e resumir o conjunto de fiscalização das empresas optantes do SN. A análise é feita a partir de métodos para organização, apresentação e descrição de dados representativos do comportamento das empresas optantes pelo SN fiscalizadas pela SEFAZ – CE em 2010 e 2011, por meio de tabelas, gráficos e medidas de tendência central – média, moda e mediana – e de dispersão – variância, desvio padrão, amplitude total, máximo e mínimo, a fim de resumir a distribuição dos autos de infração. Sendo assim, os resultados aqui apresentados não permitem fazer inferência sobre um grupo maior de empresas.

### 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo se dedica a exploração das ações fiscais considerando de maneira descritiva as informações, por exemplo, o município da ação fiscal, atividade econômica das empresas fiscalizadas, ano de realização das ações fiscais, período da ação fiscal, tipo de ação fiscal, infrações e penalidades cometidas e os resultados alcançados.

Dentre os 184 municípios cearenses, 21 tiveram apenas uma baixa cadastral de empresas optantes pelo SN, enquanto 92 não tiveram nenhuma ação de fiscalização de empresa optante do SN (ver Tabela 4 no apêndice A).

Em conformidade com a Figura 1, verifica-se que a SEFAZ – CE esteve presente em diversos municípios para fiscalizar empresas que entraram com pedido de baixa cadastral. Uma vez que, somente alguns municípios não tiveram durante o período supracitado empresas optantes do SN que entraram com pedido de baixa cadastral.

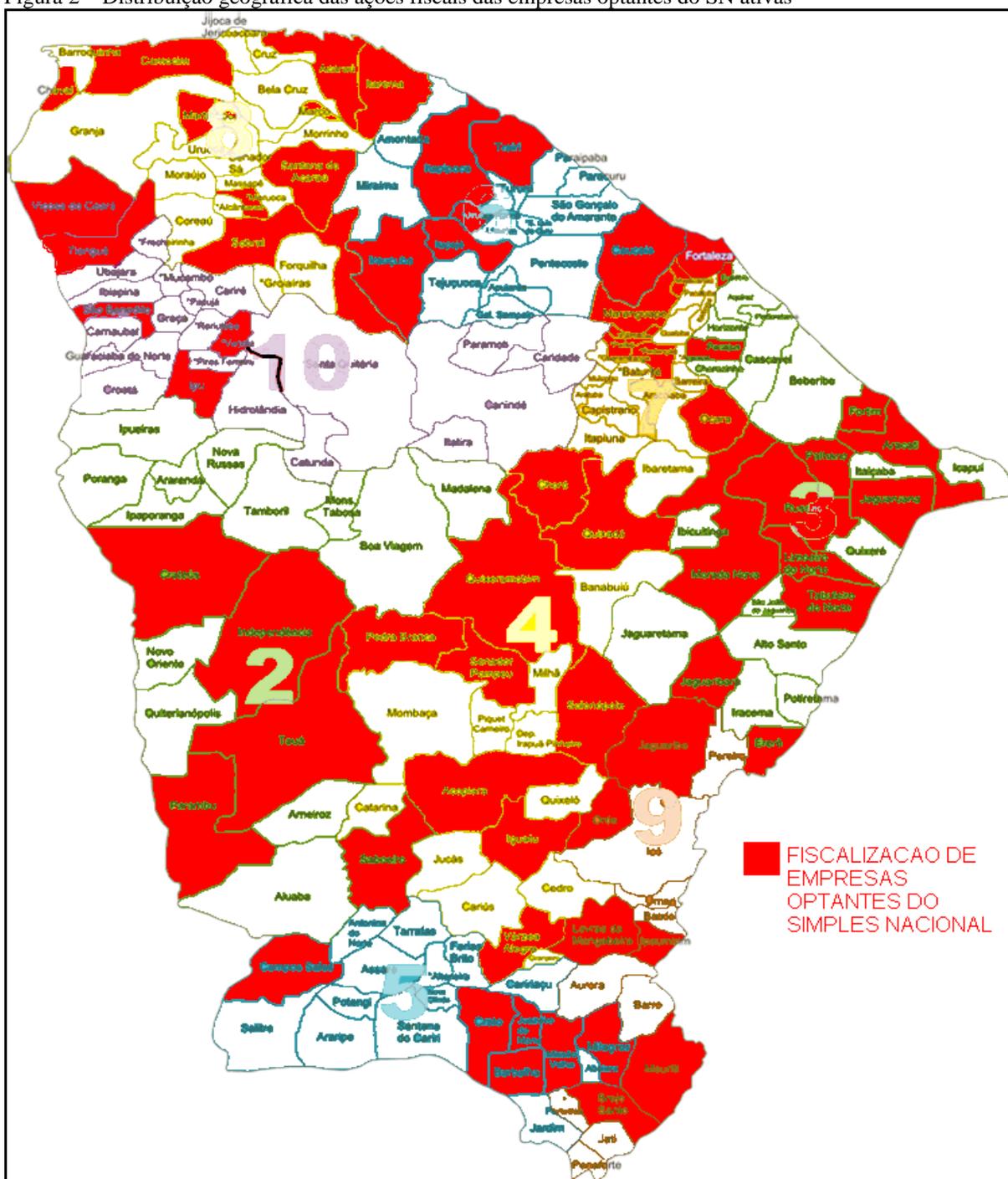
Em relação às fiscalizações das empresas ativas optantes do SN, verifica-se pela Figura 2 que algumas macrorregiões do Estado foram pouco fiscalizadas. Isto deve ser em decorrência da localização das empresas, uma vez que alguns municípios possuem baixa atividade econômica, logo, poucas empresas. Além disso, no interstício supracitado, como foram registradas 1.094 ações fiscais, ainda se faz pertinente aumentar a fiscalização das empresas neste regime diferenciado.

Ao considerar os 10 municípios com maior quantidade de ações de fiscalização de empresas optantes do SN (Tabela 1) verifica-se que eles também são os municípios com maior nível de arrecadação de ICMS. Assim sendo, é de se esperar que eles também possuam maior quantidade de empresas e, por conseguinte, maior fiscalização.

No tocante à baixa cadastral, percebe-se também pela Tabela 1 que os municípios coincidem em sua maioria com os que tiveram mais empresas fiscalizadas. No entanto, os municípios de Limoeiro do Norte, Russas e Tauá agora figuram entre os 10. Note ainda que, Juazeiro do Norte, Sobral e Fortaleza são os municípios que tiveram a maior quantidade de empresas do SN com Baixa Cadastral.



Figura 2 – Distribuição geográfica das ações fiscais das empresas optantes do SN ativas



Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 1 – Os dez maiores municípios com baixa cadastral e empresas ativas optantes pelo Simples Nacional, 2010 e 2011

Posição	Baixa Cadastral		Ativas	
	Município	Quantidade	Município	Quantidade
1º	Fortaleza	1488	Fortaleza	636
2º	Sobral	162	Juazeiro do Norte	76
3º	Juazeiro do Norte	104	Maracanaú	36
4º	Maracanaú	95	Crato	23
5º	Iguatu	91	Sobral	21
6º	Caucaia	81	Brejo Santo	15
7º	Crato	68	Tianguá	15
8º	Tauá	60	Crateús	12
9º	Limoeiro do Norte	59	Iguatu	12
10º	Russas	59	Caucaia	11

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao considerar a quantidade de ações de baixa e de empresas ativas nos autos lançados pela fiscalização, observa-se pela Tabela 2, que a maioria das empresas fiscalizadas por motivo de baixa cadastral não teve nenhuma infração. Em relação às empresas ativas, a moda foi o lançamento de uma ação nos autos de infração, mesmo assim, 112 empresas não tiveram nenhuma ação lançada nos autos de infração.

Tabela 2 – Número de ações de Baixa e empresas ativas optantes pelo Simples Nacional nos autos lançados, 2010 e 2011

Motivo	Quantidade de Autos de Infração							
	0	1	2	3	4	5	6	7
Baixa Cadastral	3313	349	106	38	6	5	0	0
Ativas	112	666	218	78	19	0	1	1

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 5 (vide apêndice - B) reporta à descrição dos autos de infração e apresenta as infrações cometidas pelas empresas cearenses optantes do SN, em 2010 e 2011. Para analisar os autos de infração, a fim de descrever os principais motivos de fiscalização, de acordo com a Lei Federal 8.317, de 27 de dezembro de 1990, artigo 1º cita as cinco práticas adotadas, com a intenção de suprimir ou reduzir tributos, que se constituem em crimes contra a ordem tributária são:

- 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 ser falso ou inexato.
- v) Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Observe pela Tabela 5 segundo os relatos contidos nos autos de infração, que a prática adotada mais frequente (pois foram registradas 232 vezes), com a intenção de suprimir ou reduzir tributos, é a omissão de receita identificada para levantamento financeiro/fiscal/contábil. Confrontado com a DASN, isto é, a infração qualificada nos casos previstos no inciso ii do art. 16 da resolução no. 30 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

Embora a omissão de receita seja a prática que mais motivou Autos de Infrações, a mesma não representa motivo de exclusão do programa do SN, uma vez que não está entre os motivos de exclusão determinados pela Lei Complementar 123/2006, o que a nosso ver traz grandes prejuízos a União, aos Estados e aos Municípios, pois o autuado mesmo omitindo receitas continuará participando do programa do SN.

Vale destacar que segundo consta nos autos de infração, infringir a lei por inexistência de livro contábil, quando exigido também ocorreu com uma frequência alta (100 vezes) entre as empresas fiscalizadas. A diferença de base de cálculo identificada para levantamento financeiro/fiscal/contábil confrontado com a DASN e as infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, também foram bastante frequente nos autos lançados em 2010 e 2011, 113 e 181 vezes, respectivamente.

Em relação às empresas fiscalizadas, observe na Tabela 6 (vide apêndice – C) que a maior quantidade de empresas autuadas (109) pertence ao CNAE 4712100 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (minimercados, mercearias e armazéns). Seguido por Restaurantes e Similares, CNAE 5611201, com 85 empresas fiscalizadas. Vale ressaltar que as empresas de comércio varejista de materiais de construção em geral, de artigos de óptica, do vestuário e acessórios e de móveis tiveram mais de 50 empresas autuadas segundo os prontuários investigados.

Percebe-se que a atividade de Restaurantes esteve entre as mais autuadas. Sendo assim, se faz pertinente a necessidade de fiscalizar este tipo de atividade ou de até mesmo, instituir um programa de benefício fiscal mais eficaz como a Nota Paulista.

Em relação aos dispositivos da legislação infringidos pelas empresas fiscalizadas em 2010 e 2011, verifica-se pela Tabela 7 (vide apêndice – D) que o Artigo 13 INC II; da LC 123/2006 é a infração mais comum entre as empresas. Em seguida, vem o Artigo 18 da Lei 12670/96.

A Tabela 8 (vide apêndice – E) reporta a descrição das penalidades em que as empresas infringiram a legislação incorreram. Note que pelo artigo 126 da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/2003 é o que possui a maior frequência 412 vezes (do total de 1.487). Sendo assim, pode-se dizer que esta é a penalidade modal. Em seguida, com 250 vezes aparece o artigo 44, inciso I, parágrafo 1 da Lei nº 9.430/96 e da Lei 11.488/2007.

Ao considerar o ICMS devido e as multas aplicadas às empresas que entraram com pedido de Baixa Cadastral e as que foram fiscalizadas, pode-se calcular a partir dos autos de infração que a média de ICMS devido por motivo de Baixa foi de R\$ 693,60, enquanto que as empresas fiscalizadas foram de R\$ 4.932,26. No tocante à multa, a média de Baixa Cadastral foi de R\$ 6.017,71 já em função de fiscalização a multa média é de R\$ 21.619,72.

Tabela 3 – Estatísticas Descritivas do ICMS devido e das Multas aplicadas as empresas de Baixa Cadastral e as Fiscalizadas, 2010 e 2011

Estatísticas	Baixa Cadastral		Fiscalização	
	ICMS	Multa	ICMS	Multa
Média	693,60	6.017,71	4.932,26	21.619,72
Desvio-padrão	2.074,68	7.907,78	21.735,19	57.958,55
Máximo	112.628,04	323.731,13	412.479,80	675.749,21
Mínimo	0,00	6,16	0,00	3,22

Fonte: Elaborado pelo autor

No tocante às medidas de dispersão – desvio-padrão, variância e amplitude – verifica-se que existe uma heterogeneidade entre o ICMS devido e as multas aplicadas às empresas optantes do SN fiscalizadas. Isto decorre, principalmente, de se observar tanto os valores elevados do desvio-padrão quanto da amplitude tanto em função da Baixa Cadastral quanto das empresas Fiscalizadas.

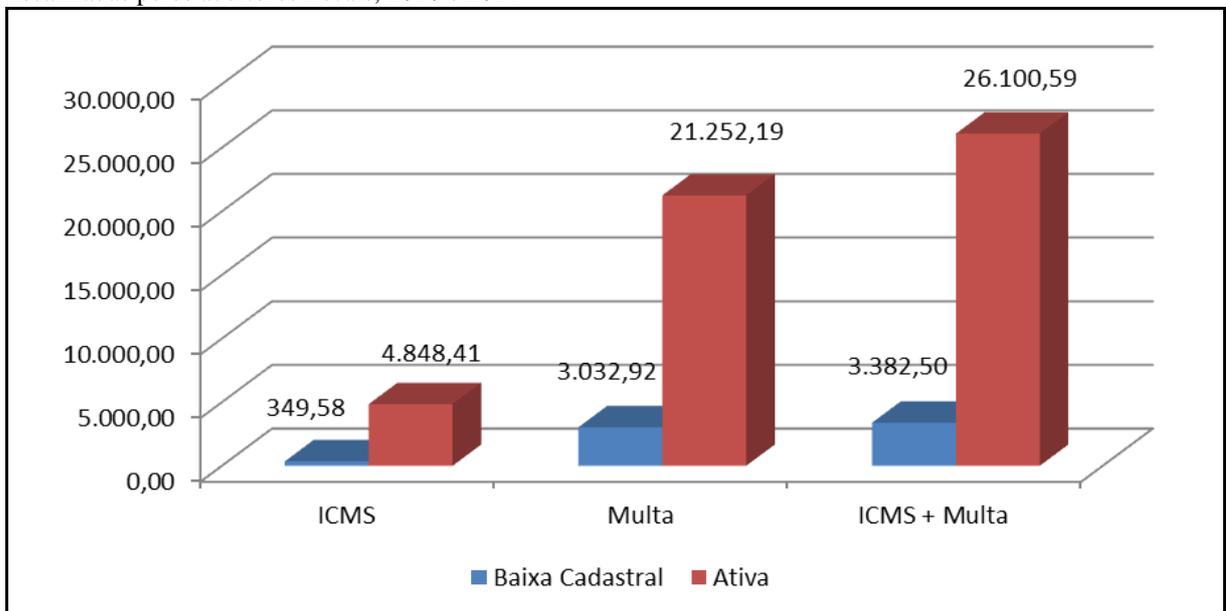
Ao observar os valores mínimo e máximo do ICMS devido e de multa aplicada pelos auditores fiscais, verifica-se que existe uma discrepância entre as empresas de Baixa Cadastral e as empresas em atividades Fiscalizadas, uma vez que o valor máximo de ICMS devido por uma empresa de Baixa Cadastral foi de R\$ 112.628,04 contra R\$ 412.479,80 da empresa em atividade; ou seja, esta chega a quase quatro vezes o valor daquela.

No tocante à multa, a situação é parecida, uma vez que das empresas fiscalizadas em atividade a multa máxima aplicada foi de R\$ 675.749,21, enquanto que da Baixa Cadastral foi de R\$ 323.731,13; ou seja, duas vezes menos.

Ao considerar o montante de ICMS devido, multas aplicadas e ICMS + Multa por motivo de fiscalização, observe pelo Gráfico 1 tanto das empresas com baixa cadastral quanto das ativas, verifica-se mais uma vez que existe uma diferença grande entre as empresas ativas e as de baixa. Haja vista que o lançamento de ICMS + Multa destas foi de R\$ 3.382.500,40, enquanto daquelas supera os R\$ 26 milhões.

Diante dos valores observados, verifica-se que a fiscalização das empresas por motivo de baixa cadastral acrescenta menos ao erário público do que a fiscalização das empresas em atividade. Assim, recomenda-se que os agentes do fisco estadual concentrem suas fiscalizações nas empresas em plena atividade.

Gráfico 1 – Total de ICMS devido, Multa e ICMS + Multa das empresas com baixa cadastral e em atividade, fiscalizadas pelos auditores fiscais, 2010 e 2011



Fonte: Elaborado pelo autor

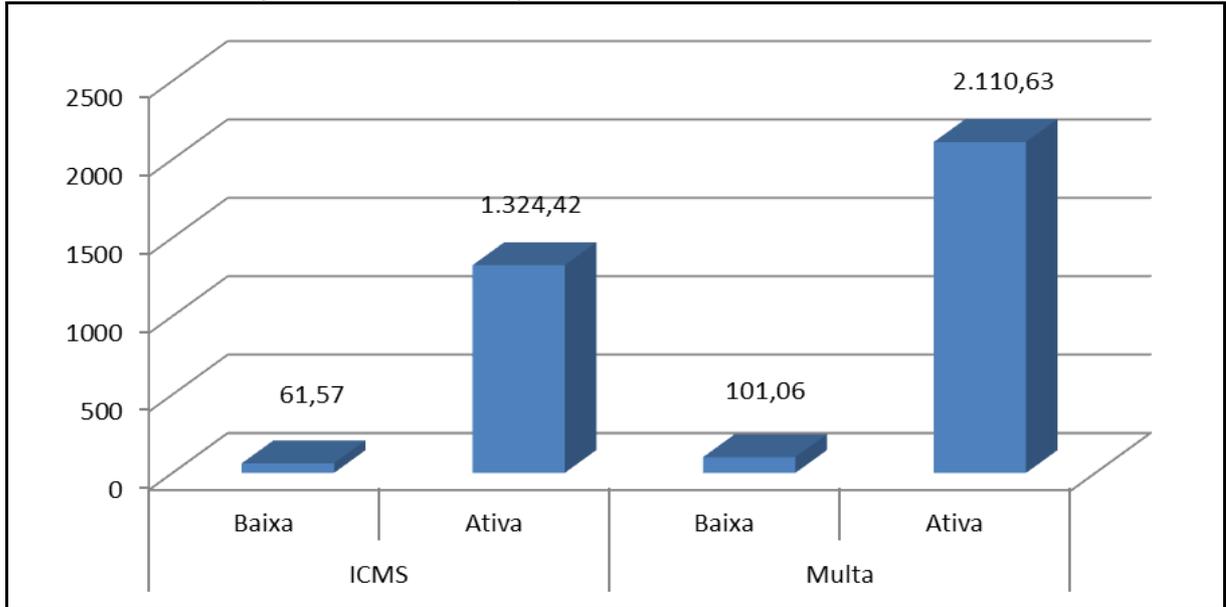
Ao considerar somente o volume de ICMS, Multa e ICMS acrescido de multa pela OMISSÃO DE RECEITAS nos autos lançados em 2010 e 2011, observe pelo gráfico 2 que existe uma discrepância em termos de recolhimento de ICMS e Multa cobrada das empresas ativas em relação às inativas.

Em relação ao ICMS devido, as empresas ativas devem R\$ 1,3 milhão, enquanto a baixa não chega a R\$ 70 mil. No tocante a multa aplicada às empresas em atividade chega a R\$ 2,1 milhões e as inativas (baixa cadastral) chegam a R\$ 101 mil.

Diante destes valores observados nos autos de infrações lançados em 2010 e 2011, por omissão de receitas, percebe-se que a fiscalização das empresas com pedido de baixa cadastral não contribuiu muito para o aumento da arrecadação estadual. Por outro lado, as

empresas em atividade, os valores de ICMS e Multa superam a 3 milhões de reais e, assim, pode-se dizer que este deve ser o foco de atuação dos agentes do fisco estadual. Todavia, não se deve deixar de fiscalizar as empresas por motivo de baixa cadastral, para evitar o problema de risco moral, uma vez que os empresários podem mudar seu comportamento (de contribuinte para inadimplente) em decorrência do pedido de baixa cadastral.

Gráfico 2 – Total de ICMS devido e Multa aplicada as empresa com baixa cadastral e em atividade, por omissão de receita de receita lançadas nos autos de infração, 2010 e 2011

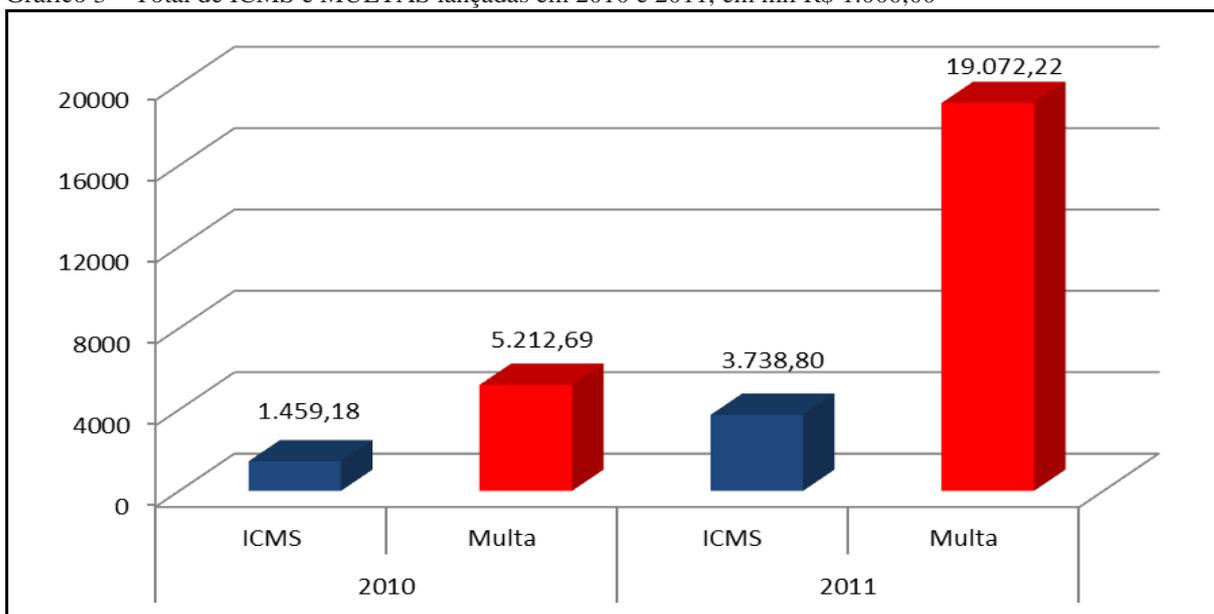


Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando-se o valor total do ICMS e das Multas lançadas em 2010 e 2011 verifica-se pelo gráfico 3 que ambas aumentaram. Em termo de variação verifica-se um aumento de 265,88% no lançamento das Multas, enquanto que o lançamento de ICMS aumentou 156,23%.

Diante destes valores, recomenda-se o aumento na fiscalização das empresas cadastradas no SN, haja vista que apenas 3% das empresas foram fiscalizadas e o montante de arrecadação de ICMS devido e/ou Multas é considerável.

Gráfico 3 – Total de ICMS e MULTAS lançadas em 2010 e 2011, em mil R\$ 1.000,00



Fonte: Elaborado pelo autor

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho foram analisados os resultados de fiscalizações de todas as empresas do Simples Nacional que solicitaram baixa cadastral bem como aquelas que foram selecionadas pela CATRI e outras que foram selecionadas de forma aleatória.

Para alcançar o objetivo proposto, utilizou-se de estatística descritiva dos Autos de Infrações de 4.913 empresas optantes do SN considerando os anos de 2010 e 2011. A partir do qual se detectou que apenas 1.094 ações fiscais são de empresas ativas, enquanto 3.819 são de empresas que solicitaram baixa cadastral. Portanto, menos de 1% das empresas cadastradas no SN sofreram ação fiscal, uma vez que existiam 167.310 empresas em 2010 e 2011.

Ademais, verificou-se após a análise descritiva que os contribuintes do SN, mesmo com uma carga tributária diferenciada, cometem os mais diversos tipos de infrações e, por conseguinte, ocasiona supressão de impostos ao Estado. Esta conclusão deriva, especificamente, da análise de omissão de receitas detectadas neste estudo e que influenciam toda a cadeia de tributação.

Além disso, diante do baixo volume de ICMS devido e de multas aplicadas às empresas do SN fiscalizadas por motivo de baixa cadastral, recomenda-se a participação efetiva das ações fiscais, no intuito de obter melhores resultados.

Nestes termos, pode-se dizer que as políticas de incentivos aos pequenos e médios empreendedores são de suma importância para o bem-estar social. Entretanto, o poder público deve ser vigilante em seus trabalhos de fiscalização a fim de evitar que a sonegação fiscal continue campeando em suas mais diversas formas. Lembrando que toda sociedade é responsável pela justiça fiscal, e que cabe a todos o dever de participar deste projeto de compatibilidade da carga tributária com a capacidade contributiva de cada empresa.

Frisa-se, por fim, que este trabalho analisou o comportamento das empresas que aderiram ao Simples Nacional fiscalizadas, concomitante, ao período e a reação que o poder público teve quando selecionou algumas empresas para serem auditadas. Os dados aqui levantados trazem uma grande reflexão aos gestores públicos, tendo em vista que estes dados contem muitas informações que subsidiarão futuras fiscalizações.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 13. ed, 2008 revista, ampliada e atualizada.
- BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Regulamenta no âmbito federal, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, DF, 14 dez. 2006.
- BRASIL. Lei nº 5172 de 25.10.1966, Código Tributário Nacional.
- CEARÁ. Decreto nº. 24.569/97 de 31 de Julho de 1997. Regulamenta o ICMS do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Governo Estadual, CE, 4 ag. 1997.
- CEARÁ. Instrução Normativa nº 07/2004. Explicita os procedimentos relativos ao desenvolvimento de ações do Fisco através do Sistema de Controle da Ação Fiscal – CAF. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Governo Estadual, CE, 15 mar. 2004.
- CEARÁ. Instrução Normativa nº 08/2010. Dispõe sobre os procedimentos de fiscalização das empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Governo Estadual, CE, 16 mar. 2010.
- CEARÁ. Instrução Normativa nº 09/2010 Disciplina e padroniza os procedimentos a serem adotados no Monitoramento fiscal. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Governo Estadual, CE, 16 mar. 2010.
- CEARÁ. Instrução Normativa nº 33/93 Atualiza e consolida os procedimentos referentes ao Cadastro Geral da Fazenda CGF. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Governo Estadual, 22 mar. 1993.
- CEARÁ. Lei nº 12670/96 de 27 de dezembro de 1996 ICMS do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Governo Estadual, CE, 30 dez. 1996
- FARIA, L. A. G. **Código tributário nacional comentário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 546, 1999.
- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 29. ed. Malheiros, 2008
- RIBEIRO, J. N. **Direito tributário e legislação tributária do estado do ceará, comentários, doutrina e jurisprudência**. 2. ed. Fortes, 2007
- SANTOS, C.; BARROS, S. F. **Manual do super simples**. 2. ed. IOB, 2009.
- SILVEIRA, O. **Simplex nacional, aspectos práticos**. 2. ed. Fortes, 2010.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – TABELA 4

Tabela 4 – Baixa Cadastral e Fiscalização de Empresas optantes do SN, por município, 2010 e 2011

Municípios	Descrição do motivo	
	Baixa Cadastral	Fiscalização
Abaiara	1	0
Acarape	1	0
Acaraú	18	2
Acopiara	9	2
Aiuaba	6	0
Alcântaras	1	0
Altaneira	2	0
Alto santo	4	0
Amontada	2	0
Antonina do norte	4	0
Apuiaries	2	0
Aquiraz	24	0
Aracati	15	1
Aracoiaba	3	0
Ararenda	7	0
Araripe	6	0
Aratuba	3	0
Arneiroz	2	0
Assaré	6	7
Aurora	7	1
Baixio	4	0
Banabuiú	1	1
Barbalha	13	6
Barro	0	6
Barroquinha	4	0
Baturité	22	3
Beberibe	18	1
Bela cruz	13	3
Boa viagem	17	0
Brejo santo	14	15
Camocim	48	4
Campos Sales	26	2
Caninde	20	6
Capistrano	2	0
Caridade	4	4
Cariré	6	0
Caririaçu	0	3
Carius	3	0
Carnaubal	4	6
Cascavel	26	0
Catarina	7	0
Catunda	0	2
Caucaia	81	11

Municípios	Descrição do motivo	
	Baixa Cadastral	Fiscalização
Cedro	6	0
Chaval	3	4
Choro	2	3
Chorozinho	1	0
Coreaú	11	0
Crateús	55	12
Crato	68	23
Croata	2	0
Cruz	18	0
Deputado Irapuan Pinheiro	3	0
Erere	0	1
Eusébio	16	9
Farias Brito	19	0
Forquilha	9	0
Fortaleza	1488	636
Fortim	3	1
General Sampaio	1	6
Granja	36	0
Granjeiro	1	0
Groaíras	4	0
Guaiuba	5	0
Guaraciaba do norte	6	4
Guaramiranga	2	0
Hidrolândia	3	4
Horizonte	6	3
Ibiapina	5	0
Ibicuitinga	5	0
Icapui	6	0
Ico	27	0
Iguatu	91	12
Independência	4	4
Ipaporanga	6	0
Ipaumirim	6	1
Ipu	9	5
Ipueiras	9	0
Iracema	11	0
Iraucuba	9	1
Itaicaba	1	0
Itaitinga	26	5
Itapagé	16	5
Itapipoca	30	4
Itapiuna	9	0
Itarema	11	5
Itatira	2	0
Jaguaratama	5	0
Jaguaribara	6	0
Jaguaribe	23	4
Jaguaruana	3	2
Jati	1	0
Jijoca de Jericoacoara	26	0

Municípios	Descrição do motivo	
	Baixa Cadastral	Fiscalização
Juazeiro do norte	104	76
Jucás	3	0
Lavras da mangabeira	17	3
Limoeiro do norte	59	1
Madalena	1	0
Maracanaú	95	36
Maranguape	42	4
Marco	13	10
Martinópolis	4	2
Massapé	12	0
Mauriti	12	3
Meruoca	3	4
Milagres	4	3
Milha	4	0
Missão velha	8	2
Mombaça	17	0
Monsenhor Tabosa	1	0
Morada nova	25	1
Moraujo	4	0
Morrinhos	10	0
Mucambo	7	0
Mulungu	2	0
Nova Olinda	3	0
Nova Russas	28	0
Novo oriente	17	0
Ocara	3	2
Oros	5	10
Pacajus	17	3
Pacatuba	10	0
Pacoti	3	1
Pacuja	1	0
Palhano	3	1
Palmacia	1	1
Paracuru	15	0
Paraipaba	9	0
Parambu	14	2
Paramoti	1	0
Pedra branca	8	3
Penaforte	2	0
Pentecoste	11	0
Pereiro	3	0
Pindoretama	4	0
Piquet carneiro	3	0
Pires Ferreira	1	0
Poranga	1	0
Potengi	6	0
Potiretama	2	0
Quiterianópolis	13	0
Quixadá	47	2
Quixelo	8	0

Municípios	Descrição do motivo	
	Baixa Cadastral	Fiscalização
Quixeramobim	22	5
Quixeré	16	1
Redenção	2	1
Reriutaba	4	0
Russas	59	2
Saboeiro	9	4
Salitre	5	0
Santa Quitéria	1	0
Santana do Acaraú	14	5
Santana do cariri	4	0
São benedito	10	1
São Gonçalo do Amarante	22	0
São Luís do Curú	5	0
Senador Pompeu	8	2
Senador Sa	3	0
Sobral	162	21
Solonopole	12	2
Tabuleiro do Norte	36	3
Tamboril	9	0
Tarrafas	1	0
Tauá	60	4
Tejucuoca	4	0
Tianguá	31	15
Trairi	10	1
Tururu	1	2
Ubajara	5	2
Umari	1	0
Umirim	1	0
Uruburetama	4	3
Uruoca	5	0
Varjota	3	2
Várzea alegre	21	1
Viçosa do ceara	10	8

Fonte: Elaborado pelo autor

## APÊNDICE B – TABELA 5

Tabela 5 – Descrição dos relatos da fiscalização das empresas optantes do SN, 2010 e 2011

Quantidade	Descrição do Relato no Auto de Infração
1	Falta de emissão de documento fiscal, em operação ou prestação acobertada por nota fiscal modelo 1 ou 1a e/ou serie "d" e cupom fiscal
1	Falta de recolhimento do adicional do ICMS destinado ao fundo estadual de combate a pobreza
1	Falta de recolhimento na forma e prazo regulamentares quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados.
1	Omitir documento de controle de máquina registradora, na forma e nos prazos regulamentares.
1	Falta de recolhimento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que efetuou a retenção, em operações com água mineral, cerveja, chope, refrigerante, extrato concentrado ou xarope.
1	Falta de recolhimento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que efetuou a retenção, em operações com cigarro, fumo desfiado ou picado e papel para cigarro.
1	Falta de recolhimento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que efetuou a retenção em operações com calçados, artigos de viagem e de artefatos diversos de couro.
1	Estabelecimento enquadrado em reg. de rec. epp utilizar ou manter, equipamento diverso de uso fiscal, que processe ou registre dados, ou, que possibilite emitir cupom ou documento que possa ser confundido com cupom fiscal.
1	Estabelecimento enquadrado em reg. de rec. me extraviar ou inutilizar equipamento de uso fiscal autorizado pelo fisco.
1	Emitir documento fiscal por meio diverso, quando obrigado a sua emissão // por sistema eletrônico de processamento de dados.
1	Entrega de mercadoria acompanhada por nota fiscal inidônea.
1	Emissão de documento fiscal para contribuinte não identificado.
1	Cancelamento de documento fiscal sem declaração de motivo.
1	Confeccionar para si ou para outrem documento fiscal inidôneo.
1	Deixar de escriturar o mapa resumo ecf
1	Deixar de manter armazenada inteira, sem seccionamento, por equipamento e pelo prazo decadencial a bobina que contem a fita detalhe, na forma prevista na legislação.
1	Deixar o contribuinte, enquadrado no regime de microempresa - me, ou micro empresa social - ms, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao fisco a declaração de informações econômico-fiscais - dief, ou outra que
1	Deixar o contribuinte, enquadrado no regime de pagamento normal - nl, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao fisco a declaração de informações econômico-fiscais - dief, ou outra que venha a substitui-la.
1	Deixar o contribuinte, enquadrado no regime de recolhimento outros, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao fisco a declaração de informações econômico-fiscais - dief, ou outra que venha a substitui-la.
1	Deixar o contribuinte, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao órgão fazendário competente os documentos a que esteja obrigado a remeter, em decorrência da legislação.
2	Extraviar ou deixar de manter arquivada, por equipamento e em ordem cronológica durante o prazo decadencial, a bobina que contem a fita-detalhe, na forma prevista na legislação.
2	Extravio, perda ou inutilização de livro fiscal.
2	Estabelecimento enquadrado em reg. de rec. me utilizar ou manter, equipamento diverso do de uso fiscal, que processe ou registre dados, ou, que possibilite emitir cupom ou documento que possa ser confundido com cupom fiscal.
2	Emissão de documento fiscal em modelo que não seja o legalmente exigido para a operação.
2	Deixar de manter, pelo prazo decadencial, o arquivo magnético com registro fiscal dos documentos emitidos por qualquer meio, referente à totalidade // das operações de entrada e de saída.
3	Extravio de documento fiscal e formulário contínuo pelo contribuinte, na impossibilidade de arbitramento

Quantidade	Descrição do Relato no Auto de Infração
3	Extravio de nota fiscal de venda a consumidor ou bilhete de passagem.
3	Extravio de nota fiscal ou formulário contínuo aferido por arbitramento
3	Falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial entre as alíquotas interna e interestadual.
3	Entrega, remessa, estocagem ou depósito de mercadoria e prest. ou utilização de serviço acobertado por documento fiscal inidôneo.
3	Diferença de base de cálculo identificada p/levantamento financeiro/fiscal /contábil confrontado com a declaração anual do simples nacional - dasn infração qualificada nos casos previstos no inciso ii do art.16 da resolução.
3	As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, regularmente escriturada nos livros fiscais.
3	Deixar de escriturar, no livro próprio para registro de saídas, dentro do período de apuração do imposto, documento fiscal de operação ou prestação neste realizadas.
4	Estocar mercadoria sem documento fiscal.
4	Receber mercadoria com documento fiscal inidôneo.
4	Falta de recolhimento do ICMS antecipado decorrente de aquisição interestadual de mercadoria, com nota fiscal não selada no cometa/sitram
4	Emitir documento fiscal com destaque do imposto em operações ou prestações com vedação do destaque do imposto.
4	Deixar o contribuinte, enquadrado no regime de empresa de pequeno porte - epp, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao fisco a declaração de informações econômico-fiscais - dief, ou outra que venha a substituir.
5	Falta decorrente apenas do não cumprimento das exigências das formalidades previstas na legislação.
5	Emitir documento fisc. por meio diverso, quando obrigado a sua emissão por equipamento emissor de cupom fiscal - ecf, multa equivalente a 5% do valor da operação ou prestação
6	Deixar de escriturar, no livro próprio para registro de entradas, documento fiscal relativo à operação ou prestação também não lançada na contabilidade ade do infrator.
7	Deixar de escriturar, no livro próprio para registro de entradas, documento fiscal relativo à operação ou prestação lançada na contabilidade do infrator.
7	Deixar o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de da dos de entregar a SEFAZ arquivo magnético referente a operações com mercadorias ou prestações de serviço, ou entrega-lo em padrão diferente da legislação.
8	Falta de emissão de documento fiscal
9	Inexistência de livro fiscal, quando exigido.
10	Omissão de receita identificada através de levantamento financeiro/fiscal/ contábil.
10	Deixar de entregar ao fisco ou de emitir, nas hipóteses previstas na legislação, ou ainda, extraviar, omitir, bem como emitir de forma ilegível, documento fiscal de controle, dificultando a identificação de seus registros.
11	Entrega remessa, transporte ou recebimento de mercadorias ou bens destinados ao contribuinte baixado do CGF.
11	Diferença de base de cálculo identificada p/levantamento financeiro/fiscal /contábil confrontado com a declaração anual do simples nacional - dasn . (agravamento de infração comum)
15	Omitir informações em arquivos magnéticos ou nesses informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais.
17	Deixou de apresentar os documentos fiscais a autoridade competente no prazo pré-estabelecido, caracterizando embaraço a fiscalização.
17	As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços amparados por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada
18	Entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito.
19	Insuficiência ou falta de recolhimento do ICMS, detectada por levantamento fiscal confrontado com os valores informados no pgdas sem comprovação de pagamento no prazo regulamentar (infração comum).

<b>Quantidade</b>	<b>Descrição do Relato no Auto de Infração</b>
20	Inexistência de livros fiscais ou atraso de escrituração dos livros fiscais e contábeis.
24	Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive o devido por substituição tributaria, na forma e nos prazos regulamentares.
24	Aquisição de mercadoria sem documentação fiscal - omissão de entradas.
38	A inexistência, perda, extravio ou não escrituração do livro de inventario bem como a não entrega, no prazo previsto, da copia do inventario de mercadorias levantado em 31 de dezembro do exercício anterior.
100	Inexistência de livro contábil, quando exigido.
113	Diferença de base de calculo identificada p/levantamento financeiro/fiscal /contábil confrontado com a declaração anual do simples nacional - dasn. (infração comum)
181	As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributaria cujo imposto já tenha sido recolhido.
232	Omissão de receita identificada p/ levantamento financeiro/fiscal/contábil confrontado com a declaração anual do simples nacional - dasn (infração qualificada nos casos previstos no inciso ii do art. 16 da resolução cisne

Fonte: Elaborado pelo autor

## APÊNDICE C – TABELA 6

Tabela 6 – Fiscalização por Atividade da Empresa, CNAE

Descrição do CNAE
Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes
Aparelhamento de placas e execução de trabalhos em mármore, granito, ardósia e outras pedras
Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas
Beneficiamento de arroz
Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados
Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores
Comércio a varejo de peças e acessórios para motocicletas e motonetas
Comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar
Comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança
Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente
Comércio atacadista de calçados
Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados
Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria
Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo
Comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos
Comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças
Comércio atacadista de materiais de construção em geral
Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano
Comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente
Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral
Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores
Comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação
Comércio varejista de artigos de armarinho
Comércio varejista de artigos de colchoaria
Comércio varejista de artigos de joalheria
Comércio varejista de artigos de óptica
Comércio varejista de artigos de papelaria
Comércio varejista de artigos de viagem
Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios
Comércio varejista de artigos esportivos
Comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem
Comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos
Comércio varejista de bebidas
Comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos
Comércio varejista de calçados
Comércio varejista de carnes - açougues
Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores
Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal
Comércio varejista de doces, balas, bombons e semelhantes
Comércio varejista de equipamentos para escritório
Comércio varejista de ferragens e ferramentas
Comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (glp)
Comércio varejista de hortifrutigranjeiros
Comércio varejista de jornais e revistas
Comércio varejista de lubrificantes

---

**Descrição do CNAE**


---

Comércio varejista de madeira e artefatos  
 Comércio varejista de materiais de construção em geral  
 Comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente  
 Comércio varejista de materiais hidráulicos  
 Comércio varejista de material elétrico  
 Comércio varejista de medicamentos veterinários  
 Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados  
 Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns  
 Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados  
 Comércio varejista de móveis  
 Comércio varejista de outros artigos de uso doméstico não especificados anteriormente  
 Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente  
 Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente  
 Comércio varejista de produtos farmacêuticos homeopáticos  
 Comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas  
 Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas  
 Comércio varejista de suvenires, bijuterias e artesanatos  
 Comércio varejista de tecidos  
 Comércio varejista de tintas e materiais para pintura  
 Comércio varejista de vidros  
 Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo  
 Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação  
 Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática  
 Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação  
 Confecção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida  
 Confecção de roupas íntimas  
 Confecção, sob medida, de peças do vestuário, exceto roupas íntimas  
 Criação de aves, exceto galináceos  
 Extração e britamento de pedras e outros materiais para construção e beneficiamento associado  
 Fabricação de acessórios do vestuário, exceto para segurança e proteção  
 Fabricação de águas envasadas  
 Fabricação de aparelhos e utensílios para correção de defeitos físicos e aparelhos ortopédicos em geral sob encomenda  
 Fabricação de artefatos de borracha não especificados anteriormente  
 Fabricação de artefatos de cerâmica e barro cozido para uso na construção, exceto azulejos e pisos  
 Fabricação de artefatos de couro não especificados anteriormente  
 Fabricação de artefatos de joalheria e ourivesaria  
 Fabricação de artefatos de material plástico para uso pessoal e doméstico  
 Fabricação de artefatos diversos de madeira, exceto móveis  
 Fabricação de artigos de metal para uso doméstico e pessoal  
 Fabricação de artigos de vidro  
 Fabricação de artigos pirotécnicos  
 Fabricação de bijuterias e artefatos semelhantes  
 Fabricação de calçados de couro  
 Fabricação de calçados de material sintético  
 Fabricação de chapas e de embalagens de papelão ondulado  
 Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal

---

**Descrição do CNAE**


---

Fabricação de embalagens de material plástico  
 Fabricação de embalagens metálicas  
 Fabricação de esquadrias de madeira e de peças de madeira para instalações industriais e comerciais  
 Fabricação de esquadrias de metal  
 Fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda  
 Fabricação de farinha de milho e derivados, exceto óleos de milho  
 Fabricação de gelo comum  
 Fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada e aglomerada  
 Fabricação de móveis com predominância de madeira  
 Fabricação de móveis com predominância de metal  
 Fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos não especificados anteriormente  
 Fabricação de outros produtos do fumo, exceto cigarros, cigarrilhas e charutos  
 Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria  
 Fabricação de produtos de panificação industrial  
 Fabricação de produtos de papel, cartolina, papel-cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório, exceto formulário contínuo  
 Fabricação de produtos diversos não especificados anteriormente  
 Fabricação de resinas termofixas  
 Fabricação de sabões e detergentes sintéticos  
 Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis  
 Fabricação de peças do vestuário, exceto roupas íntimas  
 Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas  
 Fundição de ferro e aço  
 Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares  
 Lojas de departamentos ou magazines  
 Lojas de variedades, exceto lojas de departamentos ou magazines  
 Padaria e confeitaria com predominância de revenda  
 Preservação de peixes, crustáceos e moluscos  
 Provedores de acesso às redes de comunicações  
 Recuperação de materiais não especificados anteriormente  
 Recuperação de materiais plásticos  
 Reforma de pneumáticos usados  
 Restaurantes e similares  
 Serrarias com desdobramento de madeira  
 Serrarias sem desdobramento de madeira  
 Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional

---

Fonte: Elaborado pelo autor

## APÊNDICE D – TABELA 7

Tabela 7 – Frequência dos Dispositivos da legislação infringidos pelas empresas fiscalizadas em 2010 e 2011

Dispositivo Infringido	Quantidade de empresas
ART 429 C/C ART 131, VII-A DO DECRETO 24569/97	0
ART. 142, C/C ART. 878, PARAG. I E II, DEC. 24.569/97.	0
ART. 3, PARAG.4, II, ART. 73, ART. 74,VI, DEC. 24.569/97.	0
ART. 437, 559 DO DEC. 24.569/97.	0
ART. 74 DO DECRETO 24.569/97	0
ART. 11 E PARAGRAFO UNICO DO DEC. 28.326/2006	1
ART. 126, 421, 815, DO DEC. 24.569/97.	1
ART. 127, ART. 169, ART. 174, ART. 177, DEC. 24.569/97.	1
ART. 138, ART. 874, DEC. 24.569/97	1
ART. 16, I, "A", ART. 131, VII, "A",DEC. 24.569/97.	1
ART. 170, II, 24.569/97.	1
ART. 22, V, a/c, 131, 146 DO DEC. 24.569/97.	1
ART. 330, VI, VII, DO DEC. 24.569/97.	1
ART. 381-382 DO DECRETO 24.567/97.	1
ART. 401 DO DEC. 24.569/97.	1
ART. 403 DO DECRETO 24.569/97	1
ART. 473, 474, DO DEC. 24.569/97.	1
ART. 477, 478 DO DEC. 24.569/97.	1
ART. 73, ART. 74, DEC. 24.569/97.	1
ART.1, I; ART. 2, I E II, "A", III E IV DO DEC. 27.317/2003	1
DECRETO 27710/05 E ARTS. 1, 2, 3, 4, INC. II, 5 E 6 DA IN 14/2005	1
ART. 127, III, DO DEC.24.569/97.	2
ART. 260, DEC. 24569/97.	2
ART. 401, INCISO III DO DECRETO 24.569/97	2
ART. 169, ART. 177, DEC. 24.569/97.	3
ART. 270, DO DEC. 24.569/97.	3
ART. 285, DO DECRETO 24.569/97.	3
ART. 381 DO DECRETO 24.567/97.	3
ART. 4,5,6 DO DECRETO 24.569/97.	3
ART.1, 2, 16,I,"B", ART. 21,III E 21,II "C" DO DEC. 24569/97	3
ART.127 DO DEC.24.569/97.	3
ARTS. 13, INC. VII; 18; 25; DA LC Nº 123/2006 DE 14-12-2006.	3
ARTS. 73, 74 E ARTS. 589 A 593 DO DECRETO 24.569/97.	3
DECRETO_27710/05 E ARTS. 1, 2, 3, 4 INC. II, 5 E 6 DA IN 14/2005.	3
ART. 132,PARAG.2,DO DEC.24.569/97	4
ART. 139 C/C 131, DO DEC. 24.569/97.	4
ART. 139 DO DEC. 24.569/97.	4
ART. 767 DO DECRETO 24.569/97.	4
ART.177,381 DO DEC.24569/97 C/C CONV.ECF 01/98	5
ART. 126, DEC. 24.569/97	5
ART.127 DO DEC. 24.569/97	5
DECRETO 27710/05 E ARTS. 1, 2, 3, 4, INC. I, 5 E 6 DA IN 14/2005.	5
ART. 177, ART. 230, DEC. 24.569/97.	6
ART. 269, DO DEC. 24.569/97.	6
ART. 269 DO DEC. 24569/97	7
ARTS.285,289,299, 300 E 308 DO DEC. 24569/97 C/C CONV. 57/95	7
ART. 260, I/XI, DO DEC. 24.569/97.	9

<b>Dispositivo Infringido</b>	<b>Quantidade de empresas</b>
ART. 399, PARAG.UNICO, ART.402, PARAG.1 DECRETO 24.569/97.	10
ART. 92 PARAGRAFO 8 DA LEI 12.670/96.	10
ART. 92 C/C ART. 170 INCISO II, ALINEA "I" DO DECRETO 24.569/97	11
DECRETO 24.569/97.	15
ART. 4 , 5 E 6 DO DECRETO 24.569/97.	17
ART. 815, DEC. 24.569/97	17
ART. 153, 155, 157, 159 DO DECRETO 24.569/97.	18
ART.13, INC.VII; ART.18; ART.25 DA LC Nº 123/2006 DE 14/12/2006.	19
ART. 262 DO DEC. 24.569/97.	20
ART. 139, DEC. 24.569/97.	24
ARTS. 73 E 74 DO DECRETO 24.569/97.	24
ART. 275, DO DEC. 24.569/97.	38
ART. 77 PARAGRAFO 1 DA LEI 12.670/96.	100
ARTS. 13, INC. VII; 18; 25; DA LC Nº 123/2006 DE 14-12-2006	124
ART. 18 DA LEI 12.670/96.	181
ARTS. 13, INC. VII; 18; 25; 34 DA LC Nº 123/2006 DE 14-12-2006	232
<b>Total</b>	<b>1095</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

## APÊNDICE E – TABELA 8

Tabela 8 – Descrição das Penalidades aplicadas às empresas fiscalizadas que infringiram a legislação em 2010 e 2011

Descrição da Penalidade	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
ART. 123 VII-B ALINEA B DA LEI 12.670/96 ALTERADO P/ LEI 13418/03	1	0,00	0,07
ART. 123 VII, E, 2 DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	1	0,00	0,07
ART. 123, I, "D", DA LEI 12.670/96	1	0,00	0,07
ART. 123, I, C DA LEI 12.670/96 ALTERADO PELA LEI 13.418/2003	1	0,00	0,07
ART. 123, III, B, DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	1	0,00	0,07
ART. 123, III, D, DA LEI 12.670/96.	1	0,00	0,07
ART. 123, IV, P, DA LEI 12.670/96.	1	0,00	0,07
ART. 123, VI, A DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	1	0,00	0,07
ART. 123, VII, A, DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	1	0,00	0,07
ART. 123, VIII, D, DA LEI 12.670/96.	1	0,00	0,07
ART. 123, VIII, H, DA LEI 12.670/96.	1	0,00	0,07
ART. 123,VII ALINEA "H" DA LEI 12.670/96 ALT. P/ LEI 13.418/2003	1	0,00	0,07
ART.123,I,E,DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	1	0,00	0,08
ART. 123 VII, E, 3 DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	2	0,00	0,08
ART. 123 VII, F, 3 DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	2	0,00	0,08
ART. 123 VIII J DA LEI 12.670/93, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	2	0,00	0,08
ART. 123, III, C, DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	2	0,00	0,08
ART. 123, VII-B ALINEA E, DA LEI 13.418 DE 30.12.2003.	2	0,00	0,08
ART.123,VI,"E",ITEM 1 LEI 12670/96,ALT P/LEI 13418/03 E 13633/05.	2	0,00	0,08
ART. 123, I, E DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	3	0,00	0,09
ART. 123, I, G, DA LEI 12.670/96.	3	0,00	0,09
ART. 123,I,C DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	3	0,00	0,09
ART.123,III,B, DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/LEI 13.418/03	3	0,00	0,09
ART.126 DA LEI 12.670/96,PARAGRAFO UNICO,ALT. P/ LEI 13.418/03	3	0,00	0,09
ART. 123, III, A, DA LEI. 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	4	0,00	0,10
ART.123,VI,"E",ITEM 3 LEI 12670/96,ALT P/LEI 13418/03 E 13633/05.	4	0,00	0,10
ART. 123 VII, M DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	5	0,00	0,10
ART. 123, IV, O, DA LEI 12.670/96.	5	0,00	0,11
ART.123,VI,"E",ITEM 2 LEI 12670/96,ALT P/LEI 13418/03 E 13633/05.	5	0,00	0,11
ART.44,INC.I, °1 DA LEI N°9430/96,C/RED.DADA PELA LEI 11.488/07.	5	0,00	0,11
ART. 123, III, G, DA LEI 12.670/96.	6	0,00	0,12
ART. 123, IV, K, DA LEI 12.670/96, ALTERADO PELA LEI 13418/03.	6	0,00	0,12
ART. 123,III,B DA LEI 12.670/96.	6	0,00	0,12
ART. 123, VIII, I, DA LEI 12.670/96.	7	0,00	0,13

Descrição da Penalidade	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
ART. 123, I, C, DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/LEI 13.418/03.	8	0,01	0,13
ART. 123, IV, K, DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	8	0,01	0,14
ART. 123, VIII, D, DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	8	0,01	0,15
ART. 123, III, A, DA LEI 12.670/96,ALTERADO P/ LEI 13.418/03	9	0,01	0,15
ART. 123, III, G, DA LEI 12.670/96	9	0,01	0,16
ART. 123, IV, K, DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	10	0,01	0,16
ART. 123, III, A, DA LEI 12.670/96, MODIFICADO PELA LEI 13.418/03	11	0,01	0,17
ART. 123, III, K, DA LEI 12.670/96.	11	0,01	0,18
ART. 123, VII, A DA LEI 12.670/96,PELA LEI 13418/2003.	11	0,01	0,19
ART. 123, I, C DA LEI 12.670/96, ALTERADO PELA LEI 13.418/2003.	15	0,01	0,20
ART. 123, III, A, DA LEI 12.670/96,MODIFICADO PELA LEI 13.418/03.	15	0,01	0,21
ART. 123 VIII L DA LEI 12.670/96.	16	0,01	0,22
ART. 123, V, A, DA LEI 12.670/96.	17	0,01	0,23
ART. 123, V, D, DA LEI 12.670/96.	18	0,01	0,24
ART. 44, INC.I , PARAG. 1º DA LEI Nº 9.430/96 E DA LEI 11.488/07.	18	0,01	0,25
ART. 123, III, M DA LEI 12.670/96 ALTERADO P/ LEI 13.418/03	19	0,01	0,27
ART. 123, VIII, C, DA LEI 12.670/96.	19	0,01	0,28
ART.44,INC.I DA LEI Nº9430/96 C/RED.DADA PELA LEI Nº11488/2007.	19	0,01	0,29
ART. 44, INC.I PARAG.1º E 2º DA LEI Nº 9.430/96 E LEI 11.488/2007	25	0,02	0,31
ART. 126,DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	29	0,02	0,33
ART. 123, I, C, DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/03	31	0,02	0,35
ART. 123, V, A, DA LEI 12.670/96, ALTERADO PELA LEI 13.418/03	32	0,02	0,37
ART. 123, V, E, DA LEI 12.670/96.	57	0,04	0,41
ART. 44, INC.I DA LEI Nº 9.430/96 E DA LEI 11.488/2007.	155	0,10	0,51
ART. 123,V "B"DA LEI 12.670/96, ALTERADO P/ LEI 13.418/2003.	162	0,11	0,62
ART. 44, INC.I PARAG.1º DA LEI Nº 9.430/96 E DA LEI 11.488/2007.	250	0,17	0,79
ART 126 DA LEI 12.670/96 ALTERADO PELA LEI 13.418/2003	412	0,28	
<b>Total</b>	<b>1487</b>	<b>100</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor

## APÊNDICE F – TABELA 9

Tabela 9 – Carga Tributária

<b>Receita Bruta</b> <b>R\$ 514.840,00</b>	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS</b>	<b>ICMS</b>	<b>Total a recolher</b>
Lucro Presumido	1,2	1,08	3	0,65	6	61.420,41
Simples Nacional	0,35	0,35	1,05	0,25	2,58	23.579,71
					<b>Diferença</b>	<b>37.840,74</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

## ANEXO

### ANEXO A – RESOLUÇÕES

#### **Resolução CGSN n. 30 de 07 de fevereiro de 2008 - DOU de 11.2.2008**

Dispõe sobre os procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo relativos ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional)

Alterada pela Resolução CGSN nº 32, de 17 de março de 2008.

Alterada pela Resolução CGSN nº 40, de 1º de setembro de 2008.

Alterada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008.

Alterada pela Resolução CGSN nº 68, de 28 de outubro de 2009.

Alterada pela Resolução CGSN nº 76, de 13 de setembro de 2010.

Revogada pela Resolução CGSN nº 94, de 29 de dezembro de 2011.

O **Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN)**, no uso das competências que lhe conferem a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o Decreto nº 6.038, de 7 de fevereiro de 2007, e o Regimento Interno aprovado pela Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007, resolve:

#### **Disposições Preliminares**

**Art. 1º** Esta Resolução regulamenta os procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo dos tributos devidos pela Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional).

#### **Fiscalização do Simples Nacional**

**Art. 2º** A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional é da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º A competência para fiscalizar de que trata o caput abrangerá todos os estabelecimentos da ME e da EPP, observado o disposto no § 3º.

§ 2º No exercício da competência tributária municipal de que trata o caput, a ação fiscal abrangerá todos os demais estabelecimentos da ME ou da EPP, independentemente das atividades por eles exercidas, observado o disposto no § 3º.

§ 3º Na hipótese de realização, por Secretaria de Fazenda ou de Finanças de Estado, do Distrito Federal ou de Município, de ação fiscal em contribuinte com estabelecimento fora do âmbito de competência do ente federativo, este deverá comunicá-la à administração tributária do outro ente federativo para que, havendo interesse, se integre à ação fiscal.

§ 4º A comunicação de que trata o § 3º dar-se-á preferencialmente por meio eletrônico, no prazo mínimo de 10 (dez) dias antes do início da ação fiscal.

§ 5º As Secretarias de Fazenda ou de Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o caput.

§ 6º A competência para fiscalizar de que trata este artigo poderá ser plenamente exercida pelos entes federativos, de forma individual ou simultânea, inclusive de forma integrada, mesmo para períodos já fiscalizados.

§ 7º Na hipótese de ação fiscal simultânea, a autoridade fiscal deverá tomar conhecimento das ações fiscais em andamento, de forma a evitar duplicidade de lançamentos referentes ao mesmo período e fato gerador.

§ 8º Na hipótese do § 5º e de ação fiscal relativa a períodos já fiscalizados, a autoridade fiscal deverá tomar conhecimento das ações já realizadas, dos valores já lançados e das informações contidas no sistema eletrônico a que se refere o art. 5º, observando-se as limitações práticas e legais dos procedimentos fiscalizatórios.

§ 9º As autoridades fiscais não ficarão limitadas à fiscalização dos tributos instituídos pelo próprio ente federativo fiscalizador, estendendo-se sua competência a todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

**Art. 3º** A seleção, preparo e programação da ação fiscal serão realizadas de acordo com os critérios e diretrizes das administrações tributárias de cada ente federativo, no âmbito de suas respectivas competências.

### **Sistema Eletrônico Único de Fiscalização**

**Art. 4º** As ações fiscais abertas pelos entes federativos em seus respectivos sistemas de controle deverão ser registradas no sistema eletrônico único a que se refere o art. 5º.

§ 1º O sistema eletrônico único conterá relatório gerencial com informações das ações fiscais em determinado período.

§ 2º O mesmo ente federativo que abrir a ação fiscal deverá encerrá-la.

§ 3º Cada ente federativo adotará o prazo previsto em sua respectiva legislação para encerramento da ação fiscal.

**Art. 5º** As ações fiscais serão registradas em sistema eletrônico único, disponibilizado no Portal do Simples Nacional, com acesso pelos entes federativos, devendo conter, no mínimo:

I – data de início;

II – abrangência:

a) período fiscalizado;

b) estabelecimentos;

III – informações sobre:

a) planejamento da ação fiscal, a critério de cada ente federativo;

b) fato que caracterize embaraço ou resistência à fiscalização;

c) indício de que o contribuinte esteja praticando, em tese, crime contra a ordem tributária;

d) fato que implique hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional, nos termos da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007;

IV – prazo de duração e eventuais prorrogações;

V – resultado, inclusive com indicação do valor do crédito tributário apurado, quando houver;

VI – data de encerramento.

Parágrafo único. A autoridade fiscal deverá registrar o início da ação fiscal no prazo de até 7 (sete) dias.

### **Auto de Infração e Notificação Fiscal**

**Art. 6º** Verificada infração à legislação tributária por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, deverá ser lavrado Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF), emitido por meio do sistema eletrônico a que se refere o art. 5º.

§ 1º O AINF é o documento único de autuação, a ser utilizado por todos os entes federativos, em relação ao inadimplemento da obrigação principal prevista na legislação do Simples Nacional. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 32, de 07 de fevereiro de 2008)

§ 2º No caso de descumprimento de obrigações acessórias deverão ser utilizados os documentos de autuação e lançamento fiscal específicos de cada ente federativo. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 32, de 07 de fevereiro de 2008)

§ 3º A ação fiscal relativa ao Simples Nacional poderá ser realizada por estabelecimento, porém o AINF deverá ser lavrado sempre com o CNPJ da matriz, observado o disposto no art. 2º.

§ 4º Para a apuração do crédito tributário, deverão ser consideradas as receitas de todos os estabelecimentos da ME ou EPP, ainda que a ação fiscal seja realizada por estabelecimento.

§ 5º O processo administrativo fiscal aplicável às ME e EPP optantes pelo Simples Nacional será de competência do ente federativo que lavrar o AINF, observados os respectivos dispositivos legais.

§ 6º A competência para autuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida.

§ 7º A receita decorrente das autuações por descumprimento de obrigação acessória será destinada ao ente federativo responsável pela autuação.

**Art. 7º** O AINF será lavrado em 2 (duas) vias e deverá conter:

I – data, hora e local da lavratura;

II – identificação do autuado;

III – identificação do responsável solidário, quando cabível;

IV – período autuado;

V – descrição do fato;

VI – o dispositivo legal infringido e a penalidade aplicável;

VII – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, no prazo fixado na legislação do ente federativo;

VIII – demonstrativo de cálculo dos tributos e multas devidos;

IX – identificação do autuante;

X – hipóteses de redução de penalidades.

Parágrafo único. O documento de que trata o caput deverá contemplar todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

**Art. 8º** O valor apurado no AINF deverá ser pago por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), utilizando-se de aplicativo disponível no Portal do Simples Nacional.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica à hipótese prevista no § 2º do art. 6º, caso em que deverá ser utilizado o documento de arrecadação específico do ente federativo que promover a autuação e lançamento fiscal, sujeitando-se o pagamento às normas previstas em sua respectiva legislação.

### **Omissão de Receita**

**Art. 9º** Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional.

§ 1º A existência de tributação prévia por estimativa, estabelecida em legislação do ente federativo não desobrigará: (Renumerado pela Resolução CGSN nº 40, de 1º de setembro de 2008)

I - da apuração da base de cálculo real efetuada pelo contribuinte ou pelas administrações tributárias;

II – da emissão de documento fiscal, previsto no art. 2º da Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007.

§ 2º Não serão observadas as disposições da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, casos em que os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

**Art. 10.** No caso em que a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades.

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput.

§ 2º A parcela autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis.

### **Contencioso Administrativo**

**Art. 11.** O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente federativo.

§ 1º O Município poderá, mediante convênio, transferir a atribuição de julgamento exclusivamente ao respectivo Estado em que se localiza.

§ 2º Na hipótese referida no art. 10, o julgamento caberá ao Estado ou ao Distrito Federal, ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, caso esta tenha sido a responsável pelo lançamento.

### **Inscrição em Dívida Ativa**

**Art. 12.** Os valores não pagos, fundados em decisão de que não caibam mais recursos segundo o processo administrativo fiscal do ente federativo que lavrou o AINF, serão encaminhados para inscrição em dívida ativa, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor do Simples Nacional.

Parágrafo único. O valor declarado e não pago, após os procedimentos de cobrança, deverá ser encaminhado diretamente para inscrição em dívida ativa.

### **Infrações e Penalidades**

**Art. 13.** Constitui infração, para os fins desta Resolução, toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional.

**Art. 14.** Considera-se também ocorrida infração quando constatada:

I – omissão de receitas;

II – diferença de base de cálculo;

III – insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional.

**Art. 15.** Aplicam-se aos tributos devidos pela ME e pela EPP, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

§ 1º Aplicam-se aos tributos não incluídos no Simples Nacional as disposições relativas às multas, juros e reduções previstas nas respectivas legislações dos entes federativos.

§ 2º As penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias são as estabelecidas na legislação de cada ente federativo, exceto para as expressamente previstas nesta Resolução.

**Art. 16.** O descumprimento de obrigação principal devida no âmbito do Simples Nacional sujeita o infrator às seguintes multas:

I - 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo não pago ou recolhido (art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007);

II - 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo não pago ou recolhido, nos casos previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e com a Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

III - 112,50% (cento e doze e meio por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo não pago ou recolhido, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal (art. 44, I e § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007);

IV - 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo não pago ou recolhido, nos casos previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 1964 e caso se trate ainda de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal (art. 44, I e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis);

Parágrafo único. Aplicam-se às multas de que tratam os incisos do caput deste artigo as seguintes reduções: (Redação dada pela Resolução CGSN nº 68, de 28 de outubro de 2009)

I - 50% (cinquenta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que tiver sido notificado do lançamento (art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 6º, inc. I, da Lei nº 8.218, de 1991, com redação a dada pela Lei nº 11.941, de 2009); (Redação dada pela Resolução CGSN nº 68, de 28 de outubro de 2009)

II - 30% (trinta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de 1ª instância à impugnação tempestiva (art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009); (Redação dada pela Resolução CGSN nº 68, de 28 de outubro de 2009)

III - 30% (trinta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que tiver sido notificado da decisão de recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância (art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 6º, § 1º, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (Incluído pela Resolução CGSN nº 68, de 28 de outubro de 2009)

**Art. 17.** A ME ou a EPP que deixar de apresentar a declaração a que se refere o art. 4º da Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007, no prazo fixado, ou que a apresentar com incorreções ou omissões, será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-

apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela autoridade fiscal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante dos tributos informados na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo;

II - de R\$ 100,00 (cem reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será: (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

a) de R\$ 500,00 (quinhentos reais), até 31 de dezembro de 2008; (Incluída pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

b) de R\$ 200,00 (duzentos reais), a partir de 1º de janeiro de 2009. (Incluída pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

§ 3º-A A multa mínima a ser aplicada ao Microempreendedor Individual na vigência da opção pelo SIMEI será de R\$ 50,00 (cinquenta reais). (Redação dada pela Resolução CGSN nº 76, de 13 de setembro de 2010)

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

§ 5º Na hipótese do § 4º deste artigo, a ME ou a EPP será intimada a apresentar nova declaração, no prazo de 10 (dez) dias, contados da ciência da intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput deste artigo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo.

**Art. 18.** A falta de comunicação, quando obrigatória, da exclusão da ME ou EPP do Simples Nacional, nos termos do art. 3º da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007, sujeitará a ME ou EPP a multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o Simples Nacional no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não inferior: (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

a) a R\$ 500,00 (quinhentos reais), insusceptível de redução, até 31 de dezembro de 2008; (Incluída pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

b) a R\$ 200,00 (duzentos reais), insusceptível de redução, a partir de 1º de janeiro de 2009. (Incluída pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

**Art. 18-A** A falta de comunicação, quando obrigatória, do desenquadramento do Microempendedor Individual do SIMEI nos prazos determinados no § 2º do art. 3º da Resolução CGSN nº 58, de 27 de abril de 2009, sujeitará o contribuinte a multa no valor de R\$ 50,00 (cinquenta reais), insusceptível de redução. (Incluído pela Resolução CGSN nº 76, de 13 de setembro de 2010)

## **DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS**

**Art. 19.** Enquanto não disponibilizado o sistema eletrônico único previsto nesta Resolução, deverão ser utilizados os procedimentos fiscais previstos na legislação de cada ente federativo.

§ 1º A ação fiscal e o lançamento serão realizados tão-somente em relação aos tributos de competência de cada ente federativo.

§ 2º Na hipótese do § 1º, a apuração do crédito tributário deverá observar as disposições da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

§ 3º Deverão ser utilizados os documentos de autuação e lançamento fiscal específicos de cada ente federativo, na hipótese de descumprimento das obrigações principal e acessórias. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 32, de 07 de fevereiro de 2008)

§ 4º O valor apurado na ação fiscal deverá ser pago por meio de documento de arrecadação de cada ente federativo.

§ 5º O documento de autuação e lançamento fiscal poderá também ser lavrado somente em relação ao estabelecimento objeto da ação fiscal.

§ 6º Aplica-se a este artigo o disposto nos arts. 15 e 16.

**Art. 20.** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

**JORGE ANTONIO DEHER RACHID**  
**Presidente do Comitê Gestor do Simples Nacional**