



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PRÓ-REITORIA DE ENSINO MÉDIO TÉCNICO E EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO GESTÃO PÚBLICA

TIBÉRIO RÔMULO MEDEIROS BATINGA

**A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO
ÂMBITO DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA
DA PARAÍBA.**

JOÃO PESSOA
2015

TIBÉRIO RÔMULO MEDEIROS BATINGA

**A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO
ÂMBITO DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA
DA PARAÍBA.**

Trabalho de Conclusão de Curso o
apresentado ao Programa de Pós-
Graduação em Gestão Pública da
Universidade Estadual da Paraíba, como
requisito parcial à obtenção do título de
Especialista em Gestão Pública

Orientador (a): Prof. Me. Aline Poggi Lins de Lima.

JOÃO PESSOA
2015

B333r Batinga, Tibério Rômulo Medeiros

A recuperação do crédito tributário no âmbito da secretaria de estado da receita da Paraíba [manuscrito] / Tibério Rômulo Medeiros Batinga. - 2015.

46 p. : il.

Digitado.

Monografia (Gestão Pública EAD) - Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio, Técnico e Educação à Distância, 2015.

"Orientação: Profa. Ma. Aline Poggi Lins de Lima, PROEAD".

1.Inadimplência. 2.Causa. 3.Controle. 4.Cobrança. I. Título.
21. ed. CDD 343.071

TIBÉRIO RÔMULO MEDEIROS BATINGA

A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA DA PARAÍBA.

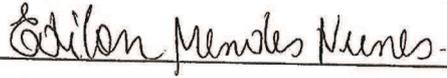
Trabalho de Conclusão de Curso o
apresentado ao Programa de Pós-
Graduação em Gestão Pública da
Universidade Estadual da Paraíba, como
requisito parcial à obtenção do título de
Especialista em Gestão Pública

Aprovado em: ____ / ____ / ____

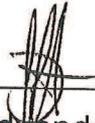
BANCA EXAMINADORA



Profa. Me. Aline Poggi Lins de Lima (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Edilon Mendes Nunes
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Edvando Fernandes Gomes
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho a todos que de forma direta ou indireta me ajudaram em sua conclusão.

De forma especial a minha família pela compreensão e apoio.

“A verdadeira motivação vem de realização, desenvolvimento pessoal, satisfação no trabalho e reconhecimento..”

RESUMO

A proposta apresentada neste trabalho visa adentrar em uma área delicada e de crescente preocupação junto aos administradores tributários: a inadimplência tributária, neste caso específico, a inadimplência no Estado da Paraíba, com referência ao ICMS. Inicia-se com um breve preâmbulo e considerações sobre sonegação e inadimplência. Posteriormente é realizado um estudo sobre os conceitos básicos do ICMS. Verificar-se-á no capítulo 4 que durante a fase administrativa o Estado, exauridamente, vale-se por diversas manobras para receber o devido imposto. Assim não ocorrendo, parte-se então para a fase judicial do processo, uma fase que, como demonstrado, deve ser tratada de forma meticulosa e bem planejada. Finalmente, concluímos que as pressões sociais e econômicas, pelas quais passam os contribuintes, refletem na escassez de disponibilidade. Isto agrava o grau de liquidez da economia e como resultado, se tem mais débito que crédito. É notório que o devedor tende a pagar ao credor que primeiro cobrar, e nesta situação os Estados estão em desvantagem, devido a ausência de uma política de recuperação de crédito eficiente, eficaz e contínua. Constatamos que tão importante quanto auditar, é reverter o fruto deste trabalho em benefício para toda sociedade.

Palavras-chave: Inadimplência. Causa. Controle. Cobrança

ABSTRACT

The proposal in this paper aims to understand a delicate and growing concern area with the tax administrators: the tax default in this particular case, the bad debt rate in the state of Paraíba, Brazil, with reference to the ICMS tribute. It begins with a brief introduction and consideration of evasion and tax default. After we made a study about the basics concepts of the ICMS tribute.it was observed in 4 chapter that during the administrative procedure in which the State, exhaustively, uses several ways to receive the tax due of ICMS tribute. In the negative case, it starts the judicial stage, a stage that, as shown, should be performed meticulously and well planned. Finally, we conclude that the social and economic pressures on taxpayers, reflected in the lack of availability. This fact aggravates the degree of liquidity of the economy and results more debt than credit to the State. It is clear that the debtor tends to pay the creditor who first charge him, and in this situation the State are at a disadvantage due to the absence of an efficient, effective and continuous credit recovery policy. We verify that as important as audit, is to reverse the results of this work for the benefit forth whole society.

Keywords: Default. Cause.Control. Collection

LISTA DE TABELAS

Quadro 1 - Demonstrativo da Dívida Ativa do Estado da Paraíba-----	36
Quadro 2 - Inscrição de valores na Dívida Ativa 2009 a 2014-----	37
Quadro 3 - Comparativo entre Discussão Administrativa e Judicial.-----	40

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	FUNDAMENTANDO A TEORIA	11
2.1	CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	11
2.1.1	Instrumentos utilizados para coibir a inadimplência	13
2.2	ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.	15
2.2.1	Incidência e não incidência do ICMS	16
2.3	PRINCIPIOS E INSTITUTOS PERTINENTES AO ICMS	19
2.4	ALÍQUOTA E MULTA	21
3	SONEGAÇÃO E INADIMPLÊNCIA DO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA	26
3.1	Meios empregados para coibir a sonegação e inadimplência	26
3.2	Refis Estadual	29
3.3	CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA SOB A ÓTICA DA SER-PB E DOS CONTRIBUINTES	31
4	FASE DA EXECUÇÃO JUDICIAL	33
4.1	FAZENDA PÚBLICA	33
4.2	EXECUÇÃO FISCAL	34
4.3	DÍVIDA ATIVA DO ESTADO DA PARAÍBA	35
4.3.1	Considerações Sobre a Fraude da Execução	37
5	DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA E JUDICIAL	40
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	42

1 INTRODUÇÃO

O índice de contribuintes em situação de inadimplência, por falta de recolhimento do ICMS com o Fisco, apresenta-se bastante elevado, conforme relatórios extraídos da Secretaria de Estado da Receita. São diversas alegações, tanto do Estado como por parte dos contribuintes para justificarem tal anomalia.

A sonegação por sua vez, é o lado mais perverso do sistema, pois se ela não existisse a carga tributária poderia ser distribuída de maneira mais equitativa pela sociedade. Mas ela existe, é endêmica, histórica e sempre presente no contexto tributário brasileiro.

Como combater esses problemas, é a resposta que todo administrador tributário busca para sanar a ausência de um recurso que, de direito, já pertence ao Estado.

O objetivo geral desta pesquisa é apontar meios que possibilitem uma reversão mais eficiente e eficaz dos recursos declarados e não recolhidos, tendo como objetivo específico buscar maior monitoramento dos valores confessados; sugerir a criação de um grupo específico de acompanhamento e cobrança logo após os lançamentos dos créditos tributários e antes da lavratura das respectivas representações fiscais bem como a criação de um grupo para acompanhamento e cobrança dos débitos em fase judicial, com membros da Secretaria da Receita Estadual, Procuradoria Geral do Estado e do Ministério Público.

Adotou-se a metodologia qualitativa e quantitativa restringindo-se o campo de pesquisa ao âmbito da Secretaria da Receita Estadual do Estado da Paraíba e à Procuradoria Geral do Estado da Paraíba. Quanto ao método e a forma de abordar o problema Richardson et al. (2007) classifica as pesquisas de duas maneiras: qualitativa e quantitativa, onde entende que a primeira poderá ser definida como a que principalmente é fundamentada em análises qualitativas, sendo caracterizada em princípio pela não utilização de instrumental estatístico e a segunda o pesquisador tem como base no processo a coleta e análise de dados, não podendo ser substituído por nenhuma outra

pessoa ou técnica: ele observa, seleciona, interpreta e registra os comentários e as informações coletadas.

A pesquisa é, portanto, exploratória e explicativa por pesquisa exploratória temos a finalidade de ampliarmos o conhecimento a respeito de um determinado caso, ao mesmo tempo explicativa, pois foi centrada na preocupação de identificar fatores determinantes ou que contribuam para explicar as razões exploradas para essa pesquisa.

A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevista aos funcionários responsáveis pela Gerência de Operacional de Arrecadação e pelo Núcleo de Acompanhamento do Crédito Tributário da Secretaria de Estado da Receita, como também através de dados estatísticos que foram solicitados por requerimento através do processo 0097242015-0, e disponibilizados posteriormente para conclusão deste trabalho.

Para atingirmos nosso objetivo partiremos de uma fundamentação teórica, conceituando os principais termos tributários a fim de nortear o entendimento da pesquisa, tais como sonegação, inadimplência e imposto. Posteriormente discorreremos sobre nosso tema central que é a sonegação e inadimplência do ICMS no Estado da Paraíba, identificando as principais formas de recuperação do crédito tributário administrativamente, através dos parcelamentos, operações pontuais, chegando a cobrança judicial, pois quando falham todas as formas de rever administrativamente, o imposto é inscrito em dívida ativa e cobrado através da Procuradoria Estadual. Finalizamos com questionamentos sobre a eficiências das atuais forma de recuperação dos valores lançados e ainda não recolhidos.

2 FUNDAMENTANDO A TEORIA

2.1 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Dentro de nossa pesquisa iremos nos reportar a sonegação e inadimplência como crimes contra a ordem tributária.

É muito tênue a linha que separa o conceito entre sonegação e inadimplência, o que será abordado no próximo tópico, mas não podemos deixar de considerar que ambos constituem crime contra a ordem tributária, devendo, portanto ser imputado multa para cada situação separadamente, levando-se em consideração a gravidade do delito.

No caso específico da inadimplência, a cominação com a multa, muitas vezes tende a agravar ainda mais a situação financeira do contribuinte, visto que este instituto pode estar vinculado à ausência de disponibilidade, e não ao ato de sonegar.

Existem duas correntes jurídicas que divergem quanto ao enquadramento do inadimplente. Uma delas considera a inadimplência como um crime à ordem tributária, e outra que enxerga uma distinção entre o inadimplente e o sonegador, amparada no argumento que sonegação e inadimplência não são palavras sinônimas, afirmando que sonegação seria o ato de omitir, fraudar, falsificar, ocultar ou inserir qualquer informação não verdadeira com o intuito de evitar o pagamento do tributo, sendo caracterizada pela má fé e pelo dolo do contribuinte.

A inadimplência, por sua vez, seria a falta do pagamento do tributo, sem qualquer intenção dolosa ou sem o emprego de meios fraudulentos com o intuito de subtrair o cumprimento da imposição fiscal.

Se atendo ao mérito da doutrina jurídica, transcrevemos abaixo o que nos diz a Lei 8.137/90 sobre os crimes contra a ordem tributária:

Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela Lei Fiscal;

III – Falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicada, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documentos equivalentes, relativos à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-lo em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

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

Art, 2º Constitui crime da mesma natureza.

I – Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente de pagamento de tributo;

II – Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

III - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcela dedutível ou deduzida de impostos ou de contribuição como incentivo fiscal;

V – Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributaria possuir informação contábil diversa daquela que é por Lei, fornecida a Fazenda publica.

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

Encontramos nestes dois artigos tipificados os crimes contra a ordem tributaria, apesar das polêmicas no direito penal tributário.

Lembrando ainda que de acordo com o Art. 15 da Lei 9.964/2000, é suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis – Programa de Recuperação Fiscal, desde que a inclusão no referido Programa tenha sucedido antes da aceitação da denúncia criminal.

Visando inibir essa prática tão nociva a toda a sociedade, existem instrumentos jurídicos legais para coibir essa ação.

2.1.1 Instrumentos utilizados para coibir a inadimplência

Na visão doutrinária Hugo de Brito Machado (2010 p. 132), em Aspectos Fundamentais do ICMS, comenta:

O crime tributário somente se caracteriza por práticas fraudulentas. O simples fato de não pagar, se o contribuinte escritura e mantém em ordem seus documentos fiscais, dando ao fisco condições de lançar e cobrar o tributo efetivamente devido, não constitui crime. Haverá se legitima a exigência fiscal, uma dívida para cuja cobrança a ordem jurídica concede os meios ao Estado.

Vejamos a diferenciação do ilícito administrativo tributário do ilícito penal tributário, onde o primeiro seria o comportamento que implica inobservância da norma tributaria, implica inadimplemento da obrigação tributária, seja principal ou acessória e o segundo seria a conduta de suprimir ou reduzir tributo.

Os entes tributantes têm se legitimado com vários aparelhos para diminuir a inadimplência tributária como o consentimento de parcelamentos, indulto, programas de recuperação fiscal e o Programa Nacional de Educação Fiscal.

De acordo com o CNT:

Art. 155-A – O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Acrescida pelo art. 1º da LC nº 104 de 10.01.2001)

§ 1º - Salvo disposição de lei em contrário o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa. (Acrescida pelo art. 1º da LC nº 104 de 10.01.2001)

§ 2º - Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta lei, relativas à moratória

§ 3º - Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial

§ 4º - A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo, importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação não devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica..

A anistia é uma abdicação fiscal, dada pelo indivíduo tributante, através de Lei, onde os contribuintes são dispensados do pagamento de multas

e juros.

A anistia conforme a CTN:

Art. 180 – A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que concede, não se aplicando:

I – Aos atos qualificados em leis como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam qualificados como dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – Salvo disposições em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181 – A anistia pode ser concedida:

I – Em caráter geral;

II – Limitadamente:

- Às infrações de legislação relativa a determinado tributo;
- Às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
- À determinada região do território da entidade tributante em função de condições a ela peculiares;
- Sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja afixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182 – A anistia, quando não concedida em caráter geral, é aferida, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único: O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, quando cabível o disposto no art. 155.

O objetivo dos programas de recuperação fiscal é promover a regularização de créditos da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições.

Mais importante do que regularizar a situação do inadimplente ou do contribuinte que pratica a sonegação, é criar programas que previnam evitar que essas situações ocorram.

Com esta perspectiva, desde 1996, a União, juntamente com os Estados, concentraram esforços com o Convênio de Cooperação Técnica entre

a União, Estados e o Distrito Federal visando à implementação de um programa nacional permanente de conscientização tributária a ser desenvolvido das unidades da Federação. Este programa denominado Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), que é coordenado pela Escola de Administração Fazendária (ESA), visa, também, à conscientização do cidadão para a necessidade e a função social do tributo, levando o conhecimento sobre a Administração Pública, criando condições para o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos.

A convivência entre sociedade e Estado dá transparência ao orçamento público e concilia a relação cidadão-contribuinte, contra, Estado-arrecadador. Sendo essa o convívio social desejado.

Mas isso só não basta, é necessário que este Programa esteja inserido no projeto político-pedagógico das escolas, envolva os servidores públicos federais, estaduais e municipais, as universidades e, assim, ultrapasse fronteiras atingindo outros grupos sociais, tornando-se veículo de sensibilização e transformação para o livre exercício da cidadania, tendo na escola o agente principal dessa nova maneira de ver, ser e conviver, incentivando a todos a agirem como seres transformadores de si mesmo e do meio em que vivem.

Passaremos agora a tratar de nosso tributo mais importante para a arrecadação total do estado, o ICMS – Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

2.2 ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O ICMS – Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto incidente sobre a comercialização de produtos em geral, assim como de determinados serviços (frete, energia elétrica, telecomunicações), no âmbito do consumidor ou entre empresas, estadual ou interestadual, variando em alíquotas por tipo de produtos, e modalidade de comercialização.

Cabe a cada Estado exigir o tributo cujo fato gerador tenha ocorrido tão somente nas limitações do seu território, evitando com isso maiores conflitos entre os Estados da Federação.

O ICMS quanto à percepção é um imposto indireto, pois pode ser transferido para terceiros, ou seja, há transferência do contribuinte de direito para o de fato; quanto à periodicidade ele é ordinário, está previsto no orçamento; quanto às tarifas são proporcionais sendo as alíquotas únicas e invariáveis, variando o imposto a pagar à medida que varia a base de cálculos; quanto ao poder de tributar quem tem a competência são os Estados e Distrito Federal, de acordo as condições inerentes à pessoa do contribuinte não levando em conta as condições do mesmo, e principalmente é não vinculado, não ocorrendo à participação do Estado em prestar algum serviço ao contribuinte.

Conforme já destacamos o ICMS é um imposto estadual, porquanto compete privativamente aos Estados e ao Distrito Federal a sua instituição (CF, art. 155, 1, b, atual II). Na Paraíba o ICMS foi instituído através da Lei 6.379 de 02.12.1996 e o Decreto 18.930 de 19.06.1997 aprovou o seu Regulamento.

2.2.1 Incidência e não incidência do ICMS

Com relação ao fato gerador deste tributo, temos na Lei Complementar 87/96 as situações em que poderão incidir o ICMS, não esquecendo de atentar que fato gerador de um tributo é uma circunstância decorrente ou não da vontade do contribuinte que está prevista em lei sendo o necessário para gerar a obrigação tributária principal. São estas as situações:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I- Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II- Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III- Prestações onerosas de serviços de comunicação, por

qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV-Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V- Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I- Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (LC 114/2002);

II- Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III- Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

A não incidência do ICMS ocorre em todas as situações que não se configure o fato gerador do imposto. A lei expressa, através da CF art. 155, X, Decreto Lei n° 406/1968, art. 1° x 3°; Lei n° 87/1996 art. 3°, situações em que não há incidência do ICMS, principalmente, as imunidades constitucionais previstas, bem como as imunidades específicas a este tributo.

Segundo a Lei 87/96, o ICMS não incidirá:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I- Operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II- Operações e prestações que destinem ao exterior mercadoria, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III- Operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV- Operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V- Operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a serem utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI- Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII- Operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII- Operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX- Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I- Empresa comercial exportadora, inclusive “tradings” ou outro estabelecimento da mesma empresa;

Com relação à base de cálculo do ICMS podemos dizer que é o valor da operação ou do serviço, ou seja, é o aspecto material, quantitativo do fato gerador do ICMS indispensável para que seja apurada a dimensão econômica do tributo, estão aí incluídos os juros, seguros e demais importâncias debitadas ou cobradas do destinatário das mercadorias ou usuários dos serviços bem como os descontos incondicionais, portanto o valor correspondente a este desconto será deduzido da base de cálculo do ICMS. Com relação aos juros e demais importâncias pagas debitadas ou cobradas dos destinatários das mercadorias ou usuário dos serviços a LC 87/96 em seu art. 13, diz sobre o que a lei estadual poderá dispor a respeito em relação à base de cálculo.

Por outro lado, não integra a base de cálculo do ICMS o IPI quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização configurar fato gerador de ambos os impostos (IPI e ICMS), e o valor correspondente ao imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.

A seguir trataremos dos princípios que regem a instituição do tributo dentro dos preceitos constitucionais.

2.3 PRINCIPIOS E INSTITUTOS PERTINENTES AO ICMS

Para criação de tributos nas esferas Federal, Estaduais e Municipais é imperioso seguir os princípios constitucionais estabelecidos na Carta Magna, a fim de que se torne legítimo sua cobrança. Trataremos portanto dos princípios da Princípios da legalidade, seletividade, não-cumulatividade e anterioridade

O princípio da legalidade encontra-se na Constituição Federal, a luz do artigo 5º, inciso II: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei". Este artigo constitucional, segundo afirma Alexandre, 2013, pag.73

Como o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, obrigando ao pagamento independentemente da vontade do sujeito passivo, o dispositivo constitucional transcrito bastaria para que a criação ou aumento de tributo estivesse sob os domínios do princípio da legalidade.

Diante deste artigo da Constituição, portanto, conclui-se que nenhum imposto poderá ser criado, inclusive o ICMS, se não estiver plenamente de acordo com o princípio da reserva legal.

Destacamos que o princípio da seletividade diz que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias, assim expressa o artigo 155, x 2º, III da CF/88. Este princípio, contudo permite a utilização, por parte do Estado ou Distrito Federal, de alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias ou serviços. Em outras palavras, as mercadorias consideradas supérfluas poderão ter essa alíquota maior do que

as indispensáveis ao suprimento das necessidades básicas da população.

A Carta Magna, em seu artigo 155 parágrafo 2º inciso I, diz:

Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes, sendo então não cumulativo. Além do mais, o regulamento do ICMS estabelece o seguinte: se ocorrer erro de fato no creditamento, o contribuinte poderá creditar-se do valor do imposto pago; é vedado o crédito para os casos de aquisição de mercadorias para o uso ou consumo próprio do contribuinte.

Diante do princípio da anterioridade o tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido criado.

A não incidência do ICMS ocorre em todas as situações que não se configure o fato gerador do imposto. A lei expressa, através da CF art. 155, X, Decreto Lei nº 406/1968, art. 1º x 3º; Lei nº 87/1996 art. 3º, situações em que não há incidência do ICMS, principalmente, as imunidades constitucionais previstas, bem como as imunidades específicas a este tributo.

Segundo a Lei 87/96, o ICMS não incidirá:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

- I- Operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- II- Operações e prestações que destinem ao exterior mercadoria, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- III- Operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV- Operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V- Operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a serem utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI- Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII- Operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII- Operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX- Operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: Empresa comercial exportadora, inclusive “tradings” ou outro estabelecimento da mesma empresa.

O imposto enfocado, ICMS, possui várias hipóteses previstas na legislação, onde o mesmo não incide, visto que apenas através da lei poderá haver essa previsão de não incidência.

A concepção de Tributo nos remete aos valores impostos através do percentual a ser aplicado para seu cálculo, bem como as penalidades impingidas pela falta de cumprimento das obrigações tributárias.

2.4 ALÍQUOTA E MULTA

As alíquotas do imposto de acordo com o regulamento do ICMS – PB são as seguintes:

I-4%(quatro por cento), nas prestações de serviço de transporte aéreo interestadual, quando tomadas por contribuinte do ICMS ou a estes destinadas;

II-12%(doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto;

III-13%(treze por cento), nas operações de exportação de mercadorias e nas prestações de serviços de comunicação para o exterior;

IV-17%(dezessete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

V-25%(vinte e cinco por cento), nas operações internas

realizadas com os seguintes produtos:
Fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria;
Aparelhos ultraleves e asas-deltas;
Embarcações esportivas;
Automóveis importados do exterior;
Armas e munições;
Bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana;
Gasolina, álcool anidro e hidratado, para qualquer fim;
VI-28%(vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de telecomunicação;
VII- No fornecimento de energia elétrica:
a) 17% (dezessete por cento) para consumo mensal acima da faixa de 30 (trinta) quilowatts/hora até a faixa de 100 (cem) quilowatts/hora;
b) 20% (vinte por cento) para consumo mensal acima da faixa de 100 (cem) quilowatts/hora até a faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora;
c) 25%(vinte cinco por cento) para consumo mensal acima da faixa de 300(trezentos)quilowatts/hora.

Em virtude do caráter de ilicitude dos institutos da inadimplência e sonegação, ambos devem ser combatidos mediante a aplicação de penalidades que coíbam suas práticas. O Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba trata deste tema no Título VIII, Capítulo I, e está assim definida a sua aplicação:

Art. 665. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 da Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 675;

§ 1º As multas são cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória.

§ 2º O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

Art. 667. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II do art. 665, serão as seguintes:

I - de 40% (quarenta por cento):

a) aos que, desobrigados da escrita fiscal e da emissão de documentos, deixarem de recolher o imposto no prazo legal;

b) aos que, tendo emitido os documentos fiscais e lançado no livro próprio as operações e prestações efetivadas, deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;

II - de 100% (cem por cento):

a) (revogado)

b) aos que, sujeitos a escrita fiscal, não lançarem nos livros fiscais próprios, as notas fiscais emitidas e deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;

c) aos que deixarem de recolher o imposto em decorrência do uso antecipado de crédito fiscal;

d) aos que transferirem para outros estabelecimentos créditos do imposto, nas hipóteses não permitidas pela legislação tributária;

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

III - de 120% (cento e vinte por cento) aos que deixarem de recolher o imposto em virtude de haver registrado de forma incorreta, nos livros fiscais, o valor real das operações ou prestações;

IV - de 150% (cento e cinquenta por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

V - de 200% (duzentos por cento):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

b) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem, depositarem mercadorias ou efetuarem prestações desacompanhadas de documentos fiscais hábeis;

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;

d) aos que desviarem, do seu destino, mercadorias em trânsito ou as entregarem sem prévia autorização do órgão competente a destinatário diverso do indicado no documento fiscal;

e) aos que entregarem mercadorias depositadas a

pessoa ou estabelecimento diverso do depositante, quando este não tenha emitido o documento fiscal correspondente;

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte;

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

i) aos que emitirem documento fiscal com numeração e/ou seriação em duplicidade;

j) aos que emitirem documento fiscal contendo indicações diferentes nas respectivas vias;

k) aos que consignarem no documento fiscal importância diversa do valor da operação ou da prestação;

l) aos que forjarem, adulterarem ou falsificarem livros ou documentos fiscais ou contábeis, com finalidade de se eximirem do pagamento do imposto ou proporcionarem a outrem a mesma vantagem;

m) aos que receberem mercadorias ou utilizarem serviço cujo documento fiscal de origem consigne importância inferior à do efetivo valor da operação ou prestação ou quantidade inferior à efetivamente entrada, sobre a diferença apurada;

n) aos que emitirem documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma prestação, a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada no estabelecimento;

o) aos que não efetuarem baixa no Termo de Responsabilidade de Mercadorias em Trânsito, do Passe Fiscal, ou não comprovarem o desinternamento das mercadorias do território paraibano.

p) aos que não efetuarem o registro de passagem do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) e não comprovarem o desinternamento do território paraibano, das mercadorias indicadas nos respectivos documentos fiscais (Lei nº 8.613/08).

...

Art. 669. Além das penalidades previstas no inciso V do art.

667, o contribuinte poderá responder por crime contra a ordem tributária, nos termos definidos na Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Como constatamos as multas de mora e penalidade tem caráter genuinamente punitivo, de modo a evitar a proliferação da inadimplência do contribuinte, com isso tentar reparar os danos que os cofres públicos sofrem com a respectiva falta de quitação da obrigação tributária.

Trataremos a seguir dos meios adotados pelo Estado da Paraíba, através das ações específicas da Secretaria de Estado da Receita - SER, para combater a sonegação e inadimplência do ICMS

3 SONEGAÇÃO E INADIMPLÊNCIA DO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA

Nos últimos anos, tem havido uma preocupação cada vez maior com relação ao combate a inadimplência por parte da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba. Novas ações têm surgido com o intuito de combater a sonegação antes que ela alcance valores que dificultem a sua cobrança e, quando esta ocorra o crédito tributário é tão elevado que só resta ao contribuinte se tornar inadimplente. Este é o grande dilema com o qual a administração da secretaria da Receita precisa combater, buscando ações rápidas e eficazes.

De acordo com informações recolhidas junto à Gerência de Arrecadação da Secretaria Receita do Estado da Paraíba, a arrecadação do estado no ano 2013 ficou na faixa dos dois bilhões de reais. Desta arrecadação aproximadamente 15% são originados de trabalhos de auditoria. E deste, apenas 5% é recuperado, segundo informação da Gerência Executiva de Fiscalização.

Quanto aos parcelamentos, sabemos que ele é um remédio colocado à disposição dos contribuintes visando que este consiga liquidar ou regularizar seus débitos fiscais junto a Fazenda Estadual. Em contrapartida, visa também o incremento da arrecadação estadual, apesar dos números apresentados pela Gerência de Arrecadação não serem satisfatórios.

Detectado três parcelas consecutivas em atraso, o parcelamento fica passível de ser perdido e o saldo devedor é inscrito em dívida ativa. Como conseqüência, a solução do problema fica apenas adiada, porque a Procuradoria do Estado também não dispõe de um programa específico de recuperação de crédito.

3.1 Meios empregados para coibir a sonegação e inadimplência

Verificando a necessidade de ter uma ferramenta mais eficaz, a partir de 2003 inicia-se uma nova fase no que tange ao monitoramento dos contribuintes inscritos no cadastro da Secretaria de Estado da Receita. Através da implantação do sistema ATF (Administração Tributária e Financeira), desenvolvido pela empresa POLITEC, busca-se promover a modernização da

Secretaria, no tocante à recuperação do crédito tributário, impulsionando a arrecadação do ICMS e demais tributos. É um sistema de grande porte e bastante cooperativo, subdividido em vários módulos, cada um com seus objetivos específicos. Dentre eles, citamos os módulos de Legislação, Arrecadação, Declaração, cadastro, protocolo, fiscalização de estabelecimento e trânsito, processo administrativo tributário, segurança, cobrança e dívida ativa.

Desses mencionados acima, o módulo de cobrança é o mais dinâmico, necessitando estar sendo atualizado constantemente para atender as novas regras instituídas através de Medidas Provisórias, Leis, convênios, etc, sempre na busca de receber e recuperar o crédito tributário. Diferente do sistema anterior é através dele que os lançamentos são representados, não apenas os declarados através das declarações obrigatórias de movimentação financeira (SPED e GIM), mas todos aqueles que fizeram parte de um parcelamento e que foi perdido por inadimplência. Ainda existe a representação fiscal por omissão de entrega de declaração, culminando com uma multa por descumprimento de uma obrigação acessória. Aqui se tenta alcançar a inadimplência em qualquer fase: declarado e não recolhido, parcelado, representado, autuado, etc.

Outro instrumento de grande valia no monitoramento aos inadimplentes tem sido a denominada Operação Bloqueio que consiste na cobrança do ICMS antecipadamente com percentual de agregação quando da entrada de mercadorias procedentes de outras unidades Federativas para os contribuintes que possuem qualquer tipo de pendência junto ao fisco estadual. É uma operação que tem ajudado muito na corrida contra os inadimplentes, principalmente no que se refere aos lançamentos declarados, DAR de fatura, débitos inscritos em dívida ativa e nos casos dos parcelamentos em atraso na fase administrativa e executiva.

O acompanhamento do recolhimento referente ao DAR FATURA provenientes de regimes especiais concedidos pela Receita também é feito via sistema, através da inserção na operação bloqueio.

No tocante à inadimplência advinda através do PAT – Processo Administrativo Tributário – também é feito um grande esforço no sentido de evitar a inadimplência por parte do autuado, envolvendo desde o envio de

correspondências, telefonemas e a visita pessoal ao contribuinte na tentativa de que seja quitado à vista ou parcelado o referido processo contencioso ou não contencioso.

É pretexto de suspensão *ex-officio* da inscrição estadual a inadimplência, por mais de dois períodos de referência, conforme inciso II do § 7º do art. 137 do RICMS:

§ 7º A inscrição do contribuinte poderá ser suspensa “ex-officio” pelo chefe da repartição fiscal, nos seguintes casos:

II – Na falta de recolhimento do ICMS, por mais de dois períodos de referência, apurada através de ação fiscal ou em conta-corrente, e quando os créditos fiscais correspondentes às saídas dos períodos tenham sido destinados a contribuintes do imposto.

A Secretaria de Estado da Receita verifica se o contribuinte deixou de recolher o ICMS por mais de dois meses consecutivos e poderá suspender a inscrição estadual do seu contribuinte.

Nos últimos anos a Secretaria de Estado da Receita, normatizou um procedimento que vem se mostrando bastante eficaz no combate a sonegação fiscal. É o controle feito através das operadoras de cartão de crédito.

Acrescentada a Seção III ao Capítulo IX e dada nova redação ao art. 70, pelo art. 4º da [Lei nº 8.247/07](#) (DOE de 06.06.07).

Seção II Das Obrigações de Terceiros

Art. 70. As Administradoras de cartões de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto, através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

Parágrafo único. O Regulamento disporá sobre o prazo e a forma de apresentação das informações de que trata o “caput” deste artigo.

Esse procedimento tem início quando as operadoras encaminham a Secretaria relatório mensal contendo todas as informações dos contribuintes que efetuaram vendas por meio de cartão de crédito. Esses valores são cruzados com as informações prestadas mensalmente pelos contribuintes

através da EFD e GIM, no campo mapa resumo de ECF. A diferença encontrada representa venda sem a emissão do respectivo documento fiscal, obrigatória para todas as saídas.

Art. 1º Os dispositivos da Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, a seguir enunciados, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art.3º § 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Sendo diagnosticado o aparecimento do crédito tributário, antes de qualquer procedimento de auditoria, o contribuinte é notificado a recolher o imposto devido sem as penalidades aplicáveis à situação. O não atendimento desta notificação acarreta no início dos procedimentos de auditoria e, confirmando a diferença tributável, será cobrado o valor do imposto com as penalidades imputadas.

Essa operação tem surtido um grande efeito, tanto a nível de arrecadação, como de conscientização da necessidade da emissão do cupom a cada operação de saída de mercadoria. Porque, mesmo para os contribuintes que não foram selecionados para a operação do cartão de crédito, existe a informação de um novo controle no combate a sonegação. Esse fato gera um incremento de arrecadação, sem nenhuma necessidade de trabalhos de auditoria, apenas de um controle mais eficaz por parte do Estado.

3.2 Refis Estadual

A criação do Programa REFIS – Programa de Recuperação Fiscal pelo governo federal, em 2000, com o intuito de regularizar a situação, alongar dívidas e resolver o passivo tributário das micro, pequenas e médias empresas, as Unidades da Federação também reformularam programas oferecendo

condições especiais para que as empresas devedoras organizassem sua situação.

Parte do Governo que acastela a adoção desses programas, afirmar que os mesmos podem salvar a vida de muitas empresas que deixam de pagar seus tributos por insuficiência de caixa e não com a intenção de sonegar impostos. Seriam empresas que se comportam adequadamente e não pagam por falta de recursos, sendo neste caso o REFIS um diferencial para esta classe de contribuintes.

A condição de pagamento sobre um percentual da receita bruta pode levar a “planejamentos tributários” a fim de reduzir o faturamento e conseqüentemente o valor da prestação mensal. Este instituto de parcelamento representa na verdade uma anistia disfarçada, que além de ser um incentivo à impunidade, prejudica a arrecadação futura e a administração tributária, criando uma cultura de não pagar espontaneamente os impostos na expectativa de nova concessão de parcelamento privilegiado.

O Estado da Paraíba não para de conceder benefícios para os maus pagadores, através dos chamados favores fiscais dos institutos da remissão e anistia. Nos últimos dez anos editou várias medidas provisórias, sendo a primeira em outubro de 2005 (MP 18). A Medida Provisória 60/2007, editada em maio de 2007, teve sua validade prorrogada por três vezes, com término previsto para 30 de setembro de 2008. De todas, as medidas provisórias esta foi a que mais beneficiou o contribuinte, ao ponto de conceder além das reduções nas multas moratórias e punitivas e dos juros, ainda concede redução nas correções monetárias tanto das multas como do valor principal.

Também já fez três Programas de Recuperação Fiscal do Estado da Paraíba – REFIS/PB, criado através da Lei 7.337 de 07 de maio de 2003, permitindo às empresas em débito com a Receita Estadual parcelar e ou quitarem suas dívidas decorrentes de fatos gerados ocorridos até 31/12/2002 em até 120 parcelas mensais, como também realizar parcelamentos com base no faturamento determinado em função dos seguintes percentuais da receita bruta do mês anterior: 0,3%; 0,5% e 8%. Para se ter uma ideia, existem parcelamentos concedidos com base no faturamento mensal que existem em médias 30.000 (trinta mil) parcelas a serem pagas. O chamado REFIS II, através da Lei 7.695/04 possui os mesmos moldes do primeiro, alterando o fato

gerador para 31 de agosto de 2004, ainda teve o realizado no segundo semestre de 2009 e o último agora no primeiro semestre de 2014.

Este último REFIS teve como adesão em valores o montante de R\$ 188.714.907,91 (cento e oitenta e oito milhões, setecentos e quatorze mil, novecentos e sete reais e noventa e um centavos) entre débitos parcelados e pagamentos á vista com os benefícios da MP 225/2014. Deste total a SER recuperou R\$ 84.999.240,37 até o mês de dezembro de 2014.

3.3 CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA SOB A ÓTICA DA SER-PB E DOS CONTRIBUINTES

Partindo das constatações das realidades no controle e monitoramento dos níveis de inadimplência ainda na fase administrativa, realizamos uma pequena pesquisa com algumas gerências da Secretaria de Estado da Receita, onde destacamos como visões em comum:

- Além das medidas adotadas pela administração tributária, em caráter geral, tais como: Projeto SINTEGRA (intercâmbio de informação entre os Estados), informatização de postos fiscais com o sistema ATF, informatização de rotinas de acompanhamento e controle, entre outros. As gerências que compõem a Secretaria da Receita trabalham no acompanhamento dos “cem maiores” através de relatório de inadimplentes, no acompanhamento das representações emitidas e na operação bloqueio.
- A operação bloqueio é a principal fonte utilizada para amenizar e controlar os inadimplentes;
- A quantificação numérica e o percentual dos inadimplentes são feitas de acordo com as informações das declarações confrontadas com os valores arrecadados;
- A política de cobrança da Secretaria de Estado da Receita constitui-se em um acompanhamento sistemático com mensuração de índice por repartição fiscal, tentando com isso

inibir o crescimento da dívida, quanto aos créditos antigos, telefonemas, notificações, representações fiscais e uso da operação bloqueio;

- O tratamento dado aos inadimplentes deve ser diferente ao aplicado ao sonegador. O inadimplente não pagou por falta de recursos financeiros e o sonegador não arcou com nenhum pagamento.
- Para diminuir a inadimplência deve haver um maior controle às áreas onde existe maior incidência de débitos em atraso, para identificar e isolar, por amostragem, os principais inadimplentes. Concentrar nesses contribuintes fiscalização específica, apurando sua real disponibilidade financeira, com o mapeamento da situação, o próximo passo seria a notificação oferecendo programa de renegociação especial do débito, com ampla publicidade e controle por parte da administração pública;
- Maior intensidade na divulgação no programa da educação fiscal;
- Colocar em produção o sistema ATF no que tange a fiscalização de trânsito, em todos os postos fiscais.

Na informalidade, podemos constatar em setores do comércio que além de outros motivos para a inadimplência destacam-se: as altas taxas de juros, a carga tributária elevada, a concorrência desleal com o comércio informal e a inadimplência do consumidor.

Esgotando-se todos os meios administrativos para a recuperação dos créditos tributários, chegamos a cobrança judicial.

4 FASE DA EXECUÇÃO JUDICIAL

O Estado se depara com um grande desafio quanto aos seus procedimentos administrativos na cobrança do débito fiscal inscrito na Dívida Ativa Tributária. Não sendo o bastante que a execução fiscal seja regida por uma legislação extrapolada, em que o Estado se avulta de privilégios imensuráveis e desnecessários nos atos do processo, os contribuintes se especializam dia-a-dia em como ludibriar a cobrança administrativa e escapar da execução forçada. Sendo um diploma legal ultrapassado e com resquícios da ditadura, a Lei da Execução Fiscal de nº 6.830/80 deve ser interpretada a luz da Constituição Federal de 1988.

A Fazenda Pública está investida de toda uma blindagem para atuar na esfera jurídica, por essa razão, muito se tem criticado das prerrogativas que a Fazenda Pública teria sobre a outra parte, quando de um litígio judicial, esquecem que o Estado mais que qualquer outra instituição está estritamente vinculada à lei, não se desviando em nenhum momento da letra expressa, o que não ocorre com a parte passiva do tributo, que tem a seu favor a discricionariedade nos seus procedimentos.

A ação fraudulenta dos sócios das empresas falidas deve ser inibida a qualquer custo, institutos como o arrolamento administrativo e a medida cautelar fiscal minimizam a fraude à execução, porém não inibe a ação dos fraudadores. Faz-se necessário à busca de novos procedimentos administrativos, desde a concepção da inscrição estadual até o controle do verdadeiro patrimônio do contribuinte autuado.

4.1 FAZENDA PÚBLICA

Toda sociedade necessita de recursos financeiros para manter uma estrutura administrativa organizada, dependendo da forma de governo será através da força ou da institucionalização de entidades legalizadas, com o fim específico de prover a máquina estatal através de procedimentos vinculados à lei.

O Estado democrático de direito adotado pelo governo brasileiro tem no

Direito Tributário a sua vestidura para legalizar os recursos das receitas derivadas do patrimônio particular transferidos para o tesouro público através das obrigações tributárias instituídas pela lei.

A personificação do Estado, responsável pelas finanças estatais, é a Fazenda Pública, abrangendo de forma geral a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, bem como suas autarquias, fundações e agências, ficando de fora desse âmbito às empresas públicas e as sociedades de economia mista por serem de direito privado.

Analisando de forma processualística, a Fazenda Pública representa o Estado em juízo, ou seja, através do Procurador Público específico para cada entidade pública, investida da representação da Fazenda Pública é o próprio Órgão Público em juízo, por essa razão, não se faz necessário à outorga de mandato da entidade pública.

Muito se tem criticado a respeito dos privilégios atribuídos a Fazenda Pública, contestam que o princípio da igualdade estaria sendo frontalmente atacado. Por sua vez, o Estado defende-se que tal princípio teria como corolário o princípio da razoabilidade, que limitaria as diferenças ao necessário. Partindo da visão que o bem coletivo supera o individual, a supremacia do interesse público sobre o privado mostra-se plenamente justificável em um litígio judicial.

4.2 EXECUÇÃO FISCAL

Após os procedimentos administrativos de recuperar o crédito tributário a administração tributária parte para a esfera judicial: a execução fiscal.

A execução fiscal tem lei própria, Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Subsidiariamente o Código de Processo Civil preenche as possíveis lacunas.

Instruído com a Certidão de Dívida Ativa, título líquido, certo e exigível, o processo de execução fiscal refere-se tanto a dívida ativa tributária ou não, corrigindo-se monetariamente o principal, além dos juros e multa. A Dívida Ativa do Estado objeto do nosso estudo é a tributária. Sendo definida no Código Tributário Nacional em seu art. 201:

Art. 201. Constitui dívida tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O órgão responsável pelo ajuizamento do respectivo processo de execução é a Procuradoria da Fazenda. O réu na execução fiscal é o garantidor do pagamento da dívida, porém os seus sucessores a qualquer título, como o fiador, o espólio, a massa falida ou o responsável nos termos da lei podem ser os responsáveis pela mesma.

O procedimento da execução fiscal assemelha-se com os demais, a principal diferença estar na obrigatoriedade da Certidão de Dívida Ativa.

Toda execução deve fundar-se em um título executivo extrajudicial ou judicial. Não poderia ser diferente com a execução fiscal, que através da Certidão da Dívida Ativa instaura a competente ação fiscal.

Trata-se de título não oriundo de sentença judicial, nem de acordo bilateral entre partes diversas, mas de origem em um crédito tributário lançado pela administração e não pago pelo contribuinte, ato decorrente do princípio da presunção de legitimidade que tão somente o Poder Público possui.

A certidão deve ser ladeada pela liquidez, certeza e exigibilidade, requisitos esses advindos da regularidade do ato de lançamento pela Fazenda Pública.

4.3 DÍVIDA ATIVA DO ESTADO DA PARAÍBA

A proporção do débito inscrito na Dívida Ativa do Estado da Paraíba é alarmante e dispensa altos recursos para o seu gerenciamento. O que se constata ao longo dos anos é que muitas vezes o contribuinte prefere ter débito tributário inscrito na Dívida Ativa, do que liquidá-lo. É aqui onde se concentra o maior índice de inadimplência do estado. O valor arrecadado oriundo desses débitos é insignificante conforme quadro abaixo.

Quadro 1 - Demonstrativo da Dívida Ativa do Estado da Paraíba

	<i>Inscrição no Período</i>	<i>Baixa por Recebimento</i>	<i>Baixa por Perda</i>	<i>Atualização Monetária</i>	<i>Saldo</i>
Anterior a 2008					2.977.687.883,92
2009	141.773.171,68	12.046.481,42	61.508.814,80	80.184.139,22	3.126.089.898,60
2010	176.570.178,78	13.485.526,97	60.813.359,67	99.533.908,58	3.327.895.099,32
2011	162.958.431,34	22.405.958,54	48.685.989,67	196.259.012,35	3.616.020.594,80
2012	539.578.969,57	15.965.518,06	14.837.224,60	203.471.820,28	4.328.268.641,99
2013	522.308.094,59	17.757.225,33	756.722.047,59	135.506.944,02	4.211.604.407,68
2014	598.004.901,53	39.404.286,88	75.540.406,54	85.141.351,21	4.779.805.967,00

Fonte: dados da pesquisa, 2015.

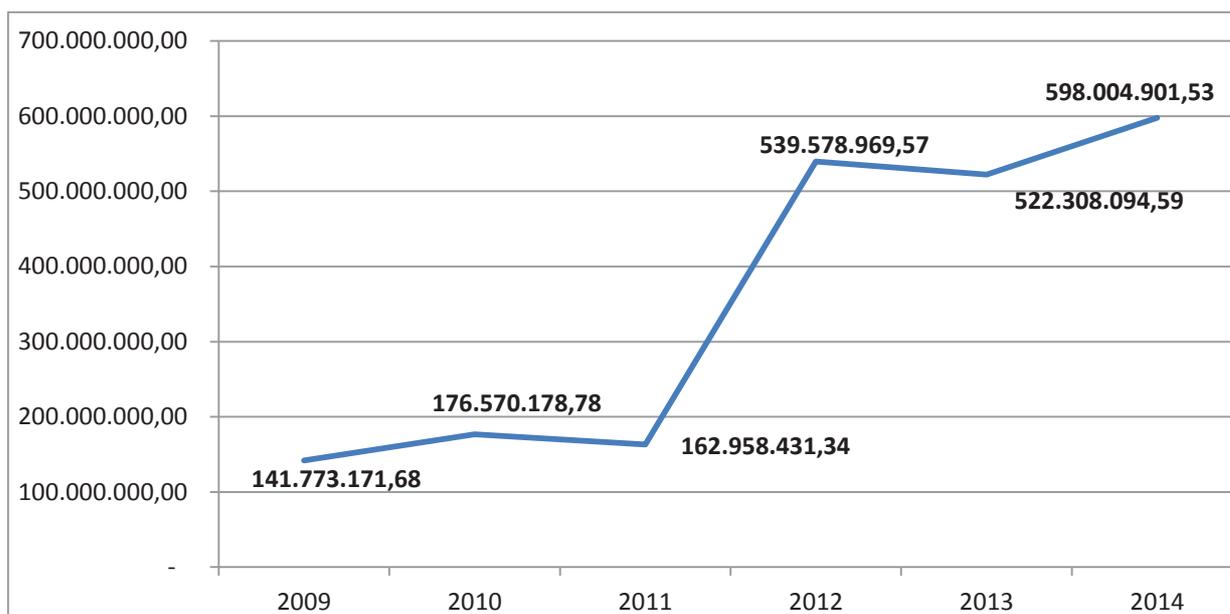
Como se vê no quadro acima o valor recebido dos débitos inscritos em dívida ativa representa pouco mais de 10% do valor inscrito

Os recolhimentos dos exercícios de 2011/2014 foram acima da média, tendo em vista a realização de Programa de Recuperação de Crédito – REFIS.

Na fase de execução também é concedido o remédio do parcelamento, e a situação aqui não é diferente da fase administrativa.

Outro dado bastante significativo: dos dez maiores devedores da dívida ativa, nove encontram-se situação cadastral cancelada, e apenas um continua em plena atividade. Juntos totalizam quase duas vezes de toda arrecadação mensal do estado, representando uma receita praticamente perdida, sem a menor perspectiva de recuperá-la.

Podemos concluir que o monitoramento mais eficaz pode coibir esse tipo de situação, visto que, muitas vezes uma auditoria chega quando o contribuinte já não exerce suas funções, na maioria das vezes, intencionalmente, com o único intuito de lesar o estado.

Quadro 2 - Inscrição de valores na Dívida Ativa 2009 a 2014

Fonte: dados da pesquisa, 2015.

Como podemos analisar no quadro acima do exercício de 2009 a 2014 os valores anuais inscritos em Dívida Ativa aumentaram mais de 300% nos últimos 05 anos, mostrando a ineficácia da cobrança no primeiro momento antes de ser inscrito em Dívida Ativa.

4.3.1 Considerações Sobre a Fraude da Execução

Como tentativa de evitar a fraude contra a execução fiscal, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, em seu art. 4º descreve as possíveis partes passivas pela execução forçada e acrescentou em seu parágrafo 1º:

Art. 4. [...]

§ 1º. Ressalvado o disposto no art. 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente pelo valor desses bens.

Tal providência, porém, não inibiu a ação dos fraudadores da execução

fiscal tributária que utilizam manobras diversas. Como consequência, o Estado tem visto sua Dívida Ativa Tributária aumentar dia-a-dia, especialmente porque o art. 40 da Lei 6.830/1980, expressamente, previu:

Art. 40. O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não forem localizados, os devedores ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

Contrariamente a fraude contra credores, na fraude à execução o negócio jurídico gera pleno efeito entre executado e terceiros, porém não pode ser oposto ao exequente, então, a execução continuará a atingir o bem da alienação independentemente da ação fraudulenta.

A dinamicidade da relação Fazenda Pública / sujeito passivo nos leva a verificarmos as mais diversas ações para ludibriar a execução fiscal.

A ação é anterior ao lançamento do devedor na Dívida Ativa, visando um verdadeiro calote ao ente estatal. O primeiro passo do contribuinte é retirar todo e qualquer bem do seu nome, seja móvel ou imóvel, registrando-os em nome de parentes ou pessoas próximas. O próximo passo é ganhar tempo administrativamente, aderindo a parcelamentos, REFIS, medidas provisórias de ocasião, até o momento de ser lançado na Dívida Ativa, quando novamente, requer o parcelamento previsto no RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e outra vez torna-se inadimplente, até porque o Regulamento mencionado acima não contempla nenhum benefício para reduzir as multas. Ressalte-se que até fevereiro de 2007 a dívida ativa do estado no que tange a parte para pagamento a vista ou ainda de parcelamento era regida pelo Protocolo de Intenções 001/2003, celebrado entre a Secretaria de Estado da Receita e à PGE – Procuradoria Geral do Estado, concedendo várias reduções. Finalmente, depois de idas e vindas, o processo de Execução Fiscal tem andamento, porém quando o Oficial de Justiça chega à residência do devedor nada encontra que possa ser penhorado.

A 4º Turma do STJ decidiu:

Pode-se incidir a regra contida no inciso II do artigo 593 do CPC, ocorrendo fraude contra a execução, após a citação para o processo de conhecimento, não sendo indispensável que já tenha se instaurado a ação de execução.” (4º T. DO STJ, Resp.

233.152.21.11.02, REL. MIN. CESAR ASFOR ROCHA, DJU 10.03.03, P. 222).

Ao inscrever um débito em dívida ativa no estado da Paraíba, o contribuinte é convidado a comparecer a repartição de seu domicílio fiscal, objetivando regularizar sua pendência, sob pena de ser emitida, num prazo de trinta dias a CDA – certidão de Dívida Ativa e encaminhada a PGE para providenciar a execução. Esse é o *sinal vermelho* que todo contribuinte precisa para dilapidar os seus bens e escapar de uma futura execução fiscal. O ideal seria antecipar a data da tentativa de fraudar a execução para a data da ciência do Auto de Infração.

Na prática, o que podemos verificar é que o mesmo contribuinte inscrito na Dívida Ativa não tarda em requerer uma nova inscrição estadual em nome de supostos *laranjas* , que na maioria das vezes são os seus próprios empregados.

5 DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

O processo administrativo tributário assegura ao contribuinte, quando repute ilegal o lançamento, o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e sem restrições quanto à produção de provas.

É assegurado também o do duplo grau de jurisdição, o qual pressupõe que o lançamento seja suscetível de revisão por um órgão em primeira e, outro, em segunda instância.

Para Alberto Xavier (1998), a garantia do duplo grau de jurisdição tem como corolário a necessidade de pré-questionamento, de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância não podem pronunciar-se sobre novas questões não aduzidas pelo impugnante, ou não conhecidas na decisão de primeira instância, dada a imutabilidade do objeto do processo.

Outra garantia do contribuinte diz respeito ao sigilo fiscal. O Código Tributário Nacional em seu art. 198 veda a divulgação, para qualquer fim, de qualquer informação sobre a situação econômica ou financeira dos contribuintes ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, excetuadas as permutas de informações no interesse das fiscalizações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

De acordo com o art. 5º inc. XXXV da Constituição Federal “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”, o que permite ao contribuinte recorrer ao judiciário quando entender que o julgamento administrativo não lhe restituiu o direito violado.

Abaixo, mostramos um comparativo entre Discussão Administrativa e Judicial.

Quadro 3 - Comparativo entre Discussão Administrativa e Judicial.

DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA	DISCUSSÃO JUDICIAL
Constitui um controle interno do ato administrativo	Constitui um controle externo do ato administrativo
Inexiste uma relação triangular, já que o julgador é a própria autoridade	Existe uma relação triangular formada por réu (Fazenda Pública), autor

administrativa da Fazenda Pública	(sujeito passivo) e julgador (autoridade judiciária).
Existe uma limitação da eficácia das decisões, já que podem ser questionadas judicialmente.	Existe uma definitividade na decisão judicial passada em julgado
As suas decisões não possuem caráter expropriatório	As decisões possuem caráter expropriatório (os bens do sujeito passivo podem ser penhorados e leiloados).
A estrutura é análoga à do Poder Judiciário, possuindo autoridades julgadoras de 1ª instância (órgãos singulares) e colegiados de julgadores de 2ª instância (órgãos coletivos), que reexaminam as decisões de primeira, em havendo recursos.	Existe uma primeira instância julgada por uma autoridade judiciária (órgãos singulares) e uma segunda instância formada por órgãos colegiados que reexaminam as decisões de primeira instância, no caso de recursos.
Como forma de auto controle, cada entidade da Federação tem a sua Lei de regência própria.	Possui uma Lei Federal de regência única para tributos federais, estaduais, distritais ou municipais.
O princípio da oficialidade determina que mesmo havendo inércia do autor, o processo deve chegar ao final.	Havendo inércia do autor da ação, esta pode ser encerrada sem que o mérito seja julgado.
Os processos administrativos sempre buscam a verdade material.	Na discussão judicial, pode-se chegar tanto à coisa julgada material quanto à coisa julgada formal.
Caracterizada pelo informalismo, não havendo sequer necessidade de participação de advogado.	Caracterizada pelo alto formalismo.

FONTE: BORBA, Cláudio. Direito Trib. 2 ed. Consulex. Rio de Janeiro: 2009 p. 533

Por fim ao compararmos a esfera administrativa com a judicial podemos contatar que a opção pela via administrativa não exclui a apreciação da matéria pelo Poder Judiciário.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabemos que o ICMS é um tributo de imensa representatividade nas arrecadações estaduais e que ao longo de sua existência vem de certa forma desempenhando bem o seu papel para com a sociedade, visto ser o imposto que gera os maiores recursos diretos para o desenvolvimento do nosso Estado.

A inadimplência está intrinsecamente ligada à política econômica atual, e no caso específico da Paraíba verifica-se que o Estado está praticamente inerte no seu combate, necessitando urgentemente a implantação de ações visando uma criação de uma política de recuperação de créditos tributários.

Com base nas informações levantadas para a elaboração desse trabalho, percebemos a necessidade que a Receita estruture um órgão que trabalhe exclusivamente com cobrança em suas diversas fases, envolvendo pessoas e sistemas mais eficazes direcionados para este objetivo. Registre-se que a Secretaria da Receita criou em 2008 o GAP – Grupo de Acompanhamento de Processo, mas seus objetivos são direcionados apenas para a cobrança dos créditos na fase executiva. Não é suficiente.

É comprovado que a recuperação do crédito tributário é mais eficaz logo no momento em que ele surge. O decorrer do tempo só dificulta esta cobrança, visto que novos débitos irão surgir e que a possibilidade desse inadimplente desaparecer é muito grande.

Este fato é consequência tanto da fragilidade da política econômica, como da falta de uma análise mais criteriosa no ato da concessão de uma nova inscrição no cadastro de contribuinte do Estado, como da intenção, já premeditada, do contribuinte de apenas lesar os cofres públicos.

Tudo isso, associado ao engessamento da Legislação, no tocante a negociação da cobrança das multas. O que se verificado longo dos anos, são programas pontuais de recuperação de crédito, onde essas multas podem ser parcial ou totalmente anistiadas.

Diante deste quadro, o que se constata é que se perde a oportunidade de ser reverter o resultado de um trabalho de recuperação desse crédito, logo no momento em que é percebido que houve a falta de recolhimento do ICMS, em recursos para o Estado, se postergando para uma situação futura, que só incentiva a inadimplência e a sonegação, e no descrédito do poder do Estado

em cobrar, aquilo que o contribuinte já deixou de recolher em tempo hábil, em fonte de recurso para sociedade.

Portanto, sugerimos a criação de uma Gerência de Recuperação de Créditos Tributários, com toda estrutura necessária para seu desempenho, incluindo aí, pessoal comprometido e competente, espaço físico adequado, fax, telefones fixos e móveis, viaturas, material de expediente, etc.

Poderíamos elencar os seguintes objetivos dessa gerência:

- Acompanhar passo a passo às dívidas referentes ao ICMS, desde a identificação do contribuinte e o imposto escriturado e não recolhido, até aqueles já constituídos;
- Elaborar planos projetos e programas em buscado resgate dos créditos tributários, acompanhando e avaliando sua execução;
- Promover a vinculação entre o contribuinte inadimplente e a SER, desenvolvendo política de relacionamento amigável e pagamento dos débitos tributários na fase administrativa;
- Prestar assessoramento técnico a Secretaria Executiva sob a forma avaliações, exposições de motivos, análise e elaboração de relatórios de cobrança e recebimento de créditos tributários;
- Servir de apoio a todas as Coletorias e Recebedorias de Rendas, desenvolvendo um esforço de cobrança nos casos em que elas sintam dificuldades.
- Ser promotora de todas as opções de cobranças e esforços para recebimento do crédito tributário, tentando evitar ao máximo sua inclusão em dívida ativa.
- Mudança na legislação, que permita maior flexibilidade na negociação do crédito tributário levantado pela auditoria;
- Criação de núcleos de recuperação de crédito nas gerências regionais, vinculados a uma Gerência Operacional de Recuperação de Crédito, com funcionários aptos a negociar os valores levantados nos trabalhos de auditoria, antes mesmo da lavratura dos respectivos autos de infração.

Ainda como sugestão, a Secretaria de Receita da Paraíba deveria realizar os seguintes procedimentos:

- Participação efetiva e assídua às reuniões do GT de Cobrança, objetivado se atualizar com outras unidades Federativas;
- Elaborar estudos no sentido de viabilizar a celebração de convênios cometida desde proteção ao crédito como o SERASA;
- Celebrar convênios com a Receita Federal buscando acesso às informações patrimoniais dos devedores, face a dificuldade para localização de bens para penhora;
- Designação de um Procurador do Estado com dedicação exclusiva à Receita;
- Constantes cursos de reciclagem com os servidores fazendários, mantendo-os sempre atualizados com as novas formas de recuperação do crédito tributário.

Diante das sugestões propostas, bem como das adequações das ações desenvolvidas na cobrança do crédito tributário, nos propomos a iniciar a grande discussão acerca do tema.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo, 2013.

ASSIS, Araken. **Manual da Execução**. 16 ed. Ver., atual. E ampl. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. 26 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

CÂNDIA, Eduardo Franco. **Denúncia espontânea da inadimplência**. Jus Navegandi. 2002. Disponível em www1.jus.com.br. Acessado em: 20/02/2015.

CARAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 2 ed. São Paulo. Malheiros, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CUNHA, Leonardo José Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. São Paulo: Dialética, 2012.

FABRETTI, Lúcio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 3ª Ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Atlas, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Brasil: Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 17ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Jaime. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PARÁIBA, Secretaria de Estado da Receita. Coordenadoria de Assessoria Técnica. **Regulamento do ICMS**. João Pessoa, 2014.

PEREIRA, Dorazil Alves; PEREIRA, Luiz Felipe Alves. **Regulamento do ICMS**. Rio de Janeiro: Dorazil Legislação Tributária, 2010.

Spirandelli, Gustavo. **A sonegação fiscal e o direito**, 2014. Disponível em <http://www.direitonet.com.br>. Acessado em 23/03/2015.

DOCUMENTOS OFICIAIS

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

Presidência da República

Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 6.830, DE 22 DE SETEMBRO DE 1980.

Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

Presidência da República

Casa Civil

Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

Vide Lei 9.249, de 1995

Mensagem de veto

Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.