UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HELEN COELHO GONÇALVES VIEIRA
DISCENTE

FRAUDE FISCAL NO ICMS: ESTRATÉGIAS DE PREVENÇÃO E COMBATE À SONEGAÇÃO

CUIABÁ-MT 2024

HELEN COELHO GONÇALVES VIEIRA

FRAUDE FISCAL NO ICMS: ESTRATÉGIAS DE PREVENÇÃO E COMBATE À SONEGAÇÃO

Projeto de pesquisa do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC), Departamento de Ciências Contábeis, para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Giseli Alves Silvente

HELEN COELHO GONÇALVES VIEIRA

FRAUDE FISCAL NO ICMS: ESTRATÉGIAS DE PREVENÇÃO E COMBATE À SONEGAÇÃO

Este trabalho foi defendido e aprovado pela banca em 23/03/2024.

BANCA EXAMINADORA:

_____
Prof.ª Dr.ª Giseli Alves Silvente
Orientadora

_____
Prof. Dr. Paulo Sérgio Almeida dos Santos
Avaliador

_____
Prof. MSc. Silvio da Costa Magalhães Filho
Avaliador

Aos meus amores: Rafael, Gabriel e Alice.

AGRADECIMENTOS

Concluir a segunda graduação quase vinte anos após a primeira, com todos afazeres e responsabilidades, mais que uma honra, é uma vitória! Algumas pessoas foram fundamentais nesse caminho e é com imensa gratidão que eu gostaria de agradecê-las:

À Deus, meu refúgio e fortaleza, socorro sempre presente na angústia.

À mamãe, que se desdobrou para desempenhar o papel de pai e mãe e por me amparar sempre em oração. Obrigada por me ensinar que eu podia ser o que quisesse e que só com a educação eu poderia alcançar meus sonhos.

Ao meu amor e parceiro de vida, Rafael, por fazer dos meus sonhos, os nossos sonhos e das minhas prioridades, as nossas prioridades. Obrigada por ser amor, colo, aconchego e força. Sem você, eu não teria conseguido!

Ao Gabriel e Alice, razões da minha vida, que desde cedo aprenderam a dividir a minha atenção com o trabalho e os estudos. É por vocês que encontro motivação para enfrentar cada novo dia.

Ao Hilton, Nany, Bebel e Felipe, que mesmo longe, estão sempre ao meu lado.

Aos Vieira's, a família que escolhi, pelo apoio constante, pela torcida e boas energias de sempre.

Às vovós, tias e tios que contribuíram para formar a pessoa que eu sou hoje.

Ao meu Formigueiro (Alberto, Fran, Rô) por me ajudarem a ter dias mais leves, por garantirem as risadas e por dividirem comigo anseios, sonhos e planos.

Às Dindas da Alice, Carmen e Mi, por se tornarem parte da nossa família e por todo carinho dedicado.

Aos amigos dessa jornada: Emerson, Fernanda, Thainá e Nathaly por compartilharem esses 4 anos de UFMT e tornarem as noites tão mais divertidas!

Aos mestres que fizeram parte dessa caminhada, nos guiando com dedicação, amor e paciência mesmo com os desafios impostos pela pandemia.

E por fim, à minha orientadora querida, Gisele Silventi, por aceitar me acompanhar nessa jornada acadêmica e por ser exemplo de profissionalismo, dedicação e competência.

RESUMO

O presente trabalho, tem como objetivo investigar a fraude fiscal no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no contexto econômico brasileiro, com ênfase na identificação precoce como estratégia de combate. A metodologia utilizada abrange uma análise das tipologias de fraude fiscal relacionadas ao ICMS, estratégias de prevenção adotadas por Secretarias Estaduais de Fazenda e proposição de recomendações para o aprimoramento dessas estratégias. O estudo é estruturado em cinco capítulos: Introdução, Referencial Teórico, Metodologia, Resultado e Análise da Pesquisa e Conclusão. Ao longo dos cinco capítulos, são discutidos: o contexto econômico brasileiro e a importância da arrecadação tributária para o funcionamento do Estado e financiamento de políticas públicas; a complexidade e multifacetada natureza da fraude fiscal, envolvendo aspectos psicológicos, sociais e econômicos; os fatores psicológicos, sociais e econômicos que impulsionam a fraude fiscal, incluindo motivações individuais, cultura organizacional e pressões econômicas; a influência da complexidade do sistema tributário, lacunas nas leis tributárias e alta carga tributária na ocorrência da fraude fiscal e a importância da identificação precoce da fraude como estratégia de enfrentamento, baseada na digitalização dos documentos fiscais e procedimentos cadastrais e na capacitação dos agentes fiscais. O estudo ressalta a relevância do combate à evasão fiscal para garantir a justiça fiscal, equidade no sistema tributário, estímulo à conformidade voluntária e contribuição para o desenvolvimento econômico. Além disso, destaca a necessidade de colaboração entre acadêmicos e agentes do Fisco para avançar na compreensão e combate às fraudes fiscais, bem como o papel crucial do contador na detecção precoce e mitigação dos riscos associados à fraude fiscal.

Palavras-chave: Fraude Fiscal. ICMS. Sistema Tributário Brasileiro. Detecção precoce. Contábeis.

ABSTRACT

The present work aims to investigate tax fraud in the Brazilian economic context, focusing on the Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), with an emphasis on early identification as a combat strategy. The methodology encompasses an analysis of tax fraud typologies related to ICMS, prevention strategies adopted by State Departments of Finance, and recommendations for enhancing these strategies. The study is structured into five chapters: Introduction, Theoretical Framework, Methodology, Results and Research Analysis, and Conclusion. Across these chapters, discussions include the Brazilian economic context and the importance of tax collection for state functioning and public policy financing; the complex and multifaceted nature of tax fraud involving psychological, social, and economic aspects; the psychological, social, and economic factors driving tax fraud, including individual motivations, organizational culture, and economic pressures; the influence of tax system complexity, gaps in tax laws, and high tax burden on tax fraud occurrence; and the importance of early fraud identification as a combat strategy, based on digitalization of tax documents and registration procedures, as well as fiscal agent training. The study emphasizes the importance of combating tax evasion to ensure fiscal justice, equity in the tax system, encourage voluntary compliance, and contribute to economic development. Additionally, it highlights the need for collaboration between academics and tax authorities to advance understanding and combat tax fraud, as well as the crucial role of accountants in early detection and mitigation of associated risks.

Keywords: Tax Evasion. ICMS. Brazilian Tax System. Early Detection. Accounting.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9

2 REVISÃO DE LITERATURA 13

2.1 FENÔMENO DA FRAUDE FISCAL 13
2.2 DETERMINANTES JURÍDICOS, LEGISLATIVOS E ECONÔMICOS 15
2.3 ASPECTOS TECNOLÓGICOS. OPORTUNIDADES E AMEAÇAS 17
2.4 ESTRATÉGIAS DE ENFRENTAMENTO À FRAUDE FISCAL 18
2.5 TIPOLOGIAS DA FRAUDE FISCAL 19

3 METODOLOGIA 22

3.1 DESENHO DA PESQUISA 22
3.2 COLETA DE DADOS E SELEÇÃO DE CASOS 22
3.3 APRESENTAÇÃO DAS TIPOLOGIAS DE FRAUDE 23
3.4 PROPOSIÇÃO DAS ROTINAS DE CONTROLE E MONITORAMENTO 23

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO 24

4.1 SONEGAÇÃO ICMS-ST 24
4.1.1 Fundamentos 24
4.1.2 Relato do Caso 26
4.1.3 Sinais de Alerta 27
4.1.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção 28
4.1.5 Fraude Fiscais Identificadas. Operações Policiais 29
4.2 GERAÇÃO DE CRÉDITOS PODRES 33
4.2.1 Fundamentos 33
4.2.2 Relato de Caso 33
4.2.3 Sinais de Alerta 34
4.2.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção 35
4.2.5 Fraude Fiscais Identificadas. Operações Policiais 36
4.2.6 Variações da Tipologia 37
4.3 FRACIONAMENTO DO FATURAMENTO. PERMANÊNCIA NO SIMPLES NACIONAL 43
4.3.1 Fundamentos 44
4.3.2 Relato de Caso 45
4.3.3 Sinais de Alerta 46
4.3.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção 47
4.3.5 Fraudes Fiscais Identificadas. Operações Policiais 48
4.4 UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIOS FISCAIS 49
4.4.1 Fundamentos 49

4.4.2 Relato de Caso 51
4.4.3 Sinais de Alerta 52
4.4.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção 52
4.4.5 Fraudes Fiscais Identificadas. Operações Policiais 53
4.4.6 Variações da Tipologia 55
5 DISCUSSÃO 60
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 64
7 REFERÊNCIAS 66

1 INTRODUÇÃO

No cenário econômico brasileiro, a arrecadação de tributos é um dos pilares para o funcionamento do Estado e para o financiamento de políticas públicas voltadas ao bem-estar social. No entanto, a fraude fiscal, em especial no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), representa um desafio significativo, comprometendo a captação eficiente dos recursos devidos aos cofres públicos. O estudo mais recente produzido pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional estima que sonegação tributária alcance 9,2% do PIB (Sinprotaf, 2019).

A fraude fiscal é um fenômeno complexo e multifacetado, que envolve uma série de fatores interligados, incluindo componentes psicológicos, sociais e econômicos. A compreensão desses elementos é crucial para desenvolver estratégias eficazes de prevenção e combate à sonegação, bem como para promover uma cultura de conformidade tributária. (Sayeg, 2003)

Do ponto de vista psicológico, a fraude fiscal pode ser impulsionada por uma variedade de motivações individuais, incluindo o desejo de obter vantagens financeiras ilícitas, a busca por redução de custos e a falta de ética e integridade nas relações comerciais. O conhecimento das vulnerabilidades psicológicas que levam a práticas fraudulentas é essencial para a implementação de ações preventivas direcionadas. (Cressey, 1953)

De acordo com Cressey (1953) em seu livro "Other People’s Money: A study in the social psychology of embezzlement", fatores sociais desempenham um papel significativo na ocorrência da fraude fiscal. Cressey argumenta que a cultura organizacional pode influenciar a percepção dos colaboradores em relação à conformidade, podendo incentivá-los ou desestimulá-los a se envolver em práticas ilícitas. Além disso, as relações de confiança e cooperação entre empresas e o poder público também são relevantes nesse contexto, influenciando as dinâmicas da sonegação fiscal. O autor destaca como esses fatores sociais podem moldar o comportamento dos indivíduos e empresas no que diz respeito às questões fiscais.

No âmbito econômico, as oportunidades geradas por lacunas nas leis tributárias, aliadas à complexidade do sistema, principalmente em relação à legislação do ICMS, podem estimular fraudes fiscais estruturadas. Essa complexidade, somada

à falta de recursos e capacitação dos órgãos fiscalizadores, favorece a atuação de indivíduos e de empresas que buscam subverter a ordem tributária e explorar ambiguidades nas numerosas normas, obrigações acessórias e regulamentos do sistema tributário brasileiro para desenvolver esquemas fraudulentos. (Gomes, 2021)

As intricadas regulamentações e a falta de clareza em certas disposições legais podem dificultar a fiscalização e a detecção precoce da fraude. Além disso, a diversidade de alíquotas, regimes especiais e incentivos fiscais em diferentes estados brasileiros podem aumentar a vulnerabilidade do sistema, favorecendo a ocorrência de práticas ilícitas. (Gomes, 2021)

A esse quadro, soma-se a elevada carga tributária no Brasil, que é imposta às empresas e indivíduos e pode gerar uma pressão significativa pela busca de alternativas para minimizar os custos fiscais, algumas vezes levando a práticas ilícitas, como a sonegação tributária. Em um ambiente altamente competitivo, a busca por vantagem concorrencial pode incentivar a adoção de estratégias que comprometem a integridade fiscal e prejudicam a igualdade de condições entre os atores econômicos. (Franco, 2015)

A sonegação tributária, nesse contexto, pode ser vista como uma resposta a essa pressão, com alguns contribuintes optando por subverter a ordem tributária para obter vantagens competitivas ilícitas, reduzindo artificialmente sua carga tributária e, assim, desequilibrando a concorrência justa e leal entre as empresas.

É fundamental compreender as implicações dessa dinâmica no enfrentamento da fraude fiscal, pois ações isoladas não serão suficientes para combater efetivamente esse fenômeno. A análise da relação entre a carga tributária e a sonegação, bem como o estudo das motivações que levam à busca de vantagens ilícitas, é essencial para desenvolver estratégias de prevenção que considerem as particularidades do contexto tributário brasileiro.

Nesse contexto, destaca-se a identificação precoce da fraude como uma das melhores estratégias de enfrentamento. Ao detectar práticas fraudulentas de forma ágil, evita-se o fortalecimento econômico da organização criminosa por trás das operações ilícitas. A adoção de mecanismos de detecção precoce também impede que a fraude se torne estruturada e enraizada na organização, tornando-a mais suscetível à eliminação.

Em um modelo tributário complexo, surgem condições propícias para o desenvolvimento de esquemas fraudulentos visando à evasão fiscal. Com a

digitalização dos documentos fiscais e procedimentos cadastrais, esses esquemas têm se tornado mais ágeis, tornando imprescindível que as autoridades fiscais possuam meios eficientes para identificá-los precocemente.

Para tanto, torna-se imperativo o estudo aprofundado das tipologias de fraude fiscal, bem como a análise de casos emblemáticos de repercussão. Essa abordagem permitirá identificar padrões e tendências, subsidiando a criação de políticas públicas e práticas empresariais voltadas à prevenção e ao enfrentamento dessas práticas ilícitas.

O presente trabalho tem como propósito investigar os principais aspectos da fraude fiscal no ICMS, com foco na identificação precoce como a melhor estratégia de combate. Por meio de uma análise criteriosa, busca-se contribuir para a efetivação de medidas que aprimorem o sistema tributário nacional, fortalecendo a arrecadação e a justiça fiscal.

Buscando trazer subsídios primordiais à discussão, esse estudo irá apresentar os diferentes tipos de fraudes ficais a fim de apoiar estratégias de prevenção e identificação precoce de ilícitos tributários e de coibir a ocorrência de sonegação de ICMS. Nesse sentido, serão identificados os diferentes tipos de fraudes fiscais relacionados ao ICMS, incluindo esquemas comuns de evasão, elisão fiscal e outras práticas fraudulentas.

Em seguida, analisar estratégias e práticas de prevenção adotadas por Secretarias Estaduais de Fazenda para combater a fraude fiscal relacionada ao ICMS, com foco na identificação precoce de ilícitos tributários e propor recomendações e diretrizes para o aprimoramento das estratégias de prevenção e combate à sonegação de ICMS, com base nas melhores práticas identificadas na pesquisa.

Esse estudo torna-se relevante e necessário pelos seguintes motivos:

1. Combate à evasão fiscal: A sonegação de ICMS é uma forma de evasão fiscal que impacta diretamente na arrecadação dos estados e do Distrito Federal. Identificar e combater essas práticas fraudulentas é essencial para garantir a justiça fiscal, fortalecer a capacidade do governo em prover serviços públicos e investir em áreas estratégicas para o desenvolvimento do país.
2. Equidade no sistema tributário: A sonegação de ICMS pode gerar distorções no sistema tributário, prejudicando empresas e contribuintes que cumprem corretamente com suas obrigações fiscais. Ao implementar estratégias de prevenção e combate à fraude, busca-se promover maior equidade e justiça no sistema tributário.

3. Estímulo à conformidade voluntária: A identificação e punição de fraudes fiscais servem como um elemento de dissuasão para outras práticas ilícitas. O fortalecimento da fiscalização e ações de identificação precoce podem incentivar os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias de forma voluntária, evitando assim o crescimento de esquemas fraudulentos.
4. Contribuição para o desenvolvimento econômico: Um sistema tributário eficiente, com mecanismos eficazes de combate à fraude fiscal, é fundamental para a atração de investimentos e para o crescimento econômico do país. Ao coibir a sonegação de ICMS, o estudo pode contribuir para um ambiente mais atrativo para os negócios e para o desenvolvimento sustentável.

Diante dessas considerações, o estudo proposto tem o potencial de oferecer subsídios essenciais para a discussão e o aprimoramento das estratégias de prevenção e identificação precoce de fraudes fiscais, com ênfase na sonegação de ICMS, resultando em benefícios significativos para a sociedade, a economia e o Estado.

Este trabalho está estruturado em cinco seções, sendo estas denominadas: Introdução, Referencial Teórico, Metodologia, Resultado e Análise da Pesquisa e Conclusão.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A fraude fiscal e a sonegação de impostos representam desafios significativos no cenário tributário brasileiro, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não está imune a esse fenômeno.

A sonegação fiscal consiste na omissão ou manipulação de informações fiscais com o intuito de reduzir ou evitar o pagamento de tributos devidos ao Estado, comprometendo a arrecadação eficiente dos recursos públicos. Essa prática ilícita pode ocorrer de diferentes formas, desde a omissão de vendas e a utilização de documentos falsos até a simulação de operações comerciais.

Por outro lado, a fraude fiscal envolve a utilização de esquemas engenhosos e complexos para subverter a ordem tributária, utilizando artifícios que dificultam a detecção por parte dos órgãos de fiscalização. (Di Gioacchino & Fichera, 2022)

No âmbito do ICMS, a complexidade do sistema tributário, a diversidade de alíquotas entre os estados brasileiros e a amplitude de operações comerciais realizadas diariamente criam um ambiente propício para a ocorrência dessas práticas ilícitas. A compreensão desses fenômenos é essencial para o desenvolvimento de estratégias eficazes de prevenção e combate à sonegação fiscal, buscando fortalecer a arrecadação e a justiça fiscal no país. (Ellery & Nascimento, 2017)

Essa revisão permitirá entender o contexto geral da sonegação fiscal e os desafios enfrentados na sua identificação e combate.

2.1 FENÔMENO DA FRAUDE FISCAL

A análise da quebra de confiança, um conceito central na compreensão da fraude, foi notavelmente influenciada pelas contribuições de Cressey (1953). Através de entrevistas detalhadas com indivíduos envolvidos em fraudes, Cressey desenvolveu o que ficou conhecido como o 'triângulo de fraude'. Este modelo teórico descreve como a confiança pode ser comprometida, destacando três elementos fundamentais: pressão (ou incentivo), oportunidade e racionalização. Esses elementos juntos explicam como indivíduos, inicialmente confiáveis, podem se envolver em atos fraudulentos, descrevendo um caminho psicológico e situacional que leva à quebra dessa confiança.

No trabalho seminal de Cressey em 1953, houve uma evolução conceitual

significativa no entendimento das fraudes financeiras. Ele se distanciou do termo tradicionalmente utilizado, 'embezzlement', que se refere especificamente ao desvio de fundos por parte de alguém que os gerencia ou monitora, e introduziu a noção mais abrangente de 'violação criminal da confiança financeira'.

Essa mudança de terminologia reflete uma visão mais ampla da fraude, abarcando uma gama maior de ações ilícitas. De acordo com Cressey, este conceito renovado engloba qualquer indivíduo que, inicialmente ocupando uma posição de confiança e agindo de boa-fé, acaba cometendo um ato criminoso, demonstrando assim a quebra dessa confiança. Esta redefinição permitiu uma análise mais profunda e inclusiva das diversas formas e motivações por trás das fraudes financeiras.

A hipótese formulada por Cressey (1953) baseia-se na proposição de que pessoas que ocupam cargos de confiança tornam-se violadores, quando se veem com um problema financeiro não compartilhado e estão cientes de que podem resolvê-lo secretamente pela violação do cargo de confiança. Para tal, os violadores são capazes de aplicar a sua própria conduta em situações que os capacitam a ajustar suas concepções de si mesmos como usuários.

A teoria do Triângulo da Fraude, proposta por Donald R. Cressey em 1953, é uma das abordagens clássicas no estudo da psicologia criminológica e tem sido amplamente aplicada na compreensão dos mecanismos que levam à ocorrência de fraudes em diferentes contextos, inclusive em instituições bancárias brasileiras.

O Triângulo da Fraude é composto por três elementos interligados: pressão, oportunidade e racionalização. A pressão refere-se a uma necessidade financeira ou pessoal não atendida, que motiva o indivíduo a buscar meios ilícitos para suprir suas demandas. A oportunidade está relacionada a brechas ou lacunas no sistema que permitem a realização da fraude sem ser facilmente detectada. Por fim, a racionalização é o processo mental pelo qual o fraudador justifica suas ações, buscando diminuir a culpa ou a responsabilidade pelo comportamento fraudulento.

A teoria da agência é particularmente relevante na análise de fraudes em contextos em que existem relações definidas de agente-principal, como é comum em instituições bancárias. Esta teoria explora como os agentes, que são encarregados de agir em nome dos principais (por exemplo, os gestores agindo em nome dos acionistas), podem ter acesso privilegiado a informações e recursos. Essa assimetria informacional pode, infelizmente, ser explorada para cometer fraudes. Quando combinada com o entendimento do 'Triângulo da Fraude' de Cressey, a teoria da

agência fornece uma estrutura robusta para identificar vulnerabilidades dentro das organizações e desenvolver medidas preventivas. Tais medidas são essenciais para mitigar a ocorrência de fraudes e, consequentemente, reforçar a integridade e confiabilidade dos sistemas financeiros.

Ao entender tanto a psicologia do fraudador (com o Triângulo da Fraude) quanto a dinâmica estrutural das relações de agência, os profissionais podem desenvolver estratégias mais eficazes para prevenir a quebra de confiança e proteger os ativos das instituições. (Rodrigues Machado, & Gartner, 2017)

2.2 DETERMINANTES JURÍDICOS, LEGISLATIVOS E ECONÔMICOS

A compreensão do Triângulo da Fraude e da teoria da agência, como discutido anteriormente, proporciona insights cruciais para a análise das práticas fraudulentas em diferentes contextos, incluindo o âmbito tributário. No entanto, é importante expandir essa discussão para compreender como a legislação e os precedentes judiciais podem impactar a estruturação e o combate à fraude fiscal.

Nesse sentido, o artigo "A SÚMULA VINCULANTE N°24 DO STF E A FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA", publicado na Revista Diálogos Possíveis em 2021, aborda um tema de grande relevância ao explorar o impacto da Súmula Vinculante n° 24 do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a fraude fiscal estruturada. A referida súmula estabelece a inconstitucionalidade da exigência de crédito tributário decorrente de ato ilícito e não pode ser utilizada como instrumento de proteção a esquemas fraudulentos.

Dessa forma, o artigo investiga como tal decisão jurisprudencial pode influenciar a concepção e a adoção de medidas preventivas e de combate à fraude fiscal estruturada no cenário jurídico brasileiro. A análise desse artigo complementa o entendimento das motivações e estratégias empregadas pelos fraudadores, ao mesmo tempo em que destaca a importância da atuação dos órgãos jurisdicionais para coibir a ocorrência de fraudes fiscais sofisticadas, buscando garantir maior efetividade na justiça fiscal e na integridade do sistema tributário. (Castilho, & Bechara, 2021)

A complexidade da legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) representa um desafio significativo no contexto da administração tributária no Brasil.

O artigo de Cabello OG e Nakao SH, intitulado 'Complexidade, conformidade e arrecadação tributária', aborda de forma detalhada como a extensa e intrigante normatização do ICMS pode abrir brechas para o desenvolvimento de esquemas fraudulentos.

A diversidade de alíquotas entre os estados brasileiros, os diversos regimes especiais, os incentivos fiscais e as inúmeras obrigações acessórias impostas aos contribuintes criam um ambiente propício para a exploração de vulnerabilidades no sistema tributário. Essa complexidade, aliada à falta de clareza em certas disposições legais, pode dificultar a fiscalização e a detecção precoce da fraude, permitindo que indivíduos e empresas mal-intencionados explorem lacunas e executem práticas ilícitas sem serem facilmente detectados.

Dessa forma, a análise aprofundada da complexidade da legislação do ICMS é fundamental para o desenvolvimento de políticas e práticas mais eficazes de controle e combate à sonegação fiscal, visando fortalecer a arrecadação tributária e promover a justiça fiscal no país. (Cabello & Nakao, 2021)

A dissertação de mestrado "Determinantes da conformidade tributária no Brasil" (Ervedosa, 2023) apresenta uma conclusão destacada sobre os fatores que influenciam o cumprimento das obrigações tributárias no contexto brasileiro. A pesquisa identificou que a moral tributária, juntamente com outros elementos, desempenha um papel fundamental no comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento de suas obrigações fiscais. Os resultados indicam que a percepção dos cidadãos sobre a justiça e a eficácia do sistema tributário é um fator determinante para a adesão voluntária e o cumprimento adequado das normas fiscais. Além disso, o estudo aponta que a confiança na atuação do fisco e a transparência na administração dos recursos públicos também exercem influência sobre a conformidade tributária.

Com base nas evidências encontradas, a dissertação ressalta a importância de políticas públicas que visem fortalecer a moral tributária e a confiança dos cidadãos no sistema tributário, como meio de estimular uma maior adesão voluntária e reduzir a sonegação fiscal. Nesse sentido, a divulgação clara das ações do fisco, a implementação de medidas para aumentar a eficiência e a equidade na arrecadação e a promoção de uma cultura de conformidade tributária são aspectos essenciais para aprimorar a relação entre o Estado e os contribuintes.

A conclusão da dissertação reforça que o estudo dos determinantes da

conformidade tributária é uma ferramenta valiosa para subsidiar políticas públicas e estratégias de controle fiscal, buscando alcançar um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado com os interesses da sociedade. A pesquisa destaca que a compreensão dos fatores que influenciam o cumprimento das obrigações fiscais é crucial para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro e para a promoção de uma cultura de responsabilidade e ética no pagamento de tributos. (Ervedosa, 2023)

A relação entre a elevada carga tributária e a pressão pela sonegação fiscal é um tema de grande relevância no cenário econômico. Estudos como "A Economia da Sonegação: Teoria e Evidências Empíricas" de SIQUEIRA, M. L. e RAMOS, F. S., e "Evasão e fraude fiscais: uma perspectiva económica do fenómeno" de SANTOS, J. C. G., abordam de forma aprofundada essa questão. A teoria econômica exposta nesses trabalhos evidencia como uma carga tributária elevada pode criar incentivos para que contribuintes busquem alternativas ilegais para reduzir seus ônus fiscais, e a sonegação fiscal surge como uma resposta a essa pressão.

Em ambientes econômicos competitivos, empresas e indivíduos podem adotar práticas fraudulentas para obter vantagem concorrencial ilícita, distorcendo a igualdade de condições entre os atores econômicos. Diante disso, a análise dessa relação torna-se imprescindível para o desenvolvimento de estratégias que busquem um equilíbrio na tributação, garantindo uma arrecadação eficiente sem onerar excessivamente os contribuintes e evitando um cenário propício à evasão fiscal. (Siqueira, & Ramos, 2005) (Santos, 1997) (da Silva Filho, 2018)

2.3 ASPECTOS TECNOLÓGICOS. OPORTUNIDADES E AMEAÇAS

A relação entre a elevada carga tributária, a pressão pela sonegação fiscal e a Transformação da Administração Tributária com a implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é de extrema relevância no cenário tributário. A introdução do SPED representou uma significativa transformação na forma como as empresas e os contribuintes cumprem suas obrigações fiscais e acessórias. A digitalização quase integral dos documentos e declarações fiscais, bem como dos procedimentos cadastrais, trouxe maior agilidade e eficiência no cumprimento das obrigações tributárias. (Passos, 2010)

No entanto, essa evolução tecnológica também trouxe consigo novos desafios no enfrentamento da fraude fiscal. Embora tenha proporcionado maior facilidade e

rapidez no cumprimento das obrigações fiscais, a digitalização também possibilitou ação mais veloz e em maior escala para os indivíduos mal-intencionados, que buscam promover fraudes fiscais estruturadas. Com o SPED, a manipulação e transmissão eletrônica de informações tornaram-se mais acessíveis, abrindo brechas para o desenvolvimento de esquemas fraudulentos complexos e de difícil detecção. (Padilha et al. 2018)

Essa transformação da Administração Tributária também demandou das Secretarias Estaduais de Fazenda e da Receita Federal do Brasil a adoção de novas ferramentas e técnicas de análise de dados, a fim de identificar indícios de práticas ilícitas de maneira ágil e eficaz. A complexidade e o volume de informações geradas pelo SPED requerem uma abordagem mais sofisticada e especializada para a detecção precoce de fraudes fiscais no âmbito do ICMS.

2.4 ESTRATÉGIAS DE ENFRENTAMENTO À FRAUDE FISCAL

A identificação precoce de fraudes fiscais, especialmente no âmbito do ICMS, é fundamental para aprimorar as estratégias de combate à sonegação e garantir uma arrecadação tributária eficiente. Estudos como "Descumprimento de Obrigações Tributárias no Estado da Bahia por Contribuintes de ICMS de Vida Efêmera", de Farah, et al., e o levantamento apresentado em " O Uso de Inteligência Artificial no Combate à Evasão Fiscal: Uma Revisão Sistemática da Literatura" de Vasconcelos Soares, et al., apontam caminhos promissores nessa área.

Neste contexto, a análise de dados e a aplicação de técnicas de mineração de dados são cruciais para identificar padrões e tendências suspeitas nas informações fiscais. Merece destaque o conceito de mineração de dados, entendido como o processo computacional de utilizar algoritmos avançados para analisar e extrair informações úteis de grandes conjuntos de dados, identificando padrões, correlações e tendências não evidentes a olho nu. Essa abordagem, aplicada em larga escala, permite o reconhecimento de indícios de práticas fraudulentas mesmo em meio a enormes volumes de dados, tornando-se uma ferramenta essencial no combate à fraude fiscal.

Outra estratégia importante é o uso de indicadores de desempenho tributário, que permitem avaliar o comportamento dos contribuintes e identificar aqueles que apresentam características atípicas em relação a seus pares. Esses indicadores

podem revelar sinais de alerta de possíveis fraudes fiscais e direcionar a atuação dos órgãos de fiscalização de forma mais assertiva.

Além disso, o compartilhamento de informações entre os órgãos de fiscalização e a adoção de parcerias entre o setor público e o privado também têm se mostrado eficazes na identificação precoce de fraudes fiscais. A troca de informações e a cooperação entre as diferentes instituições possibilitam uma visão mais completa e abrangente do comportamento dos contribuintes, facilitando a detecção de práticas ilícitas.

Nesse contexto, a utilização de tecnologias avançadas e a análise criteriosa das informações fiscais são fundamentais para o desenvolvimento de mecanismos de detecção antecipada de fraudes fiscais no ICMS. De Oliveira e dos Santos apresentam estratégias para combater a sonegação fiscal por meio do desenvolvimento de redes neurais artificiais aplicadas à fiscalização do ICMS baseado. A combinação dessas estratégias pode fortalecer a atuação dos órgãos de fiscalização, reduzir a ocorrência de práticas fraudulentas e contribuir para uma arrecadação tributária mais justa e eficiente. (Vasconcelos Soares, et al., 2020) (Dias & Becker, 2017) (de Oliveira & dos Santos, 2020)

2.5 TIPOLOGIAS DA FRAUDE FISCAL

Diante desse cenário, torna-se imprescindível que pesquisadores, especialistas e órgãos governamentais envidem esforços para preencher essa lacuna e aprofundar o conhecimento sobre as tipologias de fraude no ICMS.

A complexidade do sistema tributário do ICMS, aliada à diversidade de operações comerciais, tem sido um terreno fértil para o desenvolvimento de várias tipologias de fraude fiscal. Estas tipologias, identificadas na revisão de diversas operações de enfrentamento à sonegação tributária e investigações fiscais, evidenciam a necessidade de uma constante vigilância e adaptação das estratégias de combate.

Entre os elementos fundamentais das fraudes identificadas, destaca-se a utilização de sócios "laranjas" e "testas de ferro" para criação de "empresas de fachada" – com o propósito de ocultar atividades ilegais ou enganosas, apresentando uma aparência legítima enquanto são usadas para fins fraudulentos. Verifica-se ainda a utilização de "notas frias" – que são documentos fiscais que aparentam legitimidade,

mas são ideologicamente falsos, emitidas para acobertar operações comerciais inexistentes ou para mascarar transações reais de terceiros.

Por fim, a geração de "créditos podres", em decorrência da inserção de informações falsas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), como o registro de “notas frias” no Livro de Entradas ou os lançamentos de ajustes a crédito no livro de Apuração do ICMS – que produzem a redução artificial do montante de imposto a pagar.

Além disso, temos as empesas chamadas de "noteiras", que são uma especialização de "empresas de fachada" por se dedicarem a emitir documentos fiscais fraudulentos para serem utilizados por outras empresas com fins diversos, como a geração fictícia de custos para abatimento de imposto de renda ou a obtenção de crédito indevido.

Ressalta-se aqui a distinção entre os conceitos de "laranjas" e "testas de ferro", que é fundamental para o desenvolvimento de estratégias eficazes de detecção e combate à fraude fiscal, pois as abordagens para lidar com cada tipo podem variar de acordo com seu grau de envolvimento e conhecimento das operações ilícitas. Ambos são utilizados em esquemas para ocultar a verdadeira identidade dos beneficiários de operações ilícitas.

Os "laranjas" são indivíduos que têm seus nomes utilizados, muitas vezes sem conhecimento completo da natureza ilegal das atividades. Geralmente, são pessoas de confiança dos organizadores do esquema, mas que têm pouco ou nenhum envolvimento ativo ou conhecimento das transações realizadas em seu nome.

Por outro lado, os "testas de ferro" estão cientes e ativamente envolvidos nas atividades ilegais. Eles desempenham um papel mais central e consciente nos esquemas, agindo como fachadas para as operações fraudulentas e colaborando diretamente na sua execução.

Construindo um paralelo com a relação existente entre sócios “laranjas” e empresas de fachada, indivíduos “testas de ferro” costumam estar vinculados a “empresas interpostas”. Ao contrário das empresas de fachada, essas empresas interpostas buscam manter aparência de regularidade, mas são criadas para intermediar operações comerciais ou financeiras, geralmente com o objetivo de ocultar a identidade dos verdadeiros beneficiários, reduzir cargas tributárias ou contornar restrições legais.

Essas tipologias representam apenas algumas das práticas fraudulentas identificadas, e o entendimento detalhado de cada uma delas é essencial para o

desenvolvimento de mecanismos de detecção precoce e estratégias eficazes de prevenção e combate à sonegação fiscal no âmbito do ICMS. (Oliveira, 2023)

A análise de tipologias de fraude é de fundamental importância no contexto do combate à sonegação fiscal e outros crimes financeiros. A compreensão detalhada das diferentes formas de fraude permite o desenvolvimento de estratégias de prevenção e detecção precoce, contribuindo para um sistema tributário mais eficiente e justo. O Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), como unidade de inteligência financeira do Brasil, tem desempenhado um papel crucial ao publicar regularmente coletâneas de tipologias empregadas na lavagem de ativos, visando fortalecer a capacidade dos setores obrigados a identificar indícios de ocorrência desse crime e fornecer às autoridades uma visão abrangente e compreensiva sobre a multiplicidade e complexidade desse fenômeno criminoso. (GTANR, 2021)

No entanto, é notável que, apesar da importante iniciativa do Coaf, a literatura sobre tipologias de fraude no âmbito do ICMS é escassa, o que pode representar uma lacuna significativa na compreensão dos mecanismos e padrões de fraude específicos desse imposto, dificultando a formulação de políticas e ações direcionadas para combater a sonegação fiscal de forma mais assertiva. A ausência de estudos nesse sentido pode limitar a capacidade dos órgãos de fiscalização e controle em identificar, prevenir e combater práticas fraudulentas que impactam negativamente a arrecadação tributária e a justiça fiscal no país. (Avelino, 2016)

Estudos que analisam e classificam as práticas fraudulentas específicas do ICMS, sob a ótica de tipologias, podem fornecer subsídios valiosos para aprimorar os mecanismos de controle e desenvolver estratégias eficazes de prevenção e combate à sonegação fiscal estruturada, contribuindo para a integridade do sistema tributário e uma arrecadação justa. Incentivar pesquisas nessa área é fundamental para avançar na luta contra a sonegação fiscal, garantindo maior transparência nas operações comerciais e fortalecendo a capacidade de enfrentamento aos crimes financeiros, com benefícios para a sociedade e o desenvolvimento econômico do país.

3 METODOLOGIA

Nessa seção do trabalho será delineada a metodologia a ser adotada para explorar as complexidades da fraude tributária no âmbito do ICMS. A escolha metodológica é um elemento crítico que orienta a forma como as informações são coletadas, analisadas e interpretadas, fornecendo uma estrutura rigorosa para o exame das tipologias de fraude identificadas. A metodologia empregada visa garantir que a análise seja conduzida de maneira sistemática e objetiva, permitindo que os resultados do estudo sejam robustos, confiáveis e relevantes para a que se propõe.

3.1 DESENHO DA PESQUISA

Este estudo adota uma abordagem descritiva e deverá apresentar e analisar as principais tipologias de fraude tributária no contexto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A escolha por um estudo descritivo se justifica pela natureza exploratória deste trabalho, bem como pela falta de parâmetros comparativos ou indicadores de relevância e severidade que permitam classificações ou hierarquizações das tipologias identificadas.

3.2 COLETA DE DADOS E SELEÇÃO DE CASOS

Esquemas fiscais criminosos que envolvem grandes montantes de recursos financeiros frequentemente se tornam alvo de ações policiais e recebem ampla cobertura jornalística. Com base nessa premissa, a identificação desses casos será conduzida por meio de pesquisas em portais institucionais das Polícias Civis, Secretarias Estaduais de Fazenda, Ministérios Públicos Estaduais e de notícias, utilizando os mecanismos de busca disponíveis na internet. Para esse fim, serão utilizadas palavras-chave relacionadas, tais como "sonegação", "ICMS", "fraude" e "operação".

Adicionalmente, como complemento às informações obtidas por meio das notícias, processos judiciais ou inquéritos policiais pertinentes aos casos identificados também poderão ser analisados.

Todos os resultados obtidos por meio dessas pesquisas serão sumarizados e avaliados quanto à relevância para o estudo.

3.3 APRESENTAÇÃO DAS TIPOLOGIAS DE FRAUDE

Nessa etapa, será adotada – com as necessárias adaptações – a sistemática utilizada na publicação “Casos e Casos: Coletânea de Tipologias de LD/FTP – Edição Especial Avaliação Nacional de Risco 2021”, elaborado pelo Grupo de Trabalho de Avaliação Nacional de Riscos de Lavagem de Dinheiro, Financiamento do Terrorismo e Financiamento da Proliferação de Armas de Destruição em Massa (GTANR, 2021) e publicado pelo COAF.

Nesse trabalho, as tipologias identificadas foram apresentadas na forma de manual, com a descrição detalhada das atividades econômicas utilizadas, os sinais de alerta e a descrição do caso.

3.4 PROPOSIÇÃO DAS ROTINAS DE CONTROLE E MONITORAMENTO

Com base nos resultados obtidos nas etapas anteriores, serão propostas rotinas de controle e monitoramento aplicáveis à identificação precoce das fraudes. Essas rotinas poderão incluir o uso de ferramentas de análise de dados, cruzamento de informações, técnicas de auditoria fiscal, entre outras práticas que visem a detecção antecipada de comportamentos irregulares. As sugestões serão fundamentadas nas tipologias de fraude identificadas e nas características da EFD que evidenciem tais práticas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Conforme metodologia proposta, foi realizado um extenso levantamento de esquemas fiscais criminosos que causaram relevante prejuízo ao Erário e receberam cobertura jornalística. O número de resultados desse processo de levantamento revelou que a sonegação fiscal por meio de fraude é frequente e se distribui por todo o país. Uma vez que o objetivo era identificar e posteriormente descrever tipologias de fraude, nos detivemos aos casos mais recentes. Para discussão, foram selecionadas as seguintes tipologias, sendo que algumas possuíam variações que também foram abordadas:

- Sonegação ICMS-ST
- Geração de Créditos Podres
- Fracionamento do Faturamento. Permanência no Simples Nacional
- Utilização Indevida de Benefícios Fiscais

Os casos de fraude identificados foram apresentados e discutidos na seção da tipologia em que melhor se enquadrava.

4.1 SONEGAÇÃO ICMS-ST

O objetivo dessa tipologia é a supressão do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, que deveria ser recolhido de maneira concentrada em um ponto inicial da cadeia de produção e comercialização do produto. Para tanto, um grupo econômico de fato utiliza-se da simulação de operações com empresas criadas de maneira fraudulenta a fim de transferir para elas, de forma artificial, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo e afastar-se dos débitos tributários dessas operações.

4.1.1 Fundamentos

A substituição tributária no âmbito do ICMS é um mecanismo de arrecadação de impostos que centraliza a responsabilidade do recolhimento em um participante da cadeia de produção ou distribuição, geralmente o fabricante, importador ou estabelecimento atacadista. Este regime permite a antecipação do recolhimento do imposto devido em todas as fases seguintes da cadeia comercial, até o consumidor final.

Neste contexto, o "substituto tributário" refere-se ao agente econômico - como

o fabricante, importador ou atacadista - sobre o qual recai a obrigação de recolher antecipadamente o ICMS devido em toda a cadeia comercial, assumindo a responsabilidade pelo pagamento do imposto, não apenas sobre suas próprias operações, mas também sobre as operações subsequentes, até que o produto chegue ao consumidor final.

Por outro lado, o "substituído" é qualquer participante da cadeia de produção ou distribuição após o substituto tributário, incluindo varejistas e consumidores finais, que se beneficiam do regime na medida em que a cobrança do ICMS é adiantada pelo substituto, eliminando a necessidade de múltiplos recolhimentos de imposto ao longo da cadeia.

O valor a ser recolhido é baseado no preço presumido das mercadorias, bens ou serviços, sobre o qual aplica-se a alíquota estabelecida para as operações internas na UF de destino deduzido do ICMS devido pela operação própria do contribuinte remetente. Comumente, a base de cálculo do ICMS-ST será o valor correspondente ao preço final ao consumidor (PMC), calculado pela Sefaz ou outro órgão público competente. Contudo há também a possibilidade de estabelecê-lo com base no Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou aplicando-se um percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) sobre os preços praticados pelo remetente.

Este sistema tem como objetivo simplificar a cobrança do imposto e reduzir a evasão fiscal, facilitando o monitoramento e a auditoria pelas autoridades fiscais. (Pegas, 2022)

As regras gerais dos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes estão dispostas no Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018. A partir dele, cada estado estabelece em legislação própria o rol de produtos, mercadorias e serviços sobre os quais deseja aplicar a sistemática de tributação por ST. No Estado de Mato Grosso, por exemplo, essa listagem foi positivada no Apêndice do Anexo X do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Nº 2.212, de 20 de março de 2014.

Embora o regime traga eficiência administrativa para a coleta de impostos, ele também impõe desafios para as empresas, especialmente no que diz respeito à gestão financeira e de estoques. A antecipação do recolhimento do ICMS antes da venda final dos produtos pode impactar significativamente o fluxo de caixa das

empresas envolvidas na cadeia de comercialização. (Pegas, 2022)

4.1.2 Relato do Caso

Grupo econômico industrial, produtor de mercadorias sujeitas à tributação do ICMS por substituição tributária, realizava a simulação de vendas interestaduais para acobertar operações realizadas internamente. Para tanto, constituía empresas de fachada em outras unidades da federação para serem as destinatárias dessas operações de venda simulada.

Para que não houvesse a exigência do ICMS-ST nessa venda interestadual fictícia, essas empresas de fachada assumiam em seus estados a condição de substituto tributário, o que é disciplinado em legislação própria de cada UF. A título de exemplo, em Mato Grosso, essa possibilidade está prevista no artigo 19 do Anexo X do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n° 2.212, de 20 de março de 2014, e foi disciplinada na Portaria N° 209/2019-SEFAZ, que estabelece os procedimentos para credenciamento de estabelecimento atacadista mato-grossense como substituto tributário, para fins de retenção e recolhimento mensal do ICMS devido por substituição tributária, e dá outras providências.

Dessa forma, a indústria realizava operações de saída de mercadorias sem a aplicação do regime de substituição tributária, que passava a ser assumido pela empresa adquirente em outra UF. Essa transferência de responsabilidade está prevista no inciso IV da Cláusula nona do Convênio ICMS 142/18, que afasta o regime de ST nas operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna.

Cabe um aparte: O Convênio ICMS 142/18 também determina que a sistemática da ST não se aplica nas operações entre estabelecimentos industriais, em determinadas situações (inciso III da Cláusula nona). Assim, em alguns casos de fraude, uma indústria pode fazer as vezes desse distribuidor atacadista substituto tributário em outra UF.

Esse procedimento permitia que a venda ocorresse apenas com a aplicação de alíquota do ICMS nas operações interestaduais, devida ao Estado de origem. Para os Estados das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, o percentual é de 7%. Para os demais, 12% sobre o valor do produto.

A empresa de fachada estabelecida em outra UF, destinatária das notas frias interestaduais, que assumiu a condição de substituta tributária, passa a acumular estoques fictícios. Porém, como não realizam operações de venda, não geram tributos a recolher e, por isso, são capazes de passar por longos períodos sem serem identificadas pelo Fisco local como alvo para auditorias. Na eventualidade de isso ocorrer, não possuem lastro econômico para suportar as autuações ou vínculos aparentes com o grupo econômico criminoso.

Por fim, para acobertar a operação de fato, ocorrida dentro do estado de localização da indústria aos distribuidores locais, utilizavam-se de outras empresas de fachada criadas no mesmo estado, que realizavam a emissão de notas frias. Essas notas fiscais inidôneas, por referenciarem a venda de mercadoria sujeita a substituição tributária, não possuíam destaque de ICMS – vez que todo o tributo foi, teoricamente, recolhido na origem.

4.1.3 Sinais de Alerta

Nessa tipologia de fraude, os agentes do Fisco devem se atentar para a proporção entre as saídas tributadas e não tributadas pelo regime de ST em estabelecimentos industriais. É compreensível que haja indústrias de segmentos econômicos específicos, como o de eletroeletrônicos, que interaja prioritariamente com um conjunto restrito de grandes distribuidoras atacadistas e que, nesses casos essa proporção seja diminuída. Porém são casos reconhecidos pelos setores da fiscalização do Fisco.

Geralmente a maior parte das operações de comercialização de indústrias está sujeita à ST, que foi o propósito da criação desse regime de tributação.

Nos casos de fraude que seguem essa tipologia, verifica-se que o maior volume das operações de comercialização ocorra de maneira artificial, sem retenção do ICMS ST. Isso ocorre para que o ganho financeiro do esquema seja suficientemente alto para justificar o risco assumido e o custo de sua estruturação.

Além disso, como o processo de credenciamento de um estabelecimento na condição de substituto tributário pode ser dispendioso, tanto em termos financeiros quanto em relação aos trâmites burocráticos, o total de destinatários fictícios estabelecidos em outras UFs tende a ser reduzido, gerando grande concentração das operações simuladas desse industrial a poucas empresas de fachada em outras UFs.

4.1.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção

Segmentos econômicos relacionados com a produção e comércio atacadista de produtos submetidos à ST devem receber acompanhamento continuado do Fisco. Em operações de combate a fraudes fiscais que se estruturaram sob essa tipologia é possível identificar os segmentos de bebidas, de cigarros e derivados do tabaco e de produtos farmacêuticos. Em comum, esses segmentos comercializam produtos com elevada carga tributária – o que representa um estímulo intrínseco à estruturação de esquemas fraudulentos para sonegação tributária.

Minimamente, o Fisco deve mapear os contribuintes mais relevantes nesses segmentos. Para cada segmento, deve ser calculada a faixa normal de proporção entre vendas submetidas ou não à tributação por ST. A partir de então, de forma periódica, realiza-se o cálculo desse percentual para cada um dos contribuintes. Aqueles que apresentarem percentual de operações em que não houve a aplicação de ST superior à faixa média estabelecida deve ser alvo de análise pormenorizada.

Outro ponto de controle relevante é a identificação de potencial conluio, que fica evidenciado quando há concentração atípica de operações de entrada ou saída para um ou poucos contribuintes de grupo econômico diverso. A título de exemplo, o Regulamento do ICMS de Mato Grosso considera que pertencem ao mesmo grupo econômico, as empresas que estão sob controle, direção ou administração comum, ou cujos sócios tenham participação superior a 50% em cada uma delas. (§ 4º, Art. 3º, Anexo X do RICMS-MT) Para a verificação aqui proposta, a simples verificação do número do radical do CNPJ é um indicador suficiente para verificar vínculos espúrios.

Quando isso ocorre, o Fisco deve determinar ações de verificação cadastral e fiscal, ainda que em parceria com Secretarias de Fazenda de outras unidades da federação. Nas verificações cadastrais é possível identificar se a empresa existe de fato e está estabelecida de forma autônoma e regular. Por vezes, nessas diligências, constatam-se até mesmo indícios da existência do conluio. Já os levantamentos fiscais tratam da verificação de estoques e do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

É importante reiterar que essa concentração de operações entre estabelecimentos de grupos distintos é atípica em ambientes concorrenciais saudáveis.

4.1.5 Fraude Fiscais Identificadas. Operações Policiais

Abaixo são apresentados, a título de ilustração, quatro operações policiais que buscaram desmantelar organizações criminosas que estruturaram fraudes segundo a tipologia “Sonegação ICMS-ST”. Considerando a proposta do trabalho, não serão abordadas as minúcias de cada operação, que já serviram de insumo para delinear a tipologia acima apresentada.

Destaca-se que esses casos foram registrados em estados do Nordeste, Sul e Sudeste e que, com frequência, apuram-se sonegações tributárias que atingem cifras de centenas de milhões de reais.

4.1.5.1 Operação Thunder desarticula esquema de fraude fiscal superior a R$ 300 milhões. Mandados são cumpridos nos Estados de São Paulo, Tocantins e do Paraná.

Essa operação identificou um grupo industrial do segmento de bebidas quentes, com estabelecimentos em São Paulo, que simulava a venda interestadual de seus produtos para empresas de fachada no Tocantins e no Paraná. Essas possuíam credenciamento como substitutas tributárias e, por isso, não era exigido o ICMS ST na emissão da nota fiscal de saída da mercadoria da indústria. Uma vez ajustado o estoque, a mercadoria era de fato vendida dentro do estado de São Paulo e circulava acobertada por notas fiscais frias, emitidas por outras empresas de fachada sob gestão da organização criminosa.

Fonte:https://www.mpsp.mp.br/w/operacao-thunder-desarticula-esquema-de-fraude-fiscal-superior-a-r-300-milhoes (acessado em 27/12/2023)

> “... que visa a desarticular fraude fiscal estruturada no setor de bebidas quentes promovida por um grupo empresarial que atua em vários Estados.”
>
> “... este grupo industrial vem se utilizando reiteradamente da simulação de operações interestaduais com o objetivo de reduzir o valor do ICMS devido pelas operações próprias e por substituição tributária (ICMS ST).”
>
> “...foram também identificados indícios de lavagem de dinheiro através do uso de empresas de participação e fundos de investimento em nome de terceiros, falsidade ideológica associada à constituição de empresas em nome de laranjas e associação criminosa.”

> “A estimativa é que o esquema tenha provocado prejuízo de mais de R$ 300 milhões em ICMS somente ao Estado de São Paulo.”

4.1.5.2 Secretaria da Fazenda e Planejamento de São Paulo deflagra operação Enxaqueca para apurar fraude no ICMS de medicamentos.

Para compreender essa operação é necessário entender que a exigência ou não do ICMS ST na operação interestadual depende de Convênio ou Protocolo celebrado entre os Estados envolvidos. No Estado de São Paulo, o Regulamento do ICMS determina que, o contribuinte paulista, ao adquirir de outro Estado mercadoria internamente sujeita a ST (no caso, medicamentos), mas que pela falta de Protocolo o tributo não tenha sido recolhido, deverá efetuar antecipadamente o recolhimento.

A fraude consistiu na criação de empresas interpostas que, sob gestão da organização criminosa, adquiria medicamentos de estados sem Protocolo para retenção do ICMS ST e, ato contínuo, repassavam essa mercadoria aos reais beneficiários da fraude. Essas empresas fictícias não realizavam o recolhimento do tributo, acumulavam débitos até que o Fisco agisse e, quando inoperantes, eram substituídas. Ao cabo, o grupo comercial de fato, distribuidoras e redes de farmácias, recebiam o produto sem recolhimento do ICMS ST na cadeia, reduzindo artificialmente seus custos e provocando concorrência desleal.

Fonte: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Secretaria-da-Fazenda-e-Planejamento-deflagra-opera%C3%A7%C3%A3o-Enxaqueca-para-apurar-fraude-no-ICMS-de-medicamentos.aspx (acessado em 27/12/2023)

> “... A estimativa é que nos últimos três anos essas farmácias e atacadistas tenham causado prejuízo de R$ 79 milhões aos cofres públicos por meio de esquema fraudulento ...”
>
> “...e também identificar esquemas fraudulentos envolvendo a criação de empresas interpostas com o intuito de burlar o pagamento antecipado do ICMS em operações sujeitas à ST ...”
>
> “A Fazenda identificou que existe um modus operandi comum em diversos setores sujeitos à sistemática da substituição tributária, que é a criação de empresas de fachada em nome de sócios "laranjas", que ficariam responsáveis pelo recolhimento de todo o ICMS, mas não o fazem e depois vendem a mercadoria como se o imposto já tivesse sido recolhido, criando uma espécie de "blindagem" em relação ao real beneficiário.”

Fonte: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Secretaria-da-Fazenda-e-Planejamento-deflagra-opera%C3%A7%C3%A3o-Enxaqueca-para-apurar-fraude-no-ICMS-de-medicamentos.aspx (acessado em 27/12/2023)

4.1.5.3 Gaeco do Ministério Público do Maranhão (MPMA) dá apoio a operação que investiga fraude fiscal no setor de bebidas. Foram apreendidos na operação valores em moedas estrangeiras.

Essa fraude se assemelha à desenvolvida na “Operação Thunder”, mas ao invés de utilizar empresas de fachada credenciadas como substituto tributário em outro Estado, valiam-se de empresas interpostas com objeto de social de indústria, para deslocar a responsabilidade pelo recolhimento do ST, da venda inicial para o primeiro adquirente industrial.

Na operação, a cerveja produzida no Rio de Janeiro e em Minas Gerais era efetivamente transferida para o estado de São Paulo, por meio da venda simulada para empresas industriais interpostas. Constatou-se que essa suposta venda já era realizada por preços artificialmente baixos. No estado de São Paulo eram realizadas, antes da efetiva comercialização, transferências entre filiais industriais da mesma empresa interposta, de modo a reduzir ainda mais o valor da operação e,

consequentemente, da base de cálculo do ICMS-ST. A fraude foi desarticulada pela Operação Ceres.

Fonte: https://www.mpma.mp.br/gaeco-do-mpma-da-apoio-a-operacao-que-investiga-fraude-fiscal-no-setor-de-bebidas/ (acessado em 27/12/2023)

> "... a Operação Ceres cujo objetivo é investigar fraude fiscal estruturada no setor de bebidas, mais especificamente o de cerveja."
>
> "... indústrias sediadas nas regiões de Piracicaba e Sorocaba (SP) teriam sido inseridas, fraudulentamente, na cadeia mercantil, com o propósito de promover a evasão fiscal de tributos estaduais e federais relacionados a operações interestaduais de cerveja."
>
> "Uma das exceções a essa regra ocorre quando a transferência da mercadoria se dá entre estabelecimentos industriais. Se valendo dessa exceção, as empresas interpostas, cujo objeto social é de indústria, atraiam para si a responsabilidade fiscal pelo recolhimento do ICMS-ST."

4.1.5.4 RS participa de operação contra sonegação fiscal no setor de cigarros.

A Operação Ar Puro desmantelou fraude fiscal estruturada nos moldes da Operação Ceres, aplicada ao segmento de cigarro. Nela, indústria localizada no Rio de Janeiro realizava a venda simulada com valores subfaturados para distribuidoras próprias credenciadas como substitutas tributárias. Em seguida, essa mercadoria era comercializada para empresas interpostas em Santa Catarina e no Rio Grande do Sul, também credenciadas como substitutas tributárias, que realizavam novas vendas simuladas como preços subfaturados. Ao cabo, na comercialização efetiva do produto, a maior parte do ICMS ST devido era sonegado pela redução artificial do valor da mercadoria.

Fonte: https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/14885/rs-participa-de-operacao-contra-sonegacao-fiscal-no-setor-de-cigarros (acessado em 27/12/2023)

> "...visa desmontar um esquema de sonegação fiscal no setor de cigarros."
>
> "...a Receita Estadual do Rio de Janeiro constatou que as empresas investigadas simulavam a existência de intermediários e até subfaturavam o valor dos cigarros nas notas fiscais para pagar menos ICMS por Substituição Tributária (ST) ..."

4.2 GERAÇÃO DE CRÉDITOS PODRES

O objetivo dessa tipologia é a redução ou supressão do recolhimento do ICMS nas operações próprias de comercialização de produto. Para tanto, um grupo econômico de fato utiliza-se da apropriação de créditos de ICMS fictícios originados de documentos fiscais inidôneos emitidos por empresas criadas de maneira fraudulenta.

4.2.1 Fundamentos

O ICMS é caracterizado por sua natureza não cumulativa, um princípio fundamental deste tributo que está previsto na Constituição Federal do Brasil. Esta característica significa que, em cada etapa da cadeia de comercialização ou produção, o imposto a ser pago é compensado pelo montante cobrado nas etapas anteriores. Ou seja, o contribuinte tem o direito de abater o valor do ICMS já pago nas operações anteriores do valor a ser recolhido nas operações subsequentes. Isso é realizado através do sistema de créditos e débitos, garantindo que o imposto seja cobrado apenas sobre o valor agregado em cada etapa.

Este sistema de créditos e débitos do ICMS é automático, independente de autorização prévia, mas está sujeito à homologação posterior pelo Fisco. Conforme o contribuinte realiza suas operações, ele gera débitos de ICMS (imposto a ser recolhido) e créditos (imposto já pago nas etapas anteriores). O valor a ser pago ao Erário é a diferença entre estes créditos e débitos – o que convencionou-se chamar de apuração normal ou em conta gráfica.

A Constituição assegura esse mecanismo para evitar a incidência em cascata do imposto, ou seja, a cobrança acumulada do ICMS sobre o mesmo produto ou serviço em várias etapas da cadeia econômica. Esse processo de compensação é crucial para manter a equidade do sistema tributário e assegurar que o imposto reflita apenas o valor efetivamente adicionado ao produto ou serviço em cada fase de sua circulação.

4.2.2 Relato de Caso

Empresas de fachada eram constituídas em nome de sócios-laranja ou testas de ferro em um ou mais estados com o único intuito de emitir notas fiscais frias, com

destaque da alíquota interestadual do ICMS. Essas empresas estavam sempre sob gestão indireta da organização criminosa e emitiam essas notas fiscais tendo como destinatário o contribuinte beneficiário da fraude.

As empresas de fachada utilizavam todo tipo de ardil para postergar a apuração de recolhimento dos tributos e acumulavam débitos vultosos de ICMS. A responsabilidade desses débitos recaía sobre pessoas sem qualquer capacidade econômica, muitas vezes que desconheciam essas operações e esses valores terminavam por ser alvo de constituição de créditos tributáveis irrecuperáveis.

Os responsáveis por essas empresas estavam cientes de que poderiam conseguir operar por poucos meses com cada inscrição estadual e, por conta disso, possuíam rotinas de aliciamento de laranjas e criação de empresas ditas de prateleira, que permaneciam inativas, mas prontas para começarem a emitir notas fiscais frias assim que outra empresa da organização fosse suspensa pelo Fisco de origem.

O contribuinte beneficiário localizado em unidade da federação diversa das empresas de fachada, apropriava-se imediatamente dos créditos gerados nessas operações fictícias e os utilizava, na apuração dos tributos próprios, para abater do ICMS devido nas operações de venda reais. Nas operações policiais apresentadas a seguir, foram identificados estabelecimentos industriais como beneficiários das fraudes. É possível sugerir que isso possa estar relacionado com a maior dificuldade de controle da utilização de insumos pela indústria que da comercialização de produtos acabados – gerando uma oportunidade para fraude.

4.2.3 Sinais de Alerta

A utilização de créditos fictícios na apuração do ICMS gera uma grande distorção na carga tributária da empresa quando comparado aos contribuintes que atuam no mesmo segmento. É frequente, nesses casos, que haja inclusive acúmulo de créditos – o que é algo que só costuma ocorrer no período inicial de atividade da empresa, quando da formação do estoque inicial.

Ademais, nessa tipologia de fraude, espera-se ainda que haja concentração desproporcional de entradas em apenas um fornecedor, tendo em vista que a manutenção de várias empresas de fachada geradoras de crédito podre tende a ser uma atividade árdua.

4.2.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção

Nessa tipologia há o envolvimento direto de empresas estabelecidas em outras unidades federadas, o que traz um complicador em termos de fiscalização e verificação da sua existência física. Assim, a medida mais relevante é o monitoramento da carga tributária média dos contribuintes em relação ao segmento. Isso pode ser realizado com a construção de um índice da relação entre o valor do ICMS apurado e o volume de saídas tributadas.

Empresas com valores muito abaixo do esperado para o segmento econômico devem passar por procedimentos de averiguação da situação tributária.

Uma alternativa válida e automatizável são rotinas para verificação se os créditos tributários apropriados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte foram lançados a débito na apuração do remetente do outro estado. O emissor de documentos fiscais ideologicamente falsos tente a buscar manter-se oculto da fiscalização pelo maior tempo possível. Para isso, evita apresentar a EFD ao fisco de origem. Para o Estado destinatário dos créditos é disponibilizado rotineiramente e de maneira eletrônica o arquivo OIE, que é um extrato das informações apresentadas na EFD de contribuintes de outras UFs das operações relacionadas com o outro Estado.

Outra importante atividade de controle deve ser o acompanhamento das operações de entrada interestadual. Nas fraudes envolvendo essa técnica, espera-se que haja a emissão de grandes volumes de notas fiscais frias. Esses documentos fraudulentos possuem como característica a ausência de vinculados a um conhecimento de transporte eletrônico (CTE) e não possuírem eventos de registro de trânsito. Assim, é importante que o Fisco possua rotinas de verificação dos fornecedores interestaduais que apresentem baixo índice de operações com evidências de efetivo trânsito de mercadorias.

Por fim, de forma cooperada, os Fiscos Estaduais devem estabelecer canais de comunicação céleres e efetivos para a solicitação e recebimento de demandas para verificação cadastral e vistoria física dessas empresas emissoras de notas frias. Comumente, trata-se de empresas de fachada, sem existência real. Esse procedimento possibilita estancar a emissão de novos documentos fraudulentos e levantar elementos para futuras investigações.

4.2.5 Fraude Fiscais Identificadas. Operações Policiais

Abaixo são apresentados, a título de ilustração, duas operações policiais que buscaram desmantelar organizações criminosas no segmento industrial metalúrgico que estruturaram fraudes segundo a tipologia “Geração de Créditos Podres”. Considerando a proposta do trabalho, não serão abordadas as minúcias de cada operação, que já serviram de insumo para delinear a tipologia acima apresentada.

Novamente destacamos o montante apurados das sonegações tributárias, próximos a cem milhões de reais.

4.2.5.1 ‘Operação Fio Condutor’ desarticula esquema responsável por sonegar mais de R$ 129 milhões em impostos.

Essa operação desarticulou esquema clássico, de baixa complexidade, em que empresas de fachada estabelecidas no Estado de São Paulo emitiam notas fiscais frias, com destaque de ICMS, para empresas industriais e comerciais em Camaçari/BA. Essas, se apropriavam desses créditos fictícios para reduzir artificialmente o montante apurado do tributo a recolher na comercialização de fios de cobre. As empresas de fachada, constituídas em nome de sócios laranjas, eram abandonadas após ação do Fisco e substituídas por outras de mesma natureza.

Fonte: https://www.mpba.mp.br/noticia/70193 (acessado em 27/12/2023)

> “... que investiga a prática de sonegação fiscal por um grupo empresarial do setor de comercialização de fios e cabos condutores elétricos de cobre. O grupo teria sonegado pelo menos R$ 129 milhões em impostos.”
>
> “Segundo as investigações, a fraude tributária se utilizou de empresas fantasmas, sediadas no estado de São Paulo, contendo em seus quadros societários, dentre outros, sócios fictícios, que emitiam notas fiscais eletrônicas irregulares, simulando operações de vendas de mercadorias, cujo objetivo era gerar créditos fictícios de ICMS para outras empresas do grupo localizadas na Bahia.”

4.2.5.2 6ª fase da Operação Sinergia mira organização criminosa envolvida na criação de empresas fantasmas. Sonegação praticada em Minas e em outros estados é de cerca de R$ 96 milhões.

A Operação Sinergia investigou uma organização criminosa, sediada em Minas Gerais, que se especializou na criação de empresas de fachada e na geração e comercialização de créditos podres. Pode ser considerada mais sofisticada que a fraude identificada na “Operação Fio Condutor” pela preocupação da organização em trazer aparência de legalidade aos créditos de ICMS gerados de forma fictícia.

Em síntese, os créditos podres eram gerados e acumulados em uma empresa localizada na cidade de Andrada/MT por meio da emissão de notas fiscais, com destaque de ICMS, simulando a venda interestadual de metais e sucata. A organização então emitia novas notas fiscais frias para empresas reais, mediante recebimento de compensação financeira, que se apropriavam desses créditos fictícios para reduzir artificialmente o montante apurado do tributo a recolher na comercialização de fato de seus produtos.

Fonte:https://www.fazenda.mg.gov.br/noticias/2023/2023.07.04_fase6sinergia.html/ (acessado em 27/12/2023)

> “... com o objetivo de apurar fraudes tributárias praticadas por uma organização criminosa especializada na criação de empresas fantasmas para sonegação de impostos, especialmente, no setor de metais recicláveis.”
>
> “...as fraudes envolviam a criação em território mineiro de empresas fantasmas (noteiras), que eram abastecidas com estoque fictício e créditos de ICMS por outras empresas igualmente inexistentes, geralmente, situadas em outros estados.”
>
> “Para simular veracidade às atividades das empresas, a organização criminosa pagava comissão a pessoas ligadas a galpões clandestinos de recicláveis ...”

4.2.6 Variações da Tipologia

Além do objetivo de geração de créditos fictícios, a emissão de notas fiscais frias pode ser usada um uma grande variedade de fraudes, que ultrapassam o limite do tributário e alcançam a lavagem de dinheiro e crimes contra a ordem financeira. Há casos em que esses documentos eram utilizados para acobertar operações reais e afastar o real vendedor/devedor da obrigação tributária. Ou seja, o débito destacado

na nota fiscal acabava por se acumular na empresa de fachada emissora, sem que houvesse qualquer propensão ao recolhimento.

Numa outra vertente, há casos em que notas frias são emitidas tendo como destinatários pessoas jurídicas (comércio/indústria) e proprietários rurais, não com o fim de apropriação de créditos de ICMS, mas com o intuito a inflar artificialmente os custos contábeis, reduzir a base de cálculo de incidência do Imposto de Renda e, consequentemente, sonegar parte do tributo devido.

Há casos ainda mais sofisticados em que se observa que empresas de fachada são inseridas na própria cadeia de comercialização, simulando aquisições por atacadistas em unidades da federação diversa – possibilitando a comercialização com as alíquotas interestaduais (7% ou 12%, a depender da UF), que são inferiores às internas – e a venda acobertada por documentos fiscais com destaque integral do ICMS – inflando o crédito pela entrada do produto.

4.2.6.1 Operação combate esquema de sonegação do tributo ICMS no Triângulo Mineiro e estado de São Paulo. Investigação do Cira envolve 19 alvos suspeitos de comercialização de mercadorias, principalmente leite em pó, com notas fiscais falsas. Prejuízo aos cofres públicos pode chegar a R$30 milhões.

Tratou-se de um caso típico de tentativa de afastar o ônus tributário do contribuinte responsável. Pelo apurado na “Operação Ouro Branco”, produtores de fato de leite em pó, localizados em Minas Gerais, valiam-se de empresas de fachada para emissão de documentos fiscais ideologicamente falsos para acobertar produção própria. Dessa maneira, o tributo devido na operação se acumulava em uma empresa sem qualquer lastro econômico para satisfazer a obrigação e ocultava-se o real responsável pelo recolhimento do tributo.

Fonte:https://www.mpmg.mp.br/portal/menu/comunicacao/noticias/operacao-combate-esquema-de-sonegacao-do-tributo-icms-no-triangulo-mineiro-e-estado-de-sao-paulo-8A948067870DF2BF018829C965C162B3-00.shtml (acessado em 27/12/2023)

“A ação apura a prática de crimes tributários na comercialização de

> mercadorias, principalmente leite em pó, com utilização de notas fiscais eletrônicas falsas, cujo objetivo é acobertar a circulação de produtos de origem desconhecida."
>
> "Os indícios apontam para a utilização de "laranjas" na constituição do quadro societário das empresas envolvidas, com o intuito de ocultar o real beneficiário da sonegação fiscal."
>
> "...a emissão de notas fiscais falsas proporciona que o real vendedor das mercadorias não recolha o ICMS devido na operação. Por sua vez, o comprador se apropria do imposto que não foi pago, em sua escrita fiscal, diminuindo o ICMS a ser recolhido na apuração mensal."

4.2.6.2 Ministério Público de São Paulo (MPSP) e Receita fazem operação contra sonegação, emissão de notas frias e lavagem

A "Operação Golden Fat" identificou e desarticulou organização criminosa com modus operandi semelhante à da "Operação Sinergia". Novamente, uma organização criminosa, sem vínculo a um grupo empresarial específico, se especializou na constituição de empresas de fachada para emissão e fornecimento de notas fiscais frias, mediante compensação financeira.

A novidade em relação à primeira é a destinação dos documentos fiscais fraudulentos emitidos. Para além da simples geração de créditos de ICMS, as notas fiscais frias emitidas foram utilizadas para gerar créditos indevidos do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), para reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda dos beneficiários finais e para aplicação de golpes em instituições financeiras e/ou Fundos de Investimento de Direito Creditório (FIDCs), que adquiriram referidos títulos e ficaram sem receber os valores devidos.

Fonte: https://www.mpsp.mp.br/w/mpsp-e-receita-federal-deflagram-opera%C3%A7%C3%A3o-para-combater-sonega%C3%A7%C3%A3o-fiscal-emiss%C3%A3o-de-duplicatas-frias-e-lavagem-de-dinheiro (acessado em 27/12/2023)

> "... operações fraudulentas utilizadas para esconder práticas de sonegação fiscal, emissão de duplicatas "frias" e lavagem de dinheiro realizadas por um grupo econômico que controla diversas empresas de fachada, constituídas em nome de interpostas pessoas ("laranjas")."
>
> "A organização atua como elo entre os fornecedores e as empresas produtoras de biodiesel (adquirentes da gordura animal), simulando

> transações com o objetivo de gerar créditos indevidos de ... (ICMS), ... (PIS) e ... (Cofins), além de reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda dos beneficiários finais. Também são responsáveis pela emissão de milhares de notas fiscais e duplicatas "frias" (sem lastro), aplicando golpes em instituições financeiras e/ou Fundos de Investimento de Direito Creditório (FIDCs), que adquiriram referidos títulos e ficaram sem receber os valores devidos."

4.2.6.3 Secretaria da Fazenda e Planejamento do DF deflagra Operação Plassein.

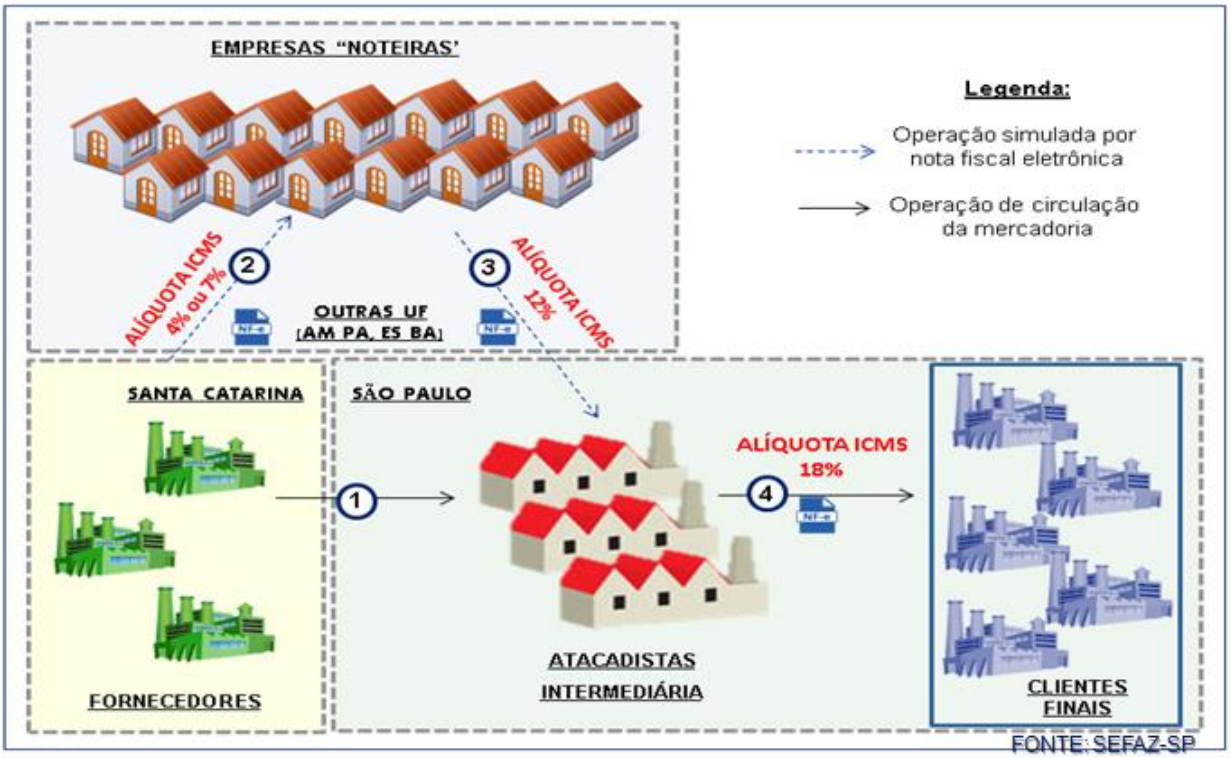
A fraude identificada na Operação Plassein atinge um nível muito elevado de sofisticação. Como apresentado na imagem abaixo, a fraude exigia o conluio entre fornecedores de matéria prima (resina e preforma utilizados na fabricação de frascos, potes ou garrafas PET), localizados no estado de Santa Catarina, e indústrias paulistas. Envolvia ainda a criação de empresas interpostas em estados do Norte, Nordeste, Centro Oeste ou no Espírito Santo.

Essa localização deve-se à diferença entre as alíquotas interestaduais do ICMS exigidas nas operações entre os estados, segundo sua região. Ao incorporar essas empresas interpostas na cadeia, o fornecedor passa a ser tributado pela alíquota de 7% - e não de 12%, caso remetesse diretamente para a indústria em São Paulo. Por outro lado, a indústria segue recepcionando mercadorias acobertadas por notas fiscais frias com destaque de 12%, que representam créditos a serem apropriados. Ocorre na prática uma redução artificial da carga tributária para fornecedor e indústria, com o ônus da diferença do tributo sonegado recaindo sobre empresa interpostas localizadas em outros estados.

Fonte: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Secretaria-da-Fazenda-e-Planejamento-deflagra-Opera%C3%A7%C3%A3o-Plassein.aspx (acessado em 27/12/2023)

> "A arquitetura da fraude contempla empresas atacadistas que simulam realizar operações interestaduais com a finalidade de suprimir o recolhimento do ... (ICMS)."
>
> "A estimativa do Fisco é que o esquema causou prejuízo de R$ 106 milhões ao erário ..."
>
> "... detectou a existência de triangulação de operações realizadas em documentos fiscais, que provavelmente só ocorram no papel, sem a efetiva circulação da mercadoria."
>
> "Para isso, são criadas empresas "noteiras" e atacadistas intermediárias com o intuito de simular existência e dissimular o

> pagamento do imposto, por meio de operações fictícias entre um contribuinte e outro com créditos espúrios de ICMS.”



Fonte: https://sigaofisco.com.br/icms-sp-fiscaliza-uso-indevido-de-aliquota-interestadual/ (acessado em 24/02/2024)

Foram ainda identificadas variações em que o crédito fraudulento não é aproveitado diretamente pela empresa final. Para buscar afastar a real beneficiária da investigação fiscal, organizações criminosas passaram a criar um segundo nível de empresas.

Assim, empresas puramente de fachada, no primeiro nível, emitiam originalmente os créditos podres, sem qualquer lastro, que então eram utilizados pelas empresas intermediárias para compensar os débitos das operações com as beneficiárias de fato – que se utilizam desse crédito. Isso exige mais esforço de fiscalização, pois essa cadeia pode se estender por diversos outros estados.

4.2.6.4 Operação combate fraude de R$ 150 milhões ao ICMS no comércio de metais e de sucata de alumínio.

A Operação Alquimia desbaratou fraude muito semelhante à “Operação Fio Condutor”, em que empresas beneficiárias – no ramo de alumínio – eram alimentadas

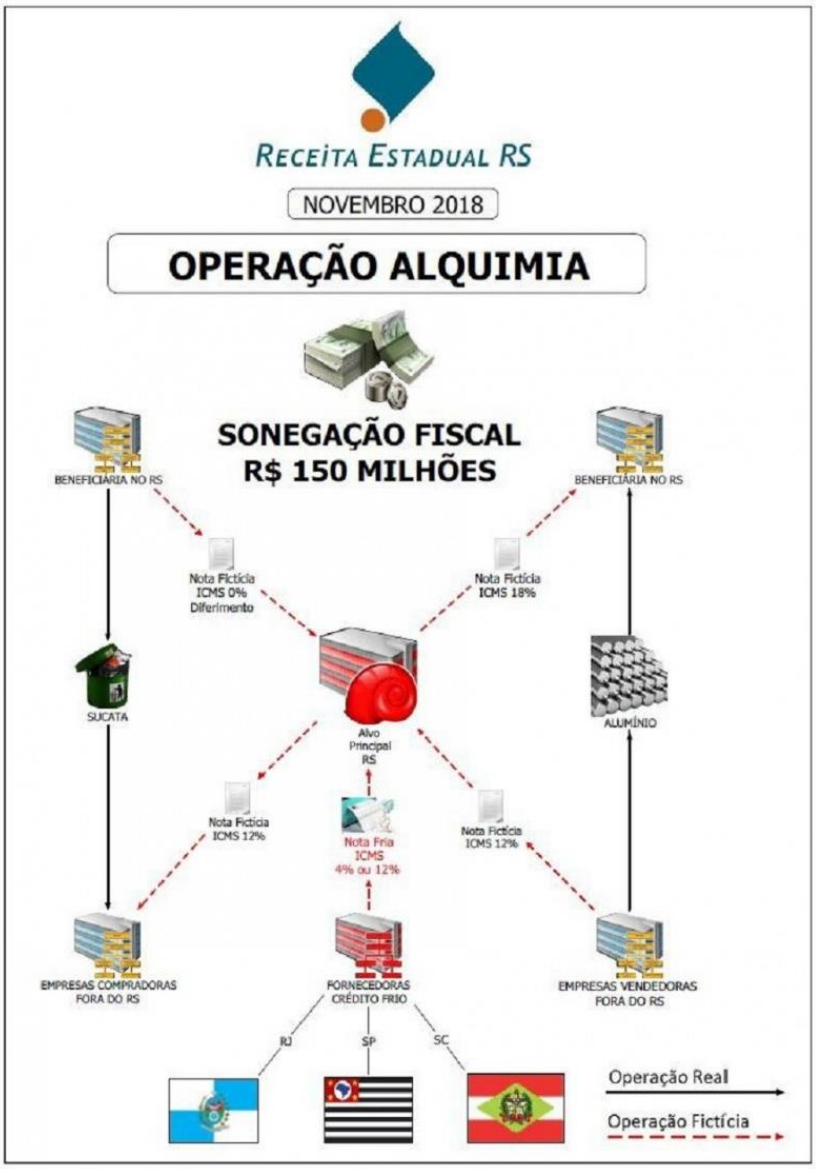
por créditos podres oriundos de empresas de fachada criadas em outros estados. Destaca-se, porém, por incorporar ao esquema a modulação dos efeitos decorrentes da diferença da alíquota nas operações internas, nas interestaduais e do uso da simulação de operações albergadas pelo diferimento, quando o recolhimento do tributo é postergado e passa a ser exigido em operações subsequentes.

Assim, como evidenciado na ilustração abaixo, a estrutura da fraude adquire novo nível de complexidade, com o conluio de fornecedores reais de matéria prima, empresas de fachada, empresas interpostas e intensa emissão de notas entre os partícipes, já tendo em vista – segundo a investigação – dificultar o rastreamento ou malha fiscal aplicados rotineiramente pelos Fiscos.

Merece ainda destaque a tentativa da empresa “Alvo Principal RS”, ponto central da articulação, de aparentar ser uma empresa idônea, tendo se mudado para um endereço comercial com instalações físicas compatíveis com o negócio, onde chegou a receber 33 mil toneladas de alumínio e sucata de alumínio em poucos meses. Prosseguiu na farsa chegando a criar um site na internet onde informava que atua com comércio e distribuição de alumínio.

Fonte: https://www.mprs.mp.br/noticias/civel/48228/ (acessado em 27/12/2023)

> “... para estancar uma fraude no ramo do comércio de metais e sucata de alumínio estimada em R$ 150 milhões.”
>
> “A investigação fiscal concluiu que a redução do ICMS das empresas beneficiárias ocorria a partir da simulação de operações tendo as empresas de fachada como intermediárias.”
>
> “...as empresas de fachada eram “abastecidas” com créditos de ICMS oriundos de operações meramente documentais com empresas “noteiras” situadas em SP, RJ e SC, restando assim pouco ou nenhum ICMS a recolher aos cofres públicos.”
>
> “...a utilização destas “noteiras” era sempre intercalada, havendo operações de compra e venda simuladas inclusive entre elas, para dificultar o rastreamento ou malha fiscal aplicados rotineiramente pelos fiscos.”



Fonte: https://estado.rs.gov.br/receita-estadual-e-ministerio-publico-desbaratam-fraude-milionaria-no-ramo-de-aluminio (acessado em 24/02/2024)

4.3 FRACIONAMENTO DO FATURAMENTO. PERMANÊNCIA NO SIMPLES NACIONAL

O objetivo dessa tipologia é a redução da carga tributária dos tributos alcançados pelo Simples Nacional, incluindo o ICMS, para empresas de um mesmo grupo econômico. Para tanto, por meio de planejamento tributário abusivo, que se confunde com a elisão fiscal, o quadro societário das empresas de um mesmo grupo econômico é manipulado para simular estabelecimentos independentes.

4.3.1 Fundamentos

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, como um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido destinado às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Este regime surgiu como uma resposta às dificuldades enfrentadas por pequenos empreendedores no Brasil, que frequentemente se deparavam com um sistema tributário complexo e oneroso.

O objetivo principal do Simples Nacional é reduzir a carga tributária e simplificar o processo de arrecadação de impostos para essas empresas, permitindo-lhes um ambiente mais favorável para o crescimento e desenvolvimento. Ele unifica oito impostos em uma única guia de pagamento (DAS), incluindo o ICMS, que é um dos principais tributos para empresas comerciais e industriais.

No que diz respeito ao ICMS no âmbito do Simples Nacional, as empresas optantes por este regime têm uma forma de recolhimento simplificada e uma carga tributária geralmente menor em comparação com as empresas que estão no regime normal de tributação. O limite de faturamento para adesão ao Simples Nacional, conforme atualizado pelas regulamentações vigentes, é de R$ 4,8 milhões por ano.

Cabe destacar que o faturamento não é o único critério para adesão e manutenção do contribuinte no regime. Há ainda limitações para diversas atividades econômicas e também a situação de regularidade fiscal.

Mas o faturamento é o marcador preponderante e esse limite reflete o objetivo do regime de apoiar pequenos negócios, proporcionando um ambiente fiscal menos complexo e com uma carga tributária reduzida. Empresas dentro desse limite de faturamento podem se beneficiar de uma alíquota de ICMS mais baixa e de um processo de recolhimento simplificado, o que é essencial para a manutenção de sua competitividade e sustentabilidade financeira.

Quando uma empresa excede o limite de faturamento ou por outros motivos deixa de ser elegível para o Simples Nacional, ela deve migrar para outro regime tributário, como o Lucro Presumido ou o Lucro Real. Essa transição geralmente resulta em um aumento significativo da carga tributária, especialmente no que se refere ao ICMS. No regime normal de tributação, o ICMS passa a ser calculado pelo sistema de créditos e débitos, que é mais complexo e oneroso em comparação com o sistema simplificado do Simples Nacional. Esse aumento da carga tributária e da complexidade na gestão fiscal pode representar um desafio substancial para as empresas que saem

do Simples Nacional, exigindo uma adaptação cuidadosa às novas obrigações tributárias e contábeis.

Para fins de compreensão do relato que se segue, é importante registrar o Parecer Normativo COSIT Nº 4, de 10 de dezembro de 2018, que traz uma definição de grupo econômico irregular e aponta suas consequências quanto a responsabilização solidária de seus gestores.

> São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).
>
> O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Fonte: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210 (acessado em 27/12/2023)

4.3.2 Relato de Caso

Empresa do ramo de comércio a varejo realiza o fracionamento de suas filiais em CNPJs com radicais diferentes, de modo a simular tratarem de grupos econômicos diversos – ou, grupo econômico irregular. Busca-se com isso que a apuração da receita ocorra de maneira individualizada, por estabelecimento, e que a redução artificial do faturamento possibilite a manutenção do enquadramento no limite de receita do Simples.

Ocorre que, comercialmente, não faria sentido a criação de novas empresas, com marcas diversas. Nesses casos de fracionamento artificial da receita, todos os estabelecimentos do mesmo grupo econômico de fato, permanecem sob a mesma gestão e com a mesma identidade visual, sendo imperceptível ao consumidor tratar-se de empresas formalmente distintas. Por vezes, utilizam-se de contratos de franquia

ideologicamente falsos para simular independência entre os estabelecimentos.

4.3.3 Sinais de Alerta

Nesse modelo de fraude a gestão dos estabelecimentos costuma manter-se centralizada. Por conta disso, espera-se que o conjunto de empresas possua o mesmo contabilista ou escritório contábil como responsável técnico. Além disso, sendo de fato uma única empresa, chama atenção o volume de operações com mercadorias e bens entre elas, quando as transferências são realizadas acobertadas por documentos fiscais de venda. A centralização da aquisição de bens de consumo e ativos não circulantes – imobilizado são também verificados com frequência.

Além disso, a gestão financeira, contábil e patrimonial de diversos estabelecimentos (com radical CNPJ diversos) não é algo simples. Portanto, nessa tipologia de fraude, não devemos encontrar mais do que uma dezena de estabelecimentos associados.

Isso porque, a partir de um certo volume de faturamento, as empresas começam a se beneficiar de oportunidades financeiras e tributárias que justificam a concentração de todos os estabelecimentos em um único grupo econômico. Esses benefícios incluem a possibilidade de acessarem alguns benefícios fiscais, a exemplo daqueles concedidos pelos módulos do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso (Prodeic), e linhas de financiamento bancário de baixo custo subsidiados por bancos de fomento. Ademais, com o aumento do faturamento da empresa, os custos administrativos aumentam de maneira absoluta, mas diminuem proporcionalmente.

Outra evidência de fracionamento artificial de faturamento está no quadro societário. Ainda que já tenham superado o faturamento limite para ser classificada como empresa de pequeno porte, nos termos da Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é comum que estejam ainda sob gestão familiar. Isso foi constatado na revisão do material disponível sobre as operações apresentadas a seguir e pesquisas adicionais junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Via de regra, trata-se de pequenas empresas que começam a crescer, abrem novos estabelecimentos, mas não estão organizacionalmente preparadas para assumir a carga tributária e as obrigações acessórias devidas no regime de Lucro Real ou Presumido. Mas, considerando os riscos de conflitos decorrentes de inserção de

sócios “laranja”, as empresas associadas costumam apresentar como sócios pessoas com laços familiares próximos, de primeiro e segundo grau.

4.3.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção

Essa é uma tipologia de fraude que exige um acompanhamento apurado do analista, vez que o faturamento das empresas não costuma ser exorbitante. Além disso, o fato de tratar-se de empresas optantes pelo Simples Nacional acarreta que elas não acumulam débitos de ICMS nas operações de saída, que é indicador frequentemente monitorado pelo Fisco.

Uma estratégica interessante nesses casos é acompanhar o faturamento das empresas optantes pelo SN sob responsabilidade de um mesmo contabilista. Esse montante deve indicar agrupamentos anômalos, de empresas do mesmo segmento. Essa concentração pode ocorrer também em torno de outros elementos cadastrais, como telefone de contato e e-mail para correspondências fiscais. Nesse item, a utilização de técnicas estatísticas e análise de dados, com suporte computacional, são necessários para estabelecer parâmetros e valores para classificação e seleção de alvos.

Outra iniciativa é acompanhar alterações nos quadros societários das empresas, identificando indivíduos que participam transitoriamente na sociedade de diferentes empresas. Isso costuma ocorrer como forma de descaracterizar a existência do vínculo societário, que é considerado para apuração do faturamento conjunto.

Por fim, de maneira menos estruturada, a verificação da situação das empresas que possuem algumas poucas filiais, com idêntica identidade visual e não se enquadram entre redes de franquias reconhecidas é uma medida eficaz. A realização de vistorias cadastrais direcionadas pelo Fisco são efetivas para identificar redes de estabelecimentos com essas características que devem passar por investigação. Esses alertas podem ocorrer a partir de requisições de servidores fazendários devidamente instruídos quanto à formação de grupos econômicos irregulares.

4.3.5 Fraudes Fiscais Identificadas. Operações Policiais

Abaixo são apresentados, a título de ilustração, duas operações policiais que buscaram desmantelar organizações criminosas que estruturaram fraudes segundo a tipologia “Fracionamento do Faturamento. Permanência no Simples Nacional”. Destaca-se que nessa tipologia, as operações se concentram no comércio varejista, como de produtos óticos, calçados e vestuário.

Considerando a proposta do trabalho, não serão abordadas as minúcias de cada operação, que já serviram de insumo para delinear a tipologia acima apresentada.

4.3.5.1 Quinta fase da Operação Affettare busca recuperar R$ 40 milhões em ICMS devido no setor de óticas.

A “Operação Affettare”, desenvolvida em fases pela Receita Estadual do Rio Grande do Sul, busca reprimir a fraude fiscal no pagamento de ICMS e a concorrência desleal em diversos segmento do comércio varejista. Nelas é possível buscar a constatação de elementos e fatos que comprovem indícios de fracionamento artificial de empresas, simulando grupos econômicos diversos, visando à pulverização do faturamento para manterem-se no Regime de Tributação do Simples Nacional e usufruírem da tributação diminuta aplicada nesse Regime. Nessa fase e nas anteriores, foi frequente a identificação de funcionários registrados em uma empresa trabalhando em outra, caracterizando a confusão patrimonial – típica de grupos econômicos de fato.

Fonte: https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/18991/quinta-fase-da-operacao-affettare-busca-recuperar-r%24-40-milhoes-em-icms-devido-no-setor-de-oticas (acessado em 27/12/2023)

> “Com o objetivo de reprimir a fraude fiscal no pagamento de ICMS e a concorrência desleal no segmento...”
>
> “São apurados indícios de fracionamento de empresas que visam à pulverização do faturamento para opção ao Regime de Tributação do Simples Nacional, prática irregular que possibilita às pessoas jurídicas "laranjas" gozarem da tributação diminuta aplicada nesse Regime.”

4.3.5.2 Sonegação de ICMS no setor de calçados é investigada no Rio. Empresas envolvidas pertenceriam a um mesmo grupo.

A Secretaria de Fazenda do Rio de Janeiro desenvolve com frequência ações semelhantes à do Rio Grande do Sul. A “Operação Diáleimma” realizou idêntico trabalho no segmento varejista de calçados. A partir de investigação preliminar, a operação buscou materializara existência de grupo econômico de fato, por meio de elementos como confusão patrimonial, identidade visual e compartilhamento de bens imóveis e mesmo do trabalho de funcionários.

Fonte: https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2021-03/sonegacao-de-icms-no-setor-de-calcados-e-combatida-no-rio (acessado em 27/12/2023)

> “O fracionamento em estabelecimentos aparentemente independentes ensejaria a pulverização das receitas brutas globais do grupo econômico, de modo a alterar, de forma artificiosa, o regime normal de tributação ao qual, de fato, estariam sujeitas e, com isso, alcançar um recolhimento menor do ICMS incidente na atividade empresarial desempenhada”

4.4 UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIOS FISCAIS

O objetivo dessa tipologia é a redução do montante do ICMS a ser recolhido nas operações próprias de comercialização de produto produzidos ou revendidos por ela. Para tanto, utiliza-se de documentos fiscais inidôneos, que emitidos por contribuinte diverso, mas agraciado por benefício fiscal. A utilização é indevida porque os benefícios fiscais não são transferíveis.

4.4.1 Fundamentos

O Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso (Prodeic) é uma iniciativa estratégica do estado de Mato Grosso, cujo objetivo principal é estimular o crescimento econômico por meio da industrialização e do comércio. Implementado com o intuito de atrair investimentos e promover a geração de empregos e renda, o Prodeic oferece uma série de incentivos fiscais, como reduções ou isenções de ICMS, para empresas que se instalam ou expandem suas operações na região. Esses incentivos são fundamentais para tornar o estado um ambiente de

negócios mais atrativo, incentivando a diversificação econômica e fortalecendo a base industrial e comercial local.

O programa é voltado para diferentes setores da economia, incluindo indústria, comércio e serviços, e representa uma peça importante na estratégia do governo estadual de melhorar a infraestrutura, aumentar a competitividade das empresas locais e atrair investidores externos.

Até o ano de 2019, a abordagem do Prodeic na concessão de benefícios fiscais era caracterizada por um modelo mais subjetivo e individualizado. Em vez de disponibilizar os incentivos de maneira automática a todas as empresas de um determinado segmento que cumprissem requisitos objetivos mínimos, o programa exigia a celebração de acordos específicos com cada empresa interessada. Esse processo envolvia a negociação e a aprovação de projetos ou planos que justificassem a concessão dos incentivos, fazendo com que a obtenção dos benefícios fiscais estivesse atrelada a contrapartidas por parte das empresas.

Essas contrapartidas poderiam incluir compromissos como criação de empregos, investimentos em infraestrutura, ou outras iniciativas que alinhassem os interesses empresariais aos objetivos de desenvolvimento econômico e social de Mato Grosso. Tal modelo visava assegurar que os incentivos concedidos pelo estado resultassem em benefícios concretos para a economia local, criando um equilíbrio entre as vantagens fiscais e as contribuições ao desenvolvimento regional.

A necessidade de negociações individualizadas e a vinculação de incentivos a contrapartidas específicas tornavam o processo de obtenção dos benefícios do Prodeic mais complexo e menos previsível para as empresas. Enquanto essa abordagem permitia uma concessão de incentivos mais estratégica e alinhada aos objetivos de desenvolvimento do estado, também apresentava desafios, como a exigência de um processo de avaliação mais rigoroso e a possibilidade de variações na concessão de incentivos entre diferentes empresas, mesmo dentro de um mesmo setor. Essa característica do programa refletia uma preocupação em garantir que os benefícios fiscais promovessem um impacto positivo e mensurável na economia de Mato Grosso, mas também demandava um esforço adicional tanto por parte das autoridades quanto das empresas envolvidas.

Cabe destacar o conceito de crédito outorgado, para fins de compreensão do relato que se segue. Nesse trabalho, assumimos que crédito outorgado se refere a um benefício fiscal concedido pelo governo a determinadas empresas ou setores

econômicos, permitindo-lhes o direito de utilizar créditos tributários fictícios ou presumidos, que não decorrem de uma operação real de entrada de mercadorias ou serviços. Esse mecanismo é utilizado principalmente em contextos em que se busca estimular atividades econômicas específicas, compensar cargas tributárias consideradas excessivas ou ajustar desequilíbrios competitivos.

No relato que se segue, a metodologia inclui a adoção do processo tradicional de apuração de créditos baseado em operações efetivamente realizadas, sendo autorizado um crédito outorgado adicional até determinado limite percentual dos débitos de ICMS pelas saídas, o que possibilita às empresas beneficiadas a redução do montante de impostos a serem pagos ao Fisco.

4.4.2 Relato de Caso

Determinada empresa obteve concessão para fruição de benefício fiscal na forma de crédito outorgado de ICMS nas operações de venda interestadual de produtos por ela beneficiados. À época da concessão de tais benefícios, as contrapartidas eram muito genéricas. Nos Termos de Acordo celebrados naquele momento, era frequente que a empresa se comprometesse a “empregar tecnologia moderna” e “estabelecer programas de participação dos empregados na distribuição de lucros”, o que facilitava sua obtenção. Poucos critérios numéricos eram exigidos, como o valor do investimento ou o número de empregos a serem gerados. Esses Termos de Acordo tinham validade de uma década. Uma vez obtidos, a suspensão por parte do Governo diante de qualquer irregularidade era muito conflituosa e raramente exitosa – dado o respaldo que obtinham na esfera Judicial.

Essa tipologia de fraude ficou mais evidente no segmento agrícola e consistia na venda de notas fiscais emitidas pela empresa beneficiária para outros contribuintes não contemplados. Por vezes, para conferir certa fachada de legalidade e reduzir a necessidade de ajustes de estoque, utilizavam-se do expediente de troca de notas, em que a nota fiscal do produtor rural era emitida com destino à empresa beneficiária e, ato contínuo, essa empresa emitia a nota fiscal para o destinatário final da mercadoria. Em nenhuma das situações havia real aquisição de insumos e beneficiamento dos grãos. Até mesmo o termo “beneficiamento”, constante nesses Termos de Acordo, possuíam definição em norma legal – o que sempre gerou grandes controvérsias sobre sua natureza de industrialização ou transformação.

Esse processo de aproveitamento ilegal de benefício fiscal por terceiros produzia um ganho econômico surpreendente. Em diversos casos no segmento agrícola, o crédito outorgado concedido pelo Prodeic chegava a 90% do valor da operação. Em termos práticos, uma operação normal de venda interestadual tributada a 12%, quando acobertada por nota fiscal emitida pela empresa beneficiária, passa a gozar de carga de ICMS de apenas 1,2% do valor da mercadoria.

A empresa beneficiária do Prodeic comercializava essas notas fiscais ideologicamente falsas por um valor correspondente ao montante do ICMS acrescido de um ágio, utilizado para fazer frente às despesas judiciais e administrativas – necessárias para manter vigente o benefício junto ao Governo.

4.4.3 Sinais de Alerta

Fraudes dessa natureza são muito difíceis de se manterem incógnitas por muito tempo, por diversas razões. A primeira é que, para ser lucrativa, demanda uma rede de agenciadores associados, que vão ao mercado para identificar compradores para esses documentos fiscais inidôneos. Essas pessoas, normalmente atuando como corretoras de cereais, não se encontram no núcleo da organização criminosa, mas rapidamente acabam por expor a fraude. É muito frequente que o Fisco receba relatos dessa natureza.

Além disso, tipologias de fraude que se concretizam a cada operação necessitam de movimentar volumes enormes de mercadorias, o que acaba por colocar rapidamente em evidência empresas que não se encontravam entre os players conhecidos do mercado. Por vezes, os sócios sequer possuem histórico de conhecimento no segmento de atuação.

Temos, por fim, que em fraudes que se valem dessa tipologia acabam por gerar uma contabilidade para as empresas com perfil típico de comércio e não de indústria. De fato, uma vez que a maioria das operações se resume no mero procedimento de troca de notas, as entradas dessas empresas passam a exibir entradas de produtos semiacabados e não de insumos de produção, como matérias-primas ou embalagens.

4.4.4 Propostas de rotinas de monitoramento e detecção

Nessa tipologia, a forma de detecção mais simples é o acompanhamento do

faturamento das empresas detentoras de benefício fiscais. Criação de indicadores periódicos – de preferência semanais – do crescimento do faturamento das empresas costumam evidenciar com clareza comportamento anômalos. Em rotinas de acompanhamento massivo, de centenas de empresas, o monitoramento ou a quantificação de indicadores de produção gera complexidade pela necessidade de verificar especificidades de cada tipo de produto ou segmento econômico.

Além disso, empresas com esse perfil exigem acompanhamento intensivo. Isso porque, no processo de “venda de notas fiscais inidôneas” o recebimento do pagamento por elas geralmente enfrenta um descompasso em relação ao momento de apuração e pagamento dos tributos – que, em Mato Grosso, é até o dia 6 (seis) do mês subsequente ao da apuração para empresas industriais, nos termos do inciso I, do artigo 1º da Portaria N° 137/2021-SEFAZ. Basicamente, trata-se de um problema de fluxo de caixa. Por conta disso, não raras são as vezes em que ocorre inadimplência. Nessas oportunidades o Fisco deve agir com rigor, inclusive buscando a sustação ou suspensão do benefício que se revelar deletério ao Erário.

Naquelas unidades federadas em que ainda há fiscalização volante ou nas fronteiras estaduais de mercadorias em trânsito uma técnica acertada é analisar se a rota declarada pelo transportador é compatível com a nota fiscal. No monitoramento identifica-se por vezes que a distância percorrida pelo veículo é incompatível com o tempo desde a autorização de emissão do documento fiscal. Nesses casos, surge oportunidade de averiguar a real origem da mercadoria e o beneficiário secundário da fraude.

4.4.5 Fraudes Fiscais Identificadas. Operações Policiais

A seguir serão apresentados dois exemplos de fraudes fiscais estruturadas em torno da utilização indevidas de benefícios fiscais programáticos. Apesar de eles envolverem o PRODEIC, concedido pelo Estado de Mato Grosso, a tipologia é aplicável a diversos estados brasileiros que contam com esse tipo de incentivo fiscal, que são concedidos para determinadas empresas.

Em seguida são tratados dois casos envolvendo o benefício fiscal de imunidade, concedido por força da Constituição Federal. Neles, verifica-se que a organização criminosa cria estrutura que permita a simulação dessas operações, aplicando o benefício a operações normalmente tributadas.

Considerando a proposta do trabalho, não serão abordadas as minúcias de cada operação, que já serviram de insumo para delinear a tipologia acima apresentada.

4.4.5.1 Operação apura fraudes com a utilização de benefícios fiscais em MT.

A Operação “Ghost Grain” desbaratou esquema fraudulento que se valia de uma decisão judicial, em caráter liminar, que garantia a uma empresa localizada em Primavera do Leste/MT o benefício de crédito presumido sobre o comércio de produção própria, nos termos do Prodeic, concedido anteriormente a 2020. Constatou-se que a estrutura industrial defasada era incapaz de beneficiar o volume de grãos registrado nas notas de saída. Em igual sentido, o quadro de funcionários e o consumo de energia elétrica era completamente incompatível com o faturamento declarado em cada período.

Foi possível evidenciar, como resultado das buscas realizadas, registros de operações de emissão de notas fiscais frias para acobertar operações de venda de grãos diretamente do produtor rural para outros estados.

Fonte: https://www.mpmt.mp.br/conteudo/58/109743/operacao-apura-fraudes-com-a-utilizacao-de-beneficios-fiscais-em-mt (acessado em 27/12/2023)

> “Os fatos apurados envolvem fraudes na utilização do benefício do Programa de Incentivos Fiscais (Prodeic), com a comercialização de notas fiscais, em que os produtos supostamente vendidos são embarcados por outras empresas, as quais se utilizavam dos escritórios de “fachada” apenas para promover a troca/aquisição de notas, utilizando os documentos inidôneos para acobertar operações de venda de grãos onde não eram recolhidos os tributos devidos ao Estado de Mato Grosso.”

4.4.5.2 Operação da Polícia Civil cumpre 18 mandados contra organização criminosa investigada por fraude em benefício fiscal. A investigação da Defaz, MPE e Sefaz, calcula que o prejuízo aos cofres públicos seja superior a R$ 36 milhões, valor correspondente ao ICMS sonegado.

A “Operação False Flag” identificou e desarticulou esquema fraudulento basicamente igual ao da Operação “Ghost Grain”. A operação segue sobre segredo

de justiça, mas foi possível apurar que a empresa alvo, detentora do benefício do Prodeic, estava localizada no distrito industrial de Cuiabá, capital de Mato Grosso.

Antes da decretação do sigilo de justiça, foram reportados registros de operações de venda de grãos diretamente do produtor rural para outros estados acobertados por notas fiscais frias emitidas pela empresa alvo. Os ajustes de estoques, necessários para justificar as saídas fictícias registradas nas notas fiscais frias, era realizado com notas fiscais emitidas por uma empresa de fachada, cujo sócio era um funcionário da empresa industrial, alvo da operação.

Fonte: https://www5.sefaz.mt.gov.br/-/opera%C3%A7%C3%A3o-da-pol%C3%ADcia-civil-cumpre-18-mandados-contra-organiza%C3%A7%C3%A3o-criminosa-investigada-por-fraude-em-benef%C3%ADcio-fiscal (acessado em 27/12/2023)

> "Foram detectados indícios de irregularidades na concessão do benefício fiscal do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial de Mato Grosso (Prodeic) para uma empresa de beneficiamento e comércio de grãos."
>
> "... consistia na utilização de uma empresa principal, que detinha o benefício fiscal do Prodeic, e, de forma fraudulenta, estendia-o a diversas outras pessoas jurídicas registradas em nome de familiares e empregados."
>
> "A empresa principal investigada simularia o beneficiamento de grãos a fim de sustentar o recebimento do benefício fiscal, e vem praticando ainda outros crimes, como a venda de notas fiscais fictícias para dar lastro ao comércio de grãos com aplicação indevida de incentivos fiscais."

4.4.6 Variações da Tipologia

Em boa parte dos Estados, as Secretarias de Fazenda realizam o controle e monitoramento da variação mais simples dessa tipologia, que é a simulação de exportação. A Constituição Federal confere o benefício fiscal de imunidade tributária na comercialização de bens, serviços e mercadorias destinadas ao Exterior.

A fraude consiste em acobertar vendas interestadual – normalmente tributadas pela alíquota interestadual de 7% ou 12% – com documentos fiscais indicativos de venda ao exterior e remessa ou formação de lote para exportação. Essas operações deixam o Estado sem o recolhimento de tributos. Conforme cada legislação estadual, é concedido um prazo para concluir o processo de exportação e

averbação desses documentos.

4.4.6.1 Operação Bumerangue. Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal desarticulam grande esquema de fraude em exportações em quatro estados.

A Operação Bumerangue traz um elemento de sofisticação, em que grupo industrial realizava operação de exportação, com efetiva saída da mercadoria do país e emissão de documentos fiscais compatíveis – alcançados pela imunidade. Contudo, a organização criminosa, por meio do crime de descaminho, reintroduzia a mercadoria no mercado nacional e acobertava a comercialização por meio de documentos fiscais fraudulentos. Esse procedimento trazia ao grupo industrial uma aparência de regularidade de difícil detecção e caraterização – exigindo investigação policial para comprovação.

Durante a progressão das investigações, observou-se que o esquema frequentemente empregava o que é conhecido como exportações fictícias ou simuladas. Quando as mercadorias saíam das fábricas, eram rapidamente encaminhadas para destinatários situados no Paraná e em São Paulo, imediatamente após a geração das notas fiscais, sem nunca passar pelo Mato Grosso do Sul, onde supostamente seriam exportadas. Para efetivar o esquema fraudulento, aproximadamente seis meses depois da emissão das notas fiscais pelas fábricas, as Comerciais Exportadoras fingiam realizar as exportações, limitando-se a apresentar os documentos necessários para os despachos de exportação. Contudo, os veículos que supostamente transportariam as mercadorias para exportação nunca chegavam a se apresentar na unidade da Receita Federal do Brasil para os procedimentos de controle aduaneiro padrão.

Fonte: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2015/fevereiro/operacao-bumerangue (acessado em 27/12/2023)

> “...foi identificado esquema de fornecimento, em cidades sul-mato-grossenses próximas à fronteira, de produtos siderúrgicos de origem nacional exportados.”
>
> “...o grupo investigado utilizava-se da denominada exportação

> fictícia ou simulada. Ao saírem das indústrias, as mercadorias eram entregues a destinatários localizados nos estados do Paraná e de São Paulo logo após a emissão das notas fiscais, sem sequer chegar ao estado do Mato Grosso do Sul, a partir de onde seriam exportadas."

A utilização indevida do benefício fiscal da imunidade tributária foi também registrada na comercialização de papel. Nesse caso, empresas interpostas, mantidas pelo grupo, obtêm registro especial de papel imune (REGPI) e realizam a aquisição de papel a ser aplicado na produção de livros, jornais e/ou periódicos, que goza de imunidade tributária. O papel é então repassado para um segundo grupo de empresas, que recebem o produto acobertado por notas fiscais já com destaque do ICMS – gerando os créditos necessários para suportar as operações posteriores. Por fim, havia a comercialização de fato desse papel, com menor custo pois sem recolhimento de tributos na cadeia.

Os débitos gerados no primeiro grupo de empresas eram compensados com créditos podres, originados em outro grupo de empresas de fachada, mantido pela organização criminosa, com a emissão de notas frias. Por óbvio, débitos dessas últimas não possuíam qualquer perspectiva de recolhimento.

4.4.6.2 Secretaria da Fazenda e Planejamento deflagra operação 'Papiro'

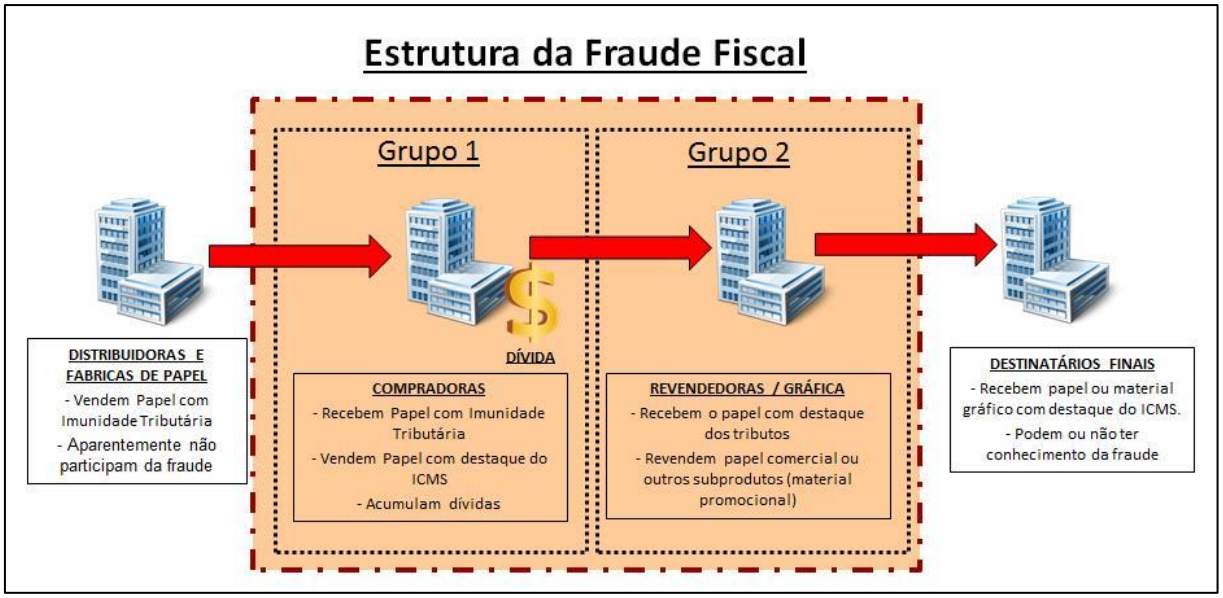
A Operação Papiro é um caso paradigmático da utilização indevida do benefício fiscal da imunidade tributária na comercialização de papel destinado à produção de livros, jornais e/ou periódicos. Utilizando uma complexa estrutura de empresas de fachada e outras empresas interpostas, conforme explicitado na figura abaixo, grupos de empresas adquiriam o papel indicando que seriam beneficiados, mas realizavam operações com empresas em conluio, para posteriormente serem vendidos no mercado com documentos fiscais capazes de transferir créditos – gerados indevidamente na cadeia.

Muito interessante observar que, tanto as distribuidoras e fábricas de papel quanto os destinatários finais não foram identificados como parte do esquema fraudulento. Isso traz à estrutura de fraude um nível de sofisticação adicional, vez que obscurece as evidências do esquema e exige um monitoramento ainda mais atento.

Fonte: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Secretaria-da-Fazenda-e-Planejamento-deflagra-opera%C3%A7%C3%A3o-Papiro.aspx

(acessado em 27/12/2023)

> "... objetivo é desmantelar fraude fiscal estruturada envolvendo empresas que comercializam papel utilizando-se de forma irregular da imunidade tributária ..."
>
> "...16 empresas tenham simulado operações com papel como se fossem utilizá-lo na impressão de livros, jornais e periódicos, porém, deram destinação diversa a esse papel, deixando assim de recolher R$ 20 milhões aos cofres paulistas ..."
>
> "A arquitetura da fraude contempla dois grupos de empresas com finalidades preponderantemente diferentes. O primeiro grupo realiza compra de papel com imunidade tributária simulando aplicação na produção de livros, jornais e/ou periódicos. Posteriormente, estas empresas simulam vendas do papel com o destaque dos tributos para o segundo grupo de empresas. Nessas supostas operações, apesar de destacado, o imposto não é recolhido, visto que essas empresas utilizam-se de créditos frios ou simplesmente declaram e não pagam o imposto. Por fim, as empresas desse segundo grupo realizam a venda do papel com destaque dos tributos para clientes finais, sem que o imposto tenha sido efetivamente recolhido em nenhuma etapa, ganhando assim vantagem competitiva."



Fonte: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Secretaria-da-Fazenda-e-Planejamento-deflagra-opera%C3%A7%C3%A3o-Papiro.aspx

4.5 TABELA: RESUMO DOS RESULTADOS

Tipologia de Fraude	Descrição Breve	Sinais de Alerta	Estratégias de Prevenção e Combate	Exemplos de Casos	Impacto Estimado / Prejuízo
Sonegação ICMS-ST	Supressão do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária através de operações simuladas.	Alta proporção de vendas interestaduais sem ICMS-ST.	Monitoramento e análise de dados para identificação precoce. Treinamento de agentes fiscais.	Operação Thunder. Operação Enxaqueca. Operação Ar Puro	R$ 300 milhões (em um caso)
Geração de Créditos Podres	Criação de créditos de ICMS inexistentes, através de operações comerciais fictícias.	Utilização de empresas de fachada. Documentação fiscal inconsistente.	Digitalização dos documentos fiscais. Análise detalhada de créditos reivindicados. Fiscalização intensificada.	Operação Fio Condutor. Operação Sinergia. Operação Ouro Branco. Operação Golden Fat. Operação Plassein. Operação Alquimia	R$ 129 milhões (em um caso)
Fracionamento do Faturamento	Manutenção artificial no Simples Nacional através do fracionamento do faturamento entre diversas empresas de fachada.	Múltiplas empresas com CNPJs similares e faturamento abaixo do limite do Simples.	Cruzamento de dados fiscais e cadastro de CNPJs. Monitoramento de atividades econômicas com padrões suspeitos.	Operação Affettare. Operação Diáleimma	R$ 40 milhões (em um caso)
Utilização Indevida de Benefícios Fiscais	Aproveitamento indevido de incentivos fiscais, mediante falsificação de requisitos ou realização de operações simuladas.	Discrepâncias entre as operações reportadas e os benefícios fiscais reivindicados.	Verificação rigorosa dos requisitos para concessão de benefícios fiscais. Auditorias periódicas.	Ghost Grain. Operação False Flag. Operação Bumerangue. Operação Papiro	R$ 36 milhões (em um caso)

5 DISCUSSÃO

Os resultados deste estudo evidenciam a complexidade da fraude fiscal no âmbito do ICMS e sua importância crítica para a economia e governança brasileiras. Este fenômeno, profundamente entrelaçado com as estruturas financeiras e administrativas do país, impacta diretamente a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais e manter a integridade do sistema tributário.

Durante a investigação, foi possível aprofundar nas diferentes nuances dessa problemática, desde a análise das tipologias de fraude até as estratégias de identificação e prevenção, destacando a urgência de abordagens eficazes para lidar com a questão. A sonegação tributária, estimada em um percentual significativo do PIB, não é apenas um desafio técnico, mas um obstáculo para o desenvolvimento social e econômico sustentável.

Embora a erradicação total da fraude fiscal pareça uma tarefa insuperável, este estudo concentrou esforços na compreensão e no enfrentamento desse fenômeno complexo, cientes de que sempre existirão incentivos para sua perpetuação. Assim, o objetivo deste trabalho foi oferecer uma visão abrangente das práticas fraudulentas no ICMS e das estratégias que podem ser empregadas para mitigar seus efeitos.

A análise conjunta das tipologias apresentadas revela que a estruturação de esquemas de fraude fiscal, especialmente aqueles que visam atingir grandes montantes, envolve um significativo investimento financeiro por parte dos fraudadores. Este investimento abrange diversas áreas, desde a obtenção de benefícios subjetivos até a remuneração de indivíduos intermediários, os chamados 'laranjas'. Além disso, engloba as taxas relacionadas à constituição de empresas de fachada, bem como os custos processuais administrativos e judiciais necessários para manter tais empresas em operação pelo maior tempo possível. Esses custos, invariavelmente consideráveis, surgem como uma fragilidade intrínseca dos esquemas fraudulentos.

Todas as propostas de enfrentamento apresentadas neste estudo exploram essa fragilidade, assumindo como premissa fundamental que a detecção precoce da fraude e a implementação de ações mitigadoras, mesmo que realizadas a cada operação, podem efetivamente minar as bases financeiras da fraude. É inegável que quanto maior for o poder econômico de um esquema fraudulento, mais resiliente ele se torna às iniciativas do Fisco. Portanto, combater a fraude desde o seu estágio inicial

torna a iniciativa ilegal economicamente inviável frente ao pequeno proveito econômico da ilicitude, criando um ambiente desfavorável ao seu florescimento.

A estratégia de enfrentamento baseada na identificação precoce da fraude encontra suporte no atual estágio de desenvolvimento do SPED. Como debatido em capítulos anteriores, a digitalização dos documentos e declarações fiscais e disponibilização destes ao Fisco trouxeram consigo tanto desafios quanto oportunidades no combate à fraude fiscal.

Passados 15 anos do lançamento da Nota Fiscal Eletrônica, marco desse processo de transformação, hoje encontram-se amplamente acessíveis as bases de dados necessárias à estruturação de rotinas automatizadas de controle e monitoramento, que podem ser executadas continuamente, em tempo real, para todo o conjunto de contribuintes e operações que se considerar relevantes.

Além disso, é crucial reconhecer que a efetividade dessas estratégias de identificação precoce da fraude, fundamentadas no aproveitamento de dados eletrônicos, depende fortemente de investimentos continuados em infraestrutura tecnológica e capacitação.

A estruturação de rotinas informatizadas baseadas no SPED, exige dos governos compromisso com a manutenção e atualização constante da infraestrutura de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e incorporação de plataformas robustas de análise de dados. Essas plataformas devem ser capazes de processar e interpretar grandes volumes de informações fiscais, transformando dados brutos em insights valiosos para a detecção de atividades fraudulentas. Paralelamente, a capacitação contínua dos agentes fiscais é essencial, pois são eles que, munidos com as ferramentas e competências adequadas, podem efetivamente extrair valor desses dados eletrônicos amplamente disponíveis.

É importante destacar que a abordagem adotada neste estudo, focada na identificação precoce de fraudes fiscais no âmbito do ICMS, difere significativamente das investigações fiscais conduzidas por unidades de inteligência do fisco, em colaboração com a Polícia Judiciária e o Ministério Público. Este trabalho não visa substituir ou minimizar a relevância dessas investigações mais aprofundadas, as quais são essenciais para identificar e caracterizar organizações criminosas e seus agentes, além de elucidar crimes conexos, como lavagem de dinheiro, financiamento do terrorismo ou tráfico de drogas. Esse trabalho concentrou-se em um aspecto específico da fraude fiscal - a detecção precoce - e não abordou diretamente as

complexidades e metodologias das investigações fiscais mais amplas.

Adicionalmente, é essencial entender que as metodologias de detecção precoce de fraudes fiscais, como discutido neste trabalho, podem atuar de maneira complementar às investigações fiscais. Uma abordagem eficaz de detecção precoce não apenas ajuda a prevenir a ocorrência de fraudes, mas também pode aprimorar a eficiência das investigações fiscais, permitindo que elas se concentrem em esquemas fraudulentos já estabelecidos e potencialmente mais complexos. Assim, o desenvolvimento contínuo e aprimoramento de métodos para a identificação precoce de fraudes fiscais são essenciais para fortalecer o combate à fraude fiscal em todas as suas formas. Este estudo, portanto, contribui para o campo com um foco específico, mas não abrange a amplitude e a profundidade das investigações fiscais tradicionais, indicando uma área fértil para futuras pesquisas e desenvolvimentos na interseção entre estas duas abordagens complementares.

Apesar dos insights valiosos gerados sobre a fraude fiscal no âmbito do ICMS, é importante reconhecer suas limitações, sobretudo pelo fato de ter sido fundamentado em dados públicos e disponíveis. Esta abordagem limita, até certo ponto, o escopo das propostas de rotinas de monitoramento desenvolvidas, possivelmente restringindo o alcance das detecções de fraudes que poderiam ser mais efetivas com acesso a informações mais abrangentes.

Adicionalmente, a escassez de literatura especializada em tipologias de fraudes tributárias restringe a capacidade de comparar estes resultados com estudos anteriores, evidenciando um campo de pesquisa ainda pouco explorado. Diante dessas considerações, para avançar na compreensão e no combate às fraudes fiscais, a colaboração entre acadêmicos e agentes do Fisco se mostra não apenas valiosa, mas essencial. Trabalhos de pesquisa desenvolvidos em parceria com as secretarias estaduais de fazenda podem enriquecer significativamente o estudo de tipologias de fraude, ampliando o espectro de estratégias reconhecidas e testadas. Além disso, tais colaborações permitiriam a realização de estudos comparativos mais robustos, avaliando a eficácia prática das rotinas de monitoramento propostas, e assim, contribuindo para o refinamento e a eficácia das ações de combate à fraude fiscal, fortalecendo o sistema tributário e promovendo uma maior justiça fiscal.

Reitera-se que o estudo da fraude fiscal no contexto do ICMS é de vital importância, não só para o entendimento das dinâmicas econômicas e fiscais do país, mas também como oportunidade de atuação estratégica do profissional das Ciências

Contábeis. As complexidades identificadas neste trabalho, que abrangem desde as nuances das tipologias de fraude até as metodologias de identificação e prevenção, ressaltam a necessidade de um olhar criterioso e especializado.

O contador, com sua expertise em normas fiscais, análise de dados e ética profissional, emerge como um ator crucial neste cenário, capacitado para contribuir significativamente na detecção precoce e na mitigação dos riscos associados à fraude fiscal. Esta pesquisa enfatiza, assim, a relevância da integração entre conhecimento técnico contábil e tecnologias de informação avançadas, abrindo caminho para novas oportunidades de atuação para o contador no campo fiscal e governança tributária. O fortalecimento de tais competências não apenas eleva o padrão de atuação do profissional de contabilidade, mas também se alinha com a necessidade premente de combate à sonegação fiscal, contribuindo para a construção de um ambiente econômico mais justo e transparente.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo investigar as estratégias de fraude fiscal no ICMS, destacando a identificação precoce como mecanismo fundamental no combate a essas práticas ilícitas. Através de uma metodologia descritiva, foram analisadas tipologias de fraude fiscal e estratégias de prevenção adotadas por Secretarias Estaduais de Fazenda, culminando na proposição de recomendações para o aprimoramento dessas estratégias. Os resultados obtidos destacam a complexidade e a multifacetada natureza da fraude fiscal no ICMS, revelando a necessidade de um enfoque multidisciplinar para sua efetiva prevenção e combate.

As descobertas deste estudo reforçam a importância da vigilância constante e da atualização dos mecanismos de controle por parte das autoridades fiscais. A identificação precoce, apoiada pela digitalização dos documentos fiscais e por uma análise criteriosa das operações comerciais, emerge como um dos pilares na luta contra a evasão fiscal, ao lado da capacitação continuada dos agentes fiscais e do uso estratégico de tecnologias de análise de dados.

Contudo, é imperativo reconhecer as limitações do presente estudo. A abordagem descritiva, embora rica em detalhes sobre as tipologias de fraude, não abarca a totalidade das práticas ilícitas existentes, nem explora profundamente o impacto das medidas de combate sobre a conformidade fiscal a longo prazo. Ademais, a natureza dinâmica das estratégias de sonegação fiscal sugere que os métodos de detecção e prevenção precisam estar em constante evolução.

Diante dessas considerações, sugere-se para pesquisas futuras a exploração de estudos de caso específicos, que possam detalhar o impacto real das estratégias de prevenção adotadas, além da análise da eficácia de tecnologias emergentes no combate à fraude fiscal. Investigações que abordem a perspectiva comportamental dos agentes econômicos frente às políticas de fiscalização e penalidades também são recomendadas, visando compreender melhor os fatores que motivam a conformidade tributária.

Finalmente, este estudo contribui para o entendimento das fraudes fiscais no ICMS, oferecendo um panorama das estratégias de fraude e de combate a elas. As recomendações apresentadas buscam não apenas aprimorar as práticas atuais de fiscalização, mas também fomentar um debate mais amplo sobre justiça fiscal e equidade no sistema tributário brasileiro, aspectos fundamentais para o

desenvolvimento econômico sustentável do país.

7 REFERÊNCIAS

ALBERTO, A. et al. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO DA BAHIA POR CONTRIBUINTES DE ICMS DE VIDA EFÊMERA. [s.l: s.n.]. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_alvaro_carlos_miriam_ricardo.pdf>. Acesso em: 7 out. 2023.

CABELLO, O. G.; NAKAO, S. H. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. Economia e Sociedade, v. 30, n. 3, p. 1033–1050, dez. 2021.

CASTILHO, A. A.; BECHARA, F. R. A SÚMULA VINCULANTE N°24 DO STF E A FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA. Diálogos Possíveis, v. 20, n. 2, 2021.

CRESSEY, D. R. Other People's Money: A study in the social psychology of embezzlement. Glencoe, IL: The free press, 1953.

da SILVA FILHO, G. M.; CAVALCANTE, P. R. N.; do BOMFIM, E. T.; LEITE FILHO, P. A. M. Conformidade tributária e comportamento do contribuinte: uma análise dos fatores que explicam a observância tributária à luz da Teoria do Comportamento Planejado. Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C), v. 10, n. 1, 2018.

DI GIOACCHINO, D.; FICHERA, D. Tax evasion and social reputation: The role of influencers in a social network. Metroeconomica, 25 abr. 2022.

DIAS, M.; BECKER, K. "Identificação de candidatos à fiscalização por evasão do tributo iss." 5th Symposium on Knowledge Discovery, Mining and Learning, Uberlândia, MG. 2017.

DUARTE, R. D. Big Brother Fiscal III. Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil, 2009. Disponível em: <http://www.financialweb.com.br/whitepapers>. Acesso em 07 out. 2023.

ELLERY R. JR; NASCIMENTO A. JR. Análise do icms e a questão federativa. estudo edit value, Tributação no Brasil, IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada Estudos, Ideias e Propostas 2017. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8962/1/An%c3%a1lise%20do%20ICMS.pdf. Acesso em: 07 out. 2023.

ERVEDOSA, A. G. V. Determinantes da conformidade tributária no Brasil. Diss. 2023.

FRANCO, L. V. S. A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira. Brasília: IDP/EDB, 2015. Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1820/1/Monografia_Luciana%20Viana%20da%20Silva%20Franco.pdf>. Acesso em: 7 out. 2023.

GRUPO DE TRABALHO DE AVALIAÇÃO NACIONAL DE RISCOS DE LAVAGEM DE DINHEIRO, FINANCIAMENTO DO TERRORISMO E FINANCIAMENTO DA

PROLIFERAÇÃO DE ARMAS DE DESTRUIÇÃO EM MASSA (GTANR). Casos e Casos: Coletânea de Tipologias de LD/FTP – Edição Especial Avaliação Nacional de Risco 2021. Brasília, DF: 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/coaf/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/avaliacao-nacional-de-riscos/casos-e-casos-tipologias-edicao-especial-anr-2021.pdf>. Acesso em: 7 out. 2023.

MACHADO GOMES, A. P. O IMPACTO DA COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA E DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS NA TOMADA DE DECISÃO DA (DES)OBEDIÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS BRASILEIRAS LISTADAS NA B3: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DA TEORIA DOS JOGOS. Revista Mineira de Contabilidade, v. 22, n. 3, p. 4–5, 20 dez. 2021.

OLIVEIRA, F. N. DE; SANTOS, L. P. G. DOS. ESTRATÉGIAS PARA COMBATER A SONEGAÇÃO FISCAL: UM MODELO PARA O ICMS BASEADO EM REDES NEURAIS ARTIFICIAIS. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, v. 10, n. 1, p. 42–64, 27 fev. 2021.

OLIVEIRA, M. F. PROPOSTA DE UM MODELO DE COMBATE A EMPRESAS NOTEIRAS Disponível em: <https://bdm.unb.br/bitstream/10483/35651/1/2023_MarceloFernandesDeOliveira_tcc.pdf>. Acesso em: 7 out. 2023.

PADILHA, G. L.; MOREIRA, D. C. C.; RODRIGUES, T. A. SPED Fiscal: impactos e reflexos. Humanidades & Inovação, v. 5, n. 2, 2018.

PASSOS, G. R. P. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: um novo paradigma em termos de conformidade tributária. 2010. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2010.

PÊGAS, PAULO HENRIQUE. Manual de contabilidade tributária. 10. ed. São Paulo: Gen Atlas, 2022.

RODRIGUES MACHADO, M. R.; GARTNER, I. R. Triângulo de fraudes de Cressey (1953) e teoria da agência: estudo aplicado a instituições bancárias brasileiras Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 14, n. 32, 2017.

ROSA AVELINO, C. A. MEIOS ALTERNATIVOS DE COMBATE À EVASÃO FISCAL: UMA PERSPETIVA STICKS AND CARROTS. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/26179/1/ulfd132669_tese.pdf>.

SANTOS, J. C. G. Evasão e fraude fiscais: uma perspectiva económica do fenómeno. Revista Prospectiva e Planeamento 2-1996. Colóquio Fraude e Evasões Fiscais. Lisboa. 1997

SAYEG, R. N. Sonegação tributária e complexidade: uma visão multidimensional. RAE-Eletrônica, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 1-16, jun. 2003.

Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. (2019, junho). Sonegação no Brasil – uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de

2018. Quanto Custa Brasil. Recuperado de http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/quanto-custa-o-brasil-pra-voce-%20sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018.pdf

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. Revista de Economia Contemporânea, v. 9, n. 3, p. 555-581, set./dez. 2005.

SOARES, G. DE V.; CUNHA, R. C. L. V.; FILHO, F. E. DE M. O Uso de Inteligência Artificial no Combate à Evasão Fiscal: Uma Revisão Sistemática da Literatura. Disponível em: <https://sol.sbc.org.br/index.php/wcge/article/view/11258/11121>. Acesso em: 7 out. 2023.