



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

FACE

DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

Programa de Pós-graduação em Economia

Mestrado em Gestão Econômica de Finanças Públicas

LUCIANA SOARES CARREIRO

A efetividade da autuação na análise comportamental do contribuinte

Brasília

Agosto de 2020

LUCIANA SOARES CARREIRO

A efetividade da autuação na análise comportamental do contribuinte

Dissertação apresentada como requisito para a conclusão do curso de Mestrado em Gestão Econômica de Finanças Públicas pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas – FACE – Departamento de Economia da Universidade de Brasília – UnB. Orientador: Prof. Jorge Madeira Nogueira.

Brasília

Agosto de 2020

LUCIANA SOARES CARREIRO

A efetividade da autuação na análise comportamental do contribuinte

Dissertação apresentada como requisito para a conclusão do curso de Mestrado em Gestão Econômica de Finanças Públicas pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas – FACE – Departamento de Economia da Universidade de Brasília – UnB. Orientador: Prof. Jorge Madeira Nogueira.

Brasília, 15 de agosto de 2020.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Jorge Madeira Nogueira Orientador

Orientador

Prof. Dr. Roberto de Góes Ellery Junior

Examinador Interno

Prof. Dr. Antonio Nascimento Junior

Examinador Externo

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus. Pela fé, pela força, pela esperança.

Ao meu marido André e aos meus filhos Luísa, Guilherme e Mateus. Pelo apoio, pelos conselhos, pelo colo, pelo amor e carinho.

À minha Mãezinha, por me incentivar a não desistir dos meus sonhos.

Ao meu Amado Pai, tanta saudade e gratidão.

À minha família, por existir e eu saber que está lá.

Ao meu querido Professor Jorge, pelo suporte, pela fé em mim, pelas correções, pelo exemplo.

Agradeço também a todos os meus colegas de trabalho que colaboraram para que esse trabalho fosse desenvolvido. A cada um de vocês a minha gratidão.

Aos amigos que participaram desse projeto, com incentivos, com consolo, com correções, com exemplos. Vocês fazem parte dessa jornada e desse trabalho.

Amo todos!

RESUMO

A contenção do crime de evasão fiscal é necessária para que a carga tributária seja mais justa e não recaia sobre alguns contribuintes em detrimento de outros. Tendo em vista que grande parte dos recursos do governo são utilizados em medidas de prevenção e combate à sonegação fiscal, é imprescindível que o Governo analise a eficácia dos instrumentos utilizados pela fiscalização. O desenvolvimento de mecanismos e ferramentas de combate à evasão fiscal é uma tarefa constante, e deve ser pautada pela transparência e pelo tratamento justo. Nesse sentido, o objetivo deste estudo é identificar se o lançamento de impostos é uma forma eficaz de combater a sonegação fiscal e mudar o comportamento futuro do contribuinte. A amostra do estudo foi composta por contribuintes selecionados que participaram de um projeto de fiscalização identificado como Projeto de Cartão e analisou seu comportamento de um ano antes da avaliação até um ano após a avaliação. Essa análise baseou-se na Teoria da Economia do Crime de Gary Becker (1968), bem como na de Allingham e Sandmo (1972), que destacam que o comportamento do sonegador passa por uma avaliação dos custos e benefícios dessa prática criminosa. Além disso, outros fatores sociais e psicológicos podem ser determinantes na influência desse comportamento. Os resultados do estudo indicam que a atuação influencia positivamente a mudança de comportamento do contribuinte. Além disso, aumenta a probabilidade de regularização após a ação do Fisco, conforme o tempo de atuação e maior participação feminina na composição societária. Esses resultados justificam os esforços da Administração Tributária em aprimorar e equipar os mecanismos de combate à sonegação fiscal.

Palavras-chave: Auto de infração. Legislação Tributária. Economia. Eficiência. Comportamento tributário.

ABSTRACT

Curtailing the crime of tax evasion is necessary to ensure that the tax burden is more just and does not fall on some taxpayers to the detriment of others. Bearing in mind that a large part of the government's resources are used in measures to prevent and combat tax evasion, it is imperative that the government analyzes the effectiveness of the instruments used by the inspectors. The development of mechanisms and tools to combat tax evasion is a constant task, and should be guided by transparency and fair treatment. In this sense, this study's purpose is to identify if the tax assessment is an effective way of combating tax evasion and changing the taxpayer's future behavior. The study sample consisted of selected taxpayers who participated in an inspection project identified as the Card Project and identified their behavior from one year before the assessment to one year after the assessment. This analysis was based on Gary Becker's Theory of Crime Economics (1968), as well as Allingham and Sandmo's (1972), which highlight that the behavior of the tax evader goes through an evaluation of the costs and benefits of this criminal practice. In addition, other social and psychological factors can be determinants in the influence of this behavior. The study results indicate that the assessment has a positive influence on the change in taxpayer behavior. Furthermore, the probability of regularization after the Tax Authorities' action increases, according to the time of activity and greater proportional female participation in the corporate composition. These results justify the efforts of the Tax Administration in improving and equipping mechanisms to combat tax evasion.

Keywords: Infraction Notice. Tax Legislation. Economy. Efficiency. Tax Behavior.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Quantidade de Autuações Analisadas Projeto Cartão

Gráfico 2 – Valor do Crédito Constituído

Gráfico 3 – Tempo de Existência da Empresa Até a Autuação no Projeto Cartão

Gráfico 4 – Quantidade de anos para o 1º indício de encerramento de atividades

Gráfico 5 – Situação Processual do Auto de Infração

Gráfico 6 – Situação Processual do Auto de Infração (Projeto Cartão) em Reais

Gráfico 7 – Faturamento cartão

Gráfico 8 – Percentual de Incremento no Faturamento Anual

Gráfico 9 – Atributos do contribuinte

Gráfico 10 – Comportamentos do contribuinte

Gráfico 11 - Valores

Gráfico 12 – Indicador de severidade

Gráfico 13 – Indicadores de atitude

Gráfico 14 - Distribuição percentual de indicadores de atitude

Gráfico 15 – Declaração X Atributos

Gráfico 16 – Faturamento após retificação X Atributos

Gráfico 17 – Sonegação após retificação X Atributos

Gráfico 18 - Regressão Logística - Probabilidade de Aumentar o Faturamento

Gráfico 19 – Regressão Logística em relação à severidade do Auto de Infração

Gráfico 20 – Aumento esperado de faturamento por CNAE

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1 – Distrito Federal: Histórico da receita tributária 2000-2017
- Tabela 2 – Histórico de valores acumulados da Dívida Ativa
- Tabela 3 – Dívida Ativa – Parcelamentos
- Tabela 4 - Participação societária por ramo de atividade
- Tabela 5 - Participação societária por localização da empresa
- Tabela 6 - Crédito constituído por ano de lavratura do Auto de Infração Projeto Cartão
- Tabela 7 - Crédito constituído por ano de lavratura do Auto de Infração outros Projetos
- Tabela 8- Contribuintes autuados 1 vez no Projeto Cartão
- Tabela 9 - Contribuintes autuados 2 vezes ou mais no Projeto Cartão
- Tabela 10 - CNPJ Inscritos em Dívida Ativa - Capacidade de pagamento em relação à situação cadastral
- Tabela 11 – Situação inicial dos processos de autos de infração
- Tabela 12 - Situação atual dos processos de autos de infração
- Tabela 13 - Comparativo situação inicial e atual do Auto de Infração
- Tabela 14 - Comparativo situação inicial e atual do Auto de Infração (Quantidades)
- Tabela 15 - Regressão Logística - Probabilidade de Declarar
- Tabela 16 - Regressão Logística - Probabilidade de Aumentar o Faturamento
- Tabela 17 - Regressão Logística - Probabilidade de Reduzir a sonegação
- Tabela 18 - Regressão Linear - Impacto no Faturamento
- Tabela 19 - Regressão Linear - Impacto na sonegação

LISTA DE ABREVIATURAS

ABECS - Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Crédito e Serviços

AEC - Auditoria Especial Concentrada

AGCEI – Agência da Receita da Ceilândia

AGGAM – Agência da Receita do Gama

AGNOR – Agência da Receita Norte (Brasília Norte)

AGPLAN – Agência da Receita de Planaltina

AGSIA – Agência da Receita do Setor de Indústria e Abastecimento de Brasília

AGTAG – Agência da Receita de Taguatinga

ASY - Allingham, Sandmo e Yaitzhaki

CDA - Certidão de Dívida Ativa

CF/DF – Cadastro Fiscal do Distrito Federal

CGDF - Controladoria Geral do Distrito Federal

CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas

CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

CODEPLAN – Companhia de Planejamento do Distrito Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

COPET – Coordenadoria de Estudos e Planejamento Econômico-Tributário

CTe- Conhecimento de Transporte Eletrônico

DAT – Dívida Ativa

DIF - Documento de Identificação Fiscal

DIRAR – Diretoria de Arrecadação

ECF - Equipamento Emissor de Cupom Fiscal

EFD - Escrituração Fiscal Digital

FEA-USP - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo

GLM - Modelos Lineares Generalizados

ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação

IEPTB-DF - Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil – Seção Distrito Federal

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto de Propriedade de Veículo Automotor

IRRF – Imposto de Renda retido na Fonte

ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Inter vivos

ITCD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

MEI – Microempreendedor Individual

NFCe - Nota Fiscal ao Consumidor Eletrônica

NFe – Nota Fiscal Eletrônica

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PGDAS - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples

PGDF - Procuradoria Geral do Distrito Federal

PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PIB - Produto Interno Bruto

RA – Região Administrativa

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SEF – Secretaria de Fazenda do Distrito Federal

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia.

SIGGO – Sistema Integral de Gestão Governamental

SIMEI - Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais do Tributos do Simples Nacional

SM – Salário Mínimo

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

SUREC – Subsecretaria da Receita

TARF - Tribunal Administrativo de Recurso Fiscais

TLP – Taxa de Limpeza Urbana

VAB - Valor Adicionado Bruto

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características Principais dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

Quadro 2 –Atividades Econômicas Principais dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

Quadro 3 – Circunscrição e quantidades dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

Quadro 4 – Situação Cadastral dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

LISTA DE ANEXOS

Anexo 1 – Tabela Sobrevida das empresas no DF (2009 – 2019)

Anexo 2 – Fluxo processo de autuação

SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS	15
Objetivos da Pesquisa	16
Relevância da pesquisa	17
Métodos e Procedimentos.....	18
1 – ECONOMIA, CRIME E TRIBUTAÇÃO.....	21
1.1. Teoria da Economia do Crime	21
1.2. Teoria ASY (Allinhan, Sandmo e Yaitzhaki).....	22
1.2.1 - Críticas sobre as teorias utilitárias	24
1.3. Conceito de Planejamento Tributário, Evasão Fiscal e Elisão Fiscal	29
2 - IMPACTOS ECONÔMICOS DA SONEGAÇÃO NO DISTRITO FEDERAL.....	36
2.1- Mapeamento da Economia do Distrito Federal.....	36
2.2 - A tributação no DF e formas de atuação da fiscalização	39
3 - IDENTIFICAÇÃO DO MODELO ESTUDADO.....	47
3.1 - Escolha do Projeto	47
3.2 - Escolha dos contribuintes e abrangência das verificações	49
4 - IDENTIFICAÇÃO E VALORAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DE ESTUDO	52
4.1 – Análise Descritiva das Variáveis	52
4.1.1 - Análise do contribuinte selecionado.....	52
4.1.2 - Análise dos autos de infração lavrados no Projeto Cartão	71
4.1.2.1 - Status dos autos lavrados no Projeto Cartão	74
4.1.3 - Análise do comportamento do contribuinte	81
4.1.3.1 - Faturamento o cartão	82
4.1.3.2 - Faturamento declarado	85
4.1.3.3 - Retificações dos Livros Fiscais enviados originalmente.....	86
4.2 – Resumo da Análise	87
5 - ANÁLISE DE REGRESSÃO	98
5.1. O Modelo Teórico.....	98
5.2 – Análise de Regressão.....	100
5.2.1 - Modelos de Regressão - Relação entre os indicadores e as variáveis explicativas	100
5.3 - Resultados Alcançados.....	105
CONCLUSÃO	108

REFERÊNCIAS.....	110
ANEXOS	110

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ao tratarmos o assunto de impostos no Brasil, verificamos que a carga tributária é extremamente elevada. Isso enfatiza a desigualdade e estimula a evasão fiscal. Por outro lado, o Estado necessita da receita dos tributos para a manutenção da máquina administrativa e atingir as suas metas na condução de gestão pública que leve ao bem-estar social e ao desenvolvimento geral do país.

Os tributos têm como fundamento inicial a manutenção da economia do país, cuja finalidade concentra a atenção às necessidades públicas e coletivas da população na forma de educação, saúde, segurança, saneamento básico, lazer, ou seja, condições primordiais de vida de modo a possibilitar e favorecer o desenvolvimento integral da personalidade humana. A garantia de fornecimento desses direitos passa pela necessidade de financiamento desses serviços. As principais fontes históricas que possibilitam esse financiamento são a emissão de moeda, emissão de títulos do governo, atividades empresariais do Estado e a arrecadação de tributos. Dentre esses, o tributo é a principal fonte de financiamento dos gastos do governo.

No Distrito Federal, por exemplo, conforme o Balanço Geral de 2017, a receita tributária alcançou o percentual de 68% das receitas do Governo, com destaque para as receitas provenientes do ICMS (34,78%), Imposto de Renda (12,84%) e ISS (7,47%). Esses dados refletem a importância da arrecadação de tributos para a manutenção do Estado e garantia dos direitos básicos do cidadão.

Da mesma forma que analisamos o tributo como forma de garantir a prestação de um serviço do Estado, ou seja, como um direito do cidadão, devemos analisar também o tributo como dever da sociedade, como obrigação do indivíduo (pessoa física ou jurídica) em contribuir para a manutenção dessas garantias gerais. Para isso, são criadas legislações específicas para garantir o cumprimento desse dever, especificando conceitos de tributos, fato gerador, sujeito passivo, formas de cálculo, pagamento etc. e o não cumprimento desse dever enseja a punição prevista em lei.

Um alto índice de evasão fiscal reflete a generalização do pensamento de que o não cumprimento da legislação traz maiores benefícios do que a obediência à lei. Um país cuja cultura de impunidade, corrupção e desvio de dinheiro público se sobrepõe a de cumprimento honesto de suas obrigações enfatiza a prática de desenvolvimento de novas formas de burlar os pagamentos dos tributos, ou mesmo a prática de utilizar as brechas da lei para legalmente

pagar menos impostos. Essa situação é agravada pela sensação de impunidade por parte do cidadão, que se depara com casos de corrupção institucionalizada.

Objetivos da Pesquisa

Nesse contexto, esta pesquisa analisa a eficácia da autuação como instrumento de mudança no comportamento do contribuinte relativamente ao pagamento de tributo. Concentramos nossa análise em termos de sonegação do imposto devido sobre o faturamento das vendas realizadas com cartão de crédito e de débito. Para avaliar a eficácia da autuação para mudar o comportamento do sonegador mapeamos as empresas com divergências identificadas através do cruzamento de dados entre os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e de débito e os valores declarados nos Livros Fiscais apresentados mensalmente ao Fisco, tendo como diferencial a verificação das influências exógenas relacionadas às características cadastrais e financeiras que impactam nessa decisão. Realizamos esse mapeamento em dois momentos distintos: 12 meses antes da autuação e 12 meses depois da autuação.

Identificados os montantes reais de vendas desses contribuintes e considerando que o uso do cartão como meio de pagamento vem crescendo anualmente, bem como o fato das empresas estarem de adequando à aceitação do uso do cartão como diferencial na forte concorrência entre as empresas, é possível avaliar a capacidade contributiva das empresas e sugerir ações que incentivem o cumprimento das obrigações tributárias.

Nesse contexto, optamos por fazer um estudo focado nas divergências encontradas entre as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito com os valores declarados pelos contribuintes em seus livros fiscais. Essas divergências refletem exatamente a situação de sonegação de impostos, vez que refletem a venda sem a devida emissão do documento fiscal, sem argumentos por parte do contribuinte de erros ou equívocos na escrituração de seus livros fiscais.

Considerando a abordagem do estudo de Allingham e Sandmo (1972) a respeito da decisão do contribuinte em declarar a sua renda tendo como um dos fatores relevantes a incerteza de ser auditado, verificamos a aplicabilidade do modelo proposto no caso concreto de verificação da efetividade da autuação. Nosso estudo está estruturado tomando como base os dados identificados dos contribuintes localizados por ramo de atividade, região administrativa, faixa de faturamento, sócios, inscrição em dívida ativa, situação cadastral. Tal diferenciação se faz necessária para que se identifique o comportamento do contribuinte em

face dos incentivos externos que são utilizados como justificativas para determinados comportamentos de sonegação fiscal.

Fica evidente, então, que o foco da pesquisa é fazer uma análise da eficácia da autuação no combate à sonegação no Distrito Federal, mapear as características dos contribuintes autuados na tentativa de identificar eventuais circunstâncias que propiciam essa situação e as formas mais eficazes de apontamento das medidas corretivas eventualmente exigidas ou recomendadas de combate à evasão fiscal. Pretende-se, em particular, fazer um levantamento do efeito das medidas aplicadas e o seu impacto na eventual mudança de comportamento do contribuinte.

Relevância da pesquisa

A ideia de estudar a eficácia da autuação na mudança do comportamento do contribuinte surgiu da experiência pessoal de fiscalização de impostos no Distrito Federal. A realidade vivenciada nos remete ao questionamento sobre formas de acompanhamento e política de controle fiscal, bem como a eficácia da fiscalização ostensiva como alternativa ao descrédito da tentativa de recolhimento amigável.

A sonegação deve ser combatida porque é uma distorção econômica que compromete toda a sociedade. Para o combate à sonegação, a máquina administrativa se vale de mecanismos para o acompanhamento mensal dos cumprimentos das obrigações tributárias de grandes empresas, bem como de empresas de médio e pequeno porte e de prestadores de serviços.

A aplicação de punições previstas na legislação é forma clássica da atuação do poder de polícia do Estado de modo a garantir o cumprimento da lei, punindo o infrator efetivo e prevenindo o surgimento de eventuais novos infratores. A legislação do Distrito Federal dispõe que o não cumprimento do disposto na lei enseja lavratura de auto de infração com a cobrança do imposto devido, acrescido de multa e correção monetária¹. A fiscalização do Distrito Federal lavra autos de infração diariamente em contribuintes de diversos segmentos, pelos mais variados tipos de infração previstos na lei.

Alguns contribuintes, entretanto, são reincidentes no descumprimento da norma, possuindo várias autuações em situações distintas. Surgem, então, questionamentos: a opção

¹ Essas punições, entre outras, estão previstas na Lei nº 1.254/96 e regulamentadas no Decreto 18.955/97 para o Imposto de Circulação de Mercadorias – ICMS, bem como a Lei Complementar nº 116/2003 e regulamentada pelo Decreto nº 25.508/2005 para o imposto sobre serviços – ISS.

do contribuinte de evadir os seus impostos advém de uma decisão racional, tendo como elemento_básico a percepção de risco em comparação com os benefícios econômicos almejados? As características individuais dos contribuintes contribuem para a determinação comportamental em relação ao pagamento de seus tributos? A lavratura do auto de infração tem impacto sobre o comportamento do contribuinte em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias? Informações eletrônicas prestadas por terceiros contribuem para a decisão de evasão fiscal?

Além disso, para a administração tributária, a compreensão da magnitude da perda tributária via evasão de tributos levanta questionamentos sobre a efetividade das ações desenvolvidas e a eventual necessidade de repaginar a forma de cobrança de impostos, bem como o redesenho e reconfiguração de políticas públicas.

Métodos e Procedimentos

Este trabalho apresenta inicialmente uma visão geral da literatura nacional e internacional sobre o tema. Tratamos das teorias econômicas mais relevantes sobre o tema: Teoria da economia do crime e Teoria de Allingham e Sandmo. Após, apresentamos algumas críticas sobre as teorias utilitárias bem como o custo da conformidade tributária. Ainda, para que haja uma compreensão exata dos termos e conceitos abordados na dissertação, apresentamos o conceito de Planejamento Tributário, Evasão Fiscal e Elisão Fiscal, termos estes que parecem similares, mas que representam situações fáticas completamente distintas entre si.

Em termos empíricos, para a realização da presente pesquisa algumas etapas foram desenvolvidas:

- . Levantamento do volume de empresas autuadas no Projeto Cartão referentes ao período de 2009 a 2019 com base nas divergências entre os dados fornecidos pelo contribuinte e as informações prestadas pelas administradoras de cartão;

- . Identificação de algumas características essenciais de modo a analisar se essas características impactam na decisão do contribuinte de não declaração correta do montante das suas vendas realizadas tendo como meio de pagamento o uso de cartão, seja de débito ou crédito, tais como: a) Identificação do ramo de atividade e público alvo do negócio fiscalizado; b) Localização geográfica dos contribuintes com maior divergência fiscal; c) Faixa de faturamento de vendas dos contribuintes analisados com base nas informações prestadas pelas administradoras de cartão; d) Tempo de existência das empresas antes da

primeira autuação no Projeto Cartão; e) Tempo de existência das empresas após a primeira autuação no Projeto Cartão; f) Composição societária das empresas analisadas e o percentual de participação_feminina; g) Outras autuações dos contribuintes da pesquisa; e h) Identificação dos contribuintes que possuem débitos inscritos em dívida ativa;

- . Levantamento do percentual de autos de infração pagos ou parcelados;
- . Identificação da situação cadastral dos contribuintes antes da primeira autuação e atual;
- . Coleta e apresentação de dados para medir a eficiência da atuação da fiscalização no combate à sonegação no âmbito do Distrito Federal.

Obtidas as informações empíricas², na etapa seguinte foi desenvolvida a análise descritiva das variáveis que entendemos como mais relevantes para a pesquisa no sentido de mapeamento e identificação dos perfis dos contribuintes que participaram do estudo. Nessa etapa, selecionamos as análises baseadas em três aspectos: a) análise do contribuinte; b) análise do trâmite e atitudes em relação ao auto de infração; c) análise do comportamento do contribuinte após a autuação no que se refere à declaração de seus livros e sonegação. Cada uma dessas etapas teve como escopo a caracterização e mapeamento do perfil do contribuinte analisado.

Por último, os dados identificados nas etapas iniciais de mapeamento das características dos contribuintes foram estruturados para receber uma análise estatística baseada em regressão múltipla linear e regressão logística. A ferramenta utilizada foi o RStudio e o método utilizado foi o de Modelos Lineares Generalizados – GLM, que são extensões dos modelos de regressão linear simples, que permitem utilizar várias outras distribuições para a variável resposta, podendo ser regressão linear simples e regressão logística. A partir dessa análise se buscou identificar a relação entre os indicadores apurados e as variáveis explicativas, e por fim, os modelos de regressão que calculam o valor esperado dos indicadores apurados em função das variáveis explicativas.

A dissertação apresenta cinco capítulos, além desta introdução e da conclusão. O Capítulo 1 é dedicado à revisão da literatura que fornece a moldura conceitual de nosso estudo. Já no Capítulo 2 apresenta um mapeamento da economia do Distrito Federal e a importância dos tributos na composição da receita local. O Capítulo 3 identifica a escolha do

² Os dados foram extraídos dos bancos de dados da Secretaria de Economia do Distrito Federal e são dados reais, porém todas as informações que possibilitam qualquer identificação do contribuinte e sua situação econômica ou financeira foram retiradas, em conformidade com o disposto no art. 198 do CTN, combinado com o art. 325 do Código Penal Brasileiro.

Projeto que embasou o estudo bem como os contribuintes e a abrangência das verificações realizadas. O Capítulo 4 apresenta uma análise descritiva das características dos contribuintes do estudo, dos autos lavrados e o comportamento dos contribuintes em relação ao cartão, ao faturamento declarado e as retificações realizadas após a autuação. O Capítulo 5 apresenta o método e a definição do modelo de regressão ideal além dos resultados alcançados.

1 ECONOMIA, CRIME E TRIBUTAÇÃO

1.1. TEORIA DA ECONOMIA DO CRIME

Atividades ilegais são oriundas de decisões racionais individuais após avaliar as probabilidades de detecção e de punição pecuniária, penal ou administrativa. Essa é a moldura analítica de Becker (1968). Segundo Santos, Casagrande e Hoeckel (2016), as pessoas que optam por uma conduta ilegal agem racionalmente, ou seja, realizam uma mensuração calculando os benefícios de agir de modo lícito ou ilícito. Esse cálculo passa pela análise do quantum a ser recebido com a prática do crime, comparado com os ganhos potenciais, o impacto da punição e a probabilidade de ser pego.

O indivíduo que opta pela conduta delituosa de cunho econômico, tem nesse negócio as características de um empresário cujo investimento é calculado visando a otimização do lucro e menos perdas financeiras, agravado pelo risco de sanções como multas, prisões e riscos de morte em alguns casos (SCHAEFER; SHIKIDA, 2009).

Nesse sentido, as autoridades governamentais também poderiam (ou deveriam) realizar uma análise racional da economia do crime, computando o custo da prevenção dos crimes, os custos de manutenção da máquina administrativa de combate ao crime, além da manutenção do próprio criminoso dentro do cárcere. Nesse contexto, afloraria o grande questionamento que Becker apresenta é: “Qual é a quantidade ótima de crime na sociedade?” (BECKER, 1968). Apesar dessa questão gerar um incômodo ao se pensar em quantidade de crimes que possam ser tolerados em uma sociedade, não se pode negar que a análise proposta por Gary Becker se baseia em tomadas de decisões racionais sobre qual comportamento gera maiores benefícios, da perspectiva do infrator, ou menos prejuízos daqueles que pretendem inibir a prática do crime.

De uma expectativa do raciocínio econômico, portanto, para quem pratica o crime são relevantes a rentabilidade da prática de determinado delito em comparação com o desenvolvimento de uma atividade legal (R), o risco de ser pego (p) e o tamanho da punição (f). Já do ponto de vista do repressor ao crime importam a probabilidade de identificar o infrator (p), o custo para capturar o infrator (C) e a intensidade da punição (f). Enfim, segundo

Becker, trata-se de uma decisão baseada em análises racionais dentro de um mercado econômico como qualquer outro (CONTI; JUSTUS, 2016).

A partir do modelo de Becker, utilizado como teoria fundamental, autores como Santos (2007), Schaefer e Shikida (2009), Fischer (2011) desenvolveram suas pesquisas se valendo de variáveis diversas com o intuito de ampliar as suas perspectivas sobre o tema da economia do crime. Nesse sentido, analisaram o crime i) como escolha racional, ii) de cunho social, iii) crime passional, e iv) crime organizado. Nesse caminho, Santos (2007) analisa que o crime como escolha racional parte do princípio simples da utilidade esperada, acrescida da variável histórica do cidadão e sua relação com o risco. Sua contribuição ao estado das artes seria a amplitude de variáveis a serem testadas, extrapolando a visão baseada nos princípios do direito e das ciências econômicas³. Para Fischer (2011), sob determinado ângulo, os criminosos econômicos são mais perniciosos que os criminosos comuns, pois atentam contra a vida de um modo mais amplo e social, ao retirar da sociedade os recursos financeiros necessários a uma vida mais digna dos indivíduos que possuem recursos já escassos.

A utilização da teoria de Gary Becker se estendeu a diversas áreas interessadas em entender o comportamento do indivíduo que opta por praticar atividades ilícitas e às margens da lei. Ao serem analisados os aspectos inerentes à prática de atividades ilegais, os crimes praticados na área tributária seguem os mesmos princípios dos crimes comuns. Desse modo, alguns autores se utilizaram dessa moldura teórica para explicar comportamento de agentes em suas pesquisas.

1.2. TEORIA ASY (ALLINGHAN, SANDMO E YAITZHAKI)

A teoria de Gary Becker embasou o trabalho realizado por Allingham e Sandmo (1972), um dos estudos mais citados como referencial teórico para a tentativa de identificação das relações entre o comportamento dos contribuintes e variáveis e comportamentos fiscais relevantes (CONTI; JUSTUS, 2016). O referido estudo foi, posteriormente, complementado

³ Em relação ao cunho social, Santos (2007) cita as variáveis oriundas de outras áreas de atuação como sociológicas e antropológicas, observando o aspecto matemático dessas variáveis, inserindo mensurações numéricas à desigualdade social, desemprego, espaço urbano, entre outros. Ele, em continuidade, alerta que o crime passional poderia estar apartado dessa teoria de racionalidade por envolver emoção e tomada de decisão imediata. Entretanto tal vertente foi analisada se utilizando de aspectos relacionados ao custo do crime relacionados à aplicação das penas, bem como das interpretações do comportamento do criminoso antes e após o cometimento do crime. Por último, sob o aspecto do crime organizado, semelhante ao crime individual, porém com reações diversas àqueles praticados individualmente ou sob pressão emocional. A reação nesses casos possui um caráter mais abrangente e extenso, sendo os seus efeitos aplicados a uma gama de envolvidos, cujo interesse não é individual, mas coletivo daquele grupo em especial.

por Srinivan (1973) e revisado por Yitzhaki (1974) Por isso, a moldura teórica é identificada como Modelo ASY (Allingham – Sandmo – Yitzhaki) (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

O Modelo ASY apresentou uma análise do comportamento do contribuinte com base em duas variáveis estratégicas: declarar sua renda real ou declarar menos que sua renda real. Esse comportamento dependeria do risco de investigação por parte das autoridades fiscais. A decisão de sonegar está diretamente relacionada com o risco de ser pego ou não. Assim, considerando a renda como exógena, o contribuinte, a partir de sua renda, determina qual o montante será declarado e qual não será declarado, tendo como objetivo principal a maximização de seu consumo após a retirada do montante correspondente aos seus impostos. Comparando com um portfólio de ativos, a declaração correta de sua renda corresponderia ao investimento em ativos seguros e a evasão fiscal seria o investimento em ativos de risco.

As potenciais perdas estariam relacionadas à possibilidade do investidor em ser auditado e sofrer multas superiores aos seus ganhos. A decisão seria o quantum o indivíduo estaria disposto a arriscar, tomando por base a alíquota do imposto, a probabilidade de ser auditado e o valor da multa no caso de ser fiscalizado, ou seja, o investimento em ativo seguro deve ser superior ao investimento em ativos de risco (SOARES, 1994).

O modelo original proposto por Allingham e Sandmo (1972) trata de uma decisão do contribuinte com base em incertezas se deve ou não declarar completamente a sua renda. O nível de renda do indivíduo é de conhecimento somente dele e somente ele decide o que vai informar ao fisco, ou seja, sua renda é Y e ele declara X . Sendo a alíquota do imposto t , seu lucro oriundo da evasão será $t(Y-X)$. Além disso, tendo em vista a incerteza de alcance pelo fisco no caso de ser auditado (p), caso seja pego o sonegador deverá pagar uma multa sobre o valor não declarado ($Y-X$), acrescido de uma penalidade (π) superior ao valor da alíquota (t). Na versão completa estudada pelos autores, foi incluído ainda o fator reputação, porém a base de estudos utilizada para extração das principais proposições teóricas não considerou essa variável (MOLERO; PUJOL, 2012).

No modelo analisado acima (ALLINGHAM; SANDMO, 1972), o contribuinte, tendo como base a renda, é propenso a pagar seus impostos conforme aumenta ou diminui a sua renda se a aversão ao risco aumenta ou diminui com a mesma. No caso de a aversão ao risco ser constante com a renda, o aumento ou diminuição da sonegação não se altera. No caso de a decisão estar relacionada com a alteração das alíquotas do imposto, no efeito substituição o aumento das alíquotas torna a sonegação mais vantajosa. Porém, no efeito renda pode ocorrer

uma diminuição da sonegação tendo em vista uma tributação maior torna a renda disponível menor.

Tendo como base unicamente os fatores econômicos, a questão passa para o questionamento sobre os eventuais prejuízos possíveis dado à adesão desse comportamento. Nesse sentido, são consideradas duas dimensões: a multa aplicada à sonegação e a probabilidade de ser auditado. Caso a multa sobre a renda sonegada e a possibilidade de ser fiscalizado sejam superiores ao ganho da não declaração, a percepção do potencial prejuízo inibe a sonegação, ou seja, um aumento da taxa de penalidade sempre aumentará a fração da renda real declarada (ALLINGHAM; SANDMO, 1972).

Sobre isso, Yitzhaki (1974) propôs que a multa incidisse sobre o imposto sonegado e não sobre a renda sonegada. Desse modo, o modelo não sofre alterações sobre a questão da multa e possibilidade de ser auditado, porém existe um aperfeiçoamento da análise em relação à variação da alíquota e da renda declarada. A sonegação deixa de ser lucrativa uma vez que a alíquota aumenta na mesma proporção que a penalidade aplicável. Com isso, a renda disponível diminui e o contribuinte aumenta o seu nível de aversão ao risco de ser fiscalizado. Desse modo, sendo o contribuinte avesso ao risco, a evasão de impostos tem uma relação inversamente proporcional com a possibilidade de ser auditado e o peso da punibilidade. Porém, possui relação inversa à alíquota e direta em relação à renda somente se a função utilidade indicar uma aversão ao risco (SIQUEIRA; RAMOS, 1972).

Sendo o cumprimento da legislação tributária baseado na declaração, cálculo e pagamento correto de seus impostos, a sonegação ocorre mais frequentemente na não declaração ou declaração a menor. No modelo apresentado por Allingham e Sandmo (1972), a estrutura básica da sonegação considera apenas os impostos, as penalidades e a probabilidade de ser auditado, sendo o contribuinte amoral e focado somente na parte financeira de seus atos, conforme a teoria da utilidade esperada. Entretanto, tal teoria sofre críticas por pesquisadores que entendem que a sonegação não pode ser explicada somente pelo ponto de vista de sua utilidade. Aspectos como desemprego, nível social, educação, religião podem interferir na decisão do contribuinte de sonegar ou não (GRAETZ; WILDE, 1985).

1.2.1 - Críticas sobre as teorias utilitárias

O estudo tradicional de ASY (Allingham, Sandmo e Yaitzhaki) apresenta uma visão estática, tendo como base a interpretação do comportamento do contribuinte de forma individualizada. Todavia, o comportamento de um indivíduo é insuficiente para a projeção em

nível coletivo, podendo o grupo agir de forma diversa, tendo como influência outros aspectos não considerados para o indivíduo único. A Conformidade Tributária envolve um grande número de decisões e interações estrategicamente analisadas pelo grupo (PICKHARDT; PRINZ, 2014).

Dalamagas (2011) acrescenta, por exemplo, como fatores importantes na tomada de decisão do contribuinte, o tempo e a carga tributária média de todos os impostos, tornando os efeitos das políticas mais claros dentro da contextualização motivacional da evasão tributária. Por outro lado, em análise dos estudos sobre o tema, Pickhardt e Prinz (2014) enfatizam a dificuldade na identificação dos motivos que levam o contribuinte a praticar a sonegação fiscal sob a égide do estudo de ASY, por tratar-se de um modelo que afirma que essa decisão é individual. Nos casos em que as informações sobre o valor a ser sonegado advêm das informações prestadas pelo contribuinte há uma tendência a ocorrer mais evasão fiscal em comparação com os casos em que as informações são de terceiros. Entretanto, havendo conluio entre as partes, essa afirmação fica comprometida (KLEVEN et al., 2011). A qualidade das respostas às variáveis sobre o comportamento do indivíduo é baixa e duvidosa, o que compromete a análise dos efeitos das variáveis constantes no modelo de ASY.

Dessa forma, a necessidade de uma reformulação de pensamento fez com que surgissem novos pesquisadores com questionamentos sobre a importância e influência dos contextos culturais na tomada de decisão de sonegar ou não. Autores como Alm e Torgler (2006) e Tsakumis, Curatola e Porcano (2007) investigaram a influência da cultura sobre a moral fiscal e encontraram evidências que em países com uma baixa moral tributária a evasão fiscal é maior.

Na mesma linha de argumentação, no estudo apresentado por Clemente (2016) foi realizada uma análise entre as variáveis culturais, legais e políticas no rol das instituições formais e informais, baseado em conceitos da Nova Economia Institucional que considera as instituições como alicerces da política, a economia e as interações sociais (NORTH, 1991).

A definição de instituições formais e informais passa por uma análise dos fundamentos das instituições as quais são responsáveis pelas interações entre os indivíduos em sociedade. Diversas instituições formais tem um aspecto inicial baseado em instituições informais. Alguns autores identificam as instituições formais como aquelas estruturadas e impostas pelo Estado e as informais como aquelas advindas da sociedade civil. Entretanto, tal definição é falha, podendo ocorrer situações em que regras são intercambiadas entre as instituições formais e informais, como por exemplo, as impostas por organizações não estatais (partidos

políticos), consideradas formais. Para Helmke e Levitsky (2006), as instituições informais são definidas como regras socialmente compartilhadas, geralmente não escritas, que são criadas, comunicadas e aplicadas fora dos canais oficialmente sancionados, fornecendo estrutura para as interações humanas.

Ao contrário, North (1991) define instituições formais como disposições e diretrizes (leis, regulamentos) instituídas, divulgadas e aplicadas através de canais amplamente aceitos como oficiais (tribunais, legislaturas, burocracias). As instituições informais são baseadas em interações humanas e aprendizagem familiar e cultural. Possuem um caráter particular e afetam a sociedade em sua base. Ao tratarmos dos efeitos das instituições formais e informais sobre as decisões do indivíduo em optar pela evasão fiscal, podemos citar o trabalho apresentado por Clemente (2016), o qual teve como base o estudo realizado por Hofstede (2001), onde o autor instituiu pontos para as dimensões culturais *power distance*, *uncertainly avoidance*, *individualism* e *masculinity* quais sejam:

i) Para *power distance*, entende-se os casos em que os países que apresentam níveis de renda com maior discrepância tendem a ter uma cobrança tributária que evidencia a diferença social entre os mais ricos e os mais. Nesse ambiente, as pessoas percebem o desequilíbrio do sistema tributário e buscam evadir impostos (Spicer, 1974; Song e Yarbrough, 1978 apud Clemente, 2016). Ao contrário, nos países em que a diferença de renda é menor, há uma maior equalização da riqueza, bem como uma preocupação com o aumento do nível social dos menos favorecidos, o sistema tributário também tende a ser mais justo, fazendo com que o indivíduo se sinta mais confortável e cooperativo no pagamento de seus impostos.

ii) Para *uncertainly avoidance*, entende-se os casos dos países que possuem uma insegurança maior às incertezas e menos tolerância à diversificação de opiniões e situações diversas, havendo a necessidade de criação de cada vez mais regras e legislações na tentativa de diminuição das incertezas. Países cujo nível de tolerância às diversidades de situações é maior tendem à criação de regras mais simples e mais fáceis de compreensão e aplicabilidade. Desse modo, quanto maior a tolerância às incertezas, maior a simplicidade da regulação e menor o nível de evasão fiscal. Por outro lado, quanto maior o nível de intolerância às incertezas, maior rigidez e complexidade na formulação das leis, levando a um nível maior de evasão fiscal.

iii) A variável *Individualism* sugere que os países cujo sistema tributário preza pelo individualismo da situação tributária, tendem à aproximação maior da realidade o contribuinte, gerando maior equidade de tratamento no que concerne à capacidade tributária

do cidadão, bem como uma melhor distribuição da carga tributária. Ao contrário, os sistemas tributários que se identificam como protecionistas de determinado segmento, criando regras e legislações que privilegiam mais a alguns do que a outros, acabam por se rem injustos com os que não se encaixam naquela situação, comprometendo a equidade da capacidade contributiva dos contribuintes. Nesses casos, as pessoas buscam fugir do pagamento de impostos, pois percebem o sistema tributário como sendo injusto (HOFSTEDE, 2001 apud CLEMENTE, 2016b).

Quanto à variável *Masculinity* esta sugere que países com alto nível de *masculinity* tendem a focar apenas no sucesso material e isso leva às pessoas a terem maior disposição em participar de transações corruptas em busca desse sucesso material. Dessa forma, é razoável teorizar que um alto nível de *masculinity* deve resultar em maior aceitação da evasão fiscal, visto que em países com baixo nível de *masculinity* a ênfase é colocada sobre a qualidade de vida e do meio ambiente (Husted, 1999).

Estudo apresentado por Mendes et al. (2019) indica que no Brasil, existe uma tendência ao *individualism* bem como pouco aversão à incerteza no que se refere ao impacto de eventos que colocam em xeque a estabilidade da economia (*uncertainly avoidance*). Por outro lado, o brasileiro tende a se evidenciar a distância do poder (*power distance*), característica típica de populações com nível alto de evasão fiscal. Por último, também ficou evidenciado a tendência da população brasileira a características mais femininas, voltadas mais para o bem-estar coletivo do que aquelas que valorizam a competitividade do mercado (*masculinity*).

Diversos autores apresentam estudos sobre a importância das instituições no comportamento do indivíduo face à evasão fiscal. (BRUNOZI JR et al., 2017) fazem uma análise dos fatores institucionais que influenciam o grau de evasão fiscal dos países, considerando os aspectos dos sistemas legais e normativos, na confiabilidade e poder dos políticos, da noção de valores relacionados à corrupção, bem como nos aspectos procedimentais de constituição e abertura das empresas, além das características dos sistemas tributários.

As instituições formais estão baseadas na estrutura das organizações, na efetividade das leis e suas sanções. Os países com sistemas legais mais fortes e robustos apresentam uma influência nos indivíduos e nas organizações positiva, ou seja, há um cumprimento maior das obrigações tributárias e tendência à menor evasão fiscal. Fatores formais, como leis e normas bem elaboradas e justas tornam-se incentivos no modo como a sociedade daquele país age,

contribuindo positivamente no desempenho econômico, além de estar diretamente relacionado à diminuição da evasão fiscal (BRUNOZI JR et al., 2017).

A identificação da confiança em relação aos políticos é outro fator que contribui para a diminuição da evasão fiscal. Ao analisarmos essa confiança no sentido de crença na autoridade lícita, associada às formas efetivas e transparentes de combate a corrupção e uso correto do dinheiro público, leva a sociedade a um comportamento contrário à evasão fiscal.

Outro aspecto relevante consiste na complexidade e nos custos de abertura de novas empresas. Quanto mais dificuldades os contribuintes encontrarem o momento de nascimento de sua empresa, maiores as chances de opção pela informalidade e consequente evasão fiscal. Além disso, sistemas tributários complexos, burocráticos, cujas legislações são confusas e pouco amigáveis, com vigência curta, contribuem também para o não cumprimento das obrigações tributárias, além de incentivar a cultura de evasão “aceitável”.

Por outro lado, conforme Maia et al. (2008), a carga tributária elevada do Brasil compromete a conformidade tributária dos contribuintes, associado aos gastos de gerenciamento e administração tributária das empresas. Incluem-se nesses custos as atividades tributárias de identificação do débito a ser recolhido através de escrituração de livros, emissão de documentos fiscais, bem como atividades acessórias de apresentar declarações, manter sistemas e equipamentos de gerenciamento contábil e fiscal, atendimento à fiscalizações, além de gastos em estudos da legislação, pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, consultorias, com o intuito de estar atento às oscilações de exigências da legislação tributária.

Além da complexidade e alterações rotineiras da legislação, o contribuinte se sente confuso na aplicação das normas na rotina da empresa, gerando erros no cumprimento dessas determinações legais e consequentes intervenções da fiscalização, gerando litígios dispendiosos tanto para o contribuinte como para o Fisco.

Por recomendação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, houve a informatização dos processos tributários com o intuito de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. Exemplos dessa alteração de regras tributárias pode ser vista na utilização de documentos fiscais eletrônicos (NFe, NFCe, CTe,...) além da migração dos Fiscos de todos os estados do Brasil para o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Apesar disso, não houve simplificação da legislação tributária, o que tem como consequência a manutenção do custo elevado da conformidade tributária. Nesse sentido, a redução dos custos de conformidade está associada à adoção de normas tributária mais simples e menos burocráticas.

1.3. CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL

A percepção de que um Estado eminentemente predatório, com uma justiça fraca e pouco confiante conduz fatalmente a uma sobrecarga tributária e a uma situação geral de subdesenvolvimento da sociedade já é reconhecido por estudiosos e por administradores públicos. Entretanto, o Estado necessita dos tributos para a manutenção da máquina administrativa. Essa gera custos para atingir as suas metas, na condução de gestão pública que leve ao bem-estar social e ao desenvolvimento geral do país. Os tributos têm como fundamento inicial a manutenção da economia do país, cuja finalidade concentra a atenção às necessidades coletivas da população por educação, saúde, segurança, saneamento básico, lazer. A sociedade exige a oferta de qualidade desses serviços públicos em contrapartida ao pagamento dos impostos exigidos pelo governo.

Ao tratarmos o assunto de impostos no Brasil, verificamos que a carga tributária no Brasil é elevada, aprofunda a desigualdade e colabora para a evasão fiscal. Em artigo apresentado pelo IPEA e elaborado por Freitas Jr. e Cintra (2010), em um estudo realizado em 2010 no Banco Central, o Brasil ocupa a 150ª posição entre os países com mais tempo gasto para quitar os seus tributos, em uma média de 2,6 mil horas por ano, o que corresponde quase a 30% do tempo de trabalho anual. Esse percentual cai para quase 4,5% nos demais países da América Latina. Acrescido a isso, esse estudo verificou ainda que o custo para arrecadar esses impostos também possui um valor elevado, chegando a R\$ 11,3 bilhões em 2009 ou 1,35% da arrecadação total.

Nesse contexto, pode-se perceber que a evasão fiscal é um problema que permanece sombreando as economias de todos os países. São utilizadas diversas formas de combate à sonegação (como multas e prisões). Mesmo assim, esse fenômeno permanece significativo em diferentes cantos do planeta. Em 2006, a Grécia apresentou um índice de sonegação em torno de 40% de seu Produto Interno Bruto (PIB). A Itália, nesse mesmo período, apresentou um subdeclararão de sua atividade econômica em torno de 15%. Mesmo nos Estados Unidos, essa atitude de subdeclararão custou aos cofres públicos \$353 bilhões de dólares (TSAKUMIS; CURATOLA; PORCANO, 2007).

De modo a identificar o que efetivamente deve ser arrecadado pelo Estado, necessitamos inicialmente identificar alguns conceitos primordiais, como tributo, planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal.

A Constituição Federal do Brasil (1988), em seu art. 145, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Conforme disposto em nosso Código Tributário Nacional, Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Conforme também estabelecido na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, inciso I, bem como no Código Tributário Nacional (2012), em seu art. 97, o tributo é estabelecido em lei e somente poderá ser cobrado conforme estabelecido e plenamente vinculado ao previsto na legislação. Dessa forma, uma vez ocorrido o fato gerador previsto na legislação, o contribuinte não poderá se eximir de cumpri-lo. Em sentido oposto, não ocorrendo o fato gerador do tributo, não pode o Estado se impor e exigir o que não lhe é devido. Nesse sentido, surge o planejamento tributário, momento em que o contribuinte se utiliza das vias legais para minimizar o seu gasto tributário.

O planejamento tributário é a atividade desenvolvida nas empresas que, de forma preventiva, projeta os custos e benefícios tributários das negociações realizadas, tendo como base a legislação vigente, com o intuito de obter economia dos impostos (SOUZA; PAVÃO, 2012). Segundo Costa et al. (2013), o planejamento tributário consiste em diversas atitudes e tomadas de decisão econômico-fiscais do contribuinte cujo objetivo é a identificação da menor carga tributária legalmente possível aplicada na realização de um negócio ou investimento. Consiste em escolher em opções lícitas, aquela que traz o menor ônus tributário.

Trata-se de uma inteligência e percepção empresarial, na qual são analisados os negócios realizados pela empresa em cada uma de suas etapas, mensurando os custos tributários, suas obrigações e encargos atinentes a cada operação para, de modo legal, fazer a opção pela melhor maneira de anular, reduzir ou adiar o ônus tributário (SOUZA; PAVÃO, 2012).

De acordo com Pilati e Theiss (2016), o planejamento tributário é uma ferramenta bastante valiosa para as empresas no que concerne ao planejamento de gastos tributários, obtenção de redução parcial, total ou postergação desses gastos, e aumento do resultado operacional da organização.

Ainda segundo Souza e Pavão (2012), por desconhecimento do que significa o planejamento tributário, muitos empresários questionam o alto valor dos impostos e tem dificuldades financeiras para cumprir as suas obrigações tributárias, comprometendo a

identificação da viabilidade do negócio a ser realizado. Por outro lado, alguns empresários mais conscientes, com o intuito de diminuir a carga tributária imposta pelo Estado, bem como baseado no argumento de mercado competitivo acirrado e custos de produção elevados, se utilizam do planejamento tributário. Benício e Portela (2017) reforçam as etapas a serem seguidas pelo administrador de modo a otimizar o planejamento tributário, as quais passam pelo estudo minucioso da legislação aplicada ao ramo de atividade da empresa, além da análise individual caso a caso das vantagens e desvantagens na utilização das formas de tributação para o caso concreto.

Entretanto, Souza e Pavão (2012) destacam inicialmente a importância da mudança de pensamento, a abertura a alteração de rotinas e procedimentos. Para a realização desse trabalho, é imprescindível que haja profissionais capacitados e treinados para a realização, garantindo uma assessoria confiável por parte desse profissional e sua equipe especializada. Trata-se de um investimento e não um gasto financeiro.

Nesse sentido, é importante verificar a licitude do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, demonstrando os limites e diferenças dos atos praticados com o intuito de fraudar o Estado. De acordo com SANCHES (2006, p. 21), citado por Santos (2010), o planejamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. Trata-se do reconhecimento de um direito dos contribuintes, desde que realizado por meios legais.

O planejamento tributário pode ser associado a técnicas de elisão fiscal, decorrentes da própria lei ou de lacunas e brechas das mesmas, ou evasão fiscal, atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação praticados com o intuito de se furtar do pagamento de seus tributos. Em sentido amplo, o planejamento tributário está associado a um estudo mais aprofundado de diversas opções legais, utilizando-se de técnicas de reorganização societária e administrativa e não somente à elisão fiscal em sentido restrito, baseado em previsões legais e/ou lacunas da lei (MARTINS, 2017).

No campo da licitude, esse planejamento, no sentido de elisão fiscal, pode ser de duas espécies: elisão induzida pela lei e elisão por lacuna da lei. No primeiro caso, a própria legislação estabelece critérios de exclusão da incidência da tributação, tendo como base interesses nacionais ou regionais de política pública, como isenções com o intuito de fomentar

a indústria ou o emprego em determinada região. No segundo caso, ao contribuinte se vale de brechas no ordenamento jurídico não contempladas pelo legislador para se abster de pagar determinado tributo, tendo como fundamento que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo se não estiver previsto em lei (MOREIRA, 2003).

Segundo Yamashita (2005) citado por Kamilla e Santos (2020) essa diferença pode ainda ser identificada sob o critério de ilicitude (evasão fiscal) e licitude (elisão fiscal), bem como o critério temporal, onde os atos praticados antes da ocorrência do fato gerador são considerados elisão fiscal e os atos praticados após a ocorrência do fato gerador são considerados evasão fiscal. Moreira (2003) acrescenta que essa diferenciação pode ainda ser complementada pela licitude dos meios utilizados, ou seja, o encaixe perfeito entre os atos praticados e o ordenamento jurídico. A doutrina estrangeira faz essa distinção estritamente pela legitimidade dos instrumentos utilizados para essa economia tributária, sendo identificado como *Tax avoidance* a elisão e *Tax evasion* a evasão.

Segundo Paes e Oliveira (2016), países como os EUA e Inglaterra, por exemplo, seguem o ordenamento baseado no *common law* (ordenamento criado basicamente a partir de decisões anteriores e julgados e não codificado), diverso do Brasil, em que seu ordenamento pertence ao sistema de *civil law* (ordenamento jurídico baseado em códigos). Nessa linha, nesses países, a percepção da licitude ou não do negócio realizado é importante na identificação da evasão ou elisão tributária. O autor apresenta ainda formas de doutrina que orientam o ordenamento jurídico americano, como a i) doutrina da substância sobre a forma (*the substance over form doctrine*), na qual a intenção do negócio jurídico tem valor maior que as formalidades do ato, cabendo ao fisco a prerrogativa de considerá-la ou não caso haja indícios de má intenção, ii) doutrina do propósito negocial (*the business purpose doctrine*), casos em que o negócio jurídico é nebuloso e tendente somente à diminuição dos encargos tributários e diversos do propósito negocial da empresa e, iii) doutrina da transação-etapa (*the step transaction doctrine*), onde são considerados os aspectos do negócio como um todo e não em etapas independentes onde as empresas fogem do pagamento dos tributos, atribuindo a essas etapas ausência de valor econômico.

Em um estudo desenvolvido por Chen (CHEN et al., 2014) citados por Santana e Rezende (2016) sobre o impacto da elisão fiscal no valor das ações das empresas em vários países, inicialmente se previu, dentro de uma visão tradicional, que uma empresa preocupada com a minimização de riscos, a elisão teria um efeito positivo na sua valorização, mitigando a

transferência de recursos para o governo e maximizando o fluxo de caixa e retorno aos acionistas.

Em países cujo controle fiscal e legal é mais apurado, bem como a proteção ao investidor é maior, como os Estados Unidos, a relação elisão fiscal e valor da empresa tende a ser positiva. Entretanto, em países cujo controle fiscal é pouco, as instituições são fracas e há um nível de corrupção alto, a elisão fiscal tende a desvalorizar o valor das ações e desestimular os investidores, uma vez que há a possibilidade de utilização por parte de seus gerentes e acionistas dessa mesma prática na extração de riquezas em benefícios próprios. Porém, outra vertente analisada pelo autor sugere que o investidor comum se preocupa com os custos de modo que, ocorre um aumento do valor da empresa quando o lucro obtido pela elisão fiscal é superior ao custo não tributário.

Sob o prisma temporal, a compreensão do termo fato gerador torna-se fundamental para a identificação do nascimento da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu artigo 114 define fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, e em seu artigo 115 define o fato gerador da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Segundo Nogueira (1999), fato gerador é o conjunto de pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos. Somente após a ocorrência do fato que os elementos que compõem a situação fática se concretizam no mundo real, gerando as obrigações previstas na legislação como sujeitas à tributação. Já para Harada (2006), o fato gerador pressupõe uma situação abstrata prevista em lei que, no momento de sua ocorrência se transforma em situação concreta, surgindo a obrigação tributária. Nesse momento, há a identificação do sujeito passivo, bem como demais elementos da obrigação tributária, nascendo assim o relacionamento entre o contribuinte e o Estado.

Ampliando a identificação da ocorrência do fato gerador, nos casos de situações de fato, ocorre o fato gerador quando se verificam as circunstâncias factuais necessárias à produção dos efeitos dela decorrentes, bem como ocorre o fato gerador, nos casos de situação jurídica, no momento em que se constitui definitivamente o fato conforme estabelecido em lei (MACHADO, 2000). Assim, somente após a ocorrência do fato previsto em lei, cuja hipótese de incidência esteja elencada entre as previsões de tributação, poderá ser identificada a situação de elisão ou evasão fiscal.

O termo evasão fiscal representa A SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS propriamente dita, uma prática ilegal intencional para evitar o pagamento dos impostos devidos ao Estado, utilizando-se de mecanismos como omissão de receita, fraude de documentos ou simulação de operações.

A doutrina estrangeira se utiliza da ilicitude como forma de definição do que é a evasão fiscal. No momento em que se observa uma conduta do contribuinte no sentido de omitir informação ao fisco da efetivação do fato elencado na legislação como hipótese de incidência tributária, tendo como único objetivo o não pagamento de seus impostos, está caracterizada a evasão fiscal (GONÇALVES, 2019). A evasão fiscal, também identificada como *sonegação_fiscal*, consiste na utilização de mecanismos que contrariam a legislação tributária, com o intuito de se beneficiar ou a terceiros do não pagamento de seus tributos.

A evasão fiscal é um ato danoso que afeta o bem-estar da sociedade, dado que reduz o potencial arrecadatório do Estado. Mensurar o nível de sonegação no Brasil é um desafio para Estado. A identificação da arrecadação potencial em comparação com o efetivamente arrecadado constitui o gap tributário. A partir desses dados, o Estado tem condições de estabelecer os seus objetivos bem como esquematizar as políticas públicas necessárias para o combate à evasão fiscal.

A identificação da arrecadação potencial como referência para o estabelecimento das metas de atuação da Administração Tributária é a maior dificuldade para o ente arrecadador, vez que as variáveis que definem a base tributária advêm de informações muitas vezes subjetivas ou de difícil identificação, como por exemplo rendas, transações, rendimentos, sendo que tais dados podem ser informados pelo próprio contribuinte que omite as informações conforme sua conveniência e oportunidade. Outro dificultador da identificação da real base tributária é a elisão fiscal, a qual não pode ser mensurada.

A identificação do nível de sonegação passa por uma análise mais próxima do comportamento do contribuinte e quais são os reais propulsores que desencadeiam esse tipo de reação. Verificou-se que em países cuja carga tributária é baixa, como Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, o indivíduo opta pela sonegação com o propósito de aumentar os seus ganhos. Em países em desenvolvimento cuja carga tributária é mais pesada, o indivíduo opta por sonegar seus impostos como de manutenção e sobrevivência de seu negócio (CLEMENTE; LÍRIO, 2017).

Além disso, o índice de evasão fiscal está diretamente relacionado à capacidade do contribuinte em arcar com seus compromissos tributários, bem como da necessidade da

Receita em identificar o *quantum* dessa arrecadação não alcançada poderá ser revertida para os cofres públicos através da intensificação da fiscalização, da alteração da legislação ou o repensar das políticas públicas.

A definição do *quantum* da arrecadação potencial deixou de ser alcançada está baseada em situações que comprometem a entrada efetiva da arrecadação para o período analisado. Em alguns desses casos, como o contencioso administrativo e o contencioso judicial, a arrecadação pode ser postergada em função de uma divergência no entendimento sobre a procedência ou não daquela cobrança, bem como da demora na efetividade da cobrança judicial.

Outra forma de diminuição do valor arrecadado é a inadimplência. Tal fato está basicamente moldado em duas situações: a primeira é a declaração do imposto devido e a simples falta de recolhimento por falta de recursos, justificada pelos contribuintes como resultante da recessão da economia. Outra situação, a qual está cada dia mais comum, é a inadimplência em função de uma crença nos limites do alcance da máquina fiscalizatória, ou seja, a confiança na impunidade por inércia da administração pública.

2 IMPACTOS ECONÔMICOS DA SONEGAÇÃO NO DISTRITO FEDERAL

2.1 MAPEAMENTO DA ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL

O comportamento econômico do Distrito Federal se diferencia do restante do país, com características próprias por se identificar como Estado e Município, além de ser a capital do país. Conforme dados da CODEPLAN⁴, o PIB do DF variou entre 3,3% a 3,8% do PIB do Brasil no período de 2009 a 2017, caracterizando uma Unidade da Federação importante no cenário econômico do País. Considerando que, entre os grandes setores econômicos, o Distrito Federal tem como fonte de recursos principal o setor de serviços, esses números ficam ainda mais evidenciados.

Em uma análise da composição dos grandes setores no Brasil e no DF, comparativamente verificamos que, na média, enquanto no Brasil o Valor Adicionado Bruto (VAB) composto pela Agropecuária é 5,1%, pela Indústria é 24,8% e pelos Serviços é de 70%, no Distrito Federal a Agropecuária é de 0,4%, a Indústria é de 6,4% e os Serviços de 93,2%. Tal cenário é justificado: no que se refere à agropecuária, a pequena dimensão territorial explica a participação mínima no ramo, de modo que esse abastecimento é suprido pelos municípios do entorno do DF; quanto às indústrias, o parque industrial do Distrito Federal ainda encontra dificuldades para a sua expansão, tanto no que se refere a logística do transporte quanto na diversificação da oferta de energia e qualificação de mão de obra⁵; por fim, o setor de serviços no Distrito Federal é quem movimenta essencialmente a economia do DF, impulsionado pelo grande número de servidores públicos que aqui residem. Tendo em vista o caráter da cidade como sede do Governo Federal, dos grandes Tribunais e do Congresso Nacional, além da sede de diversos órgãos administrativos e bancos, o setor de serviços acaba por se adequar a essa realidade distrital, fornecendo serviços e produtos, com

⁴ <http://www.codeplan.df.gov.br/anuario-estatistico-do-distrito-federal/> acessado em 23/03/2020 - dados de constantes no Anuário Estatístico 2018 – cap. 15 – Contas Regionais 2018 e <http://www.codeplan.df.gov.br/produto-interno-bruto-do-df-pib/>

⁵ Júlio Miragaya em A indústria, o DF e seus mitos, <http://www.codeplan.df.gov.br/a-industria-o-df-e-seus-mitos/>

destaque para a Administração Pública, as Atividades Imobiliárias e as Atividades Financeiras.

Em análise do PIB sob a ótica da renda, as remunerações no Distrito Federal correspondem a uma média de 56%, em comparação com média do Brasil que é de 43%, ou seja, reflete a importância da participação do setor público nas contas do Distrito Federal. A renda alta do funcionalismo permite uma estabilidade na economia local e possibilidade de movimento promissor dos setores de serviço e comércio, que concentram em torno de 93% da economia⁶.

A análise do desempenho da arrecadação do DF está moldada nos tributos ICMS, ISS, Simples Nacional, IRRF, IPTU, TLP, ITCD, ITBI e IPVA. Em análise do impacto de cada um desses tributos no cômputo da arrecadação total do DF, verificamos que o comércio varejista, serviços e IRRF são os segmentos que contribuem para o fomento da receita distrital.

Na Tabela 1, são apresentados os valores da arrecadação do DF desde o ano de 2000 até 2017, separados por tributo.

Tabela 1 – Distrito Federal histórico da receita tributária 2000-2017

Ano/ Mês	ICMS	ISS	Simples	IRRF	IPVA	IPTU/T LP	ITBI	ITCD	Outras taxas 1	Total receita tributária
2000	1.405,97	239,24	13,90	nd	103,61	173,93	38,28	6,93	3,23	1.985,09
2001	1.590,97	291,23	18,60	nd	128,97	185,83	37,42	6,51	6,43	2.265,96
2002	1.793,78	333,04	22,51	nd	157,38	200,34	49,53	6,57	7,52	2.570,65
2003	2.193,19	381,66	27,25	nd	172,16	221,29	53,18	9,60	11,32	3.069,63
2004	2.600,52	453,54	31,05	nd	215,64	264,67	59,48	10,43	11,90	3.647,22
2005	2.916,04	555,46	38,63	nd	266,05	296,83	71,00	12,19	12,14	4.168,33
2006	3.290,89	607,58	41,60	nd	318,78	325,48	91,57	14,94	20,03	4.710,87
2007	3.433,54	636,47	66,05	nd	373,40	351,03	121,35	20,77	27,25	5.029,86
2008	3.940,16	675,48	110,22	nd	448,45	414,35	148,65	25,55	41,00	5.803,86
2009	3.980,36	737,52	144,17	nd	536,03	445,52	172,53	25,69	31,98	6.073,80
2010	4.491,78	814,40	192,38	1.475,73	547,63	483,26	200,08	33,23	29,03	8.267,50
2011	5.008,75	941,31	221,40	1.729,57	622,81	530,27	208,68	38,65	51,84	9.353,26

⁶ <http://www.anuariododf.com.br/economia/economia-3/>

Tabela 1 – Distrito Federal histórico da receita tributária 2000-2017

Ano/ Mês	ICMS	ISS	Simples	IRRF	IPVA	IPTU/T LP	ITBI	ITCD	Outras taxas 1	Total receita tributária
2012	5.494,10	1.083,34	253,74	1.957,90	554,37	564,34	276,62	53,01	59,65	10.297,05
2013	5.987,38	1.238,75	275,99	2.165,09	598,89	629,82	329,70	153,15	65,05	11.443,80
2014	6.540,46	1.375,36	312,77	2.612,01	696,59	657,02	318,06	89,09	64,63	12.666,00
2015	6.481,46	1.459,92	339,87	2.862,95	782,04	713,23	306,01	133,42	76,57	13.155,46
2016	7.375,55	1.503,03	347,90	2.858,09	918,69	839,24	322,86	109,20	80,60	14.355,15
2017	7.557,72	1.623,39	369,30	2.790,54	993,06	862,99	368,60	138,87	75,27	14.779,73

Fonte: Boletim da receita arrecadada/DIRAR/SUREC/SEF e SIGGO/DF para IR e ISS Substituição tributária via SIGGO.

Nota 1 – Taxa de fiscalização de obras; taxa de fiscalização de uso de área pública; taxa de vigilância sanitária; taxa ambiental; taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento; taxa de fiscalização de anúncios; taxa de expediente; taxa de cemitério; taxa de fiscalização, prevenção e extinção de incêndio e pânico;

2 – nd – dado não disponível;

3- Valores correntes em R\$ milhões.

Elaboração: Núcleo de análise e projeção econômico-tributária/COPET/SUREC/SEF.

Em uma primeira visualização, podemos perceber que os impostos diretos compõem a maior base arrecadatória e são os impostos que mais são passíveis de evasão fiscal. São impostos declarados pelo contribuinte, cujas informações sobre a real capacidade de arrecadação remetem à necessidade de conhecimento da cadeia de produção até se chegar ao consumidor final, no caso do ICMS ou o conhecimento do serviço prestado, no caso do ISS. No caso do Simples Nacional, o imposto repassado ao DF se refere também à parcela deste de ICMS e ISS.

O percentual de participação do ICMS na arrecadação total do DF comparando com o Produto Interno Bruto do DF gira em torno de 3% e 3,5%. O Produto Interno Bruto é o indicador que melhor analisa o desempenho de uma economia, uma vez que realiza uma sintetização de toda a cadeia de geração de renda e produção de uma determinada região, dentro de um período específico. São contabilizados todos os itens de produção de bens e serviços finais das empresas, governo, famílias e instituições sem fins lucrativos. Nele são mostrados os mecanismos das atividades produtivas e econômicas, podendo ser inferido pela ótica da oferta e da produção ou oferta, pela ótica da despesa ou demanda ou pela ótica da renda.

Com base nesses dados, a identificação da realidade histórica da economia do Distrito Federal mostra o desempenho de cada setor produtivo ao longo do período, identificando as

possíveis alterações de comportamento dos contribuintes face às intervenções e atuações do Governo. De posse dessas informações, os setores de acompanhamento da receita distrital têm mais dados para uma possível mensuração da arrecadação potencial do DF.

A explanação da situação econômica do Distrito Federal ao longo desse período se justifica pela tentativa de identificação do comportamento do contribuinte face às alterações econômicas no âmbito nacional e local.

2.2 A TRIBUTAÇÃO NO DF E FORMAS DE ATUAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO

A legislação tributária do Distrito Federal tem como normas gerais o Código Tributário do Distrito Federal – Lei Complementar nº 04, de 30 de dezembro de 1994 (DISTRITO FEDERAL, 1994). Essa lei tem como escopo normas gerais aplicáveis aos tributos de competência do Distrito Federal e ao exercício do poder de tributar, sem prejuízo na aplicação de normas específicas relacionadas aos tributos de ICMS e ISS, objeto do presente estudo.

Na legislação são estabelecidos os fatos geradores do imposto, entre eles a saída de mercadoria do estabelecimento ou prestação de serviços. No momento da saída de mercadorias ou a prestação de serviços o contribuinte deve obrigatoriamente emitir o documento fiscal correspondente. A não emissão do documento fiscal enseja a lavratura de Auto de Infração com multa de 200% por ser considerado sonegação de impostos, além de acréscimos de juros e correção monetária.

Sonegação de impostos é o não pagamento dos tributos devidos, seja por meio de declarações fraudulentas, seja por meio de omissão de informações ou prestação de informações que não refletem a realidade da operação comercial. Nesse sentido, pode ocorrer a má-fé efetivamente ou algum erro na identificação do imposto devido.

Vários são os argumentos do contribuinte para o não pagamento de seus tributos. Excesso de impostos e taxas, complexidade da legislação, prejuízo à concorrência, má aplicação do Governo do imposto pago pelos contribuintes são os mais utilizados.

De qualquer forma, uma vez identificado o não cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, a atitude do Fisco é cobrar o adimplemento de seus impostos. Porém, alguns casos, antes da lavratura do auto de Infração o contribuinte é notificado da existência de inconsistências nas suas declarações, através do Malha Fiscal/DF.

No Distrito Federal o Malha Fiscal/DF foi instituído através da Portaria SEF nº 132, de 29/08/2012 (DISTRITO FEDERAL, 2012). Trata-se de um Sistema de Gestão da Regularidade Fiscal dos Contribuintes do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) do Distrito Federal, destinado a integrar os procedimentos de verificação quanto à consistência das informações econômico-fiscais, próprias ou obtidas de terceiros, relativas aos contribuintes inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CF/DF.

As informações econômico-fiscais fornecidas pelos contribuintes inscritos no CF/DF são submetidas a processamentos que indiquem sua integridade, veracidade, consistência, bem como o regular cumprimento das obrigações principais e acessórias.

As informações fiscais são transmitidas em meio eletrônico para o banco de dados da Secretaria de Fazenda do DF. De posse dessas informações, são realizados cruzamentos de dados e apuradas as eventuais divergências. Essas divergências são expostas para o contribuinte individualmente através de ambiente de comunicação eletrônica. O contribuinte é comunicado eletronicamente e intimado a proceder à regularização do imposto devido ou correção dos dados no caso de erro de envio no prazo de 30 dias. Durante esse prazo, cabe ao contribuinte entrar em contato via web para a solução dos eventuais problemas, sob pena de denegação das notas fiscais eletrônicas e suspensão de inscrição. Nesse momento, ocorre a interação entre o contribuinte e o agente fiscalizador, buscando através de diálogo os modos previstos em lei de solução dos problemas.

Após essa tentativa de solução amigável das divergências encontradas pela Fisco, não ocorrendo a resolução dos problemas e permanecendo as divergências, esses contribuintes são encaminhados para a auditoria propriamente dita.

Na auditoria, com a lavratura do Termo de início de Fiscalização o contribuinte é notificado da perda de espontaneidade, ou seja, fica impedido de qualquer medida corretiva de livros e declarações, bem como é notificado a apresentar eventuais documentos comprobatórios das transações efetuadas. Em alguns casos, tendo em vista o advento de documentos enviados eletronicamente à Secretaria de Economia, o contribuinte é notificado a ratificar ou não as informações constantes nos bancos de dados do Fisco.

Com a conclusão da auditoria e identificação da sonegação fiscal praticada pelo contribuinte cabe à fiscalização a utilização dos meios previstos em lei para a cobrança do imposto devido. A lavratura do auto de infração é considerada a medida mais grave de

intervenção da fiscalização. Entretanto, a repercussão do uso desse instrumento de cobrança fiscal pode não render o resultado que se espera do contribuinte de correção das suas irregularidades e pagamentos do imposto devido.

Considerando a diversidade das formas de sonegação fiscal, a mensuração da eficiência do auto de infração na alteração do comportamento do contribuinte é um trabalho árduo. Fazer uma análise desse comportamento do contribuinte baseado somente no aumento da arrecadação cujo foco são os resultados dos pagamentos obtidos com a autuação não reflete a realidade desse instrumento.

Para se ter uma real noção do efeito do auto de infração na alteração de comportamento do contribuinte entendo ser necessária a análise do contexto em que se encontrava o contribuinte antes do feito e após a intervenção da fiscalização. O contribuinte pode se eximir de seus tributos em vários momentos e de diferentes maneiras, mas algumas obrigações acessórias são fundamentais para a garantia da obrigação principal, entre elas a obrigatoriedade de emissão do documento fiscal.

Conforme estabelecido na lei 1.254/96 (DISTRITO FEDERAL, 1996) em seu artigo 65, inciso V, alínea b, a não emissão do correspondente documento fiscal é passível de multa por sonegação fiscal cobrada através da lavratura do auto de infração. Após a lavratura do auto de infração o contribuinte pode: a) efetuar o pagamento do valor constituído no auto de infração; b) parcelar esse débito; c) impugnar por inconformidade com algum dado apresentado pelo auditor; ou d) não tomar nenhuma atitude e ser declarado revel, sendo encaminhado para inscrição direta em dívida ativa. Após a inscrição em dívida ativa, cabe à Procuradoria do Distrito Federal a execução da dívida. Segundo dispõe o artigo 201 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Nesse caminho, após a autuação, não necessariamente ocorre o ingresso do crédito constituído pelo auto de infração. Segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)⁷, no ano de 2018, a dívida ativa total da União chegou a R\$ 2,196 trilhões, em um total de 4,6 milhões de devedores, sendo que 44,8% dessa dívida foi considerada irrecuperável. A Procuradoria define a dívida como irrecuperável ou de difícil recuperação

⁷ http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf

quando a situação econômica do devedor não oferece capacidade suficiente para pagamento integral de suas dívidas dentro do prazo de 5 (cinco) anos. Além disso, pode ser considerado irrecuperável os débitos inscritos a mais de 15 (quinze) anos, sem garantias ou suspensão de prazos, suspensos por decisão judicial há mais de 10 (dez) anos, de devedores que decretaram falência, recuperação judicial, entre outros.

Essa dívida, no entanto, se concentra em 28 mil grandes devedores, em um montante de R\$ 1,4 trilhão (62%) e o restante dividido entre 4,6 milhões de devedores.

No caso do Distrito Federal, até 2019, a Dívida Ativa corrigida alcançou a cifra de R\$ 33.242.492.291,20, distribuídos em 2.979.844 registros, sendo 315.596 pessoas físicas e 85.657 pessoas jurídicas⁸.

Desse montante, o equivalente a R\$ 19.457.534.942,16, ou seja, 59% tem como origem do débito Autos de Infração para pessoas jurídicas, estando 89,29% desses ajuizados. Dos valores correspondentes a autos de infração inscritos em dívida ativa, pessoa física e jurídica, apenas 6,2% estão concentrados em dívidas acima de R\$ 1.000.000, totalizando R\$ 18.553.015.915,82⁹. Ou seja, um número bastante expressivo de contribuintes que foram autuados e não efetivaram o recolhimento do imposto, muito menos das multas e juros. Esses números são impressionantes e aparentemente demonstram que o contribuinte não se sente tendente a recolher os seus tributos regularmente pois, uma vez pego em fiscalização e autuado, o prazo para execução fiscal pode chegar até a 10 anos.

Em auditoria¹⁰ realizada pela Controladoria Geral do Distrito Federal – CGDF, nos valores acumulados nos anos de 2011 a 2016 referentes à Dívida Ativa houve um crescimento médio anual de aproximadamente 21,57%, perfazendo um total do período de um crescimento de 165,09%.

No mesmo relatório de auditoria, foram apresentados dados referentes aos parcelamentos realizados pelos contribuintes inscritos em dívida ativa no ano de 2016, tanto os referentes a dívidas tributárias ajuizadas e não ajuizadas, quanto a dívidas ativas não tributárias, também ajuizadas e não ajuizadas. Do total da dívida, 12,27% foram parceladas.

Tabela 2 - **Histórico de Valores Acumulados da Dívida Ativa**

Grupo de DA com parcelamento	Total Dívida Ativa					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016

⁸ Informações extraídas de Painel Qlikview da Secretaria de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF.

⁹ Idem

¹⁰ Relatório de Auditoria nº 01/2018 – DAFI/COMOT/COGEA/SUBCI/CGDF

Tabela 2 - Histórico de Valores Acumulados da Dívida Ativa

Grupo de DA com parcelamento	Total Dívida Ativa					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
DA Tributária - Não Ajuizada	602.757,75	874.346,06	918.398,75	845.611,12	1.979.134,64	3.212.769,12
DA Tributária - Ajuizada	8.517.590,77	10.429.474,98	12.214.291,06	14.853.899,66	17.668.023,67	20.799.420,60
DA Não Tributária - Não Ajuizada	23.323,55	38.164,66	27.785,93	33.956,58	33.897,77	89.891,68
DA Não Tributária - Ajuizada	393.550,24	522.442,53	650.840,87	823.937,81	1.020.178,79	1.180.039,80
Total	9.537.222,31	11.864.428,23	13.811.316,62	16.557.405,18	20.701.234,86	25.282.121,21
Cresciment o estoque da DA em relação ano anterior	-	24,40%	16,41%	19,88%	25,03%	22,13%

Elaborado pela Controladoria-Geral do Distrito Federal – CGDF.

Fonte: Memorando nº 59/2017 – NUDAT/GEDAT/CCALT/SUREC/SEF, de 30/05/2017 (Resposta AS nº 02/2016).

Números do SITAF: Período analisado: 12/2011 a 12/2016.

Nota: 1 - Valores em R\$ milhares;

2 – DA – Dívida ativa

Tabela 3 - Dívida Ativa – Parcelamentos

Grupo de DA	Total DA (R\$)	Total Parcelamentos (R\$)	Percentual parcelado em relação ao total da DA (%)	Total de inscrições em DA
DA Tributária - Não Ajuizada	3.212.769,12	1.125.646,85	35,04%	885.729
DA Tributária - Ajuizada	20.799.420,60	1.875.733,96	9,02%	1.684.664
DA Não Tributária - Não Ajuizada	89.891,68	21.793,77	24,24%	9.822
DA Não Tributária - Ajuizada	1.180.039,90	79.282,68	6,72%	46.888

Total	25.282.121,30	3.102.457,26	12,27%	2.627.103
--------------	----------------------	---------------------	---------------	------------------

Elaborado pela Controladoria-Geral do Distrito Federal - CGDF.

Fonte: Relatório Contábil da Dívida Ativa – 01/12/2016 a 31/12/2016, extraído do SITAF (Conforme e-mail de 06/06/2017, do Chefe do Núcleo de Gestão do Cadastro da Dívida Ativa – NUDAT).

Nota: 1 - Valores em R\$ milhares;

2 – DA – Dívida ativa

3 – Posição em 31/12/2016

Outro dado interessante desse relatório é que do total de inscritos na dívida ativa (2.627.103), sejam tributárias ou não tributárias, os 100 maiores devedores – Pessoa Física ou Jurídica – são responsáveis por 32,43% do total da dívida com o Distrito Federal, perfazendo um montante de R\$ 8.197.112.620,51, atualizados até 31/12/2016, sendo a mais antiga do ano de 1987 (pessoa jurídica) e do ano de 1986 (pessoa física).

Considerando que o percentual médio anual de recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa em moeda corrente e precatórios, apurado pela auditoria da CGDF entre os anos de 2011 e 2016, é de 3,18%, a eficácia da inscrição em dívida ativa no que se refere ao recebimento dos valores fica bastante comprometida. Analisando os dez maiores devedores pessoa jurídica informados no relatório, verificamos que as dívidas cresceram em torno de 3 ou 4 vezes o montante inicial, tornando-se irrecuperáveis. Verificamos ainda que, dentre os contribuintes analisados nessa pesquisa, diversos estão entre os cem maiores devedores do Distrito Federal.

Acrescido ao valor da dívida, a dificuldade na quitação dos débitos passa pela tramitação do processo em si. Segundo informações da Procuradoria Geral do Distrito Federal – PGDF¹¹, a execução fiscal é um processo demorado, dispendioso e totalmente vinculado às determinações processuais legais, conforme pode ser visto na descrição do fluxo geral do Processo de Execução Fiscal, bem como o fluxo modelado é apresentado no Anexo 2¹².

A cobrança da dívida pode ser por via administrativa, como protesto e negativação – mais rápido, ou por via judicial, através da execução fiscal – mais demorado. Por via administrativa, a Lei Complementar nº 904 de 28 de dezembro de 2015, regulamentada pelo Decreto nº 38.650, de 27 de novembro de 2017, estabeleceu os critérios para a cobrança, dentre eles o prazo de 120 dias após a inscrição da dívida ativa para as hipóteses de regular processo administrativo fiscal de natureza contenciosa.

¹¹ Inteligência Artificial em Execução Fiscal - http://www.pg.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/06/IAExecucaoFiscal_Cenarios.pdf

¹² <http://www.pg.df.gov.br/inteligenciaartificial/>
http://www.pg.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/06/IAExecucaoFiscal_Cenarios.pdf

Por via judicial, o instrumento legal para a cobrança dos débitos inscritos em dívida é a através da execução fiscal. Em estudo realizado pelo IPEA¹³ foram identificadas as etapas básicas do fluxo de execução fiscal: citação, defesa, penhora e leilão, resultado, arrecadação e êxito de defesa. Foi identificado ainda que o tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal é de 8 anos, 2 meses e 9 dias. Essa demora na conclusão da execução é resultado da burocracia, excesso de formalidades e gerenciamento processual antiquado, contribuindo para a morosidade e tendência à prescrição.

Essa informação nos remete ao questionamento objeto desse estudo que é a eficácia do auto de infração no que se refere ao recebimento do crédito constituído, ainda mais aplicado a contribuintes que já são reincidentes na prática de sonegação e com valores exorbitantes sendo cobrados em dívida ativa.

Em acréscimo, a legislação concedeu a possibilidade de extinção da punibilidade em relação ao crime de sonegação fiscal quando houvesse o pagamento do tributo, partido da premissa que o prejuízo ao erário estaria reparado, sem a necessidade de dar continuidade ao processo penal. Ocorre que tal posicionamento contribui para a sensação de impunidade que prejudica o Estado e, por conseguinte, toda a sociedade. A possibilidade de aceitação desse tipo de comportamento prejudica a força da atuação da fiscalização pois incute no indivíduo sonegador o pensamento que aquela ação não gera maiores consequências além do pagamento do imposto retardado pelos recursos judiciais.

O motivo primordial da atuação consiste na recuperação dos valores de receita omitidos pelo contribuinte, porém também preza pela alteração de comportamento no sentido de arcar com o cumprimento de suas obrigações tributárias. Além disso, reforça o efeito educativo em relação aos contribuintes que praticam o mesmo modo de agir, mas que ainda não foram alcançados pela fiscalização. Essa mudança de comportamento passa pela decisão de não mais sonegar face à percepção da probabilidade de ser autuado e as penalidades impostas. Nesse sentido, o contribuinte que foi pego sonegando e foi autuado, em tese, deveria ter um comportamento futuro condizente com o disposto na legislação, declarando corretamente os seus impostos.

Em dados da Secretaria de Economia do Distrito Federal, entre os meses junho/2018 a outubro/2019, foram lavrados em torno de 2100 autos de infração. Dos autos saneados, em

¹³ Comunicado do IPEA nº 83 -

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7872:execucao-fiscal#:~:text=O%20estudo%20in%C3%A9dito%20apontou%20que,5671%20dias%2C%20quase%2016%20anos. Publicado em 04/04/2011.

torno de 23% foram pagos ou parcelados, 18% foram impugnados e 60% foram inscritos em dívida ativa por terem sido considerados revéis, ou seja, não se pronunciaram no prazo de 30 dias. Por outro lado, em termos de valores constituídos, o valor pago ou parcelado corresponde a 1% do total arrecadado nesse período para esses autos, em comparação aos valores inscritos em dívida que giram em torno de 99%.

O percentual de 23% de quantidade de autos pagos ou parcelados demonstra um cenário menos drástico do que a visão do volume de autos inscritos em dívida ativa. Porém, quando analisamos os valores que efetivamente entraram nos cofres públicos advindos dos autos de infração lavrados nesse período, os números são chocantes. Verificamos que quanto mais altos são os valores dos autos de infração lavrados, menores as chances de ingresso dessa receita nos cofres do Estado.

Nesse sentido, podemos pensar que esses dados são importantes como instrumentos de políticas de ação, direcionando o gestor na escolha da melhor estratégia de atuação da fiscalização na busca do resultado mais eficaz, seja talvez na autuação em períodos menores e em auditorias mais pontuais. Essa análise realizada parte do resultado da autuação em si, relacionada ao trâmite do auto de infração e sua repercussão no processo administrativo fiscal até a inscrição em dívida ativa. Entretanto, necessitamos realizar uma análise da alteração do comportamento do contribuinte relacionada ao seu comportamento fiscal.

3 IDENTIFICAÇÃO DO MODELO ESTUDADO

3.1 ESCOLHA DO PROJETO

Atualmente, conforme dados do Cadastro de Contribuintes do Distrito Federal, das empresas ativas, 58.309 são empresas normais, 77.117 são empresas optantes pelo Simples Nacional, em um total de 135.426 empresas. Além dessas, 172.815 são empresas optantes pelo SIMEI¹⁴. Cada uma dessas empresas possui as suas características que definem o modo como atuam no mercado, como reagem às variações econômicas, bem como à atuação da fiscalização tributária na cobrança dos impostos devidos.

Várias são as iniciativas por parte da Administração Tributária no combate à sonegação de impostos, tanto no sentido de utilização de novas ferramentas quanto na formulação de normas que possibilitam esse avanço no modo de agir. A permuta de informações entre os entes federados, previstos em lei, permite que haja uma percepção maior do movimento contábil e faturamento real do contribuinte.

A utilização de meios de pagamento eletrônico tem crescido muito nos últimos anos. Segundo dados da Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Crédito e Serviços – ABECS em 2009, dos valores transacionados, 31,5% (R\$ 640 bilhões) utilizavam como meio de pagamento saques em dinheiro, 49% (R\$ 1 trilhão) em cheques compensados e apenas 19,5% (R\$ 400 bilhões) utilizavam cartões. Já em 2018, houve uma inversão, os valores transacionados com cheque passaram para 22% (R\$ 820,6 bilhões), os saques em dinheiro para 36,5% (R\$ 1,36 trilhões) e os com cartões cresceu para 41,5% (R\$ 1,55 trilhões). Desses, somente a utilização de cartão na modalidade crédito (R\$ 965,5 bilhões) já superou o montante de cheques compensados. Também nas compras não presenciais o volume movimentado pelo cartão de crédito tem aumentado nos últimos 3 anos. Nesse estudo, a ABECS contabilizou que no Distrito Federal, no ano de 2019, R\$ 160 bilhões foram transacionados utilizando a modalidade cartão, um incremento de 65,7 bilhões (+19,2%) em relação ao ano anterior.

O interesse pela verificação dessas informações surgiu alguns anos antes. Em 1998, foi editado o Convênio 01/98 – CONFAZ (BRASIL, 1998), o qual dispôs sobre a obrigatoriedade de uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) pelos contribuintes enquadrados nos

¹⁴ SIMEI – Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos do Simples Nacional.

moldes ali previstos. Nesse Convênio, em sua cláusula quarta, houve a obrigatoriedade de integração dos comprovantes de vendas do cartão com o equipamento ECF, de modo que no ato da efetivação do pagamento, o cupom fiscal fosse emitido automaticamente. Porém, a ideia de realizar o cruzamento de informações dos valores das vendas realizadas com cartão de crédito ou débito passava pela necessidade do próprio contribuinte solicitar às administradoras de cartão o seu movimento de vendas para atender às notificações expedidas pela fiscalização.

Em 2001, foi editado o Convenio ECF nº 01/01 (BRASIL, 2001), no qual o contribuinte usuário de ECF em substituição à exigência prevista na cláusula quarta do **Convênio ECF 01/98** (BRASIL, 1998), poderia optar, uma única vez, por autorizar a administradora de cartão de crédito ou débito, a fornecer às Secretarias de Fazenda, Finanças, ou Tributação dos Estados, do Distrito Federal e à Secretaria da Receita Federal, o seu faturamento.

A partir da publicação da Lei Complementar nº 772, de 17 de julho de 2008 (DISTRITO FEDERAL, 2008), a qual estabelece a obrigatoriedade de as administradoras de cartões de crédito, débito ou similares prestarem informações relativas às operações e prestações realizadas por contribuintes do Distrito Federal, essas informações passaram a ser recepcionadas pela Secretaria mensalmente, alimentando um banco de dados robusto e consistente.

Desse modo, em 2009 surgiu o Projeto Cartão. Esse projeto, ainda vigente atualmente, identifica eventuais divergências nas declarações do contribuinte através do cruzamento das informações apresentadas pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito com os Livros Fiscais Eletrônicos apresentados pelos contribuintes. Por tratar-se de fiscalização com um objetivo específico e pontual, recebeu a nomenclatura de Auditoria Especial Concentrada (AEC) – Projeto Cartão.

Esses cruzamentos têm a sua robustez por tratar-se de informações prestadas pelas administradoras de cartão das transações efetuadas pelo contribuinte, identificadas e autenticadas de modo a garantir a procedência dessas operações. Por outro lado, as informações constantes nos Livros Fiscais Eletrônicos são originárias de declarações prestadas pelo próprio contribuinte. Essas características garantem clareza de dados, contestabilidade reduzida e facilidade de apuração do imposto devido.

As empresas incluídas no Projeto Cartão foram selecionadas conforme análise de banco de dados da Programação Fiscal, obedecendo critérios estabelecidos conforme

oportunidade e conveniência da Administração Tributária, bem como objetivo a ser alcançado com aquela autuação. Esses critérios são variados, mas todos têm como foco principal alcançar o maior valor crédito tributário, no sentido de custo benefício.

Inicialmente, nesse projeto, o foco da fiscalização estava nas empresas consideradas normais, ou seja, não optantes pelo regime de Simples Nacional em função do volume do imposto a ser constituído. A partir de 2016, empresas optantes pelo regime citado passaram a fazer parte do rol de empresas a serem auditadas em um projeto denominado SimplesCard, tendo como característica o cruzamento de informações prestadas pelas administradoras em confronto com as informações prestadas à Receita Federal através do PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples) do faturamento realizado pela empresa no período.

3.2 ESCOLHA DOS CONTRIBUINTES E ABRANGÊNCIA DAS VERIFICAÇÕES

Para a realização deste estudo, inicialmente foram selecionados os autos de infração lavrados a partir de 2009 até 2019, restrito às auditorias AEC – Projeto Cartão, considerando as autuações com valor de crédito constituído maior que R\$ 1.000,00 (mil reais). Foram identificados 1756 autos de infração, distribuídos entre 1357 contribuintes, entre empresas com forma de apuração normal e empresas optantes pelo regime apuração do Simples Nacional¹⁵.

Considerando que a necessidade de limitação da abrangência de análise de cada contribuinte, optamos por verificar o comportamento do contribuinte, comparando o seu faturamento nos doze meses anteriores à autuação com os doze meses seguintes à autuação. Desse modo, na depuração dos contribuintes a serem analisados, foram excluídos os contribuintes que estavam baixados ou cancelados no momento da autuação. Essa exclusão se justifica porque esses contribuintes não possuíam faturamento nos períodos estudados, impossibilitando a realização da análise. No mesmo sentido, foram excluídos também os

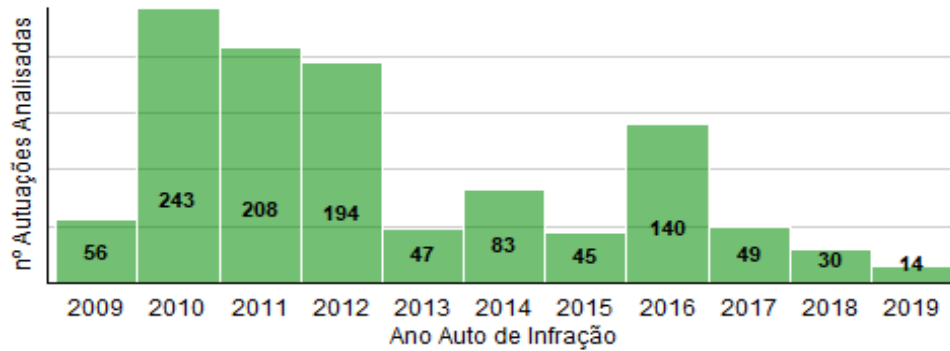
¹⁵ A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, com objetivo de simplificar a constituição e administração tributária das empresas pequenas através da união dos principais tributos e contribuições federais, além do ICMS (Estadual) e ISS (Municipal). As empresas optantes pelo regime de apuração do Simples Nacional utilizam os sistemas da Receita Federal para declaração de seu movimento fiscal e contábil, além das declarações devidas ao Fisco da Secretaria de Economia do DF. Possuem alíquotas próprias, diferenciadas por faixas de faturamento.

contribuintes que não tiveram movimento de vendas no cartão no período limite de doze meses antes da autuação por falta de objeto de análise.

Por último, tendo em vista a adesão do Distrito Federal ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, foi instituído no Distrito Federal a Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS-IPI através do Decreto nº 39.789 de 26 de abril de 2019 (DISTRITO FEDERAL, 2019) a partir de 01 de julho de 2019. Entretanto, a recepção das informações dos livros fiscais foi adiada para novembro de 2019 através da Portaria nº 258, de 06 de agosto de 2019 (DISTRITO FEDERAL, 2019), prejudicando a certeza de envio dos livros eletrônicos e consequentemente, do volume correto das informações a serem analisadas. Desse modo, optamos por retirar da análise os contribuintes cujos autos de infração foram lavrados até um ano antes do último livro fiscal enviado no formato anterior ao SPED, ou seja, retiramos os autos lavrados de 01 de julho de 2018 a 31 de dezembro de 2019. Essa exclusão se justifica pela impossibilidade de obtenção de dados de comparação do faturamento de um ano antes e um ano após a autuação. Por fim, restaram 800 contribuintes a serem analisados, de autos de infração lavrados de julho de 2009 a junho de 2018. Desses contribuintes, identificamos 1109 autos lavrados no período.

Os primeiros autos lavrados pelo Projeto são de julho de 2009. Nos anos seguintes, foram sendo identificados cada vez mais contribuintes com diferenças entre o declarado nos livros fiscais e as informações apresentadas pelas Administradoras de Cartão. No gráfico 1 podemos visualizar essa demanda. Verificamos que no ano de 2010 houve o maior número de autuações com 243 casos, seguido de 2011 com 208 e 2012 com 194. Nos anos seguintes houve queda das autuações, sendo o Projeto Cartão substituído por outros projetos de fiscalização. Em 2016 surgiu o SimplesCard, uma seleção de empresas optantes pelo regime de apuração do Simples Nacional, também dentro do Projeto Cartão, o que justifica o aumento dos casos de autuações. Entretanto, ao analisarmos o gráfico 2 com os valores constituídos pelos autos de infração lavrados no Projeto Cartão, verificamos que em 2010, apesar do número maior de autuações, os valores foram inferiores aos anos seguintes, com exceção do ano de 2015 e 2017.

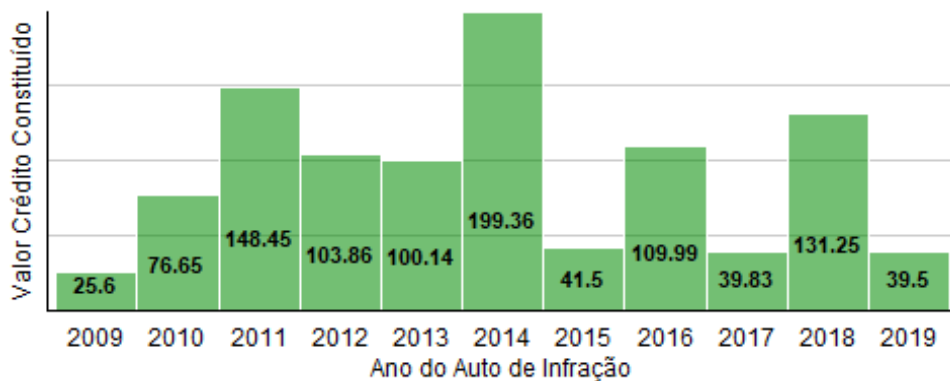
Gráfico 1 - Quantidade de Autuações Analisadas Projeto Cartão



Elaborado pela autora

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF

Gráfico 2 - Valor do Crédito Constituído



Elaborado pela autora

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF

No Projeto Cartão o valor total do crédito constituído inicialmente foi em torno de R\$ 1.016.138.919,55 (Um bilhão, dezesseis milhões, cento e trinta e oito mil novecentos e dezenove reais e cinquenta e cinco centavos). Nesse montante estão incluídos os valores: imposto devido, multa de 200%, juros, correção monetária e multa acessória, valores que compõem o total de crédito constituído através do auto de infração. Esses valores foram escalonados ao longo do período de 9 anos. (10)

Na realização dessa auditoria, os contribuintes são notificados a apresentar os documentos fiscais correspondentes àquelas transações comerciais e/ou justificar eventuais inconsistências das informações prestadas pelas administradoras.

Essas inconsistências encontradas refletem com exatidão a situação de sonegação de impostos, tendo em vista que apresenta a venda sem a emissão da nota fiscal, dirimindo qualquer argumentação do contribuinte sobre eventuais erros ou equívocos na escrituração de seus livros fiscais. Uma vez detectada essa diferença advinda da não emissão do documento

fiscal, dentro de devido processo legal e direito à ampla defesa do contribuinte, poucos são os argumentos do contribuinte que justifiquem essa diferença.

4 IDENTIFICAÇÃO E VALORAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DE ESTUDO

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

4.1.1 Análise do contribuinte selecionado

A sonegação de impostos é uma prática comum, disseminada em todos os países. Entretanto, o foco da administração tributária aos poucos vem se voltando não para o valor do crédito sonegado, que sempre será importante, porém mais voltado para a identificação, o mapeamento do perfil de quem sonega.

De forma gradual e progressiva, as administrações tributárias têm se movimentado no sentido de modernização das práticas de gestão tributária, focando na avaliação e monitoramento do comportamento dos contribuintes, em busca de uma proximidade maior com o fato gerador do imposto, com o contribuinte, com as necessidades da administração tributária, minimizando as práticas prejudiciais e estimulando o bom comportamento. Esse tipo de abordagem tende a inibir o mau pagador e estimular quem tem interesse em agir corretamente.

Esse mapeamento do contribuinte permite que a administração tributária seja mais eficiente, mais pontual e assertiva, buscando desenvolver políticas de valorização da conformidade fiscal dos contribuintes e desencorajamento às práticas de descumprimento das obrigações fiscais.

De modo a traçar um perfil do tipo de contribuinte atuado nesse Projeto foram identificadas algumas características que serão analisadas conforme resumido no Quadro 1:

Quadro 1 - Características Principais dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

Características	Definição/Relevância
1- Ramo de Atividade (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE)	No Projeto Cartão existem contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e/ou do Imposto sobre Serviços (ISS). Estão distribuídos em diversos ramos de atividade, selecionados e encaminhados para auditoria conforme análise de dados do setor de Programação Fiscal, responsável pelo cruzamento inicial dos dados e filtro das empresas a serem auditadas.
2- Localização	O Distrito Federal está dividido em trinta e três regiões administrativas ¹⁶ . Cada uma delas possui as suas características físicas e econômicas, mais industriais ou mais residenciais, contribuindo para que as empresas que se instalam nesses locais também possuam características específicas voltadas para o atendimento desse público.
3- Participação Feminina na Sociedade	O mapeamento da participação feminina nas empresas autuadas tem a intenção de verificar se as empresas predominantemente administradas por mulheres têm algum tipo de comportamento diverso em relação à sonegação de impostos nas empresas.
4- Tempo de existências das empresas	A identificação do tempo de vida das empresas permite uma visão do tipo de contribuinte que se enquadra no Projeto Cartão. A gestão de negócios necessita de capacidade de adaptação, empreendedorismo, administração de dificuldades, criatividade, boa assessoria contábil e visão de futuro. A maneira como o contribuinte administra seus negócios utilizando a sonegação identificada no Projeto como forma de sobrevivência pode desencadear uma situação fiscal que compromete a permanência desse contribuinte no mercado.

¹⁶ Dados constantes no site do Governo do Distrito Federal em 12 de abril de 2020.
<http://www.df.gov.br/administracoes-regionais/>

Quadro 1 - Características Principais dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

5 - Situação Cadastral do contribuinte	Toda pessoa física ou jurídica que realize habitualmente operações tributáveis pelo ICMS ou ISS deverá se inscrever no cadastro da Secretaria de Economia do Distrito Federal (as exceções estão previstas nas legislações específicas de ICMS ou ISS). Após a inscrição, o contribuinte terá o seu Documento de Identificação Fiscal – DIF, o qual conterà o seu número de registro fiscal que será utilizado em todas as transações que realizar, bem como deverá constar em seus documentos e livros fiscais. Para cada contribuinte, seja matriz ou filiais, existe uma inscrição independente.
--	---

Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

1. Das empresas analisadas, considerando o tipo de auditoria no Projeto Cartão que depura faturamentos baseados em vendas ou prestação de serviços pagos com cartão, verificamos que os contribuintes estão distribuídos entre diversos ramos de atividade. Porém, os ramos de atividade referentes à venda de mercadorias e prestação de serviços que mais se destacam são os relacionados a alimentos, principalmente os supermercados, açougues, peixarias em um total de 25% e os bares, restaurantes e lanchonetes com 20%. As empresas que tem como atividades em destaque a venda de produtos eletrônicos, áudio, vídeo, fotografia, informática são responsáveis por 18% das autuações no Projeto. Outros segmentos relacionados ao consumo pessoal como artigos de vestuário, calçados, beleza, saúde, higiene pessoal, atividades físicas, são responsáveis por 7%. Outros 30% estão distribuídos entre diversos outros CNAEs¹⁷, pulverizados em setenta ramos de atividade diversos. Estão assim distribuídos:

¹⁷ CNAE: Classificação Nacional de Atividades Econômicas são códigos de padronização das atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas. É oficialmente adotado pelo Sistema Estatístico Nacional e pelos órgãos federais gestores de registros administrativos. Sua padronização tem como referência a *International Standard Industrial Classification of All Economic Activities* (ISIC) das Nações Unidas, classificação internacional de atividades, e é de responsabilidade do IBGE.

Quadro 2 –Atividades Econômicas Principais dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão (continua)

CNAE	Código e Descrição
<p>a. ALIMENTOS – Atividades relacionadas ao comércio varejista ou atacadista de produtos relacionados à alimentação e produtos em geral, comercializados em estabelecimentos mercados subdivididos conforme o porte da empresa. Esse segmento atende as necessidades básicas da população e por esse motivo tem destaque entre os ramos de atividade com maior faturamento.</p>	<p>G463970100 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, G469150000 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, G471130100 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados, G471130200 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados, G471130200 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados, G471210000 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns, G472290100 - Comércio varejista de carnes – açougues, G472450000 - Comércio varejista de hortifrutigranjeiros, G472969900 - Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente.</p>
<p>b. BAR E RESTAURANTE – Atividades relacionadas ao comércio varejista de produtos alimentícios preparados no local, comércio de refeições, com oferecimento de bebidas de diversos tipos. Esse segmento está relacionado</p>	<p>I561120100 - Restaurantes e similares, I561120300 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares, G472110200 - Padaria e confeitaria com predominância de revenda, C109110200 - Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria, I561120400 - Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, sem entretenimento.</p>

<p>diretamente à alimentação preparada, com destaque da associação ao lazer, diversão e socialização.</p>	
<p>c. ELETRÔNICOS – Atividades relacionadas ao comércio de produtos eletrônicos, de informática, telefonia, eletrodomésticos, relacionados a escritórios e produtos de papelaria. Pela própria característica dinâmica, esse segmento se destaca pela constante atualização de seus produtos e importância no cotidiano dos consumidores.</p>	<p>G465160100 - Comércio atacadista de equipamentos de informática, G475120100 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática, G475210000 - Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação, G475390000 - Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, G475710000 - Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação, G476100300 - Comércio varejista de artigos de papelaria.</p>
<p>d. PESSOAL – Atividades relacionadas ao comércio varejista de produtos relacionados ao consumo pessoal, bem-estar físico, saúde, higiene pessoal, estética, vestuário, calçados. Esse</p>	<p>G471300400 - Lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas (Duty free), G476360200 - Comércio varejista de artigos esportivos, G477250000 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, G477330000 - Comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos, G477410000 - Comércio varejista de artigos de óptica, G478140000 - Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, G478220100 - Comércio varejista de calçados, G478900100 - Comércio varejista de suvenires,</p>

segmento tem destaque pela importância desse consumo no bem-estar geral dos seus consumidores.	bijuterias e artesanatos.
--	---------------------------

Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

Esses percentuais se referem aos ramos de atividade principais das empresas autuadas, mas não necessariamente essas empresas foram autuadas por não emissão de documentos para esse tipo específico de mercadoria ou serviço prestado, vez que as empresas podem ter autorização para atuar em vários ramos de atividade ao mesmo tempo, podendo ser autuada por omissão de ambos os impostos.

2. Os contribuintes analisados estão distribuídos entre essas várias regiões. A ideia de analisar a localização dessas empresas é justificada pela necessidade de identificação dos locais com mais empresas autuadas nesse Projeto. Considerando que a sede da Secretaria de Economia do Distrito Federal se encontra perto dos demais órgãos do Governo Distrital, no centro de Brasília, poderia se imaginar que os contribuintes que se encontram mais distantes poderiam optar pela sonegação por se sentirem menos vigiados.

No entanto, verificamos que, levando em consideração que esse Projeto Cartão atinge somente as empresas que efetuam seus recebimentos via cartão de crédito ou débito, foram autuadas empresas localizadas em 29 regiões administrativas, sendo que a maioria se encontra na região administrativa de Brasília (RA 1 – Brasília) com 29,9% dos casos, seguido por Taguatinga (RA 03 – Taguatinga) com 14%, Setor de Indústria de Brasília (RA 29 – SIA) com 9,3% e Ceilândia (RA 09 – Ceilândia) com 7% dos casos. Os locais com menos empresas autuadas foram Candangolândia (RA 19 – Candangolândia) e Sobradinho II (RA 26 – Sobradinho II), com 1% de casos.

Cada uma dessas regiões administrativas faz parte de uma circunscrição fiscal responsável pelo atendimento e prestação de informações essenciais. As circunscrições fiscais são divididas por agências sendo elas:

Quadro 3 – Circunscrição e quantidades dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

Agência	Circunscrição	Quantidade de Empresas Autuadas
AGNOR – Agência Norte	Engloba as regiões administrativas RA 01 – Brasília, RA 07 – Paranoá, RA 14 - São Sebastião, RA 16 - Lago Sul, RA 18 - Lago Norte, RA 23 – Varjão e RA 27 - Jardim Botânico;	303 (trezentos e três)
AGTAG – Agência Taguatinga	Engloba as regiões administrativas n° RA 03 – Taguatinga, RA 04 – Brazlândia, RA 12 – Samambaia, RA 20 - Aguas Claras, RA 30 - Vicente Pires;	189 (cento e oitenta e nove)
AGSIA – Agência SIA	Engloba as regiões administrativas n° RA 08 - Núcleo Bandeirante, RA 10 – Guará, RA 11 – Cruzeiro, RA 17 - Riacho Fundo I, RA 19 – Candangolândia, RA 22 - Sudoeste/Octogonal, RA 24 - Park Way, RA 25 – SCIA e RA 29 – SIA;	148 (cento e quarenta e oito)
AGGAM – Agência Gama	Engloba as regiões administrativas n° RA 02 – Gama, RA 13 - Santa Maria, RA 15 - Recanto das Emas e RA 21 - Riacho Fundo II;	57 (cinquenta e sete)
AGPLAN – Agência Planaltina	Engloba as regiões administrativas n° RA 05 – Sobradinho, RA 06 – Planaltina e RA 26 - Sobradinho II;	47 (quarenta e sete)
AGCEI – Agência Ceilândia	Engloba a região administrativa n° RA 09 – Ceilândia.	56 (cinquenta e seis)

Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

As regiões que tiveram o maior índice de empresas autuadas possuem um comércio forte e diversificado, atuando em diversos segmentos e com empresas de diversos portes, demonstrando que a omissão de impostos em transações com o uso do cartão de crédito se espalha por todo o Distrito Federal, sem distinção e independente do local onde se encontram

os órgãos de fiscalização. Por outro lado, os locais com menos empresas atuadas possuem menos empresas e são mais residenciais.

3. Segundo estudo realizado por Kastlunger et al. (2010) as mulheres são mais propensas à conformidade tributária do que os homens. Considerando que a intenção de sonegar os impostos passa pela decisão de assumir maiores riscos, as mulheres são menos propensas à riscos considerando que tendem a assumir uma postura mais voltada à segurança. Pesquisas relacionadas à tomada de decisões relacionadas à questões financeiras tendem a identificar as ações que envolvem riscos como mais presentes em indivíduos do sexo masculino.

Entretanto, nessa pesquisa foi identificado também que as mulheres são mais propensas ao pagamento dos impostos desde que as razões sejam plausíveis e abordem questões relacionadas ao bem comum. Além disso, as mulheres são voltadas para uma superestimação da probabilidade de detecção bem como a gravidade das multas em caso de serem descobertas. Biologicamente, essa atitude menos propensa ao risco está relacionada aos níveis de testosterona, ou seja, com a identificação de características socialmente consideradas masculinas. Por sua vez, com a mudança de papéis sociais, cada vez mais as mulheres têm se voltado para a assimilação de riscos financeiros e consequente tendência à evasão fiscal.

Outro estudo (TORGLER; VALEV, 2010) relacionado ao gênero na tendência de comportamento fiscal reforça a afirmação de que a mulher tem um perfil mais avesso à corrupção e evasão fiscal. A mulher teria esse comportamento por questões biológicas, psicológicas e experienciais. Porém, nessa pesquisa foi questionada a hipótese de menos tendência à corrupção por parte das mulheres pelo fato das mesmas também ocuparem menos cargos de chefia e, conseqüentemente, possuírem menos poder de decisão e acesso a informações.

Essa tendência é reforçada pelo estudo realizado por Lee e Chávez (2020), o qual afirma que as mulheres são mais confiáveis e possuem um espírito público mais humanitário. Ademais, considerando a possibilidade de serem auditadas e sofrerem punições, as mulheres são menos propensas a assumirem o risco considerando os custos financeiros, sociais e psicológicos dessa conduta.

No presente estudo procuramos identificar se as empresas em que a mulher tem a participação na sociedade empresarial igual ou maior do que 50% poderia haver uma maior tendência à regularização, uma vez identificada a sonegação fiscal. Essa análise se justifica como mais um instrumento de análise do perfil do contribuinte selecionado no projeto Cartão de modo a buscar formas de alcance das políticas públicas.

Verificamos que as empresas analisadas são constituídas a sua maioria por homens com 69% e as mulheres são majoritárias em 31% delas (tabela 4). Entre os ramos de atividade analisados, a participação feminina é superior entre as empresas do ramo de eletrônicos, com 41,1% e bares e restaurantes com participação em 35,2% das empresas, enquanto que os homens têm a participação maior em empresas cujo CNAE está relacionado ao consumo pessoal, com 85,5%, bem como o relacionado aos supermercados e alimentos com 74,3% dos casos.

Tabela 4 - Participação societária por ramo de atividade

Atividade	Feminina	Masculina	Total	% Feminina	% Masculina	% Total
ALIM	52	150	202	25,7%	74,3%	25,3%
BAR E REST	57	105	162	35,2%	64,8%	20,3%
PESSOAL	8	47	55	14,5%	85,5%	6,9%
ELETRÔNICOS	58	83	141	41,1%	58,9%	17,6%
OUTROS	73	167	240	30,4%	69,6%	30,0%
Total	248	552	800	31,0%	69,0%	100,0%

Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

Em relação à localização das empresas autuadas nesse projeto (tabela 5), a predominância da participação feminina está nas empresas localizadas na circunscrição da agência da receita da Ceilândia, com 39,3% e circunscrição da agência do gama, com 36,8%. Por outro lado, a participação majoritária masculina se destaca nas empresas localizadas na circunscrição da agência de planaltina, com 76,6% e da circunscrição da agência do SIA, com 72,3%.

Tabela 5 - Participação societária por localização da empresa

Agência	Feminina	Masculina	Total	% Feminina	% Masculina	% Total
AGNOR	96	207	303	31,7%	68,3%	37,9%
AGTAG	57	132	189	30,2%	69,8%	23,6%
AGSIA	41	107	148	27,7%	72,3%	18,5%
AGGAM	21	36	57	36,8%	63,2%	7,1%
AGPLA	11	36	47	23,4%	76,6%	5,9%
AGCEI	22	34	56	39,3%	60,7%	7,0%
Total	248	552	800	31,0%	69,0%	100,0%

Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

O estudo da participação feminina nas empresas tem crescido bastante nos últimos anos. No Distrito Federal, a Federação do Comércio do DF tem desenvolvido projetos com foco no incentivo ao empreendedorismo feminino, bem como ações voltadas para criação de programas de desenvolvimento e apoio de projetos e negócios em que a participação das mulheres tem destaque especial.

Em artigo publicado pelo IPEA¹⁸, até 2030 a participação feminina no mercado de trabalho deve crescer mais do que a masculina, impulsionado pela conquista de novos espaços, destaque no aperfeiçoamento dos estudos e mudanças de paradigmas. Nesse sentido, a identificação do perfil do empreendedor e a participação feminina é fundamental como forma de previsão de comportamento e propostas de políticas públicas voltadas para essa nova identidade empresarial.

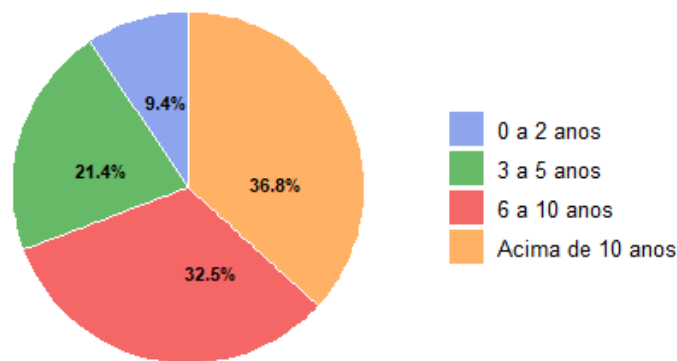
4 . Segundo informações da Secretaria de Economia do Distrito Federal, constantes no Cadastro Fiscal, nos anos de 2009 a 2019 surgiram 171338 novas empresas (excluídas as empresas enquadradas como Microempreendedor Individual – MEI). Desse total de empresas, 70121 encerraram as suas atividades ao longo desse período. De um ano para o outro, o percentual de encerramento médio foi em torno de 6%, com exceção dos anos de 2013 e 2015, em que esse percentual subiu para 10% e 13% respectivamente (Anexo 1)

A identificação do perfil do contribuinte passa pela percepção do modo como ele interpreta a gestão tributária do seu negócio. O contribuinte inicia as suas atividades já com a intenção de sonegar? Qual a média de tempo de existência das empresas antes e depois de autuadas no Projeto Cartão?

No presente estudo, verificamos que, dos contribuintes analisados (gráfico 3), apenas 9,4% haviam iniciado as suas atividades há menos de 3 anos. Por outro lado, 32,5% existiam há mais de 10 anos, empresas já consolidadas no mercado que optaram por deixar de pagar os seus tributos.

¹⁸ Artigo publicado pelo IPEA em 19/11/2019 - Dez mulheres que têm sucesso empreendendo no Brasil.

Gráfico 3 - Tempo de Existência da Empresa Até a Autuação no Projeto Cartão



Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

Estudo realizado pelo SEBRAE¹⁹ sobre sobrevivência das empresas com até dois anos de existência destaca os fatores mais importantes que levaram essas empresas a permanecerem no mercado ou desistirem de suas atividades comerciais. Empresas criadas no Brasil no período de 2008 a 2012, analisadas em 2014, aumentaram a sua sobrevivência de 54,2% em 2008 para 76,6% em 2012. Entre esses fatores, a análise destaca principalmente a) evolução do Produto Interno Bruto (PIB), com taxas de crescimento expressivas nesse período, b) evolução das taxas de SELIC, com uma tendência de queda no período, c) evolução do Salário Mínimo (SM) real, com uma expansão acumulada de 30% acima da inflação do período, d) evolução da taxa de desemprego, com uma queda de 9,2% para 4,8% nas principais regiões metropolitanas, permitindo um aumento da renda familiar e consequente benefício às empresas.

Além desses aspectos externos apresentados na pesquisa, outros elementos são determinantes na sobrevivência das empresas. Aspectos internos à empresa também são impactantes na decisão de insistir no empreendedorismo. Problemas relacionados à sociedade empresarial, ineficiência produtiva, má gestão, bem como má interpretação da relevância do planejamento tributário, levando a autuações fiscais, causam forte impacto nas empresas. Mesmo que o contribuinte faça a opção por não recolher os seus impostos, as autuações causam um impacto negativo e pesam nas futuras decisões dos gestores da empresa.

¹⁹ <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>

Nessa linha de raciocínio passamos então a questionar se a autuação no Projeto Cartão tem significância na decisão do contribuinte em encerrar as suas atividades. Desse modo, verificamos se o contribuinte que optou pela sonegação de impostos, omitindo informações de vendas prestadas com pagamento através de cartão, já havia sido autuado em outros projetos, considerando que existem diversas formas utilizadas pelos contribuintes para diminuir o valor do imposto a ser pago.

Com focos específicos apurados com base em cruzamentos de dados, cada projeto surge baseado em alguma prática irregular identificada pela fiscalização, seja através de denúncias, de cruzamento de dados, de relatórios de auditoria, entre outras. Dessa forma, o contribuinte que foi enquadrado no projeto Cartão, pode também se enquadrar em outros Projetos. Cada um dos Projetos idealizados pela Fiscalização Tributária tem um fundamento e atinge determinado procedimento, podendo ser relacionado especificamente a saídas sem a emissão de documento fiscal (Projeto Cartão), escrituração errônea, aplicação de alíquota indevida, aproveitamento indevido de crédito fiscal, notas inidôneas, transações inexistentes e diversas outros, impactando mais ou menos conforme o ramo de atividade, tamanho da empresa, etc.

Analisamos então o histórico desses contribuintes em relação às autuações ocorridas antes e depois da autuação no Projeto Cartão de Crédito. Verificamos que a maioria dos contribuintes foram autuados somente no Projeto Cartão (89,8%)²⁰. Dos contribuintes analisados, 29,4% foram autuados mais de uma vez no Projeto Cartão. Ou seja, 70,6% dos que foram autuados não se tornaram reincidentes nesse tipo de sonegação. Considerando que os dados dos contribuintes relacionados às suas vendas com cartão continuaram sendo informados pelas administradoras de cartão à fiscalização tributária, o fato do contribuinte não ter sido objeto de auditoria pelo Projeto Cartão em anos posteriores poderia indicar que esse tipo de fiscalização causou algum efeito positivo no comportamento da maioria dos contribuintes em relação às diferenças entre o faturamento efetivo e a declaração prestada ao Fisco. Esse percentual reforça o impacto desse tipo de cruzamento na identificação do imposto sonegado e no modo de operar dos contribuintes.

Por outro lado, 10,3% participaram do Projeto Cartão bem como de outros selecionados pela Programação Fiscal. Desses contribuintes, 69,5% tiveram uma única

²⁰ Considerando que vários contribuintes foram autuados mais de uma vez no Projeto Cartão, o número de autuações é superior ao número de contribuintes. Além disso, algumas dessas autuações se referem ao período de 2019, excluído da análise de faturamento em função da falta de dados dos livros fiscais para análise.

participação no Projeto Cartão, 20,7% foram autuados duas vezes e outros 9,7% participaram três vezes ou mais. Alguns contribuintes tiveram até seis autuações em projetos diversos em momentos anteriores e posteriores à autuação no Projeto Cartão. Esses dados poderiam indicar que tais contribuintes são reincidentes e diversificam a forma de sonegar os seus impostos, utilizando práticas de omissão não só da falta de emissão do documento fiscal, mas também da escrituração errônea de seus documentos de entrada e de saída, utilização de alíquota imprópria para a operação realizada, aproveitamento indevido de crédito e tantos outros conforme a sua imaginação.

Analizamos ainda o impacto dessas autuações em termos de valores de crédito constituído. Na tabela 6 são apresentados os montantes das atuações no Projeto Cartão identificados por ano de autuação e quantidade de autuações.

Tabela 6 - Crédito constituído por ano de lavratura do auto de infração projeto cartão

Quant autuações	Ano auto	Principal	Total do auto	Percentual de acréscimo	Média de acréscimo
56	2009	7.580,43	25.604,58	238%	
243	2010	25.951,74	76.651,78	195%	
208	2011	51.474,11	148.451,41	188%	
194	2012	34.584,60	103.862,43	200%	
47	2013	34.718,68	100.140,29	188%	
83	2014	61.185,75	199.361,08	226%	215%
45	2015	11.717,58	41.504,13	254%	
140	2016	30.399,49	109.985,34	262%	
49	2017	11.660,37	39.828,89	242%	
30	2018	41.834,73	131.247,43	214%	
14	2019	15.440,10	39.501,56	156%	

Elaborado pela autora

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF

Nota: Valores em R\$ milhares

No ano de 2010, apesar do maior número de autuações, o montante de crédito constituído não foi o maior em relação aos outros períodos. Identificamos também que o percentual de acréscimo de multa de 200%, juros e correção monetária permaneceu em torno de 215%, na média.

Estendendo a análise da participação desse contribuinte em outros Projetos de fiscalização para os últimos 20 anos, identificamos que várias dessas empresas foram objeto

de outras autuações. Na tabela 7 apresentamos também os montantes das atuações em outros Projetos identificados por ano de autuação e quantidade de autuações.

Tabela 7 - Crédito constituído por ano de lavratura do auto de infração outros projetos

Quant autuações	Ano auto	Principal	Total do auto	Percentual de acréscimo	Média de acréscimo
13	2001	4.944,70	17.419,63	252%	
8	2002	7.129,62	24.283,20	241%	
22	2003	1.274,76	4.577,55	259%	
5	2004	789,22	2.061,57	161%	
4	2005	2.131,27	6.355,55	198%	
3	2006	587,32	960,54	64%	
4	2007	4.991,66	12.719,62	155%	
7	2008	4.546,34	14.784,30	225%	
13	2009	6.183,10	21.201,79	243%	
12	2010	17.897,23	60.175,46	236%	194%
14	2011	7.489,79	22.929,19	206%	
20	2012	19.580,65	52.867,41	170%	
11	2013	6.139,33	17.437,81	184%	
15	2014	3.642,22	8.264,78	127%	
14	2015	6.017,32	16.310,08	171%	
5	2016	839,00	2.306,03	175%	
7	2017	2.695,30	9.051,46	236%	
3	2018	1.178,15	3.721,89	216%	
8	2019	34.904,95	90.803,87	160%	

Elaborado pela autora

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF

Nota: Valores em R\$ milhares

Esses dados reforçam a ideia de que alguns contribuintes não se importam em serem autuados, bem como efetivamente possuem dívidas difíceis de serem quitadas. Por outro lado, as multas são utilizadas como punição pelo não pagamento de seus impostos regularmente, mas em conjunto com os juros e correção monetária acabam por contribuir para que esses autos não sejam pagos. A identificação desses perfis é importante na tomada de decisões, bem como revisão de procedimentos, de modo a buscar novas ferramentas e mecanismos de combate à prática de sonegação, aumentando a eficiência da gestão tributária.

5. Situação cadastral de contribuinte do Distrito Federal é a situação em que se encontra o registro fiscal da empresa junto à Secretaria de Economia do Distrito Federal (Inscrição Estadual), bem como na Receita Federal (CNPJ). Os registros poderão estar nas seguintes situações principais:

Quadro 4 – Situação Cadastral dos contribuintes selecionados no Projeto Cartão

Situação Cadastral	Descrição
Ativo	Contribuinte com situação regular e operando normalmente. O contribuinte não tem nenhum empecilho para entrega de suas declarações e emissão de seus documentos fiscais. Caso solicite alguma certidão, a informação é situação regular.
Baixa Indeferida	Contribuinte solicitou baixa de inscrição, mas teve a sua baixa não aceita por pendência de alguma informação ou documento. Nesse caso, a certidão informa pendência de dados ou informações até o cumprimento da exigência.
Baixado ou com Pedido de Baixa	Contribuinte encerrou as suas atividades e solicitou a baixa de sua inscrição junto ao cadastro da Secretaria de Economia do DF. Indica situação regular com sua obrigação acessória, porém sem possibilidade operação.
Cancelado	Contribuinte teve a sua inscrição cancelada por iniciativa da administração. Possui um caráter mais definitivo, vez que se torna irreversível após um ano de cancelamento. Da mesma forma que a suspensão, a emissão de documentos fiscais eletrônicos é denegada, não podendo autorizar documentos, não poderá realizar compras, participar de licitações. Salvo os casos de fraude e utilização de documento fraudulento, após a inscrição estar suspensa há mais de 90 dias ela é cancelada no sistema de Cadastro da Secretaria de Economia do Distrito Federal.
Inscrição condicional	Contribuinte com pendência de documentos no momento de cadastramento da empresa. Tem situação similar à empresa ativa, podendo operar normalmente.

Suspensão	Contribuinte está em situação irregular. Após os 30 dias de suspensão, a emissão de documentos fiscais eletrônicos é denegada, não podendo autorizar documentos, não poderá realizar compras, participar de licitações. Tem caráter temporário e pode ser revertido a partir da resolução da pendência que motivou a suspensão.
Paralisado	Contribuinte por iniciativa própria solicitou paralisação de suas atividades. Não emite documentos fiscais e não é cobrado o envio de livros fiscais, mesmo que zerados. A inscrição poderá ser reativada por interesse do contribuinte.

Elaborado pela autora

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

Desse modo, verificamos inicialmente a situação cadastral no momento da autuação para saber se a empresa continua em atividade ou não. A identificação da situação cadastral do contribuinte antes e após a autuação é uma das formas de verificação do efeito da fiscalização sobre o comportamento do contribuinte.

A análise da situação cadastral dos contribuintes que participaram do Projeto Cartão foi dividida em duas situações: contribuintes que foram autuados apenas uma única vez no Projeto e contribuintes autuados duas vezes ou mais vezes no Projeto.

Considerando apenas os 800 contribuintes que se encontravam em situação ativa ou suspensão, ou seja, em condições de operacionalização, 563 foram autuados especificamente pelo Projeto Cartão uma única vez ao longo do período de 2009 a 2019 (tabela 8). Desses, 74,2% estavam ativos no momento da autuação e 25,8% estavam em situação suspensão, considerando que a situação suspensão não significa que a empresa efetivamente deixou de funcionar, podendo ter a sua inscrição suspensa por outros motivos acessórios.

Esse quadro, no entanto, sofre uma mudança acentuada quando analisamos a situação cadastral atual do contribuinte. O percentual de empresas que permaneceram ativas especificamente caiu para 41,1% e quando incluímos as empresas inicialmente suspensas e que no momento atual estão em situação de possibilidade de funcionamento (ativas e suspensas) o montante corresponde a 44,2% do total. As empresas que possuem indícios ou encerraram suas atividades efetivamente correspondem a 55,8% do total de contribuintes autuados uma única vez.

Tabela 8 - Contribuintes atuados 1 vez no Projeto Cartão

Situação Cadastral	Ativo		Suspenso		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Ativo	172	41,1	52	35,9	224	39,8
Suspenso	19	4,5	6	4,1	25	4,4
Baixa indeferida	14	3,3	3	2,1	17	3,0
Baixado	131	31,3	50	34,5	181	32,1
Cancelado	82	19,6	34	23,4	116	20,6
Total por situação	418	74,2	145	25,8	563	70,4
Total geral analisado	800					

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF e Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF.

Os contribuintes que foram atuados mais de uma vez no Projeto Cartão correspondem a 29,6% do total de contribuintes atuados, ou seja, 237 contribuintes (tabela 9). São contribuintes reincidentes e foram atuados mais de uma vez ao longo do período analisado de 2009 a 2019. Analisamos a alteração da situação cadastral no período anterior à primeira atuação em comparação com a situação atual.

Inicialmente, 78,9% desses atuados encontravam-se em situação ativo e 21,1% em situação suspenso. Essa situação apresenta uma diferença pequena em relação aos contribuintes atuados apenas uma única vez no projeto cartão. A partir da análise da situação cadastral atual verificamos que 35% (29,5% ativos e 5,5% suspensos), do total das empresas atuadas 2 vezes ou mais no projeto Cartão permaneceram em situação que permita o funcionamento e 65%% encerraram de alguma forma as suas atividades.

Na comparação com os contribuintes que foram atuados apenas uma única vez no projeto Cartão, o fato de terem sido atuados novamente gerou um impacto nos contribuintes em torno de 10% maior.

Tabela 9 - Contribuintes atuados 2 vezes ou mais no Projeto Cartão

Situação Cadastral	Ativo		Suspenso		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Ativo	59	31,6	11	22,0	70	29,5
Suspenso	10	5,3	3	6,0	13	5,5
Baixa indeferida	4	2,1	3	6,0	7	3,0
Baixado	69	36,9	24	48,0	93	39,2
Cancelado	44	23,5	9	18,0	53	22,4

Tabela 9 - Contribuintes autuados 2 vezes ou mais no Projeto Cartão

Situação Cadastral	Ativo		Suspenso		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Paralisado	1	0,5	0	0,0	1	0,4
Total por situação	187	78,9	50	21,1	237	29,6
Total geral analisado	800					

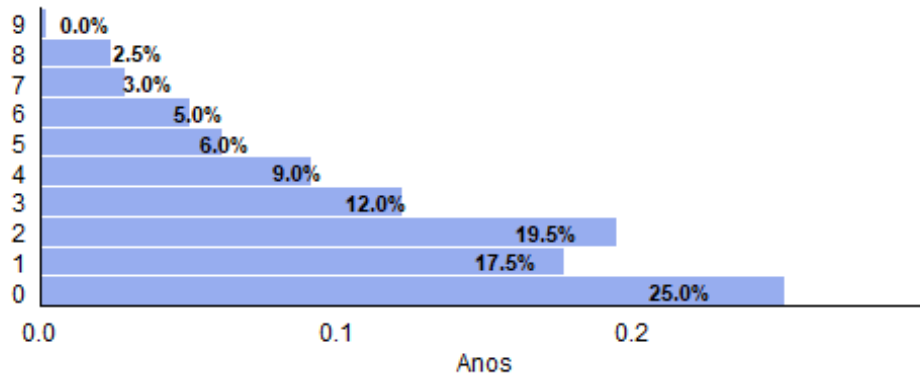
Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF e Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF.

Em acréscimo, segundo dados da Secretaria de Economia, de 2009 a 2019 a média de empresas que encerraram as suas atividades ficou em torno de 41% (anexo 1) e comparando com as autuações por cartão, pode indicar que a autuação tem impacto na decisão do contribuinte de encerrar as suas atividades. Nesse sentido, o encerramento das atividades pode não ter ligação direta com a autuação em si, outros elementos podem influenciar a decisão de encerrar as suas atividades, mas o fato de possuir um débito junto ao Fisco compromete a continuidade de sua atividade comercial e no caso dos reincidentes ainda mais. O contribuinte autuado deve arcar com os débitos referentes ao imposto em si e ao auto, porém com outros elementos a mais vez que os contribuintes podem ser inscritos em dívida ativa, podem necessitar de pagamento de advogados para defesa em primeira e segunda instância, as certidões são emitidas com pendências, ficam impedidos de participar de licitações, entre outras consequências.

De modo a compreender melhor o impacto dessas mudanças de situação, procuramos identificar quanto tempo depois da última autuação o contribuinte apresentou indício de encerramento de suas atividades (gráfico 4), no caso, cancelamento, paralisação, pedido de baixa, baixa indeferida ou baixa. Dos contribuintes autuados, apenas 42% estão em atividade e 58% encerraram as suas atividades. Identificamos ainda que 25% das empresas que não se encontram mais em funcionamento encerraram as suas atividades no primeiro ano após a primeira autuação. Quando estendemos para 3 anos, identificamos que 74% fecharam as suas portas.

Gráfico 4 – Quantidade de anos para o 1º indício de encerramento de atividades



Elaborado pela autora.

Fonte: Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF.

Trata-se de um número expressivo, podendo indicar que a autuação efetivamente tem impacto sobre as empresas e na mudança de sua situação cadastral.

4.1.2 Análise dos autos de infração lavrados no Projeto Cartão

Após a lavratura do auto de infração, o contribuinte é cientificado dos termos que ensejaram a autuação, da descrição do fato gerador, alíquotas, legislação aplicada e demais informações pertinentes, com intimação para recolher, parcelar ou impugnar a exigência. Após a ciência, nasce o processo administrativo fiscal que é encaminhado à Gerência de Controle de Processos, onde permanece para acompanhamento da intimação feita ao contribuinte (anexo 2).

Conforme determina a Lei nº 4567, de 09 de maio de 2011 (DISTRITO FEDERAL, 2011) que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso, no âmbito do Distrito Federal, o contribuinte é intimado a, no prazo de 30 dias, apresentar recurso, pagar ou parcelar o valor do crédito constituído. Esse crédito é composto pelo valor do imposto principal, multa sobre o principal, juros e correção monetária e multa acessória, quando couber. Caso o contribuinte faça a opção pelo pagamento, terá um desconto de até 75% sobre o valor da multa principal. O valor principal e a multa acessória não têm desconto. Caso opte por parcelar, esse desconto reduz para 50%.

No caso de interposição tempestiva de impugnação pelo sujeito passivo regularmente intimado da exigência do crédito fiscal, inicia o contencioso administrativo fiscal e suspende a exigibilidade do crédito fiscal²¹. O processo é encaminhado à Gerência de Julgamento e Contencioso Tributário, setor responsável pela análise das alegações do contribuinte constantes na impugnação. No Julgamento de 1ª Instância são analisados os argumentos apresentados na impugnação pelo contribuinte, emite o seu parecer e decide a favor ou contra a manutenção do auto de infração na sua íntegra ou parcialmente. Dessa decisão contrária ao contribuinte cabe recurso ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF.

Por último, caso ele não se manifeste no período de 30 dias após a lavratura do auto de infração, é considerado revel e o seu débito é inscrito em dívida ativa direto. Nos casos de autos impugnados cuja decisão de 1ª ou 2ª instância seja desfavorável ao contribuinte, também a decisão definitiva contrária ao contribuinte deverá ser cumprida no prazo de 30 (trinta) dias. Caso o contribuinte não cumpra a exigência, ou seja, o recolhimento do imposto devido, o débito é inscrito em dívida ativa.

Dívida Ativa²² são os tributos e multas não pagos nos prazos fixados na legislação (após o exercício, no caso de tributo sujeito ao lançamento anual e após o vencimento do prazo de pagamento nos demais casos). O contribuinte inscrito em dívida ativa poderá ter o seu nome negativado, além de ser impedido de fazer transações com o Governo e de tomar posse em cargo público, bloqueio de transferência de bens imóveis e veículos. Judicialmente, poderá ter a sua dívida executada pela Vara de Execuções Fiscais e bloqueio de suas contas.

Como medida de otimização dos mecanismos de recuperação dos débitos fiscais e na tentativa de minimizar o crescimento da dívida ativa nos últimos anos, a edição da Lei nº 12.767/2012 (BRASIL, 2012) em seu artigo 25, parágrafo único, incluiu a dívida ativa entre os títulos sujeitos a protesto. Segundo dados informados pelo Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil – Seção Distrito Federal (IEPTB-DF²³), a utilização da ferramenta de protesto da Certidão de Dívida Ativa – CDA possibilitou uma diminuição da inadimplência do Distrito Federal na ordem de R\$ 2.175.022,95 no período de 11/04/2014 e 24/10/2014²⁴.

²¹ Art. 39 da Lei nº 4.567/2011 – Processo administrativo fiscal do DF.

²² Lei Complementar nº 04 de 30 de dezembro de 1994 (Código Tributário do Distrito Federal), art. 37.

²³ O IEPTB-DF, Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil, Seção Distrito Federal, é uma sociedade sem fins lucrativos, de direito privado e de caráter técnico, científico e cultural, que reúne todos os Tabeliães de Protesto do Distrito Federal, com a finalidade de tornar cada dia mais acessível e conhecido da população em geral o Protesto de Títulos e outros documentos de dívida.

²⁴ <http://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/noticias/2014/dezembro/protesto-de-certidao-de-divida-ativa-diminui-inadimplencia-no-df>, acessado em 10/04/2020.

De modo a normatizar o tratamento dos débitos inscritos em dívida ativa, foi editada no Distrito Federal a Lei Complementar nº 904, em dezembro de 2015 (DISTRITO FEDERAL, 2015), que trata da racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a cobrança em dívida ativa, regulamentada em novembro de 2017 através do Decreto nº 38.650 (DISTRITO FEDERAL, 2017). Essa lei apresenta a definição de devedor contumaz como aquele que habitualmente omite o cumprimento em relação à declaração de seus impostos como conduta intencional de dificultar e prejudicar a satisfação do crédito tributário do Estado. Além disso, também é considerado contumaz aquele contribuinte cujo crédito tributário inscrito em dívida ativa é superior a 30% do patrimônio total da empresa ou do faturamento anual declarado em seus documentos e livros fiscais.

No Projeto Cartão, objeto do estudo, dos contribuintes selecionados foram identificados 685 (seiscentos e oitenta e cinco) raízes de CNPJ distintos, sendo que 510 destes possuem débito inscrito em dívida ativa, das mais diversas origens e não somente de autuações em um total de **R\$ 1.872.744,67 (milhares)**. Esse volume de inscritos corresponde a 74,5% dos CNPJ analisados, ou seja, um volume bastante alto de contribuintes.

Tendo como base os valores declarados no Livro Fiscal Eletrônico pelos contribuintes analisados no ano de 2018, bem como o fato que vários contribuintes autuados no projeto Cartão encerraram de alguma forma as suas atividades não havendo mais documentos ou faturamento a ser declarado e considerando o patrimônio declarado das empresas com dívida ativa, verificamos que 64,9% seriam considerados contumazes e apenas 31,1% teriam patrimônio suficiente para arcar com o adimplemento de sua dívida junto ao Fisco. Essa análise utilizou os dados das empresas por raiz do CNPJ, consolidando a dívida ativa de matriz e filiais, bem como seu faturamento e o patrimônio declarados.

Esse percentual fica ainda mais impressionante ao verificarmos o impacto dos valores dos débitos. Na tabela 10 apresentamos valores da dívida ativa selecionados por situação cadastral e capacidade ou não de pagamento de seus débitos, segundo os critérios previstos na legislação, o que não impede que tais contribuintes possam vir a quitar as suas dívidas. Os contribuintes sem capacidade de pagamento possuem um débito correspondente a 93,7% do total das dívidas e apenas 6,2% correspondem aos valores passíveis de adimplemento. Considerando que tais valores são constituídos pelo valor principal e multas e correções, atualizados mensalmente, com o passar do tempo fica ainda mais difícil que o contribuinte liquide esse débito e direcione para a quitação de suas dívidas valores que as empresas

aplicam na gestão de seus negócios, apostando no decurso do tempo para a prescrição da dívida, recursos judiciais, entre outros mecanismos de proteção.

Tabela 10 – CNPJ Inscritos em Dívida Ativa – Capacidade de pagamento em relação à situação cadastral

Situação Cadastral Atual	Com capacidade de pagamento				Sem capacidade de pagamento				Total da dívida ativa	% total dívida ativa
	Quant	% Total em DAT	% ajuizado	% não ajuizado	Quant	% total em DAT	% ajuizado	% não ajuizado		
Ativo	63	9,23	4,11	1,67	68	90,77	79,39	6,83	537.642,25	28,71
Baixa Indeferida	9	5,06	5,02	0,03	11	94,94	64,57	30,37	27.962,23	1,49
Baixado	65	12,27	10,19	0,20	131	87,73	83,94	3,73	371.357,91	19,83
Cancelado	36	2,15	1,70	0,13	105	97,85	93,30	3,17	791.145,44	42,25
Suspensão	6	2,38	2,30	0,08	16	97,62	79,39	18,23	144.636,85	7,72
Total	179	6,25	4,17	0,58	331	93,75	85,95	5,90	1.872.744,67	
Total inscritos	510									

Elaborado pela autora

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF e Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF

Nota: Valores em R\$ milhares

A identificação de contribuintes que adotam a prática reiterada de descumprimento de suas obrigações fiscais, identificado como devedor contumaz, permite que a Fiscalização intensifique suas ações, de modo a coibir a permanência desse devedor no mercado. Caso esse contribuinte se sinta confortável na adoção dessa prática e continue tendo vantagens sobre os demais, outros mais poderão direcionar o seu comportamento nesse sentido, haja vista a sensação de impunidade por não ter o seu débito efetivamente cobrado.

4.1.2.1 - Status dos autos lavrados no Projeto Cartão

Passamos agora a analisar os autos de infração lavrados no Projeto Cartão. Foram lavrados 1756 autos de infração entre os períodos de 2009 a 2019. Cada auto é independente, por inscrição estadual e por tipo de imposto, e segue o curso do processo. Na análise desses processos verificamos que alguns estavam pendentes de informações mais completas, outros as empresas já não se encontravam em atividade. Desse modo, optamos por considerar apenas o total de 1109 autos de infração lavrados no Projeto.

Inicialmente, verificamos a faixa de valor dos autos de infração lavrados. Como podemos observar na tabela 11, 774 (69,8%) autos lavrados constituíram um crédito inferior a

R\$ 500.000, 111 (10%) na faixa acima de R\$ 500.000 e inferior a R\$ 1.000.000, 177 (16%) na faixa acima de R\$ 1.000.000 e inferior a R\$ 5.000.000 e apenas 47 (4,2%) constituíram um crédito acima de R\$ 5.000.000.

Considerando que o Projeto Cartão tem como foco a verificação da diferença entre o declarado ou documento emitido com o valor informado pelas administradoras de cartão, esse montante mais concentrado na faixa abaixo de R\$ 500.000 se justifica. Normalmente, o contribuinte omite uma parte do seu faturamento e declara o restante.

Tabela 11 – Situação inicial dos processos de autos de infração

Faixa de valor	Dat	Impugnado	Pago	Total	% Dat	% Impugnado	% Pago	% Total
Abaixo de 500.000	407	251	116	774	52,6	32,4	15,0	69,8
> 500.000 e <1.000.000	47	59	5	111	42,3	53,2	4,5	10,0
>1.000.000 e < 5.000.000	62	106	9	177	35,0	59,9	5,1	16,0
>5.000.000	16	31	0	47	34,0	66,0	0,0	4,2
Total	532	447	130	1109				
% Abaixo de 500.000	76,5	56,2	89,2					
% > 500.000 e <1.000.000	8,8	13,2	3,8					
% >1.000.000 e < 5.000.000	11,7	23,7	6,9					
% >5.000.000	3,0	6,9	0,0					
% Total	48,0	40,3	11,7					

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Nota: Dat – dívida ativa.

Sob outro ângulo, identificamos que, inicialmente, 130 contribuintes optaram por pagar ou parcelar o valor do crédito constituído, ou seja, 11,7% dos processos considerados; 447 autos foram impugnados (40,3%); e 532 autos de infração (48%) foram inscritos em dívida ativa diretamente, ou seja, não houve manifestação do contribuinte para impugnar, pagar ou parcelar.

Entretanto, ao analisarmos a situação desses autos atualmente (tabela 12), verificamos que após os prazos de recurso, os processos impugnados diminuiram para 99 (8,9 %), os autos inscritos em dívida ativa aumentaram para 697 (62,8%) e os pagos ou parcelados aumentaram

para 307 (27,7%). Houve ainda 6 (0,5%) autos declarados improcedentes após a decisão de 1ª instância.

Tabela 12 - Situação atual dos processos de autos de infração

Faixa de valor	Dat	Impugnado	Pago	Improcedente	Total	% Dat	% Impugnado	% Pago	% Improcedente	% Total
Abaixo de 500.000	464	36	267	5	772	60,1	4,7	34,6	0,6	69,6
> 500.000 e <1.000.000	77	20	14	0	111	69,4	18,0	12,6	0,0	10,0
>1.000.000 e < 5.000.000	118	34	25	1	178	66,3	19,1	14,0	0,6	16,1
>5.000.000	38	9	1	0	48	79,2	18,8	2,1	0,0	4,3
Total	697	99	307	6	1109					
% Abaixo de 500.000	66,6	36,4	87,0	83,3						
% > 500.000 e <1.000.000	11,0	20,2	3,5	0,0						
% >1.000.000 e < 5.000.000	16,9	34,3	6,3	16,7						
% >5.000.000	5,5	9,1	0,3	0,0						
% Total	62,8	8,9	27,7	0,5						

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Nota: Dat – dívida ativa.

Na tabela 13, verificamos que quando inserimos os valores do crédito constituído na análise, ocorre uma diferença considerável na percepção desse comportamento do contribuinte. Os autos de infração pagos ou parcelados inicialmente correspondem a 2,6% do montante de crédito constituído no Projeto Cartão, os autos impugnados correspondem a 57,6% do montante e os autos inscritos em dívida ativa são responsáveis por 39,1 % do total. Quando analisamos a situação desses autos atualmente, identificamos que os autos pagos passaram para 12,4% do montante, os impugnados para 15,2% e os autos inscritos em dívida ativa aumentaram para 71,5%.

Tabela 13 - Comparativo situação inicial e atual do Auto de Infração

Tabela 13 - Comparativo situação inicial e atual do Auto de Infração

Mês	Totais iniciais	Pago		Impugnado			Dat	
		Inicial	Atual	Inicial	Atual	Improc	Inicial	Atual
2009	25.604,58	5.059,78	10.081,10	14.189,41	0,00	43,74	6.355,38	15.479,74
%		19,8	39,4	55,4	0,0	0,2	24,8	60,5
2010	76.651,78	1.611,68	14.843,19	55.719,50	12.189,21	0,00	19.100,45	49.399,24
%		2,1	19,4	72,7	15,9	0,0	24,9	64,4
2011	148.451,41	1.553,30	16.657,13	91.114,34	2.759,77	252,38	50.588,53	123.586,88
%		1,0	11,2	61,4	1,9	0,2	34,1	83,3
2012	103.838,27	3.298,52	12.659,49	70.381,77	4.152,83	302,84	30.157,98	86.723,11
%		3,2	12,2	67,8	4,0	0,3	29,0	83,5
2013	100.140,29	2.880,37	48.700,44	84.667,85	23.709,44	0,00	12.592,07	27.730,41
%		2,9	48,6	84,5	23,7	0,0	12,6	27,7
2014	199.361,08	27,71	5.456,47	118.783,73	28.583,47	1.440,16	80.549,64	163.880,98
%		0,0	2,7	59,6	14,3	0,7	40,4	82,2
2015	41.504,13	417,57	3.857,43	26.002,11	6.346,33	0,00	15.084,45	31.300,38
%		1,0	9,3	62,6	15,3	0,0	36,3	75,4
2016	109.985,34	10.310,39	12.483,20	51.886,68	19.197,12	0,00	47.788,28	78.305,03
%		9,4	11,3	47,2	17,5	0,0	43,4	71,2
2017	39.828,89	410,29	410,29	32.137,66	30.793,75	0,00	7.280,94	8.624,85
%		1,0	1,0	80,7	77,3	0,0	18,3	21,7
2018	131.247,43	657,36	658,81	13.621,19	7.012,79	0,00	116.968,88	123.575,84
%		0,5	0,5	10,4	5,3	0,0	89,1	94,2
2019	39.501,56	0,00	0,44	26.581,60	19.941,56	0,00	10.895,10	17.535,15
%		0,0	0,0	67,3	50,5	0,0	27,6	44,4
Total	1.016.114,76	26.226,97	125.807,97	585.085,85	154.686,25	2.039,12	397.361,70	726.141,60
%		2,6	12,4	57,6	15,2	0,2	39,1	71,5
		Aumento de	379,7%	Diminuição de	-73,6%		Aumento de	82,7%

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Nota: Valores em R\$ milhares.

Na comparação dos percentuais iniciais e atuais entre si em relação aos valores constituídos, há um aumento de 379,7% nos valores pagos ou parcelados e 82,7% dos valores inscritos em dívida ativa. Essa informação é interessante porque apresenta uma informação do efeito da autuação no comportamento do contribuinte, mesmo que não imediato.

Outro fato interessante é a análise realizada anualmente desse comportamento em termo de valor constituído. No primeiro ano do Projeto, o montante pago inicial em relação ao valor constituído ficou em torno de 19,8%, o maior índice de todo o período. Também em comparação com o montante constituído no período, houve pagamentos iniciais maiores no ano de 2016, primeiro ano do Projeto SimplesCard, específico para empresas optantes pelo Simples Nacional. Porém, quando analisamos os valores reais ingressados na receita do Distrito Federal, os anos de 2009 e 2016 foram os que tiveram os números mais altos.

Comparando os autos impugnados em relação ao percentual do montante constituído, os anos de 2013 e 2017 tiveram a maior concentração, porém os anos com maiores valores contestados foram 2014, 2011 e 2013, respectivamente.

O percentual de valores inscritos em dívida ativa direto, bem como o montante de crédito constituído mais altos foi o ano de 2018.

Quando comparamos com os dados atuais, considerando que ao longo do tempo os processos impugnados foram sendo julgados, verificamos especificamente em relação ao pagamento que o índice percentual de autos pagos é razoável, com destaque para o ano de 2013, cujo índice de pagamento chegou a 48,6% do valor constituído através do auto de infração. Nesse mesmo ano, 27,7% do crédito constituído foi inscrito em dívida ativa.

A análise das informações relacionadas aos valores constituídos apresenta um quadro aparente de pouca efetividade na utilização do auto de infração como instrumento de indução ao pagamento dos tributos devidos. Entretanto, precisamos verificar qual a quantidade de autos enquadrados em cada situação, de modo a mapear a iniciativa do contribuinte após a autuação no Projeto Cartão.

Na tabela 14, verificamos que, fazendo a mesma análise anterior baseada agora na quantidade de autos lavrados, os autos de infração pagos ou parcelados inicialmente correspondem a 11,7% da quantidade de autos lavrados no Projeto Cartão, os autos impugnados correspondem a 39,6% e os autos inscritos em dívida ativa são responsáveis por 48% do total. Quando analisamos a situação desses autos atualmente, identificamos que os autos pagos passaram para 27,7% do total, os impugnados para 8,9%, com 0,5% declarados improcedentes, e 62,2% dos autos inscritos em dívida ativa.

Na comparação dos percentuais iniciais e atuais entre si em relação à quantidade de autos lavrados, há um aumento de 136,2% nos valores pagos ou parcelados e 29,5% dos valores inscritos em dívida ativa. Isso demonstra que o percentual de contribuintes que

optaram por pagar ou parcelar os seus débitos é bem superior aos que optaram por não quitar a sua dívida.

Tabela 14 - Comparativo situação inicial e atual do auto de infração (quantidades)

Mês	Totais iniciais	Pago		Impugnado			Dat	
		Inicial	Atual	Inicial	Atual	Improc	Inicial	Atual
2009	56	9	17	36	0	1	11	38
%		16,1	30,4	64,3	0,0	1,8	19,6	67,9
2010	243	29	90	83	4	0	129	147
%		11,9	37,0	34,2	1,6	0,0	53,1	60,5
2011	208	15	62	80	9	2	111	133
%		7,2	29,8	38,5	4,3	1,0	53,4	63,9
2012	193	28	63	72	7	2	93	121
%		14,5	32,6	37,3	3,6	1,0	48,2	62,7
2013	47	6	11	27	11	0	14	25
%		12,8	23,4	57,4	23,4	0,0	29,8	53,2
2014	83	3	8	41	11	1	39	63
%		3,6	9,6	49,4	13,3	1,2	47,0	75,9
2015	45	3	6	22	8	0	20	31
%		6,7	13,3	48,9	17,8	0,0	44,4	68,9
2016	140	30	42	43	19	0	67	79
%		21,4	30,0	30,7	13,6	0,0	47,9	56,4
2017	49	6	6	20	17	0	23	26
%		12,2	12,2	40,8	34,7	0,0	46,9	53,1
2018	30	1	2	8	7	0	21	21
%		3,3	6,7	26,7	23,3	0,0	70,0	70,0
2019	14	0	0	7	6	0	4	5
%		0,0	0,0	50,0	42,9	0,0	28,6	35,7
Total	1108	130	307	439	99	6	532	689
%		11,7	27,7	39,6	8,9	0,5	48,0	62,2
		Aumento de	136,2%	Diminuição de	-77,4%		Aumento de	29,5%

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Na análise anual inicial dos valores pagos, verificamos que 2016, 2009 e 2012 foram os anos com maior percentual em relação ao total do período de autos pagos. Porém, em termos de quantidade, os anos de 2010 e 2016 foram os que mais contribuintes pagaram. Comparando esses dados iniciais com os dados atuais, os dados percentuais destacados estão

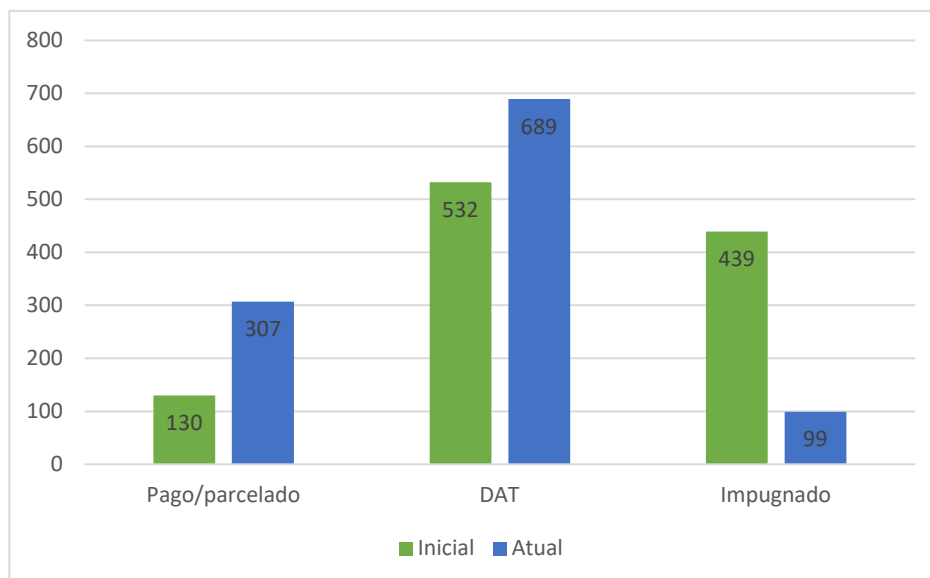
nos anos de 2010 e 2012 com 37% e 32,6%, respectivamente e os dados quantitativos principais estão nos anos de 2010 e 2012.

Seguindo na análise dos processos dos contribuintes autuados no Projeto Cartão, passamos então a analisar qual o comportamento dos contribuintes que apresentaram impugnação especificamente.

Inicialmente, como visto nas tabelas 15 e 16, 439 autos de infração foram impugnados, em um montante de R\$ 585.085,85 milhares de reais. Dos autos impugnados e julgados, apenas 2 (dois) tiveram a impugnação considerada totalmente procedente no julgamento de 1ª instância e 4 (cinco) confirmados na 2ª instância, no Tribunal de Recursos Fiscais do DF – TARF. Verificamos ainda que apenas 31 (3%) dos contribuintes autuados efetuaram o pagamento ou parcelamento diretamente após a decisão de 1ª instância e 2 (0,3%) após a decisão do TARF. A grande maioria dos autos impugnados inicialmente foi inscrita em dívida ativa, no total de 282 (25,5%) e desses apenas 2 (0,2%) realizou o pagamento ou parcelamento.

Nos gráficos 5 e 6 apresentamos uma visão resumida das autuações e situação inicial e atual dos autos, tanto em quantidades de autuações quanto em valores do crédito constituído. Podemos perceber em ambas as análises que o contribuinte tem uma tendência à opção de deixar o débito ser inscrito em dívida ativa.

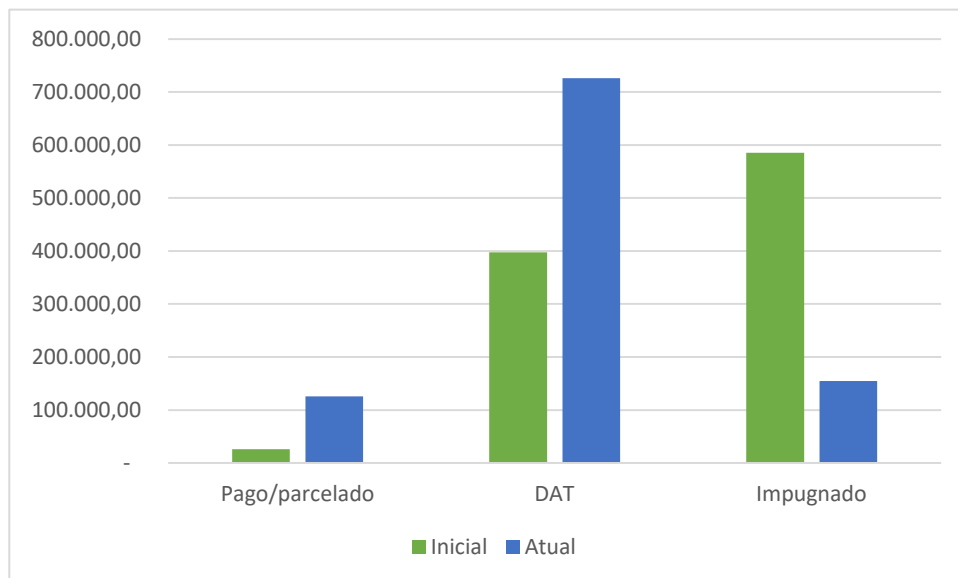
Gráfico 5 - Situação processual do auto de infração



Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Gráfico 6 - Situação Processual do Auto de Infração (Projeto Cartão) em Reais



Elaborado pela autora

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF

Considerando que os autos de infração analisados e impugnados levaram em torno de 3 anos para serem julgados em 1ª instância, bem como os autos com recurso ao TARF levaram mais em média 2 anos, podemos considerar que também seria uma estratégia de protelação do pagamento.

Ainda, considerando que os débitos inscritos em dívida ativa, conforme explicado anteriormente, levam em torno de 8 anos para serem finalizados, esse prazo fica bem longo e pode ser considerado vantajoso para muitos.

4.1.3 Análise do comportamento do contribuinte

A análise proposta a seguir verifica a reação comportamental do contribuinte a partir do momento da autuação, relacionado à declaração de seu faturamento efetivo para a Administração Tributária.

Considerando que as vendas realizadas com o uso do cartão de crédito são informações prestadas por terceiros, independentes da intervenção do contribuinte em relação ao montante informado, esses dados refletem de forma mais segura a efetividade da realização daquelas vendas.

Considerando ainda que a realização de pagamentos com uso do cartão tem apresentado contínua expansão nos últimos anos e que, conforme pesquisa realizada pela ABECS, o uso de cartão no consumo das famílias em 2019 chegou a 43%, comparado ao ano de 2007 que era de 16,7% e 26,4% em 2012, percebemos que cada vez mais essas informações se tornam relevantes na identificação do percentual de sonegação de impostos.

No estudo realizado analisamos os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito referentes ao período de até 1 (um) ano antes da autuação a 1 (um) ano depois da atuação de cada empresa individualmente. No entanto, conforme estabelece o art. 173 do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do ano seguinte ao fato gerador no caso de sonegação fiscal. Desse modo, nas auditorias em questão, a autuação realizada nos contribuintes estudados pode ter como objeto um fato gerador ocorrido além desse ano limite que 1 (ano) e nos períodos posteriores que englobam o ano analisado não existir diferenças apuradas.

4.1.3.1 Faturamento **do** cartão

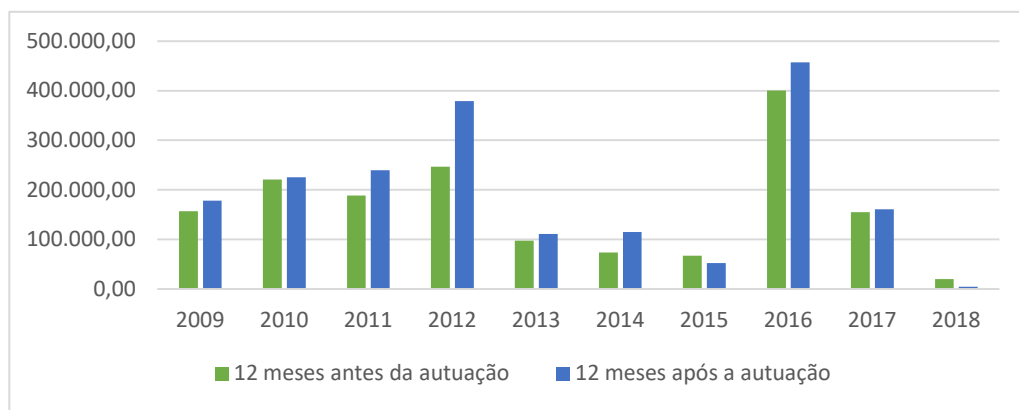
No Distrito Federal, segundo dados da ABECS²⁵, o uso de cartão chegou a 65,7 bilhões de reais, um aumento de 19,2% em relação ao ano anterior e somente na região de Brasília, o valor transacionado foi de 46,2 bilhões, um aumento de 16,6% em relação ao ano de 2018.

Nesse estudo, verificamos o montante de valores de vendas realizadas com cartão, tendo como ponto referencial o ano em que o contribuinte foi autuado e excluídos os

²⁵ <https://api.abecs.org.br/wp-content/uploads/2020/04/Balanc%CC%A7o-do-setor-2019.pdf>

contribuintes que apresentaram faturamento no cartão zerado no ano posterior²⁶. Com base nesse referencial, sob um ângulo macro, ao longo do período analisado verificamos um aumento na maioria dos anos analisados, com exceção dos anos de 2015 e 2018, conforme apresentado no gráfico 7. Os anos com destaque de valores de vendas foram 2016 e 2012, respectivamente.

Gráfico 7 – Faturamento cartão



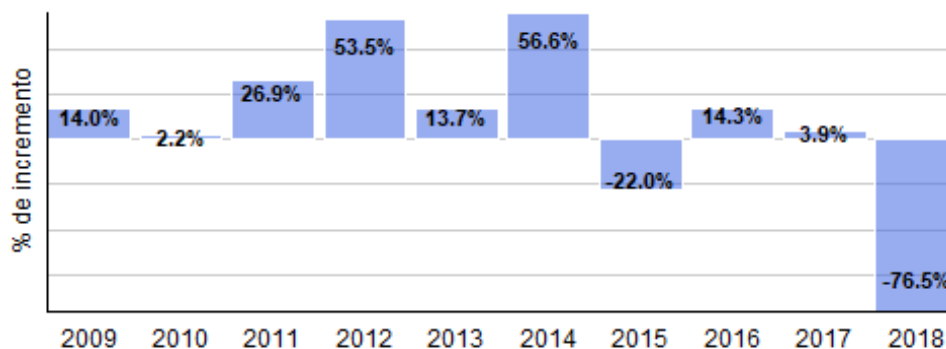
Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF.

Ao analisarmos sob a ótica do percentual de incremento (gráfico 8) do uso do cartão pelos contribuintes analisados, notamos também que os percentuais de aumento tiveram comportamentos diferentes nos anos analisados. Os contribuintes autuados em 2014 e 2012, respectivamente, foram os que mais obtiveram incremento no faturamento.

Gráfico 8 – Percentual de incremento no faturamento anual

²⁶ Os contribuintes que apresentaram faturamento no cartão no período analisado anterior ao auto de infração foram excluídos da análise durante a seleção da amostra, tendo em vista o indício de encerramento inicial. Porém, os contribuintes que apresentaram faturamento de cartão zerado no período posterior estão excluídos dessa análise do faturamento do cartão considerando a impossibilidade de comparação com os valores anteriores à autuação, porém permaneceram nas análises seguintes por serem indícios de mudança de comportamento do contribuinte e eventual efeito da autuação.



Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF.

Na análise dos contribuintes autuados, no ano posterior à autuação, 19,4% dos contribuintes não apresentaram vendas com cartão, conforme informado pelas Administradoras de cartão. Desses contribuintes, 94,2% encerraram as suas atividades e 5,8% permaneceram ativos. Esses que permaneceram ativos podem ter optado por encerrar as vendas com cartão e optar por outras formas de pagamento, tendo em vista que as informações são prestadas pelas administradoras independente da anuência do contribuinte.

Entre os contribuintes que permaneceram realizando vendas com cartão, 54,6% tiveram um aumento no ano seguinte à autuação no montante transacionado com essa forma de pagamento, sendo que 40,3% desses contribuintes encerraram as suas atividades, enquanto que os contribuintes que venderam um montante inferior ao ano anterior, 61,8% encerraram as suas atividades. Esses dados refletem a importância e o impacto do meio de pagamento cartão para as transações realizadas pelas empresas, agindo sob esse ângulo como um termômetro do desempenho da empresa no mercado.

A análise do montante faturado e apresentado pelas administradoras de cartão tem um caráter ilustrativo da situação das vendas da empresa, porém não podemos afirmar que a autuação foi determinante na diminuição dessas transações e no fechamento das empresas. Como dito anteriormente no item relacionado ao tempo de sobrevivência das empresas, outros aspectos são levados em consideração na determinação de encerramento de atividades. Porém, o alcance do Projeto Cartão e a efetividade da constituição do crédito tributário relacionado às vendas realizadas reforçam a análise do comportamento do contribuinte a partir de uma autuação.

4.1.3.2 Faturamento declarado

Os contribuintes selecionados foram autuados por diferenças encontradas advindas do cruzamento de dados entre as informações prestadas pelas administradoras de cartão e o faturamento declarado pelo contribuinte. A partir desse faturamento, o imposto devido ao Fisco é apurado, declarado e recolhido. Por tratar-se de imposto por homologação, cabe ao contribuinte apresentar informações fiscais e contábeis determinadas pela legislação tributárias, as quais serão homologadas pelo Fisco a partir de eventual auditoria.

No caso específico do Projeto Cartão, a diferença apurada é considerada sonegação de impostos por tratar-se de informações não declaradas pelo contribuinte, identificada a partir de ferramentas de fiscalização de cuja fonte não advém de declaração do próprio contribuinte. Nesse caso, esse imposto devido tem o acréscimo de 200% sobre o valor do imposto devido.

O dado fundamental para essa comparação é o faturamento declarado pelo contribuinte que representa as suas vendas e/ou serviços prestados em determinado período. Os dados informados pelas Administradoras também se referem às vendas e/ou serviços prestados pelo contribuinte na modalidade cartão, seja crédito ou débito.

De acordo com a análise realizada, verificamos que entre os contribuintes constantes na amostra, 50,8% declararam nos Livros Fiscais Eletrônicos valores inferiores ao valor informado pela Administradora, referentes ao período de um ano antes da autuação, considerando apenas os valores originais, não retificados. Esses mesmos contribuintes, 238 declararam valor zerado no ano anterior, ou seja, 58,6% dos contribuintes que sonegaram informações antes de serem autuados, não informaram o seu faturamento ou informaram zerado no ano seguinte.

Seguindo a análise, verificamos que entre os contribuintes que não declararam ou declararam zero no ano anterior ao auto de infração, 34,9% (83 contribuintes) não efetuaram vendas com cartão no período posterior, informação que pode sugerir que o contribuinte encerrou as suas atividades ou passou a utilizar outras formas de pagamento. Porém, os que continuaram efetuando vendas no cartão (155 contribuintes), 72,3% destes não declararam faturamento ou declararam zero para o período posterior, 12,3% declararam valores inferiores ao cartão e apenas 15,4% declararam acima do valor do cartão.

Os contribuintes restantes que declararam diferente de zero foram 168, que corresponde a 41,4% do total daqueles que declararam a menor o seu faturamento. Desses, 27 (16,1%) não efetuaram vendas com cartão no ano seguinte à autuação, podendo indicar encerramento de atividades. Dos contribuintes restantes, em relação ao faturamento declarado

nos Livros Fiscais, 74,5% declararam menos do que o cartão sendo que metade não apresentou livros ou declarou zerado e metade declarou a menor.

Essas informações apresentam um panorama do comportamento do contribuinte anterior à eventual retificação e sugerem que muitos contribuintes adotam o risco como ferramenta de suas atividades comerciais. Porém, alguns contribuintes retificaram os seus livros fiscais após a autuação e a dimensão das retificações analisaremos a seguir.

4.1.3.3 Retificações dos Livros Fiscais enviados originalmente

O contribuinte tem a obrigação acessória mensal de declaração de sua movimentação comercial e conseqüente apuração fiscal através da declaração de seus Livros Fiscais Eletrônicos. Nos livros fiscais existem informações obrigatórias que demonstram a movimentação da empresa no que diz respeito aos seus valores de vendas, de compras, alíquotas, descontos, abatimentos, isenções. Essas informações podem ser enviadas originalmente e depois necessitarem de correções, executadas através da retificação dos livros originais, as quais são autorizadas nos critérios e nas formas determinadas por lei.

No caso analisado, o contribuinte autuado pode corrigir os seus livros fiscais tanto do período anterior ao auto de infração, porém sem causar qualquer alteração no auto constituído caso seja realizado posterior ao termo de início de ação fiscal, ou seja, após o início da atividade de fiscalização, quanto no período posterior, o qual pode indicar que o contribuinte se regularizou em algum momento no que tange à declaração das vendas realizadas com cartão, que é um dos efeitos esperados da autuação.

Dos contribuintes estudados, 289 contribuintes, ou seja, 36,1% retificaram os seus livros fiscais originais referentes ao período anterior ao auto de infração. Essa atitude pode ser justificada pela possibilidade de que esse período de 12 meses anterior ao auto de infração observado não estar incluído na ação fiscal que originou a autuação objeto da análise desse estudo. Ademais, pode demonstrar que o contribuinte se ressentiu da autuação e reduziu a pretensão de sonegação das informações sobre o seu faturamento.

Entre os contribuintes que retificaram, 13,8% não efetuaram vendas com cartão no período seguinte à autuação. Entre os que venderam, em um total de 249 contribuintes, 20,9% deles continuaram não declarando o seu faturamento ou declarando zerado, sendo que apenas 3 desses retificaram os seus livros posteriormente.

Verificamos ainda que entre os contribuintes que retificaram o período anterior ao auto de infração, 197 declararam os seus livros fiscais posteriormente, sendo que 55 declararam a

menos do que o cartão. Houve diversas retificações, mas apenas 8 delas foram retificações com valores superiores ao informado pelas administradoras de cartão.

Nesse sentido, no período anterior ao auto de infração, havia um total de 406 contribuintes que omitiram originalmente o seu real faturamento e, após as retificações, houve um incremento de 14% no valor declarado, perfazendo um montante de 379 milhões. Em relação ao período posterior ao auto de infração, no final do ano seguinte foram identificados ainda 346 contribuintes que omitiram o seu faturamento, porém com saldo positivo de 85 milhões de reais. Desse modo, podemos verificar que mesmo ocorrendo a retificação dos livros fiscais, com aumento do faturamento declarado após a autuação, a sonegação permanece.

4.2 RESUMO DA ANÁLISE

O mapeamento das reações dos contribuintes analisados a partir da ação fiscalizadora do Estado permite mensurar os efeitos dos projetos de fiscalização. No caso em questão, tendo em vista que as informações utilizadas como comparação, entre o que foi declarado como faturamento do período com o que foi informado pelas Administradoras de Cartão, são independentes da ação do contribuinte, o risco assumido pelo mesmo em não informar corretamente as suas vendas é potencializado.

A identificação do impacto desse risco sobre o comportamento do contribuinte através de estudos estatísticos de previsão de resultados e probabilidades de acontecimentos, identificados através de variáveis explicativas e a influência de cada uma o resultado alcançado é o que se propõe nesse tópico.

Nos dados a seguir podemos visualizar a comparação do impacto das variáveis entre si, utilizando as variáveis selecionadas.

a) Análise descritiva - Atributos do contribuinte

As variáveis selecionadas para a análise final foram as seguintes:

- i. Circunscrição - Regiões administrativas distribuídas por abrangência da circunscrição das agências da receita do Distrito Federal;
- ii. CNAE – Ramo de atividade principal preponderante desenvolvida pela empresa;
- iii. Participação Societária Feminina – Empresas cuja participação societária feminina seja igual ou superior a 50% da composição societária;
- iv. Situação Cadastral – Situação cadastral da empresa no momento da autuação;

- v. Tempo de Atividade da Empresa até a autuação – Tempo de existência da empresa no mercado até a primeira autuação no Projeto selecionado.

Gráfico 9 – Atributos do contribuinte (continua)

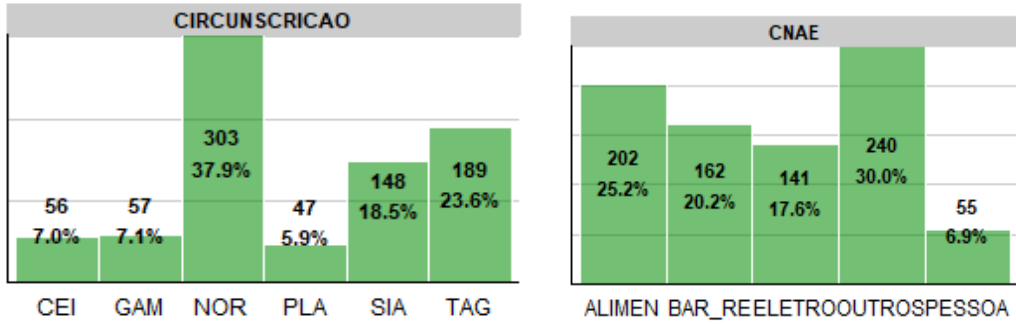
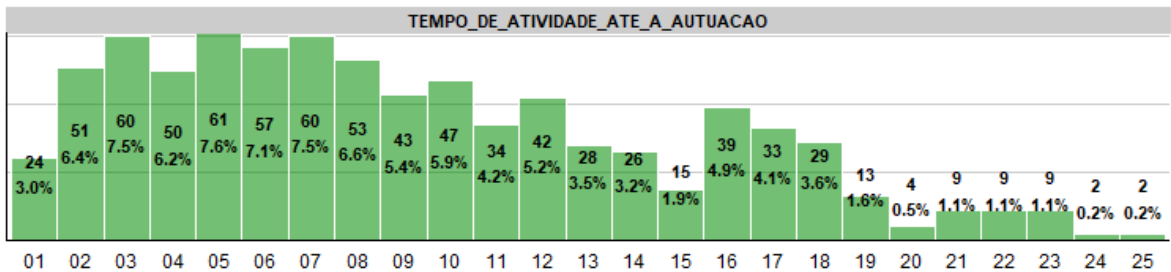
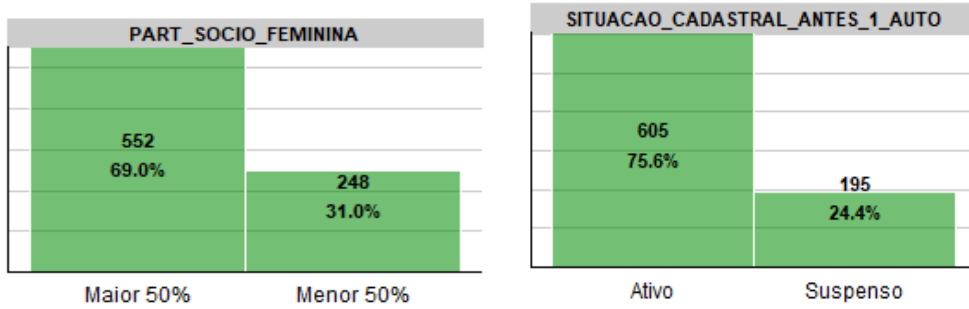


Gráfico 9 – Atributos do contribuinte



Elaborado pela autora.

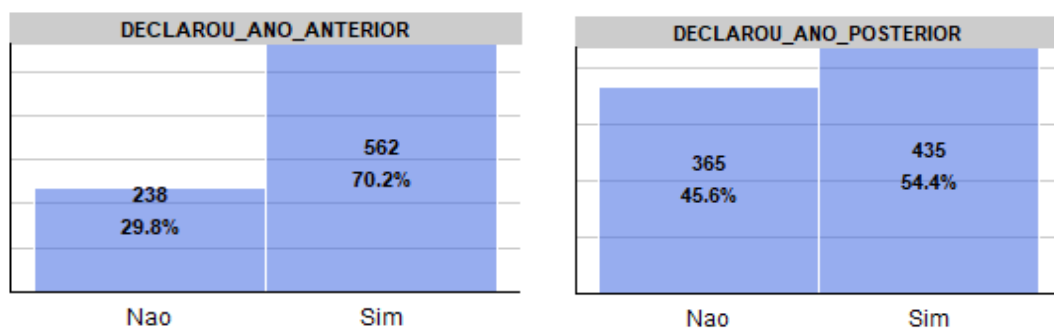
Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

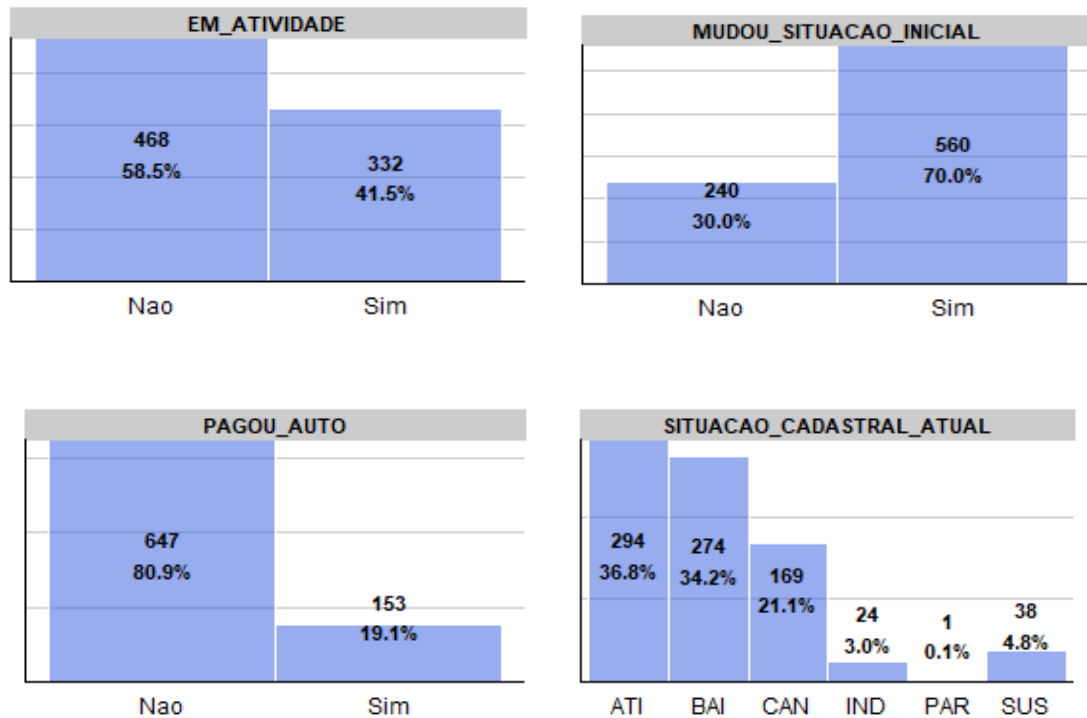
b) Análise descritiva - Comportamentos do contribuinte

As variáveis selecionadas para a análise final foram as seguintes:

- i. Declarou faturamento no ano anterior ao auto de infração – verifica os contribuintes que efetuaram vendas no cartão e declararam faturamento no ano anterior ao auto, mesmo que a menor do que o cartão;
- ii. Declarou faturamento no ano posterior ao auto de infração – verifica os contribuintes que efetuaram vendas no cartão e declararam faturamento o ano posterior ao auto, mesmo que a menor do que o cartão;
- iii. Em atividade – verifica os contribuintes que encerraram as suas atividades após a autuação;
- iv. Mudou situação inicial – verifica os contribuintes que mudaram a situação inicial do momento da autuação;
- v. Situação cadastral atual – verifica em que se situação se encontra atualmente no cadastro o contribuinte autuado no Projeto;
- vi. Pagou o auto – verifica a quantidade dos contribuintes que efetuaram recolhimento do auto de infração objeto do Projeto.

Gráfico 10 – Comportamentos do contribuinte





Elaborado pela autora.

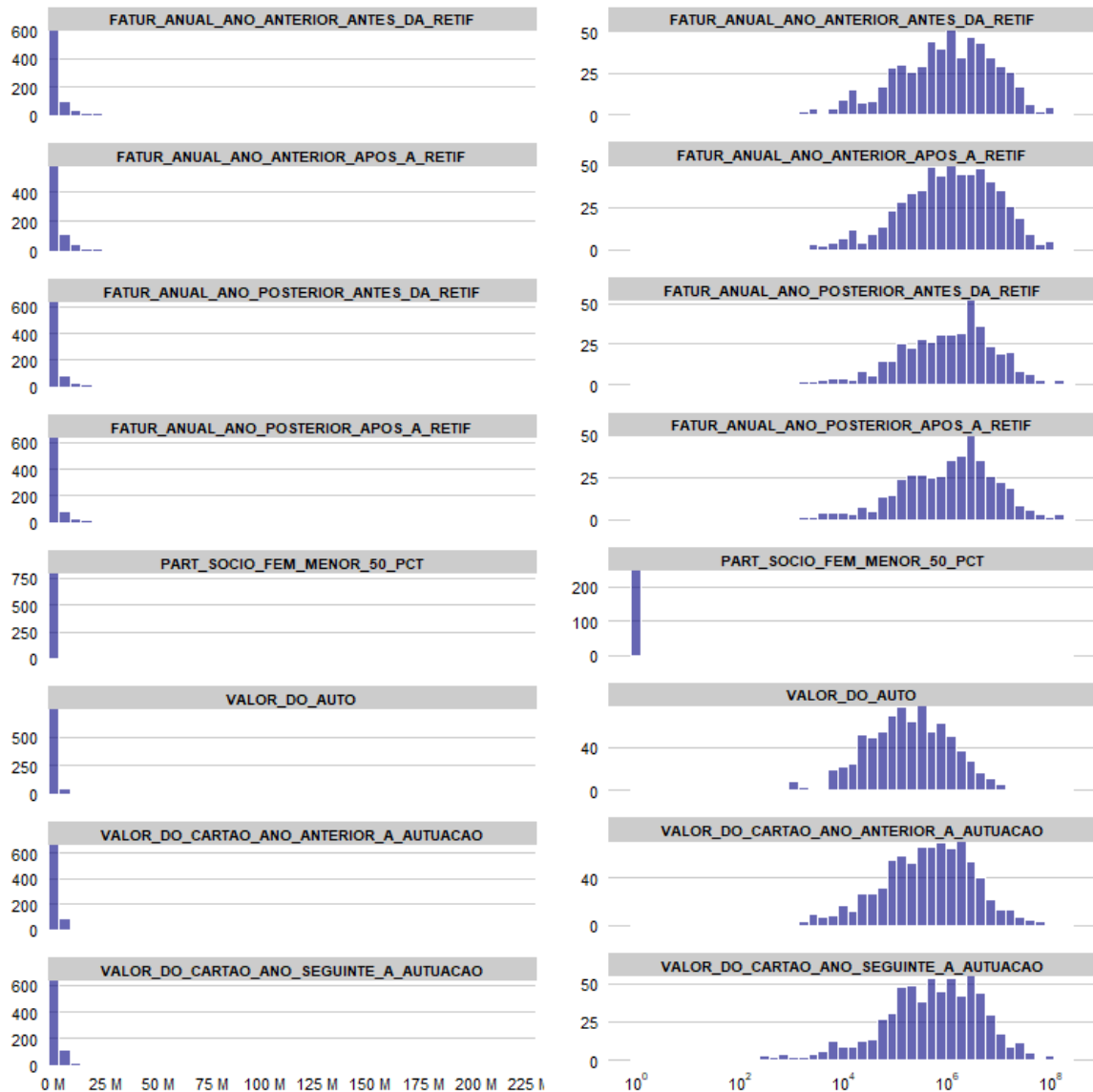
Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

c) Análise – Valores

Nesta análise são apresentadas as variáveis relacionadas ao faturamento original e após a retificação do contribuinte, referentes aos períodos anterior e posterior ao auto de infração. São analisadas ainda as variáveis total do valor do cartão informado pelas Administradoras no ano anterior e no ano posterior à autuação, bem como o valor do auto de infração e a participação feminina inferior a 50% na composição societária.

O eixo X representa o valor (M = Milhões) e o eixo y é a frequência de contribuintes. O gráfico da esquerda mostra os valores na escala original, sem transformação. Há muita frequência de contribuintes cujo valor das variáveis está entre 0Milhões e 25Milhões, porém mais próximos do zero. Este gráfico mostra que os valores têm magnitudes bem distintas o que demonstra a análise de contribuintes de tamanhos distintos.

Gráfico 11 - Valores

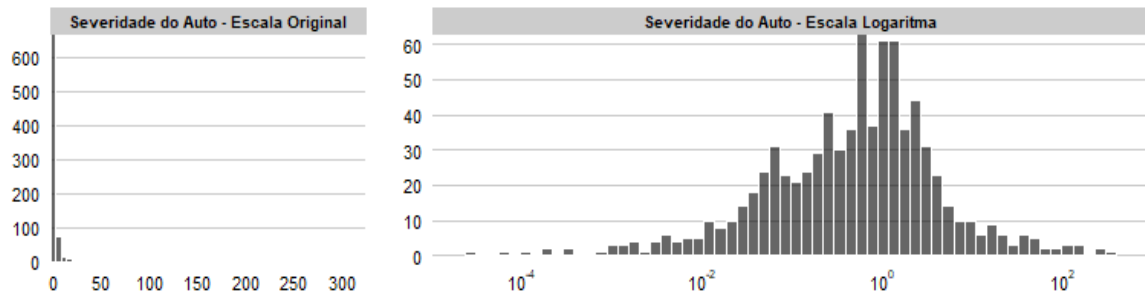


Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF.

Na esquerda observa-se a distribuição por valor do auto na escala original, enquanto que na direita apresenta-se a distribuição por valor em escala logarítmica. Essa transformação permite melhor visualização da distribuição dos valores, quando se apresentam valores muito elevados, que ocorrem quando as empresas são maiores do que as demais, em termos de faturamento declarado.

Para retirar o efeito do tamanho da empresa, foi criado um indicador que mede a severidade do auto de infração, calculada como a proporção do valor do auto de infração em relação ao valor do cartão do período anterior ao auto de infração, permitindo avaliar se esta severidade influencia na mudança do comportamento do contribuinte.

Gráfico 12 – Indicador de severidade

Elaborado pela autora

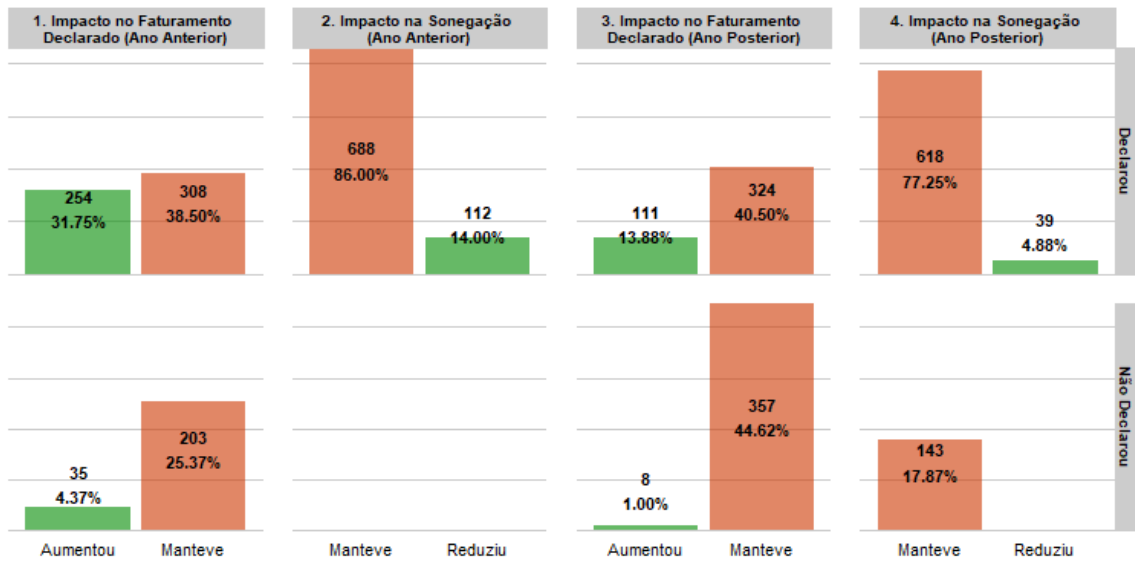
Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF.

d) Análise descritiva – Indicadores de atitude

Com base nos valores de faturamento declarado nos dois períodos e com base no valor do cartão informado no primeiro período, foi possível calcular indicadores da atitude do contribuinte em virtude da aplicação do auto de infração, que podem ser: (a) aumentar o faturamento declarado; e (b) reduzir a sonegação. A utilização destes dois indicadores, ao invés de apenas um, foi motivada em razão do contribuinte continuar sonegando, mesmo aumentando o faturamento declarado. Os gráficos abaixo mostram a frequência observada de contribuintes por tipo de atitude após a aplicação do auto de infração.

As atitudes consideradas como boas estão destacadas em verde. No ano anterior ao auto de infração, a proporção de contribuintes que reduziram a sonegação, que aumentaram o faturamento declarado e que passaram a declarar, foi maior do que no segundo período.

Gráfico 13 – Indicadores de atitude

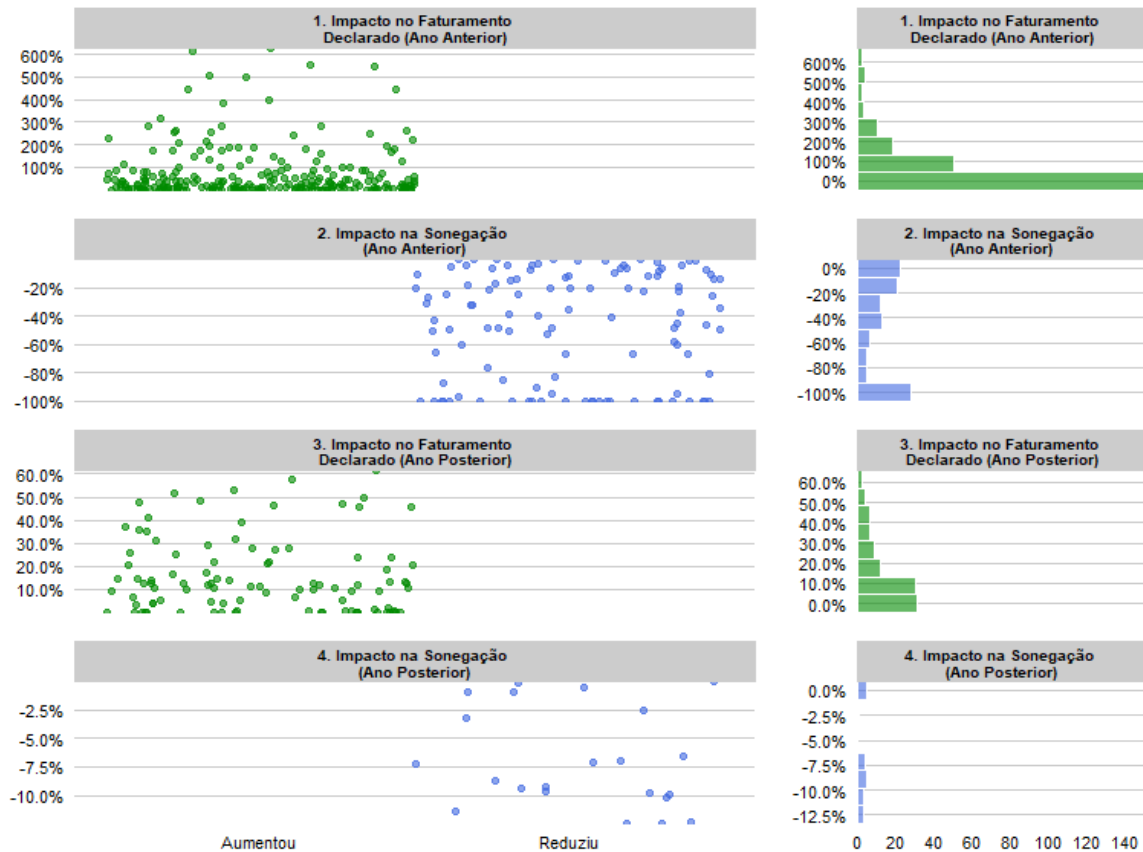


Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF.

Os gráficos a seguir mostram a distribuição do percentual de redução da sonegação ou aumento do faturamento declarado, no período anterior ao auto de infração, apenas para os casos que resultaram em uma boa atitude contribuinte. Os percentuais negativos aparecem apenas na sonegação, que significa que o contribuinte está reduzindo a sonegação. Por exemplo, -100% significa que o contribuinte deixou de sonegar, e passou a declarar 100% do valor do cartão.

Gráfico 14 - Distribuição percentual de indicadores de atitude



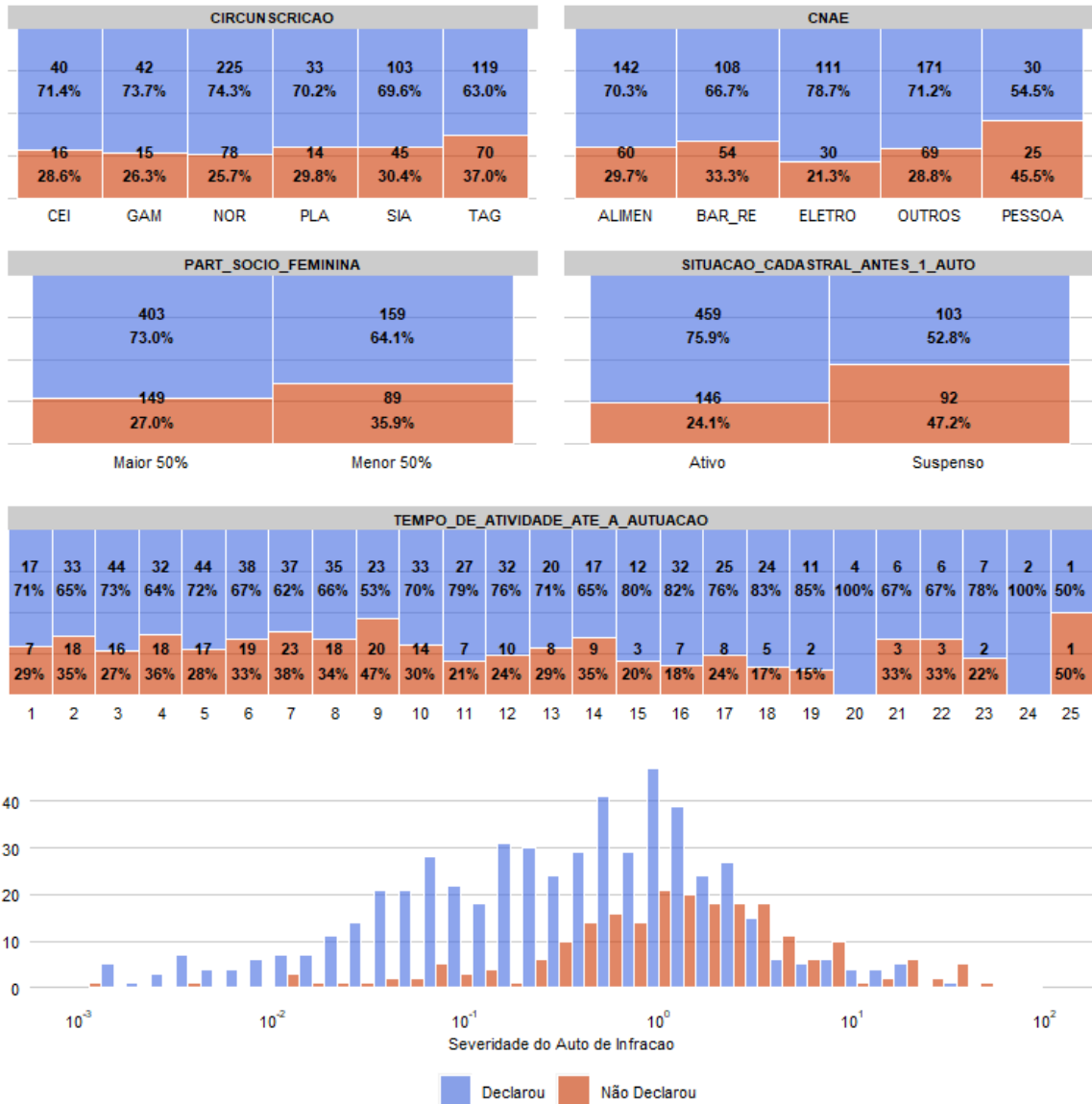
Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

e) Análise descritiva – Relação entre os indicadores e as variáveis explicativas

Os gráficos abaixo mostram que a proporção de contribuintes que entregam a declaração muda em função de cada atributo. Cada um dos atributos analisados impacta de forma diferente o comportamento do contribuinte.

Gráfico 15 – Declaração X Atributos



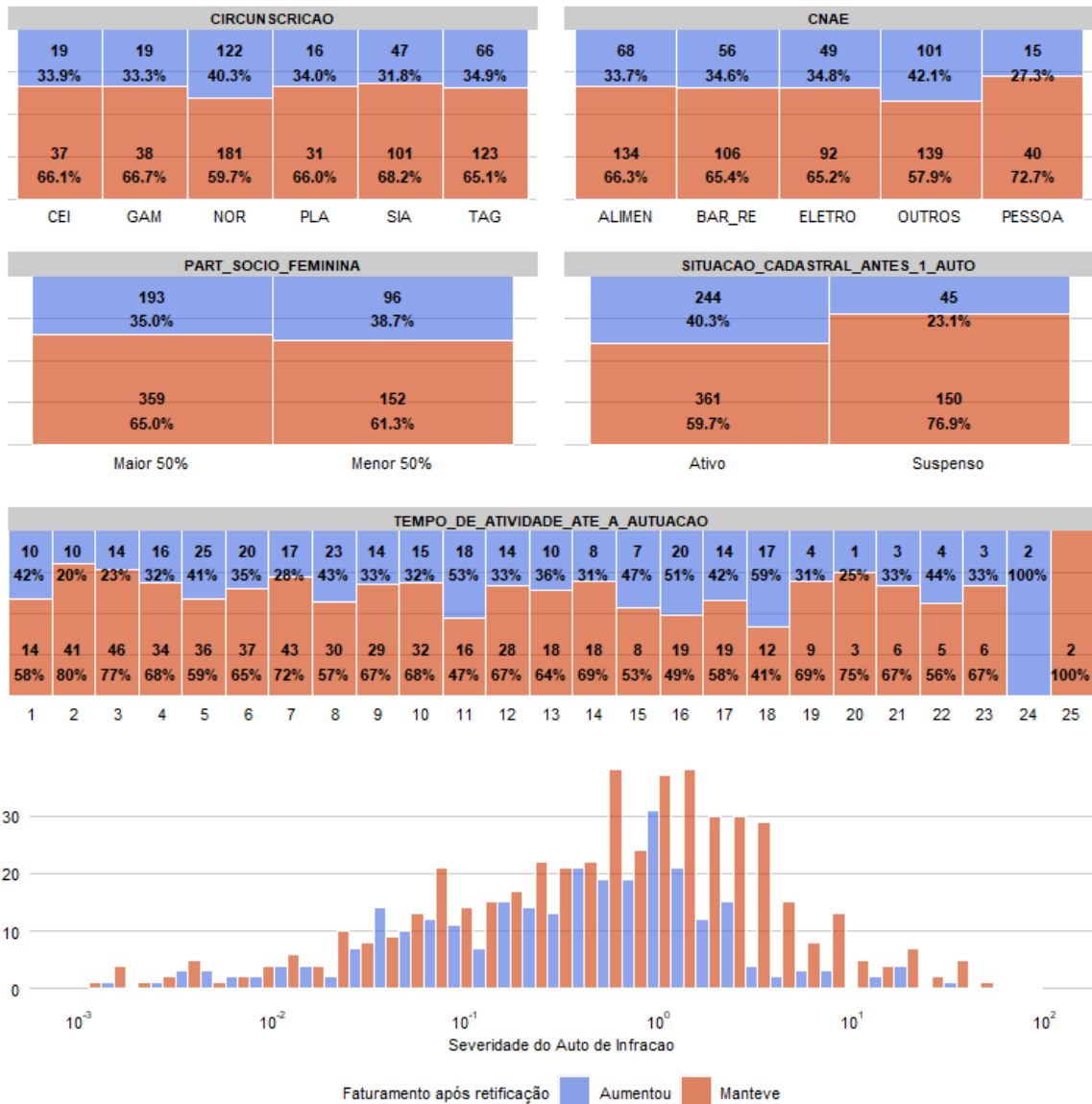
Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Para alguns destes indicadores, a proporção muda significativamente, como por exemplo, a situação cadastral 1 ano antes do auto de infração. Esse indicador pode demonstrar que o contribuinte não declarou o seu faturamento porque tinha a intenção de não mais exercer as suas atividades ou talvez o perfil de um contribuinte tendente a não exercer as suas atividades regularmente e em consonância com o disposto na norma.

Os gráficos abaixo mostram a proporção de contribuintes em relação a sua mudança atitude no faturamento após retificação. O contribuinte pode manter, aumentar o faturamento declarado e também passar a declarar faturamento após a retificação.

Gráfico 16 – Faturamento após retificação X Atributos

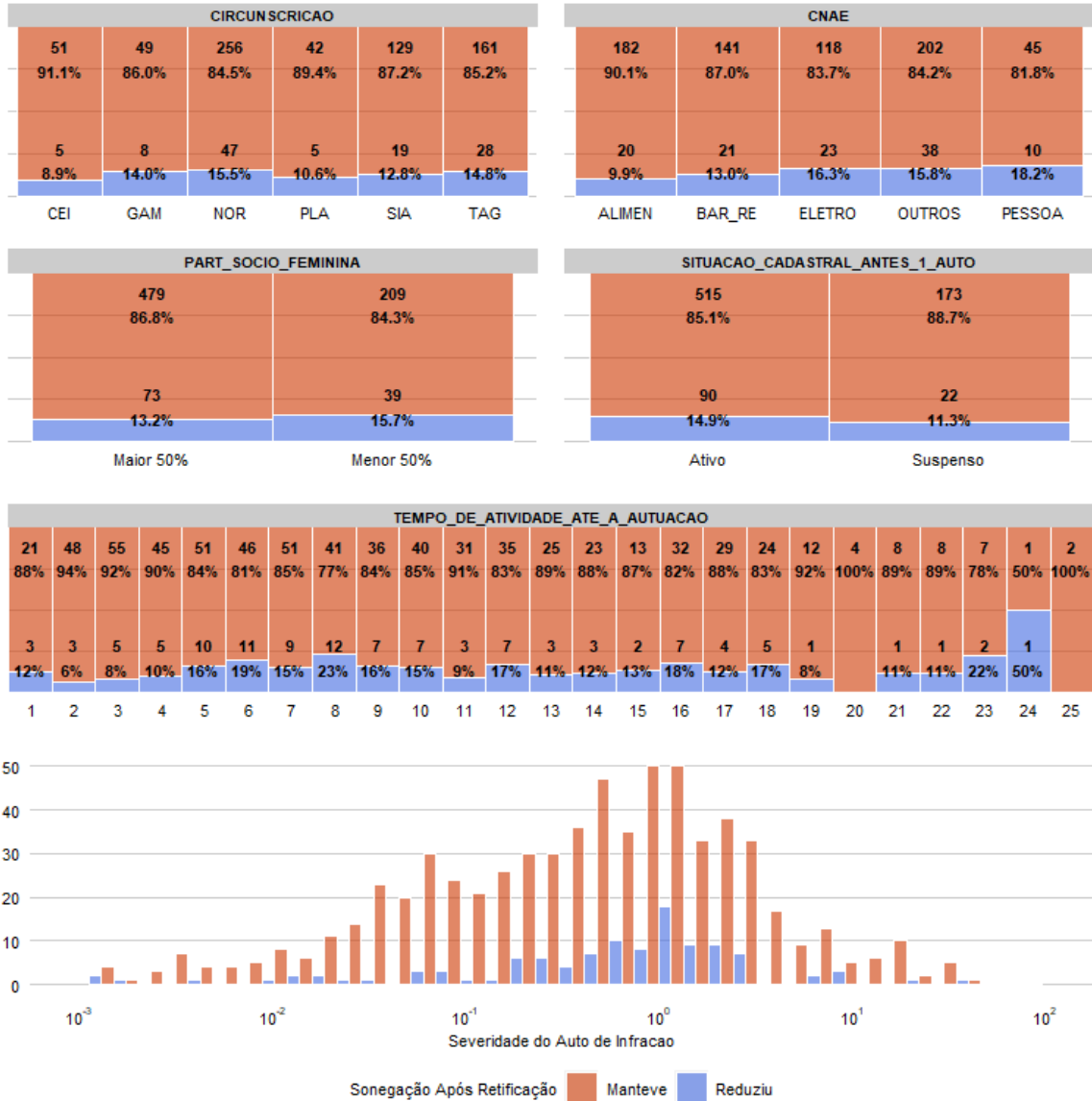


Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Os gráficos abaixo mostram a proporção de contribuintes em relação a sua mudança atitude na sonegação após retificação. O contribuinte pode manter ou reduzir a sonegação após a retificação. Existem casos em que o contribuinte reduz totalmente a sonegação.

Gráfico 17 – Sonegação após retificação X Atributos



Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

5 ANÁLISE DE REGRESSÃO

5.1. O MODELO TEÓRICO

A utilização da estatística como meio de estudo dos dados é uma ferramenta essencial na produção e disseminação do conhecimento (IGNÁCIO, 2010). A obtenção de informações com maior precisão permite uma indicação das melhores decisões e solução de problemas. A utilização de modelos de estatística traz para o caso concreto o resultado de um conjunto de informações empíricas que tomam forma e significado a partir da análise desses dados.

Segundo Ignácio (2010) a estatística é muito utilizada em várias áreas e na economia permite que, a partir de um modelo teórico econômico determinado, haja a capacidade de explicação das equações econômicas ajustadas, de modo a identificar a significância dos parâmetros de regressão utilizada, os testes de hipóteses e coeficientes individuais.

Conforme explica Sousa (2006), a utilização de métodos estatísticos multivariados permite a identificação do método de análise mais adequado a cada caso concreto. Dessa forma, a partir da utilização de um método cujo modelo é o mais eficaz, é possível a seleção/exclusão das variáveis dispensáveis e análise daquelas que explicam as inter-relações das demais variáveis. Assim, nos estudos cujos números de variáveis são mais extensos é possível identificar as mais relevantes e as que melhor explicam determinado comportamento.

Considerando a multiplicidade dos dados analisados, a flexibilidade e simplicidade no delineamento do modelo, a robustez do resultado, bem como as características do estudo desenvolvido, optamos por utilizar o método de Modelos Lineares Generalizados.

Segundo Cordeiro e Demétrio (2013), definidos a partir dos trabalhos de Nelder e Wedderburn (1972), Modelos Lineares Generalizados são classes de modelos cuja distribuição da variável resposta pertencem à família exponencial de distribuições de probabilidade, definidas inicialmente por Koopman, Pitman e Darmais através de estudos das propriedades de suficiência estatística.

Esta classe de modelos difere dos modelos lineares clássicos por permitir diferentes tipos de distribuição para a variável resposta e por permitir que a relação entre o valor esperado da variável resposta e o vetor de covariáveis seja qualquer função monótona diferenciável.

Os modelos desta classe se dividem em 3 componentes:

Componente aleatória: é a distribuição de probabilidade considerada para as variáveis independentes (Y_1, Y_2, \dots, Y_n), podendo ser normal, binomial, multinomial e de Poisson. Cabe ao pesquisador a escolha do tipo de distribuição conforme a variável resposta pretendida (HAIR et al., 2009).

Componente sistemático: é um preditor linear constante no modelo, no qual são elencadas as covariáveis ($\eta_i = \beta_0 + \beta_1 x_{i1} + \beta_2 x_{i2} + \dots + \beta_p x_{ip}$) por meio de uma combinação linear de parâmetros.

Função de ligação: Segundo Hair et al. (2009), essa função apresenta a conexão teórica entre o componente sistemático e o componente aleatório, necessária à acomodação de diferentes formulações de modelos. Com base nesse componente é possível identificar qual o tipo de transformação é necessário para identificar o modelo pretendido (identidade, logito ou logaritmo).

Existem várias possibilidades para β , entretanto tem-se interesse naquela que minimize o erro de quadrático de estimação, atendendo conjuntamente as 3 componentes do modelo.

Após a formulação do modelo pretendido passamos à etapa seguinte de identificação do método de estimação. Nos modelos lineares generalizados, o método de máxima verossimilhança utiliza a inferência estatística, que consiste em derivar conclusões, com base em premissas observáveis de uma amostra, acerca de informações desconhecidas da população associadas à medidas de probabilidade (CORDEIRO; DEMETRIO, 2013).

A função de verossimilhança mede, dado um valor observado, a verossimilhança deste vir a ser observado a partir de uma distribuição de probabilidade com determinado parâmetro. Na prática trabalhamos com séries de observações, onde cada uma produz distintos valores de verossimilhança a partir de diferentes hipóteses sobre o parâmetro populacional. Quando as observações são independentes, a verossimilhança conjunta é o produto das verossimilhanças individuais. O fato de termos interesse em encontrar o parâmetro populacional maximiza a função de verossimilhança para todas as observações conjuntamente (CORDEIRO; NETO, 2006).

Por fim, explica ainda o autor que, após a formulação do modelo é necessário fazer uma estimativa dos parâmetros a serem usados e fazer uma avaliação da assertividade das estimativas. O processo é determinado por uma medida que corresponde ao mínimo entre o valor observado e o valor ajustado. O processo iterativo termina ao atingir algum critério de

convergência. O critério usual é verificar se a variação do valor do parâmetro entre duas iterações consecutivas é inferior a um limite pré-definido.

5.2 ANÁLISE DE REGRESSÃO

5.2.1 Modelos de Regressão - Relação entre os indicadores e as variáveis explicativas

Para melhor explicar a relação entre os indicadores e as variáveis explicativas, foram utilizados modelos de regressão para mensurar o valor esperado destes, que pode mudar de acordo com algum atributo do contribuinte. A vantagem de se utilizar modelos de regressão está em testar estatisticamente se cada nível dos atributos do contribuinte produz mudança significativa no valor esperado do indicador. Quando o modelo indica que a mudança é não significativa, podemos retirar o nível ou o atributo do modelo até restar somente os atributos e níveis de produzem mudança significativa no valor esperado da variável resposta.

Neste estudo foram utilizados uma classe de modelos de regressão chamada modelos lineares generalizados. Estes modelos diferem dos modelos de regressão convencionais pela possibilidade de se utilizar outras distribuições para a variável resposta, que não somente a distribuição normal. No caso deste estudo, temos interesse em mensurar as probabilidades do contribuinte (a) declarar, (b) Aumentar o Faturamento após a Retificação e (c) Reduzir a Sonegação. Para estes casos, a probabilidade está entre 0 e 1, sendo preferível utilizar a distribuição binomial para esta resposta. No Caso dos indicadores (d) Impacto no Faturamento e (e) Impacto na sonegação, foram utilizados regressão convencional cuja resposta tem distribuição normal, para se calcular o impacto médio em função dos indicadores, quando significativos.

Quando utilizamos diferentes distribuições de probabilidade para a resposta, pode ocorrer que a variável explicativa esteja em um domínio diferente. Por exemplo, a probabilidade está entre 0 e 1, enquanto que a severidade do auto de infração pode ser qualquer número positivo. Neste caso utiliza-se uma função de ligação para possibilitar a conversão do domínio da variável explicativa para o domínio das variáveis resposta. Para isto, calculamos inicialmente o valor do preditor como a soma dos parâmetros estimados, fazendo a devida transformação do preditor na resposta esperada através da função de ligação inversa. Isto será explicado em alguns dos modelos selecionados neste estudo.

Em todos os modelos, foram utilizadas as variáveis resposta a seguir:

- Tempo de atividade até um ano antes da autuação
- Participação societária Feminina Maior do que 50% (Categórica)
- Situação cadastral um ano antes da autuação
- Circunscrição
- Severidade do auto de infração do ano anterior

Os modelos escolhidos foram aqueles cujos coeficientes estimados das variáveis remanescentes são estatisticamente significantes, obtidos e verificados pelos testes estatísticos adequados.

Tabela 15 - Regressão logística - probabilidade de declarar

Variável	Nível	Estim	Erro.Pad	Valor.t	Pr(> z)
(Intercept)		0,3855066	0,0492878	7,8215	0,000000
TEMPO_DE_ATIVIDADE_ATE_A_AUTUACAO		0,0062789	0,0026355	2,3824	0,017199
PART_SOCIO_FEMININA	Maior 50%	0,1043715	0,0344835	3,0267	0,002472
SITUACAO_CADASTRAL_ANTES_1_AUTO	Ativo	0,2259037	0,0394253	5,7299	0,000000
CNAE	ELETRO	0,0917844	0,0365435	2,5116	0,012017

Elaborado pela autora.

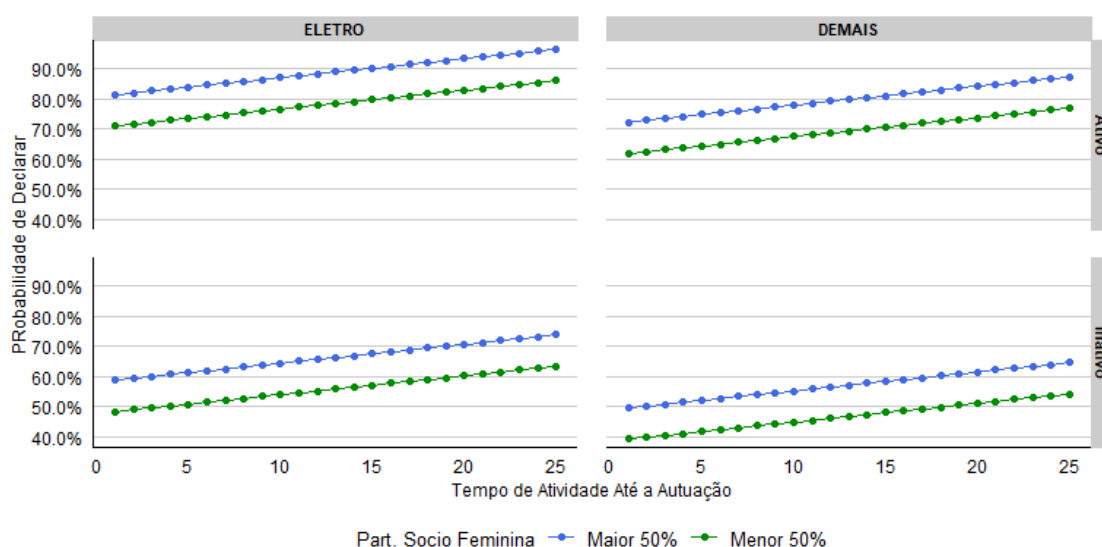
Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Ressaltamos que nesse modelo 1 = probabilidade de declarar, a função de ligação que utilizamos é a identidade, ou seja, o resultado do modelo, que é o preditor linear, é idêntico (identity) à probabilidade estimada. Em outras palavras, não é necessário aplicar a função inversa da ligação para achar a probabilidade, pois o preditor linear já é a probabilidade. Ainda, nesse modelo todas as variáveis independentes são do tipo dummy (0 ou 1), que é o mesmo domínio da variável resposta: probabilidade de declarar.

Desse modo, a probabilidade estimada para qualquer contribuinte entregar a declaração foi de 38.5%, que é o valor da estimativa do intercepto. Para cada ano de atividade do contribuinte, esta probabilidade aumenta em 0.6pp. Caso a participação societária feminina seja maior do que 50%, a probabilidade de se entregar a declaração aumenta em 10.4pp. Caso a situação cadastral um ano antes seja Ativo, a probabilidade aumenta em 22.5pp e se o

CNAE for do tipo Eletrônicos, a probabilidade aumenta em 0.9%. Todas as demais variáveis e respectivos níveis não apresentaram coeficientes estatisticamente significantes.

Gráfico 18 - Regressão logística - probabilidade de aumentar o faturamento



Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Tabela 16 – Regressão logística - probabilidade de aumentar o faturamento

Variável	Nível	Estim	Erro.Pad	Valor.t	Pr(> z)
(Intercept)		-1,450856	0,225693	-6,4284	0,000000
TEMPO_DE_ATIVIDADE_ATE_A_AUTUACAO		0,035616	0,013465	2,6452	0,008165
SITUACAO_CADASTRAL_ANTES_1_AUTO	Ativo	0,713398	0,193669	3,6836	0,000230
CNAE	OUTROS	0,353658	0,163770	2,1595	0,030813
IDX_SEVERIDADE_ANO_ANTERI		-0,053750	0,023333	-2,3036	0,021244

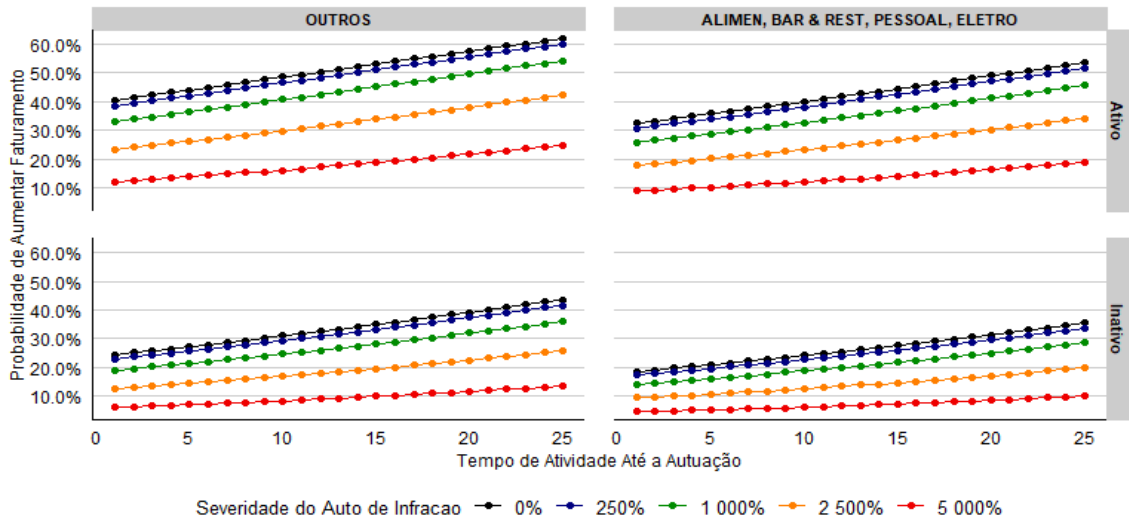
Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Neste modelo, foi utilizada severidade do auto de infração. Como esta variável apresenta um domínio (Qualquer valor positivo) diferente do domínio da probabilidade de

umentar o faturamento (Somente valores entre 0 e 1) utilizou-se a função de ligação logística. Por este motivo, precisamos converter o valor da estimativa na probabilidade esperada aplicando o inverso da função logito.

Gráfico 19 – Regressão logística em relação à severidade do auto de infração



Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF, Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Utilizando os parâmetros estimados, um contribuinte com 2 anos de atividade, ativo, com CNAE Outros e cuja severidade do auto de infração seja de 100%, a probabilidade de ele aumentar o faturamento será calculada da seguinte forma:

- 1) $\text{preditor} = -1.4508 + 0.0356 * (2) + 0.7133 + 0.3536 - 0.0537 * (150\%)$
- 2) $\text{probabilidade} = 1/(1+e^{(-\text{preditor})}) = 40.29\%$

Calculando agora para um contribuinte com 10 anos de atividade, inativo, com CNAE diferente de Outros e cuja severidade do auto de infração seja de 50%, a probabilidade dele aumentar o faturamento será:

- 1) $\text{preditor} = -1.4508 + 0.0356 * (10) - 0.0537 * (50/100)$
- 2) $\text{probabilidade} = 1/(1+e^{(-\text{preditor})}) = 24.57\%$

Neste modelo (b), exceto pelo intercepto, os parâmetros positivos indicam que a probabilidade de o contribuinte aumentar o faturamento aumenta, enquanto que os parâmetros negativos indicam que esta probabilidade diminui.

Tabela 17 - Regressão logística - probabilidade de reduzir a sonegação

Variável	Nível	Estim	Erro.Pad	Valor.t	Pr(> z)
(Intercept)		0,14	0,012268	11,412	0

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF ,

Neste modelo, nenhuma das variáveis explicativas apresentou coeficientes significativos no modelo. A probabilidade de se reduzir a sonegação estimada foi de 14%, que se resume a média observada dos dados.

Tabela 18 - Regressão linear - impacto no faturamento

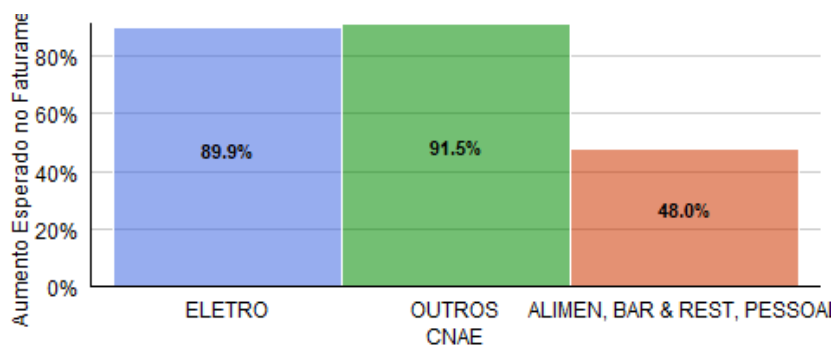
Variável	Nível	Estim	Erro.Pad	Valor.t	Pr(> t)
(Intercept)		0,47999	0,10719	4,4779	0,000012
CNAE	ELETRO	0,41881	0,20118	2,0817	0,038442
CNAE	OUTROS	0,43512	0,16277	2,6732	0,008035

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF.

Neste modelo, o aumento esperado no faturamento para qualquer contribuinte será de 47.9%. Se o contribuinte tiver CNAE do tipo Eletrônicos, esta probabilidade aumenta em 41.8pp, enquanto que se o contribuinte tiver CNAE do tipo Outros, esta probabilidade aumenta em 43.5pp.

Gráfico 20 – Aumento esperado de faturamento por CNAE



Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Tabela 19 - Regressão linear - impacto na sonegação

Variável	Nível	Estim	Erro.Pad	Valor.t	Pr(> t)
(Intercept)		-0,46349	0,035529	-13,045	0

Elaborado pela autora.

Fonte: SIGEST – Sistema Integrado de Gestão Tributária – SEEC/DF , Cadastro Fiscal do contribuinte – SEEC/DF, SICOP- Sistema Integrado de Controle de Processos/DF e SEI – Sistema Eletrônico de Informações/DF.

Neste modelo, nenhuma das variáveis explicativas apresentou coeficientes significativos no modelo. A redução esperada na sonegação estimada foi de 46% para qualquer contribuinte.

5.3 RESULTADOS ALCANÇADOS

Os contribuintes aqui estudados fazem parte de um Projeto idealizado na Secretaria de Economia do Distrito Federal pela Gerência de Programação Fiscal e concretizado na Gerência de Auditoria Tributária. São contribuintes reais e refletem exatamente a situação dos mesmos em todos os aspectos aqui abordados.

Tendo como foco a verificação do impacto da autuação sobre a mudança de comportamento do contribuinte, a partir da amostra de contribuintes estudada neste trabalho, foi possível estimar tanto o comportamento do contribuinte em relação à declaração de seu faturamento, quanto a sua atitude após a aplicação do auto de infração. Essa atitude reflete também o comportamento do contribuinte em relação ao auto de infração em si.

Os resultados mostram que a maioria dos contribuintes declara o seu faturamento, porém a probabilidade de entrega dessa declaração aumenta de acordo com o tempo de atividade, maior participação feminina na composição societária e para contribuintes ativos. Nesse sentido, podemos sugerir que o tempo de atividade exerce influência sobre a decisão de apresentar o seu faturamento face o compromisso da empresa com os seus colaboradores e intenção de permanecer no mercado. Do mesmo modo, a participação feminina pode indicar que por ser mais avessa ao risco, as empresas cujo comando seja majoritariamente feminino tendem a cumprir com as obrigações tributárias.

Verificamos também que para os contribuintes menores os autos de infração são mais severos do que para os contribuintes maiores, ou seja, a proporção do valor do auto em relação ao seu faturamento é maior do que para os grandes contribuintes, podendo indicar que os contribuintes menores declaram proporcionalmente menos do que os grandes contribuintes.

Nessa linha de raciocínio, o modelo para a probabilidade de pagamento do auto de infração indica que contribuintes com severidades muito elevadas apresentam menor probabilidade de pagar o auto. Essa constatação corrobora o entendimento que uma política voltada para a constância de ações fiscais mais pontuais, nas quais os contribuintes são acompanhados e eventualmente autuados em relação a períodos menores, mas em mais vezes, podem surtir um efeito educativo para o contribuinte e financeiro para o Estado mais eficaz.

Em sequência, verificamos que a aplicação do auto de infração aumenta a probabilidade de o contribuinte tomar uma atitude positiva, como aumentar o faturamento declarado e reduzir a sonegação. Essa constatação corrobora o entendimento que o contribuinte analisa o custo benefício no momento de decidir sobre a ação de sonegar ou não os seus tributos. No caso do Projeto objeto do estudo, a percepção do conhecimento por parte do Fisco da sua movimentação colabora para que o contribuinte se sinta direcionado a declarar o seu faturamento e, conseqüentemente, diminuir a sonegação dos seus impostos.

Para os contribuintes que tomam essa atitude, o aumento no faturamento declarado e redução na sonegação será de pelo menos 47,9% e 46% respectivamente. Considerando o montante analisado nesse estudo, esse percentual justifica a tenacidade da ação do Fisco e a importância do trabalho da fiscalização tributária no combate à evasão fiscal.

CONCLUSÃO

A atual conjuntura econômica amplifica a necessidade da arrecadação de impostos como forma de garantia do Estado no cumprimento de seus deveres junto à sociedade, bem como na gestão da máquina administrativa. Nesse sentido, o combate à sonegação fiscal de impostos tem assumido importância ímpar na fiscalização tributária, com o compromisso de proteger e zelar pelos interesses dessa sociedade. Nessa ótica, é premente que haja planejamento, transparência, articulações e ações em resposta a essas práticas ilegais, tão prejudiciais à sociedade.

Na prática, com advento dos documentos eletrônicos, a troca de informações entre os entes federados e a União, bem como a informatização dos dados, a fiscalização tributária tem voltado suas ações para o comércio eletrônico, por intermédio de sistemas institucionais, cujas informações podem servir para ações de caráter restritivo e coercitivo, ou até para as de caráter educativo, em prol do interesse público.

Nesta linha de pensamento, com o avanço tecnológico, a adesão à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e às diversas declarações eletrônicas, permitem aos órgãos fiscalizadores análises ágeis de dados, de origem e destino, bem como acompanhar, monitorar e fiscalizar toda a operação em tempo real. Isso, aliado ao aparelhamento desses órgãos e à constante evolução da legislação, fortalecem as medidas fiscalizadoras, tornando-as mais efetivas, cujos resultados revertem-se para o bem-estar da sociedade.

O presente estudo teve como fundamento inicial a identificação da efetividade do auto de infração a partir de dados eletrônicos de vendas realizadas, considerando que a maioria dos contribuintes autuados tem o conhecimento que essas informações em algum momento estarão de posse da fiscalização tributária e mesmo assim continuam a praticar a evasão fiscal. O ponto seguinte foi a identificação do perfil do contribuinte que altera o seu comportamento futuro, ou seja, aquele cuja autuação impacta efetivamente na decisão sobre o custo benefício de sonegar ou não.

De fato, a obediência à lei tributária está basicamente relacionada: (i) à declaração da verdadeira base tributária; (ii) ao cálculo correto da obrigação tributária; e (iii) ao pagamento das quantias devidas. Entretanto, a maioria dos sonegadores ou não declara toda a sua obrigação ou a declara somente em parte. O problema consiste em escolher o retorno

tributário ótimo e percebe-se que, no caso de um contribuinte avesso ao risco, o imposto evadido varia inversamente com a probabilidade de auditoria e com a penalidade. Por outro lado, depende negativamente da alíquota tributada e positivamente da renda, se, e somente se, a função utilidade do contribuinte indicar uma aversão absoluta ao risco decrescente. Entretanto, a sonegação não pode ser explicada inteiramente pelos incentivos financeiros gerados pelo nível da imposição da lei. Alguns estudos apontam outros fatores relevantes para decisão de sonegar, como fatores sociais, bem como os serviços prestados pelo governo, ou seja, os indivíduos valoram o que eles recebem em troca.

Por fim, é importante a conscientização que a Administração Tributária será mais eficaz à medida que conseguir minimizar o *gap* tributário, bem como será bastante eficiente na redução do *gap* tributário, à medida que investir maciçamente em tecnologia de informação e, principalmente, no treinamento de seus agentes.

O Estado que simplesmente ignora o fato concreto de que a receita tributária efetiva está sendo sistematicamente distanciada da receita potencial, gerando *gap*, está causando prejuízo objetivo, mensurável e definitivo para toda a sociedade.

Afinal, não se pode perder de vista qualquer descumprimento da legislação tributária. Entretanto, coibir a sonegação fiscal, que se tem caracterizado por crescente sofisticação de suas operações, tem provocado na legislação e administração tributária a reação no mesmo sentido, de modo a evitar que os Estados fiquem à mercê de manobras para escapar à tributação ou reduzir a carga efetiva dos impostos. No caso peculiar de sonegação fiscal, tais atos, de má fé, merecem um olhar rigoroso e mais atuante dos estados na fiscalização tributária.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income Tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323–338, 1972.

ALM, J.; TORGLER, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. **Journal of Economic Psychology**, v. 27, n. 2, p. 224–246, 2006.

BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, 1968.

BENICIO, F. C.; PORTELA, F. DAS C. R. Planejamento Contábil Tributário como ferramenta para redução legal dos tributos: um levantamento bibliográfico da importância do Planejamento Tributário para as empresas. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, p. 17, 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Código tributário nacional. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/norma/579494/publicacao/16434817>. Acesso em: 1 ago. 2020.

BRASIL. **Convênio ECF nº 01, de 25 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a obrigatoriedade de uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) por estabelecimento que promova venda a varejo e prestador de serviço e dá outras providências. Brasília, 25 fev. 1998. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios-ecf/1998/CVECF001_98. Acesso em: 30 jul. 2020.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 01, de 26 de fevereiro de 1998**. Autoriza os Estados que menciona e o Distrito Federal a conceder crédito fiscal presumido do ICMS na aquisição de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), e dá outras providências. Brasília, 26 fev. 1998. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1998/cv001_98. Acesso em: 7 ago. 2020.

BRASIL. **Convênio ECF nº 01, de 12 de julho de 2001**. Dispõe sobre informações do faturamento de estabelecimento usuário de ECF, prestadas por administradoras de cartão de crédito e autoriza a concessão de crédito outorgado. Brasília, 12 jul. 2001. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios-ecf/2001/CVECF001_01. Acesso em: 30 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12767, de 27 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007,

9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Brasília, 28 dez. 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/L12767.htm. Acesso em: 6 ago. 2020.

BRUNOZI JR, A. C. et al. **Evidências sobre Fatores Institucionais Determinantes da Evasão Fiscal em Países**. XXIV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Florianópolis, SC, Brasil: 2017

CHEN, X. et al. Tax avoidance and firm value: evidence from China. **Nankai Business Review International**, v. 5, n. 1, p. 25–42, 2014.

CLEMENTE, F. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. 2016b.

CLEMENTE, F.; LÍRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: Uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos Economicos**, v. 47, n. 3, p. 487–507, 2017.

CONTI, T. V.; JUSTUS, M. A história do pensamento econômico sobre crime e punição de Adam Smith a Gary Becker: parte I. **Instituto de Economia - Unicamp**, p. 1–20, 2016.

CORDEIRO, G. M.; DEMETRIO, C. G. B. **Modelos lineares generalizados e extensões**. Piracicaba: USP, 2013.

CORDEIRO, G. M.; NETO, E. A. L. Modelos paramétricos. 2006.

COSTA, G. S. et al. Planejamento tributário como ferramenta da contabilidade gerencial da MPes. **Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática**, v. 1, n. 1, p. 1–16, 2013.

DALAMAGAS, B. A dynamic approach to tax evasion. **Public Finance Review**, v. 39, n. 2, p. 309–326, 2011.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Complementar nº 04, de 30 de dezembro de 1994**. CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO DISTRITO FEDERAL. Brasília, 31 dez. 1994. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 30 jul. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 1254, de 8 de setembro de 1996**. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. [S. l.], 11 nov. 1996. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 30 jul. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Complementar nº 772, de 17 de julho de 2008**. Estabelece a obrigatoriedade de as administradoras de cartões de crédito, débito ou similares prestarem informações relativas às operações e prestações realizadas por contribuintes do Distrito Federal. [S. l.], 18 jul. 2008. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 30 jul. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 4567, de 9 de maio de 2011**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, 11 maio 2011. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 7 ago. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Portaria nº 132, de 29 de agosto de 2012**. Institui o Sistema de Gestão da Regularidade Fiscal dos Contribuintes do ICMS e do ISS do Distrito Federal - MALHA FISCAL/DF. [S. l.], 30 ago. 2012. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 7 ago. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Complementar nº 904, de 28 de dezembro de 2015**. Dispõe sobre a racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a cobrança da dívida ativa do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, 29 dez. 2015. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 6 ago. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 38650, de 27 de novembro de 2017**. Regulamenta a Lei Complementar nº 904 de 28 de dezembro de 2015, que dispõe sobre a racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a cobrança da dívida ativa do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, 28 nov. 2017. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 6 ago. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 39789, de 26 de abril de 2019**. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD ICMS-IPI para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Brasília, 29 abr. 2019. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 6 ago. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Portaria nº 258, de 6 de agosto de 2019**. Fixa prazo excepcional para envio e retificação de arquivos da EFD ICMS IPI relativos aos meses de julho, agosto e setembro do ano de 2019. Brasília, 8 ago. 2019. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/pesquisa-direta>. Acesso em: 6 ago. 2020.

FISCHER, D. Custo Social da Criminalidade Econômica. p. 17–44, 2011.

FREITAS JR., G.; CINTRA, L. A. **Mais injusta que excessiva Impostos – A carga tributária do Brasil perpetua a desigualdade, desestimula os investimentos produtivos e é moderada sobre o patrimônio**. Disponível em:

<https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_alphacontent&ordering=3&limitstart=2370&limit=10>. Acesso em: 14 fev. 2020.

GONÇALVES, C. DE L. Evasão fiscal. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, v. 1, n. 5, p. 10, 2019.

GRAETZ, M. J.; WILDE, L. L. The Economics Of Tax Compliance: Fact And Fantasy. **National Tax Journal (pre-1986)**, v. 38, n. 3, p. 355, 1985.

HAIR, J. J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2009.
HARADA, K. **Direito tributário**. São Paulo: MP Editora, 2006.

HELMKE, G.; LEVITSKY, S. **Informal Institutions and Democracy: Lessons from Latin America**. Baltimore: John Hopkins University Press, 2006.

IGNÁCIO, S. A. Importância da estatística para o processo de conhecimento e tomada de decisão. **Nota Técnica IpardeS**, p. 17, 2010.

KAMILLA, A.; SANTOS, D. Elisão , evasão e elusão fiscal de críticas trazidas por doutrinadores ao paragrafo único . p. 1–8, 2020.

KASTLUNGER, B. et al. Sex differences in tax compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D). **Journal of Economic Psychology**, v. 31, n. 4, p. 542–552, 2010.

KLEVEN, H. J. ET AL. Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in denmark. **Econometrica**, v. 79, n. 3, p. 651–692, 2011.

LEE, A. R.; CHÁVEZ, K. Are women more averse to corruption than men? The case of south korea. **Social science quarterly**, v. 101, n. 2, p. 473–489, 2020.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 17. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MAIA, G. L. et al. Custos de Conformidade à Tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **ABCustos**, v. 3, n. 3, p. 53–77, 2008.

MARTINS, S. L. A legitimidade do planejamento tributário à luz do ordenamento pátrio. **Revista Vianna Sapiens**, v. 8, n. 1, p. 28, 2017.

MENDES, J. V. V. et al. **Análise do impacto cultural na evasão fiscal no contexto brasileiro**. XIX International Finance Conference. **Anais**.Córdoba - Argentina: 2019. Disponível em: <http://www.internationalfinanceconference.org/archive/ifc2019_papers/IFC-book_2019.pdf>

MOLERO, J. C.; PUJOL, F. Walking Inside the Potential Tax Evader’s Mind: Tax Morale Does Matter. **Journal of Business Ethics**, v. 105, p. 151–162, 2012.

MOREIRA, A. M. Elisão e evasão fiscal - Limites ao planejamento tributario. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, n. mar-abr, p. 11–17, 2003.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 15 Atual. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NORTH, D. C. Institutions. **The Journal of Economics Perspectives**, v. 5, n. 1, p. 97–112, 1991.

PAES, J. E. S.; OLIVEIRA, M. R. Características do Sistema Tributário nos Estados Unidos da América: Alguns Tópicos Relevantes. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 10, n. 2, p. 52–78, 2016.

PICKHARDT, M.; PRINZ, A. Behavioral dynamics of tax evasion - A survey. **Journal of**

Economic Psychology, v. 40, p. 1–19, 2014.

PILATI, R. H.; THEISS, V. Identificação de Situações de Elisão e Evasão Fiscal: UM estudo com contadores no Estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 46, p. 61–73, 2016.

SANTANA, S. L. L.; REZENDE, A. J. Elisão fiscal e valor da firma: evidências do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 30, p. 114–133, 2016.

SANTOS, A. C. Planejamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirintoTO (*). **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (PPGD/UFC)**, v. 30, n. 2, p. 227–266, 2010.

SANTOS, B. F. A. DOS. Economia Do Crime : Especificidades No Caso Brasileiro. p. 102, 2007.

SANTOS, C. A. P. DOS; CASAGRANDE, D. L.; HOECKEL, P. H. DE O. “Teoria Econômica Do Crime”: Dos Pressupostos Acadêmicos À Empíria Do Dia a Dia Na Vida De Ex Presidiários De Santa Maria Rs. **Economia e Desenvolvimento**, v. 27, n. 2, p. 308–325, 2016.

SCHAEFER, G. J.; SHIKIDA, P. F. A. Economia Do Crime: Elementos Teóricos E Evidencias Empíricas. **Análise Econômica**, v. 19, n. 36, 2009.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação. v. 9, n. 3, p. 555–581, 1972.
SOARES, M. R. C. **Evasão fiscal: a teoria do comportamento dos agentes públicos e privados**. São Paulo, 1994.

SOUSA, L. G. **A estatística na economia**. Edición el ed. [s.l.] eumed.net, 2006.

SOUZA, L. R. B. DE; PAVÃO, A. C. **A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações**. [s.l: s.n.].

SRINIVAN, T. . Tax evasion:a model. **Journal of Public Economics**, v. 2, p. 339–346, 1973.
TORGLER, B.; VALEV, N. T. Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion. **Contemporary Economic Policy**, v. 28, n. 4, p. 554–568, 2010.

TSAKUMIS, G. T.; CURATOLA, A. P.; PORCANO, T. M. The relation between national cultural dimensions and tax evasion. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 16, n. 2, p. 131–147, 2007.

YITZHAKI, S. Journal of Public Economics. **Journal of Public Economics**, v. 3, p. 201–202, 1974.

ANEXOS

Anexo 1 – Tabela Sobrevida das empresas no DF (2009 – 2019)

ANO CONCESSÃO DA INSCRIÇÃO	AINDA FUNCIONANDO	ANO DE ENCERRAMENTO DA EMPRESA (Ano em que foi cancelada, paralisada, solicitou a baixa etc)											TOTAL DE EMPRESAS ENCERRADAS	TOTAL DE EMPRESAS ENCERRADAS %	EMPRESAS ENCERRADAS EM RELAÇÃO AO ANO ANTERIOR %	
		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019				TOTAL DE EMPRESAS CONSTITUÍDAS
2009	3909	204	638	547	384	422	575	1376	1889	1026	3293	954	15217	11308	74%	
2010	5083		178	477	405	495	631	1037	1122	1473	3590	1331	15822	10739	68%	6%
2011	5750			150	403	531	626	1124	1152	1278	3071	1644	15729	9979	63%	4%
2012	6527				127	497	749	1285	1193	1135	2495	1582	15590	9063	58%	5%
2013	7627					137	689	1230	1243	1006	1584	1332	14848	7221	49%	10%
2014	7720						245	622	1489	946	1425	1331	13778	6058	44%	5%
2015	11891							211	916	1120	1706	1503	17347	5456	31%	13%
2016	11085								334	931	1258	1514	15122	4037	27%	5%
2017	11366									293	1048	1431	14138	2772	20%	7%
2018	13886										530	1468	15884	1998	13%	7%
2019	16373											1490	17863	1490	8%	4%
TOTAL	101217	204	816	1174	1319	2082	3515	6885	9338	9208	20000	15580	171338	70121	41%	
OBSERVAÇÕES	Entraram na totalização apenas as Pessoas Jurídicas															
	Não entraram na totalização os Microempreendedores Individuais - MEIs															

Anexo 2 – Fluxo processo de autuação

BPMN 2.0

Luciana Carreiro | August 22, 2020

