

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS — UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

ALESSANDRO ROSA

**EFEITO DAS AUTUAÇÕES NO CUMPRIMENTO TRIBUTÁRIO DE EMPRESAS
CONTRIBUINTES DO ICMS NO RIO GRANDE DO SUL**

Porto Alegre

2021

Alessandro Rosa

**EFEITO DAS AUTUAÇÕES NO CUMPRIMENTO TRIBUTÁRIO DE EMPRESAS
CONTRIBUINTES DO ICMS NO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de Mestre
em Ciências Contábeis pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Emani Ott

Porto Alegre

2021

R788e Rosa, Alessandro.
Efeito das autuações no cumprimento tributário de empresas contribuintes do ICMS no Rio Grande do Sul / por Alessandro Rosa. – 2021.
57 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Porto Alegre, RS, 2021.
“Orientador: Dr. Ernani Ott”.

1. Observância tributária. 2. Paradigma do crime.
3. Evasão fiscal. 4. ICMS. I. Título.

CDU: 336.221:343.359(816.5)

RESUMO

O objetivo geral desse estudo foi analisar os efeitos das autuações no cumprimento tributário de empresas contribuintes de ICMS autuadas no período de 2015 a 2019 no Rio Grande do Sul. Para tal, foram realizados dois tipos de análise em amostras diversas da população. A primeira análise foi realizada de forma individual, onde foram selecionadas as empresas cujas autuações ultrapassaram o valor de R\$ 200 milhões no período. Para essa análise foram verificados os tipos de infrações cometidas; os percentuais das multas aplicadas; a decisão do contribuinte em corrigir ou não a infração apontada; se a autuação foi quitada e se houve oscilação na arrecadação de ICMS após a autuação. A segunda análise foi realizada por meio de um modelo de regressão múltipla utilizando dados em painel. Foram selecionadas 593 empresas autuadas em um único ano e observado o comportamento da arrecadação de ICMS antes e depois da autuação. Os resultados obtidos indicam que o fato de as empresas terem sido autuadas implica em aumento da arrecadação, entretanto, também se verificou que outros fatores influenciam no comportamento da arrecadação, como continuidade ou não da irregularidade ao longo do tempo e divergência de interpretação da legislação tributária entre fisco e contribuinte.

Palavras-Chave: Observância Tributária. Paradigma do Crime. Evasão Fiscal

ABSTRACT

The general objective of this study was to analyze the effects of the assessments on the tax compliance of ICMS tax assessing companies assessed in the period from 2015 to 2019 in Rio Grande do Sul. To this end, two types of analysis were performed on different samples of the population. The first analysis was carried out individually, where the companies whose assessments exceeded the amount of R\$ 200 million in the period were selected. For this analysis, the types of infractions committed were verified the percentage of fines applied; the taxpayer's decision to correct or not the infraction pointed out; if the assessment was paid and if there was an oscillation in the collection of ICMS after the assessment. The second analysis was performed using a multiple regression model using panel data. 593 companies assessed in a single year were selected and the behavior of ICMS collection was observed before and after the assessment. The results obtained indicate that the fact that the companies were fined implies an increase in the collection, however it was also found that other factors influence the collection behavior, such as continuity or not of the irregularity over time and divergence in the interpretation of the tax legislation between tax authorities and taxpayers.

Keywords: Tax Compliance. Paradigm of Crime. Tax evasion.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil.....	19
Gráfico 2 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE.....	20
Gráfico 3 – Valor Total de Autuações de ICMS por ano.....	32
Gráfico 4 – Quantidade de Auditores-Fiscais na Atividade de Fiscalização.....	32
Gráfico 5 – Valores Arrecadados Provenientes de Autuações.....	38
Gráfico 6 – Valores Arrecadados Provenientes de Autuações por Período.....	38
Gráfico 7 – Contribuinte nº 1 - Arrecadado/Faturamento (2017)	41
Gráfico 8 – Contribuinte nº 1 - Arrecadação/Faturamento (2018)	42
Gráfico 9 – Contribuinte nº 2 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2020)	43
Gráfico 10 – Contribuinte nº 3 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2016)	44
Gráfico 11 – Contribuinte nº 5 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2019)	45
Gráfico 12 – Contribuinte nº 6 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2017)	46
Gráfico 13 – Contribuinte nº 6 - Arrecadação/Faturamento (2018 - 2020)	47
Gráfico 14 – Contribuinte nº 7 - Arrecadação/Faturamento (jan/2015 a mai/2016) ..	49
Gráfico 15 – Contribuinte nº 7 - Arrecadação/Faturamento (jun/2016 a nov/2019) ..	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos relacionados.....	23
--------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição de Autos de Lançamento por Tipo de Multa.....	30
Tabela 2 – Distribuição de Autos de Lançamento por Principal, Multa e Juros.....	31
Tabela 3 – Quantidade de Municípios por Delegacia da Receita Estadual.....	33
Tabela 4 – Distribuição de Autos de Lançamento por Delegacia da Receita Estadual	34
Tabela 5 – Situação dos Autos de Lançamento em 02/11/2020.....	36
Tabela 6 – Distribuição dos Pagamentos por Tipo de Multa.....	36
Tabela 7 – Percentual de Pagamentos por Tipo de Multa.....	37
Tabela 8 – Ingresso de Receitas de Autuações (2015 a 2019)	39
Tabela 9 – Contribuintes com Maior Valor de Autuação.....	40
Tabela 10 – Demonstrativo de Quitação dos ALs Contribuinte nº 4.....	45
Tabela 11 – Valores Recolhidos Totais x Valores Recolhidos de Autuações Contribuinte nº 6.....	47
Tabela 12 – Valores Recolhidos sem Autuações Contribuinte nº 6.....	48
Tabela 13 – Resultados do Modelo Final Estimado.....	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
GIA	Guia de informação e apuração do ICMS
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
ITCD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
SINPROFAZ	Sindicado Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	3
1.1 Contextualização do Tema e Problema de Pesquisa	3
1.2 Objetivos	6
1.2.1 Objetivo Geral	6
1.2.2 Objetivos Específicos	6
1.3 Delimitação do Tema	6
1.4 Justificativa do Estudo	6
1.5 Estrutura da Dissertação	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 Sistema Tributário Nacional	9
2.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)	11
2.3 Evasão Fiscal	16
2.4 Observância Tributária	21
2.4.1 Paradigma do Crime	21
2.4.2 Paradigma do Serviço e Paradigma da Confiança.....	22
2.5 Estudos Relacionados	23
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	25
3.1 Classificação da Pesquisa	25
3.2 População e Amostra	25
3.3 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados	26
3.4 Limitações do Método	29
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	30
4.1 Dados Relacionados às Autuações	30
4.2 Dados Relacionados aos Contribuintes	33
4.3 Dados Relacionados à Arrecadação	35
4.3.1 Dados Relacionados à Arrecadação dos 7 Maiores Autuados.....	40
4.3.2 Análise da Regressão Linear.....	50
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo se apresenta a contextualização do tema; o problema; os objetivos; a delimitação do tema; a justificativa do estudo e a estrutura da dissertação.

1.1 Contextualização do Tema e Problema de Pesquisa

Para cumprir o com seu mandamento de proporcionar o bem-estar social, o Estado utiliza recursos públicos originados em sua maioria de tributos arrecadados de contribuintes. E, tributo, conforme disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, é "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (BRASIL, 2010).

Da definição de tributo pode-se concluir que o seu pagamento não é um ato de liberalidade do particular, ou seja, não cabe avaliar a vontade do indivíduo. Ocorrendo o fato gerador do tributo ele deve ser recolhido aos cofres públicos. Nesse momento nasce uma relação tributária onde tem-se de um lado o sujeito ativo, representado pela pessoa que tem o direito de receber e de outro o sujeito passivo, aquele que tem o dever de pagar. A relação que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo vem sendo estudada desde Allingham e Sandmo (1972).

De um lado os indivíduos adotam diversas ações para reduzir suas obrigações fiscais e de outro, segundo Alink e Van Kommer (2011), compete à administração tributária administrar os tributos, implementar e aplicar as leis tributárias. O Estado por meio da atividade de fiscalização tributária supervisiona o cumprimento das obrigações tributárias, verificando sua efetividade e integralidade.

De acordo com Alexandre (2015) existem diversos meios de se fugir da tributação. Quando o contribuinte usa meios lícitos para tornar a tributação menos onerosa, ocorre a chamada elisão fiscal. Já nos casos em que o contribuinte utiliza meios ilícitos para escapar da tributação, tem-se a evasão fiscal. Por fim, existem casos em que o comportamento do contribuinte não é, a rigor, ilícito, mas adota um formato artificioso, atípico para o ato que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo.

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ, 2019) estima que em 2018 a evasão fiscal foi de 23,1% da arrecadação tributária, que

equivale a R\$ 524,9 bilhões ou 7,7% do Produto Interno Bruto (PIB) daquele ano. O ICMS é o tributo com a maior sonegação estimada, R\$ 126,2 bilhões, seguido das contribuições previdenciárias, R\$ 118,9 bilhões e do imposto de renda, R\$ 109,7 bilhões.

Já o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgou estudo demonstrando que em 2004 as empresas brasileiras sonegavam 39% do seu faturamento, porém, devido ao cruzamento de informações à retenção de tributos e à fiscalização mais efetiva, esses percentuais caíram consideravelmente ao longo dos anos, atingindo 17% em 2017 (AMARAL *et al.*, 2018).

Alm (2019) menciona que a globalização das atividades econômicas apresenta uma gama quase infinita de oportunidades de evasão, tanto para indivíduos quanto para empresas. Existem evidências generalizadas, ainda que um pouco imprecisas, de que esses muitos caminhos para sonegação são frequentemente usados na maioria dos países, especialmente nos países em desenvolvimento. A sonegação provoca diversos desvios, como a concorrência desleal, a perda de receita que seria utilizada para arcar com serviços públicos essenciais para a coletividade e o alto custo dos governos no investimento de recursos para o controle das não-conformidades tributárias.

Segundo Ahmed e Rider (2008) em algumas sociedades, como aquelas pertencentes aos países membros da OCDE, os cidadãos, apesar da alta carga tributária, sentem orgulho em pagar tributos e a informalidade é baixa, correspondendo a 16,8% do seu PIB. No lado oposto, com índice de informalidade de 41,5% do PIB, estão os países da América do Sul e Central, seguidos pela África (41,2%). Os países da Ásia (26,3%) possuem o segundo mais baixo percentual de informalidade.

Os motivos que levam os indivíduos e entidades a fugirem do pagamento de tributos tem sido objeto de diversos estudos ao longo do tempo. Os primeiros estudos foram desenvolvidos por Allingham e Sandmo (1972) e Srinivasan (1973), que utilizaram como modelo teórico básico para avaliar a conformidade tributária o modelo de economia do crime de Becker (1968).

Nesse modelo, um indivíduo racional é visto como maximizando a utilidade esperada do jogo de evasão fiscal, ponderando os benefícios de uma trapaça bem-sucedida contra a perspectiva arriscada de detecção e punição. A conclusão padrão dessa abordagem é que um indivíduo paga impostos porque tem medo de ser pego e

penalizado se não declarar toda a renda. Portanto, essa abordagem fornece o resultado plausível e produtivo de que a conformidade depende da probabilidade do contribuinte ser auditado e multado. Esse modelo é conhecido como modelo de conformidade tributária da economia do crime, também denominado de Paradigma do Crime.

Em contraponto à teoria do crime, outros paradigmas foram criados. Segundo essas novas abordagens o comportamento do contribuinte é influenciado por outros fatores que não apenas o desejo de maximização da utilidade individual (SILVA, 2015). Fatores psicológicos e culturais passam a ser considerados no estudo do cumprimento tributário, compondo novos paradigmas, como o Paradigma do Serviço e o Paradigma da Confiança.

Como se pode perceber, a relação entre Fisco e Contribuinte é deveras complexa. De um lado existe o ente público, responsável pela fiscalização do correto cumprimento tributário, tendo por função garantir que os cofres públicos tenham recursos suficientes para atender as necessidades básicas de sua população, como saúde, segurança e educação. De outro, há uma gama de contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que ao mesmo tempo em que são os sujeitos dessas necessidades, também são os principais responsáveis por contribuir financeiramente para que esse sistema funcione.

Diante da discussão sobre a melhor estratégia a adotar para garantir uma arrecadação mais eficiente de recursos públicos por meio dos tributos, é importante avaliar os efeitos decorrentes do uso da sistemática atual, que é predominantemente lastreada no Paradigma do Crime.

Portanto, no contexto apresentado, visando averiguar o resultado das autuações realizadas, tendo por enfoque o Paradigma do Crime, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: Quais são os efeitos das autuações no cumprimento tributário de empresas contribuintes do ICMS no Rio Grande do Sul?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral analisar os efeitos das autuações no cumprimento tributário das empresas contribuintes de ICMS no Rio Grande do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

Tendo em vista o objetivo geral apresentado, foram atendidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar o tipo de infração tributária cometida pelos contribuintes;
- Verificar o comportamento da arrecadação de ICMS dos contribuintes após a autuação.

1.3 Delimitação do Tema

O tema teve o seu foco nas autuações oriundas de questões materiais, ou seja, que provocaram lesão aos cofres públicos. As autuações formais não foram objeto dessa pesquisa, assim como as autuações de outros tributos (IPVA, ITCD e Taxas). Quanto ao aspecto temporal, foram consideradas as autuações realizadas no período de 2015 a 2019 decorrentes de infrações na apuração do ICMS. A escolha desse período se deve ao fato de que após a autuação o contribuinte pode utilizar diversos recursos administrativos, acarretando num prazo médio de 3 a 5 anos para que ocorra a definitividade do crédito tributário no âmbito administrativo.

1.4 Justificativa do Estudo

Segundo os estudos de Allingham e Sandmo (1972) e Srinivasan (1973) que se basearam na teoria de Becker (1968) sobre crime e punição, os indivíduos adotam comportamentos economicamente racionais em suas escolhas, ou seja, a decisão entre o recolhimento e a sonegação do tributo resulta da avaliação entre o benefício financeiro e o risco de ser auditado e, por conseguinte, autuado. Esses estudos indicam que quanto maior for o risco de ser auditado e quanto maior for a punição, maior será a tendência de o contribuinte cumprir com suas obrigações tributárias.

A teoria de Becker trata da alocação ótima de recursos da sociedade de forma a se obter o menor prejuízo possível dado certo padrão de penalidades, certa eficiência dos órgãos fiscalizadores, bem como certa disposição das pessoas para cometerem ações criminosas. O estado ideal de criminalidade nula estaria longe de representar situação ótima porque envolveria dispêndio desmesurado de recursos públicos para garantir a identificação e a punição de todos os potenciais criminosos (BECKER, 1968).

Segundo Clemente e Welters (2007), em outro extremo a ausência absoluta de fiscalização permitiria tanta elevação da criminalidade que comprometeria profundamente a qualidade de vida. Entre essas duas situações extremas haveria uma situação em que o custo final para a sociedade, compreendendo despesas públicas com órgãos fiscalizadores, bem como os danos líquidos causados pelas ações criminosas seria mínimo.

Em um país onde a carga tributária bruta em 2019 representou 33,17% do PIB é dever do Estado encontrar maneiras de fazer frente a seus gastos sem aumentar ainda mais a fatia de tributos cobrados da população. O Ente público vem estudando formas de aumentar o cumprimento voluntário da obrigação tributária sem aumentar a carga tributária. Diversos estudos apontam a relação entre Fisco e Contribuinte como uma oportunidade para maximizar essa entrada de recursos.

No Rio Grande do Sul está ocorrendo um processo de mudança na forma como a fiscalização tributária do estado atua. A Receita Estadual está migrando de um enfoque repressivo para um enfoque preventivo com ênfase na arrecadação tributária. Entretanto, como até o ano de 2019 a fiscalização baseava-se essencialmente no Paradigma do Crime, e não existiam estudos que avaliassem os resultados trazidos pela fiscalização sob esse aspecto, nessa pesquisa se propõe a levantar esses resultados, contribuindo para elaboração de uma base de dados que servirá de comparação para que futuramente se avalie os resultados trazidos por essa alteração de postura do Fisco frente aos contribuintes.

Assim, a pesquisa se justifica pois procurou-se levantar evidências que confirmem ou não as conclusões dos estudos de Allingham e Sandmo (1972) e Srinivasan (1973) no ambiente tributário gaúcho. Da mesma forma, os seus resultados poderão subsidiar estudos futuros na comparação entre os efeitos provocados pela mudança de postura na fiscalização tributária, migrando de um viés repressivo para um viés preventivo.

1.5 Estrutura da Dissertação

Essa dissertação está estruturada em 5 (cinco) capítulos. No primeiro capítulo é apresentada a introdução, contendo a contextualização do tema, o problema, os objetivos, a delimitação do tema e a justificativa do estudo. No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico destinado a subsidiar o desenvolvimento da pesquisa; no terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa; no quarto capítulo é efetuada a apresentação e a análise dos dados, no quinto capítulo constam as considerações finais do estudo, seguidas das referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo trata dos conceitos e definições ligadas aos tributos bem como aspectos e características do Sistema Tributário Nacional. Além disso, são tratadas questões sobre evasão fiscal e a relação existente entre o poder público e o contribuinte na visão de três paradigmas: crime, serviço e confiança.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional está alicerçado em uma estrutura escalonada de normas jurídicas, conhecida como estrutura piramidal do direito (CALIENDO, 2018). Essas normas segundo Kelsen e Loureiro (1939), são organizadas em forma piramidal, onde no topo está a norma fundamental que dará sustentação para todas as demais que surgirem. No ordenamento jurídico brasileiro é a Constituição Federal que assume esse papel.

Por estar no vértice da pirâmide nenhuma outra norma pode se opor a Constituição, pois é ela quem dá validade jurídica para a existência das demais normas que fazem parte do sistema tributário, tais como as Leis Complementares, as Leis Ordinárias, as Leis Delegadas, as Medidas Provisórias, os Decretos Legislativos, as Resoluções, as Portarias e as Instruções Normativas.

Em seu artigo 1º a Constituição Federal determina que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1998). Em seus artigos 145 a 162 trata sobre o Sistema Tributário Nacional. Segundo Amaro (2011) no que diz respeito às receitas tributárias, a Constituição propugna por um sistema misto de partilha de competência. O poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

O artigo 145 trata da competência tributária de três espécies tributárias:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Além dos impostos, taxas e contribuição de melhoria existem outras duas espécies tributárias: Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais. Os artigos 148 e 149 tratam da competência tributária desses dois tributos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

[...]

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Em síntese, existem cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais (ALEXANDRE, 2015). As taxas e contribuição de melhoria poderão ser instituídas pelo Ente que prestar o serviço ou que realizar a obra que acarretar na mais valia do imóvel. Os Empréstimos Compulsórios só podem ser instituídos pela União, já as Contribuições Sociais, em sua maioria, só podem ser criadas pela União. Dentre essas espécies o enfoque foi dado aos impostos.

O artigo 16 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, mais conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), trata do conceito de Imposto nos seguintes termos: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme Derzi e Baleeiro (2018, p.53): “imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que se lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento”. Portanto, o imposto representa uma modalidade de tributo que hospeda como fato jurídico tributário e base de cálculo uma conduta particular, desatrelada de qualquer atividade estatal. Por exemplo, a reivindicação por estradas bem preservadas em função do pagamento do imposto sobre veículos (IPVA) pode até ser

moralmente cabível, entretanto, não tem fundamento jurídico, pois o imposto é pago independente de qualquer ação do Poder Público.

Justamente por não haver essa relação entre a cobrança desse tributo e a prestação de algum serviço pelo sujeito ativo, coube à Constituição Federal determinar os impostos que poderiam ser criados e quais os Entes competentes para tal criação. Da leitura dos artigos 153 a 156 da Constituição Federal, verifica-se a existência de impostos ordinários, impostos extraordinários e impostos residuais com competências federal, estadual e municipal.

No âmbito dos estados, interesse desse estudo, tem-se os seguintes impostos:

- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS);
- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA);
- Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD).

2.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O imposto de interesse nessa pesquisa é o ICMS, tributo de competência estadual responsável pelo maior volume de arrecadação nos estados. Sua instituição está prevista no artigo 155, inciso II da Constituição Federal, tendo os parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º a função de completar a regulamentação minuciosa desse imposto. Uma das principais características desse imposto é a não-cumulatividade. Ela está descrita no inciso I do parágrafo 2º:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional no 3, de 1993)

I - 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.

Segundo Harada (2017) a sistemática da não cumulatividade consiste na apuração do imposto por meio do confronto entre o valor de ICMS creditado na

entrada da mercadoria ou prestação de serviço e aquele devido pela saída de mercadoria ou prestação de serviço dentro de determinado período.

Se o valor devido pela saída for maior que o valor creditado pela entrada então haverá imposto a ser pago. Nesse caso costuma-se dizer que houve mais débitos do que créditos de ICMS. Na situação contrária, havendo um montante maior de créditos em relação ao montante de débitos cria-se a figura do saldo credor de ICMS que deverá ser transportado para o período de apuração seguinte.

O inciso II do parágrafo 2º traz um importante mandamento:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Portanto, nos casos em que houver saída de mercadorias sem a incidência do tributo, a sua respectiva entrada no estabelecimento destinatário, não dará direito ao crédito do imposto (uma vez que ele não foi pago na saída não há como gerar crédito na entrada) nem o crédito já registrado pela entrada no estabelecimento emitente poderá ser mantido, devendo ocorrer a anulação desse crédito.

Segundo Pohlmann (2005) e Sousa (2018) no âmbito tributário as relações que tratam sobre a responsabilidade da apuração e o recolhimento dos valores devidos baseiam-se na Teoria da Agência. Brisola (2004, p.2) trata da Teoria do Agenciamento nos seguintes termos:

O pressuposto fundamental da teoria do agenciamento é o relacionamento que se estabelece entre dois ou mais indivíduos e que afeta de forma significativa o desempenho organizacional. Assim, a organização é vista como um nexos de contratos estabelecidos entre partes integrantes.

Para Jensen e Meckling (*apud* OLIVEIRA FILHO, 1996), a "teoria do agenciamento consiste na relação contratual na qual o principal encarrega o agente de prestar algum serviço em seu benefício, delegando certos poderes de decisão". Assumindo-se que as partes buscam a maximização de interesses individuais, é de se esperar que o agente não vá agir sempre no interesse do principal. Por outro lado, o principal procurará estar cercado de garantias para evitar que seus interesses sejam prejudicados.

Nos tributos lançados por homologação, como é o caso de ICMS, o Estado, que faz o papel do principal, encarrega o contribuinte (agente) de toda a responsabilidade pela apuração tributária com o objetivo de reduzir custos de administração e ganhar

agilidade na arrecadação. Dessa forma, o Estado garante que haja a arrecadação sem que exista a necessidade de homologação prévia dos recolhimentos, permitindo que tais valores sejam verificados posteriormente por meio de fiscalizações (POHLMANN, 2005).

O Estado, na condição de principal, possui a competência tributária, ou seja, o poder de instituir, normatizar, cobrar e fiscalizar o tributo. Quando opta em permitir que os valores dos tributos devidos sejam calculados e apresentados pelos contribuintes na condição de agentes, compromete-se em arcar com os custos de monitoramento, conhecidos como custos de agência. Os custos de monitoramento partem da própria designação constitucional de um órgão específico para a administração tributária, um órgão fazendário, que no Brasil são executados no Ministério da Economia, na esfera federal e pelas secretarias de fazenda, nos demais entes (SOUSA, 2018). No Estado do Rio Grande do Sul o órgão responsável por essa atividade é a Subsecretaria da Receita Estadual, órgão pertencente à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

O ICMS foi instituído no Estado do Rio Grande do Sul pela Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e, atualmente, é regulamentado pelo Decreto nº 37.699, de 26/08/1997. Nessa norma está descrito todo o regramento para apuração do imposto, compreendendo: hipóteses de incidência, definição de sujeito passivo, formas de cálculo do imposto, instituição de benefícios e incentivos fiscais, entre outros.

A Lei nº 6.485, de 20/12/1972 em seu Capítulo X trata da Fiscalização do ICMS no território gaúcho, determinando que a fiscalização do tributo compete, privativamente, aos Fiscais do ICMS. Já o procedimento tributário administrativo (PTA) está normatizado na Lei nº 6.537, de 27/02/1973. Em seu artigo 1º consta que constitui infração toda ação ou omissão que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo, de obrigação principal ou acessória, positiva ou negativa, estabelecida pela legislação tributária.

Cabe aqui tratar do conceito de obrigação tributária. Segundo Ichihara (2015, p.111) a Constituição Federal em seu art. 5º inciso II determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ou seja, no Estado Democrático de Direito todos são obrigados a agir sob o império da lei e só há obrigação no momento em que haja uma lei determinando.

Para Machado Segundo (2019, p.127), pode-se caracterizar a obrigação tributária nos seguintes termos:

Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela incide, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tomando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode exigir o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária.

Observa-se que na ocorrência da obrigação tributária, além da lei, deverá, necessariamente, existir um sujeito ativo (detentor do direito ou poder de tributar), um sujeito passivo (que tem o dever) e um objeto que nada mais é do que o conteúdo da obrigação.

O Código Tributário Nacional em seu art. 113 trata da segregação da obrigação tributária nos seguintes termos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação tributária é subdividida em principal e acessória. A obrigação principal é uma obrigação de dar dinheiro ou de pagar. Seu objeto é uma prestação patrimonial. A obrigação acessória, por sua vez, é uma obrigação de fazer, não fazer ou tolerar (emitir notas fiscais, escriturar operações, elaborar declarações etc.), cuja finalidade é possibilitar o controle pelo Poder Público sobre a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí o adjetivo “acessórias”, pois elas se prestam a auxiliar a verificação do cumprimento das obrigações relativas ao pagamento de tributos e de multas (MACHADO SEGUNDO, 2019).

A Lei do PTA classifica a infração tributária em material e formal, limitando-se a afirmar que ocorrerá a infração material quando houver lesão aos cofres públicos e infração formal, quando independa do resultado. Nogueira (1995) chama as infrações materiais de infrações substanciais e afirma que elas vão atingir diretamente o poder de tributar, enquanto as infrações formais vão atingir o poder de regular e de regulamentar. Em síntese, pode-se afirmar que quando houver infração de obrigação

tributária principal se está diante de uma infração material, quando a infração for à obrigação tributária acessória se está tratando de infração formal.

As infrações materiais são divididas em qualificadas, privilegiadas ou básicas, conforme reza o art. 7º da Lei 6.537/73:

Art. 7º - Quanto às circunstâncias de que se revestem, as infrações materiais são havidas como:

I - qualificadas, quando envolvam falsificação ou adulteração de livros, guias ou documentos exigidos pela legislação tributária, inserção neles de elementos falsos ou utilização dolosa de documentário assim viciado, bem como quando a lei, ainda que por circunstâncias objetivas, assim as considere;

II - privilegiadas, quando o infrator, antecipando-se a qualquer medida administrativa, informe a servidor a quem compete a fiscalização, na forma prevista na legislação tributária, todos os elementos necessários ao conhecimento da infração, tanto qualificada como básica;

III - básicas, quando não se constituam em infrações qualificadas ou privilegiadas

O art. 8º, inciso I, elenca uma série de condutas que também caracterizam infrações tributárias do tipo qualificadas:

Art. 8º - Consideram-se, ainda:

I - qualificadas, as seguintes infrações tributárias:

a) utilizar crédito de ICM destacado em documento fiscal:

1 - que não corresponda a uma efetiva operação de circulação de mercadorias, salvo nos regularmente permitidos;

2 - que decorra do conluio entre as partes;

b) utilizar, dolosamente, como crédito de ICM, importância resultante de adulteração ou falsificação de guia de arrecadação emitida por terceiros;

c) emitir documento fiscal:

1 - nos casos previstos na alínea - a - deste item;

2 - com numeração ou seriação paralela;

3 - cuja impressão não estava autorizada por Fiscal de Tributos Estaduais;

4 - que consigne valores diversos dos da real operação;

5 - que consigne valores diversos em suas diferentes vias;

6 - sem preencher, concomitante e identicamente, suas demais vias;

7 - que contenha falsa indicação quanto ao emitente ou destinatário;

8 - após a baixa ou cancelamento da inscrição do emitente no Cadastro de Contribuintes;

d) adquirir, transportar ou fazer transportar, depositar ou receber em depósito mercadorias desacompanhadas de documento fiscal exigido pela legislação tributária;

e) receber, o responsável, valor relativo à substituição tributária, sem que tenha emitido o documento fiscal correspondente;

f) imputar como pagamento do imposto, ou como crédito de ICM, importância resultante de adulteração ou falsificação de guia de arrecadação emitida em seu nome;

g) reduzir o montante do imposto a pagar em decorrência de adulteração ou falsificação de livro fiscal ou contábil, ou de formulário de escrituração.

h) aquelas em que a lesão ao erário tiver sido ocultada por falta de emissão de documentação fiscal relativa à saída ou ao fornecimento de mercadorias

- ou às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- i) transferir crédito de ICM quando tal transferência não estiver expressamente prevista na legislação tributária;
 - j) reduzir o montante do imposto devido mediante a apropriação de valor a título de crédito de ICMS, não previsto na legislação tributária.

Da lista apresentada, pode se verificar que existem situações em que mesmo não havendo a intenção do sujeito passivo em cometer a infração tributária ela será classificada como qualificada.

Com relação às multas tem-se que para as infrações tributárias materiais existem três possibilidades: 40% se privilegiada, 60% se básica e 100% se qualificada (até 31/12/2020 esse percentual era de 120%).

Já para as multas relacionadas a infrações formais existe uma série de possibilidades listadas no art.11 da Lei 6.537/73, quase todas tendo por base a unidade padrão fiscal do Rio Grande do Sul (UPF-RS). Não se entrará em maiores detalhes, pois a multa formal não é o foco dessa pesquisa.

2.3 Evasão Fiscal

A evasão fiscal segundo Franzoni (1999), é definida como uma deficiência específica de arrecadação, internacionalmente conhecida como *tax gap*. Mazur, Plumley e Plumpley (2007) definem *tax gap* como a diferença entre o montante do tributo devido pelos contribuintes nos termos da legislação tributária vigente e o montante que é tempestivamente recolhido ao governo. Essa diferença pode ser apurada por meio de três situações: incapacidade do contribuinte em apresentar declarações, declarações apresentadas com valores inferiores aos realmente devidos e incapacidade de pagamento dos valores declarados.

Para Siqueira e Ramos (2006), por ser um fenômeno bastante complexo, a evasão fiscal pode ser analisada de uma variedade de perspectivas, pois a postura do contribuinte é influenciada por muitos fatores, incluindo os aspectos da justiça tributária, a prevalência das normas sociais, a avaliação dos benefícios públicos recebidos e a possibilidade de que a evasão seja detectada e punida.

Quanto a sonegação, Sayeg (2003) afirma que o problema é subdividido em cinco desafios menores, todos mutuamente associados: detecção; diminuição; prevenção; legitimação e ética. Os três primeiros (detecção, diminuição e prevenção)

referem-se diretamente à questão da sonegação, enquanto o quarto elemento (legitimação) lida com a questão da legitimidade do tributo como instituto social. Já o quinto elemento, o vetor ético, é o único que não se reporta diretamente ao objeto do processo (tributo), mas aos vários sujeitos do processo (contribuintes e poder público), visto que provoca uma reflexão do ser humano sobre si próprio.

Cabe observar, conforme muito bem apontado por Chaves (2010), que evasão fiscal e sonegação fiscal não são sinônimos, pois a sonegação está vinculada à intenção racional do contribuinte em omitir informações de modo a pagar menos tributo. Já o conceito de evasão fiscal é mais amplo, abrangendo o tributo não recolhido por erro e/ou desconhecimento do contribuinte. Pode-se dizer que evasão é o gênero dentro do qual a sonegação seria um dos tipos de evasão. Entretanto, verifica-se que na maioria dos estudos essas nomenclaturas são usadas como sinônimos, procedimento que também é adotado nesta dissertação.

Os estudos de Richardson (2006) demonstram que a evasão fiscal também é impactada por determinantes não econômicos. Destaca o estabelecimento de 14 determinantes da evasão fiscal, segregados em determinantes demográficos (idade, sexo, escolaridade e status de ocupação), determinantes econômicos (nível de renda, fonte de renda, taxas marginais de imposto, sanções e probabilidade de detecção) e determinantes comportamentais (complexidade, justiça, contato iniciado pela fiscalização, pares compatíveis e ética). No geral, suas conclusões indicam que quanto menor o nível de complexidade e maior o nível de educação geral, fonte de renda dos serviços, imparcialidade e moral dos impostos, menor é o nível de sonegação.

Segundo Lederman (2009) um problema central para a aplicação da legislação tributária que possui relação direta com a evasão fiscal é a chamada informação assimétrica, pois o contribuinte, diferentemente do órgão fiscalizador, conhece os fatos referentes às transações relevantes que realiza durante o ano. Já o Estado obtém essas informações por meio de relatórios recebidos de terceiros ou do próprio contribuinte. O contribuinte, ao saber que o Estado pode obter informações sobre a sua situação fiscal, tende a ter sua honestidade incentivada.

Para Siqueira e Ramos (2005) a assimetria informacional também é uma questão relevante a ser observada, ao mencionar:

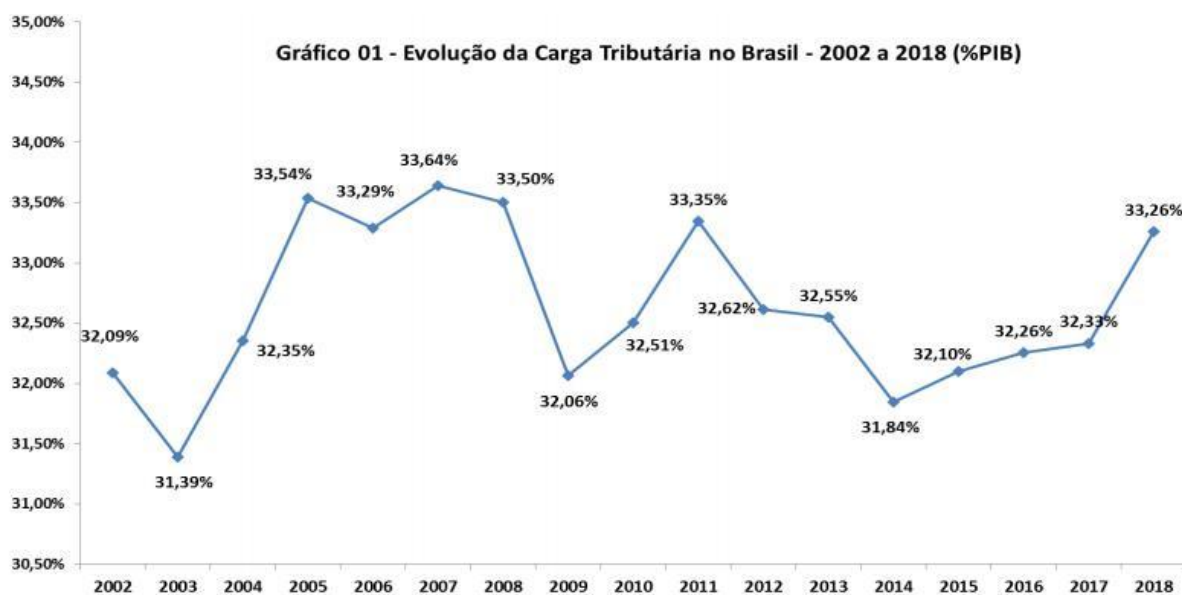
Em termos econômicos, os problemas de sonegação originam-se do fato de que as variáveis que definem a base tributária (rendas, vendas, rendimentos, riqueza, entre outras) não são frequentemente observáveis. Isto é, um ente externo não pode observar o valor real da base tributária de um indivíduo, e daí não pode saber a sua verdadeira responsabilidade tributária. Assim, os contribuintes podem levar vantagem da informação imperfeita que a administração tributária tem sobre sua responsabilidade e iludir a tributação. No entanto, às vezes, este conhecimento pode ser obtido por meio de auditorias, e neste caso diz-se que a base tributária é verificável (a um certo custo, obviamente).

Sousa (2018) menciona que operações sofisticadas de planejamento tributário dificultam a estimativa do *tax gap*. Toder *et al.* (2007) sugerem que o conhecimento sobre *tax gap* vem de artigos e livros que divulgam as formas como as corporações e os contribuintes individuais, com maiores patrimônios, usam advogados tributaristas altamente remunerados e contadores para criarem mecanismos sofisticados, visando reduzir sua responsabilidade fiscal a uma pequena fração de sua renda econômica.

Clemente e Lírio (2014) afirmam que a sonegação fiscal é comum e recorrente nas mais diversas nacionalidades. Em países com a carga tributária alta como Alemanha (36,6%), Inglaterra (32,1%) e Noruega (38,7%) os contribuintes são estimulados a recorrer a práticas ilegais como forma de se manter no mercado. Já em países com baixa carga tributária como México (15,2%) e Chile (19,8%) os agentes sonegam com o objetivo de auferir maiores ganhos.

De acordo com o último estudo realizado pela Receita Federal do Brasil, disponibilizado em março de 2020, a carga tributária do Brasil em 2018 foi de 32,33%. O valor da carga tributária do Brasil em 2018 corresponde ao quarto aumento consecutivo, porém com valor ainda inferior ao recorde de 33,64% observado em 2007. No Gráfico 1 pode ser observada a evolução da carga tributária no Brasil no período de 2002 a 2018 em percentuais do PIB.

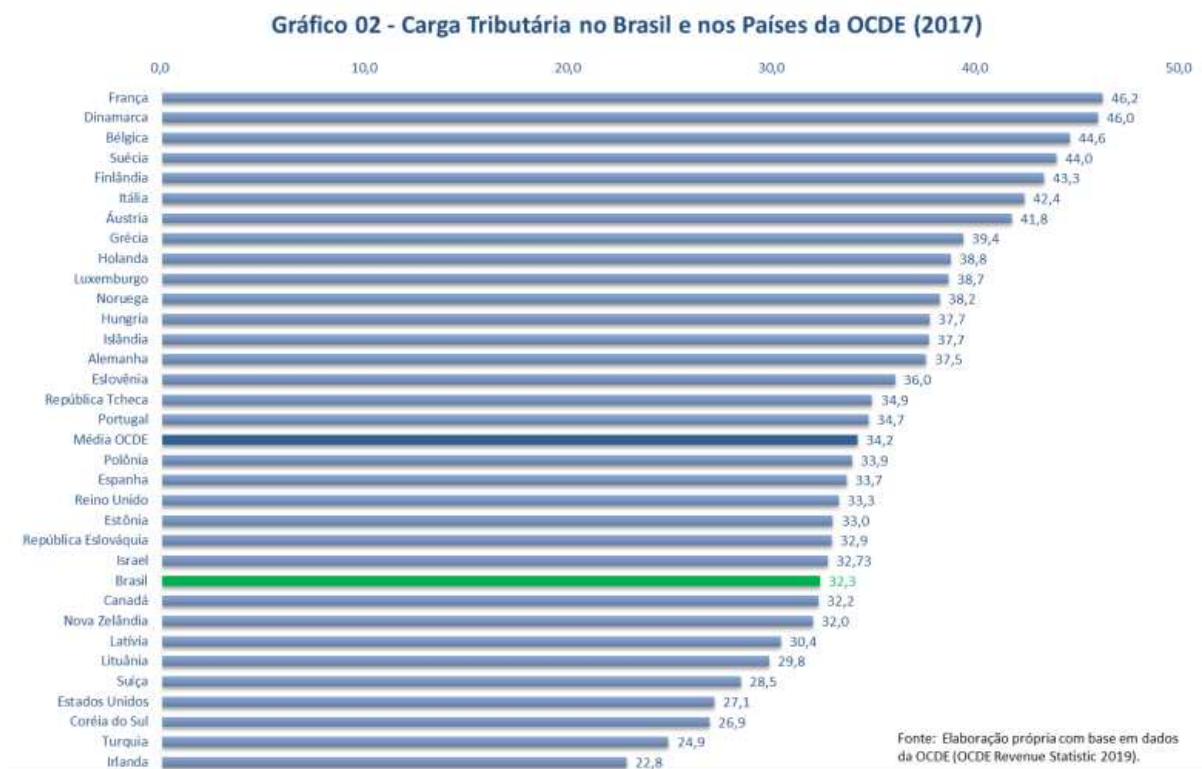
Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

O estudo alerta que as comparações dos valores de carga tributária nacional com as de outros países devem ser feitas com ressalvas, pois algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros. Um exemplo é a previdência, que em alguns países é privada, não fazendo parte da carga tributária. As diferenças metodológicas também são importantes fatores a serem considerados. Por exemplo, em algumas compilações os tributos específicos incidentes sobre o setor de combustíveis não são computados como receitas tributárias. A seguir é disponibilizado um gráfico comparando a carga tributária nacional com a de alguns países da OCDE para o ano de 2017.

Gráfico 2 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

Cumprir observar que o percentual calculado para o Brasil (32,3%) está abaixo da média dos países da OCDE (34,2%)

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ, 2019) estima que em 2018 a evasão fiscal no Brasil foi de 23,1% da arrecadação tributária, que equivale a R\$ 524,9 bilhões ou 7,7% do Produto Interno Bruto (PIB) de 2018. Destaca-se que o ICMS é o tributo com a maior sonegação estimada, R\$ 126,2 bilhões, seguido das Contribuições previdenciárias, R\$ 118,9 bilhões e do Imposto de Renda, R\$ 109,7 bilhões (SINPROFAZ, 2019).

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgou estudo demonstrando que em 2004 as empresas brasileiras sonegavam 39% do seu faturamento, porém, devido ao cruzamento de informações, à retenção de tributos, e à fiscalização mais efetiva, esses percentuais caíram consideravelmente ao longo dos anos, atingindo 17% em 2017 (AMARAL et al., 2018).

Considerando a alta carga tributária existente no Brasil e a necessidade de angariar recursos para suprir as demandas da sociedade cada vez mais prementes,

a administração tributária encontra-se diante do dilema de diminuir a evasão fiscal sem aumentar tributo.

A seguir serão apresentadas algumas teorias que se empenham em explicar as ações do contribuinte diante do ato pagar o tributo.

2.4 Observância Tributária

Nesta seção são detalhados estudos realizados com o intuito de identificar no comportamento do contribuinte os motivos que o levam à sonegação. Silva (2015) menciona a existência de dois comportamentos que são explicados por meio de paradigmas. O primeiro é conhecido como Paradigma do Crime e tem sua teoria apoiada nos estudos de Allingham e Sandmo (1972) e Srinivasan (1973). Já o segundo é denominado Paradigma do Serviço e tem por base os estudos de Alm *et al.* (2012) e Kirchler, Hoelzl e Wahl (2008). Um terceiro paradigma, o da confiança, é apresentado por Alm e Torgler (2011).

A obediência à lei tributária está basicamente relacionada: (i) à declaração da verdadeira base tributária; (ii) ao cálculo correto da obrigação tributária; e (iii) ao pagamento das quantias devidas, sendo que a maior parte da sonegação envolve o primeiro ponto (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Os estudos de Allingham e Sandmo (1972) enfocam a irregularidade tributária ocorrendo no primeiro item, ou seja, na veracidade da declaração da base tributária.

2.4.1 Paradigma do Crime

O primeiro modelo de decisão de sonegação dos contribuintes foi desenvolvido por Allingham e Sandmo (1972). Nele a sonegação é vista como um problema de alocação de portfólio. O objetivo do estudo visava analisar a decisão do contribuinte quanto a possibilidade de evitar impostos utilizando a prática da subnotificação deliberada. Como a falta de relato da receita total às autoridades fiscais não provoca automaticamente uma reação na forma de penalidade, a chance de pagar menos impostos e não ser descoberto aguça a ganância individual. O contribuinte tem duas opções: (i) declarar completamente sua renda real, não correndo nenhum tipo de risco; ou (ii) declarar menos do que sua renda real e aceitar correr o risco de ser flagrado e multado.

Silva (2015) relata que segundo essa visão, o contribuinte se comporta como se estivesse participando de um jogo, no qual a aposta envolve a avaliação da utilidade esperada em razão dos benefícios advindos de eventual evasão fiscal exitosa e as incertezas de detenção e punição, de modo que o pagamento de tributos se dá em razão do receio de ser auditado e punido.

Alm e Torgler (2011) ressaltam que por esse prisma os contribuintes são vistos e tratados como criminosos em potencial, e a ênfase está exclusivamente na repressão ao comportamento ilegal por meio de auditorias frequentes e multas severas. Esse tem sido o paradigma convencional das administrações tributárias ao longo da história e se encaixa bem no modelo econômico padrão de sonegação de impostos, baseado na teoria da economia do crime. Nesse paradigma o governo disporia de 3 ferramentas para combater a sonegação: (i) a alíquota do tributo; (ii) as multas tributárias e (iii) os gastos com a realização de auditorias.

2.4.2 Paradigma do Serviço e Paradigma da Confiança

Inicialmente, o Paradigma do Crime, também chamado de paradigma utilitarista, foi aceito pela academia sem grandes controvérsias. Entretanto, com o desenvolvimento da pesquisa sobre o tema, ficou claro para muitos observadores que a conformidade não pode ser explicada inteiramente por questões puramente financeiras (ELFFERS, 1991; GRAETZ; WILDE, 1985). Em contraponto ao Paradigma do Crime outras abordagens foram desenvolvidas. Estudos considerando que o comportamento do contribuinte é influenciado por outros fatores que não apenas o desejo de maximização da utilidade individual, deram origem ao Paradigma do Serviço e ao Paradigma da Confiança (ALM; TORGLER, 2011).

Alm, McClelland e Schulze (1992) citam que resultados de pesquisas experimentais sugerem que os indivíduos cumprem suas obrigações tributárias porque reconhecem que isso é imprescindível para garantir a oferta de serviços públicos. Segundo os autores, portanto, um aumento na contraprestação recebida pelos contribuintes aumenta o nível da observância fiscal, fazendo com que a evasão seja reduzida, ainda que a probabilidade de punição também o seja. Isso se deve à tendência do contribuinte de procurar contrabalancear uma suposta diferença entre

sua contribuição em favor da comunidade e aquilo que recebe em contrapartida de serviços públicos do Estado (KIRCHLER, 2007).

Para Alm e Torgler (2011) o Paradigma do Serviço reconhece o papel da aplicação da lei, mas também reconhece o papel da administração tributária como facilitadora e fornecedora de serviços aos cidadãos. Nesse sentido, parte dos indivíduos cumprem suas obrigações tributárias porque valorizam os serviços públicos por eles financiados, o que demonstra que, além da probabilidade de detecção e punição, há outros fatores que afetam o comportamento do cidadão.

Uma terceira abordagem onde a ética possui papel fundamental no relacionamento fisco-contribuinte é aventada por Alm e Torgler (2011). O chamado Paradigma da Confiança não percebe o contribuinte como um criminoso em potencial, mas como um cliente em potencial, cujo comportamento depende de seus valores morais, surgindo assim a figura de um “código de ética” que sustentaria a relação entre o governo e os indivíduos.

2.5 Estudos Relacionados

No quadro a seguir são elencados alguns estudos que possuem relação com o tema dessa pesquisa, localizados em busca realizada no Google Scholar (Google Acadêmico).

Quadro 1 – Estudos relacionados

Autor(es)	Objetivo da Pesquisa	Principais Resultados
Siqueira e Ramos (2006)	Explicar como o comportamento do contribuinte determina o nível de evasão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil, por meio de uma expansão do modelo de Allingham e Sandmo (1972).	Os resultados indicam que aumentos nas probabilidades de auditoria, nas penalidades, na alíquota marginal do imposto e na eficiência das auditorias das declarações reduzem a evasão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.
Alm, McClelland e Schulze (1992)	Explicar os motivos que levam os indivíduos a pagar impostos.	Os resultados experimentais deste artigo sugerem que a conformidade tributária ocorre porque alguns indivíduos superestimam a baixa probabilidade de auditoria. Além disso há evidências de que os indivíduos pagam

Autor(es)	Objetivo da Pesquisa	Principais Resultados
		impostos porque valorizam os bens públicos que seus impostos cobrem.
Friedland, Maital e Rutenberg (1978)	Observar o comportamento de evasão fiscal de 15 indivíduos em um ambiente simulado.	O comportamento de evasão fiscal diferiu amplamente entre os indivíduos. Verificou-se que multas grandes são mais eficazes do que auditorias frequentes.
Kirchler, Muehlbacher e Schwarzenberger (2011)	Testar a importância da interação entre as autoridades fiscais e os contribuintes.	Além de auditorias e multas, são necessárias medidas de construção de confiança para aumentar a conformidade voluntária.
Borghetti (2013)	Determinar e analisar os fatores que afetam o nível de evasão fiscal nos países da América Latina.	Os resultados indicaram que quanto maior a média de idade da população do país, a qualidade da educação oferecida, o investimento público em pesquisa e desenvolvimento e a renda proveniente do trabalho assalariado urbano, menores os níveis de evasão fiscal.
Stolle e Junior (2017)	Avaliar a influência do poder legítimo da autoridade lançadora na conformidade tributária em empresas prestadoras de serviços sobre um evento fiscal específico.	Confirma que a presença do fisco resgata a moral e ética dos contribuintes, como uma ferramenta dinâmica que oportuniza a redução da evasão fiscal.

Fonte: Autores citados.

Segundo os estudos apresentados a conformidade tributária pode ser influenciada por diversos aspectos, como a presença da fiscalização e o seu relacionamento com o contribuinte, a gradação da multa a ser aplicada, o nível de concordância com as ações de gestão do governante atual, a idade e o nível de renda do indivíduo. Percebe-se, portanto, que a análise do comportamento adotado pelo contribuinte após ter sido autuado, objeto desse estudo, pode trazer contribuições à pesquisa acadêmica nesse tema.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesse capítulo são descritos os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa realizada, sendo apresentada a sua classificação; a população e amostra do estudo; a coleta, tratamento e análise dos dados e as limitações do método.

3.1 Classificação da Pesquisa

Gil (2018) classifica as pesquisas quanto a sua finalidade, propósitos gerais e métodos empregados. Logo, de acordo com essas classificações, essa pesquisa pode ser caracterizada segundo a sua finalidade como aplicada, pois busca gerar conhecimento para a aplicação prática dirigida a solução de problemas que contenham objetivos anteriormente definidos. Considerando os seus propósitos gerais, se classifica como descritiva, pois tem como objetivo a descrição de características de determinada população ou fenômeno. Quanto ao procedimento técnico se enquadra como documental, elaborada com base em material já publicado, como documentos institucionais, mantidos em arquivos de órgãos públicos, bem como material disponibilizado na Internet.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa pode ser caracterizada predominantemente como quantitativa, tanto na análise do comportamento pós autuação de sete empresas que representavam 20,0% do montante de autuação no período, como na análise estatística do impacto provocado pelas autuações fiscais na arrecadação dos contribuintes autuados.

3.2 População e Amostra

A população do estudo compreendeu as empresas contribuintes de ICMS que foram autuadas pela Receita Estadual do Rio Grande do Sul no período de 2015 a 2019. Dentre as empresas autuadas foram objeto desta pesquisa apenas aquelas que sofreram autuações do tipo material, especificamente relacionadas ao ICMS, as quais constituíram a amostra.

Importante frisar que os anos de 2015 a 2019 referem-se ao período em que foram lavrados os autos de lançamento e não, necessariamente, o período em que ocorreu a infração tributária. Sabe-se, segundo o artigo 174 do Código Tributário

Nacional, que o fisco tem 5 anos para realizar o lançamento tributário, portanto, é bem corriqueiro que o ano em que ocorreram os fatos geradores do tributo lançado seja diverso do ano em que está sendo lavrada a peça fiscal.

Para fins de análise estatística tomou-se por base a população descrita anteriormente com a realização dos seguintes ajustes: exclusão das empresas não estabelecidas no Rio Grande do Sul, exclusão das empresas optantes pelo Simples Nacional, exclusão das empresas que foram autuadas em mais de um ano. Dessa forma, a base de contribuintes utilizada para análise estatística foi de contribuintes estabelecidos no Rio Grande do Sul, enquadrados na modalidade geral de tributação e que tenham sido autuados apenas em um único ano.

3.3 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

Os dados foram coletados nos diversos módulos existentes no sistema corporativo da Receita Estadual. Inicialmente foi feita uma extração de todos os contribuintes de ICMS que foram autuados no período de 2015 a 2019 por irregularidades no pagamento do referido Imposto. Essa base foi o ponto inicial para uma análise dividida em três aspectos:

- 1) Características da autuação: foram evidenciados os tipos de multa aplicada, se privilegiada, básica ou qualificada.
- 2) Características do contribuinte: identificação da região em que está estabelecido.
- 3) Características financeiras: foi verificado o comportamento da arrecadação da empresa após a autuação. Esse item foi analisado de duas formas:
 - a Por meio da análise individual detalhada, identificando o motivo da autuação e da oscilação da arrecadação após essa autuação nas empresas que tiveram total de autuações acima de R\$ 200 milhões.
 - b Por meio de regressão estatística nas empresas que foram autuadas apenas em um ano do período analisado e que não pertenciam à modalidade do Simples Nacional.

Para apurar se as autuações fiscais influenciavam ou não na arrecadação das empresas optou-se pela aplicação do modelo de regressão linear múltipla. Segundo

Gujarati e Porter (2011), essa técnica consiste em verificar o comportamento de uma variável dependente com base nos valores de outras variáveis, denominadas de explicativas, com o objetivo de prever o valor médio da dependência em termos de valores conhecidos das variáveis independentes.

A metodologia utilizada foi a dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), onde parte-se do pressuposto de que a equação que melhor se ajusta aos dados é aquela para qual a diferença entre os valores observados e os valores estimados é a menor, o que é identificado por meio da menor soma de quadrados dos resíduos possível. Em termos algébricos, o modelo clássico de regressão linear múltiplo pode ser representado genericamente por:

$$Y = \beta_1 + \beta_2 X_{2i} + \beta_3 X_{3i} + \dots + \beta_k X_{ki} + u_i \quad (1)$$

Onde:

β_1 = intercepto, que estaria representando o efeito médio de todas as variáveis não incluídas no modelo;

β_2 até β_k = coeficientes parciais de inclinação;

u = erro que estaria representando o efeito de todas as variáveis não incluídas no modelo para cada nível de x ;

i = observação do período

Para testar se o fato de o contribuinte ter sido autuado interferiria ou não na arrecadação de ICMS foi utilizada a técnica de regressão linear com dados em painel. Tal prática buscou identificar quantitativamente as variações ocorridas na arrecadação a partir do exercício em que houve a autuação fiscal. Para o teste econométrico foi utilizado o software Eviews 9® e o modelo estatístico utilizado neste estudo foi:

$$\text{Arrecada}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Fat}_{it} + \beta_2 \text{Daut}_{it} + u_{it} \quad (2)$$

Onde:

Arrecada_{it} = Arrecadação de ICMS;

Fat_{it} = Faturamento da empresa;

Daut_{it} = Autuação, sendo uma variável *dummy* definida como 0 (zero) caso a empresa ainda não tenha sido autuada e, como 1 (um) caso a empresa já tenha sido autuada;

u_{it} = erro aleatório que mede o impacto dos demais resíduos que afetam o preço, mas não foram inseridos nos betas apresentados na equação;

β_i = parâmetros a serem estimados

i = Empresas observadas, que totalizaram 593;

t = Período, que foram nos anos 2015 a 2019.

Com o intuito de atingir os objetivos fins desta pesquisa, se estabeleceu como variável a explicar, também chamada de variável dependente, a arrecadação de ICMS. Para tal, partiu-se da base de empresas que foram autuadas pelo menos uma vez no período de 2015 a 2019, selecionando-se apenas aquelas da modalidade geral, estabelecidas no Rio Grande do Sul, que foram autuadas em um único ano. Os dados da arrecadação foram retirados dos Sistemas da Receita Estadual que controlam o ingresso do ICMS pago pelos Contribuintes.

As variáveis explicativas ou independentes selecionadas para o modelo que podem explicar os possíveis impactos na arrecadação foram:

- Faturamento Anual da Empresa: Variável quantitativa que corresponde ao valor faturado pelas empresas em cada ano. Tais dados foram coletados diretamente das Guias de Informação e Apuração de ICMS (GIA) entregues pelos contribuintes ao fisco.

- Autuação: Variável *dummy* de natureza qualitativa ou dicotômica que consiste na evidenciação dos períodos em que os contribuintes foram autuados. Esta variável pode assumir duas possibilidades: 1 (um) caso a empresa já tenha sido autuada ou 0 (zero) para a empresa que não foi autuada.

Considerando que grande parte da arrecadação de ICMS é proveniente do faturamento das empresas, considerou-se que esta variável explicaria grande parte da arrecadação de ICMS. Entretanto, conforme os estudos de Allingham e Sandmo (1972), um indivíduo paga impostos porque tem medo de ser pego e penalizado se não declarar toda a renda. Portanto, essa abordagem fornece o resultado de que a conformidade depende de a probabilidade do contribuinte ser auditado e multado. Para testar a hipótese de que ao ser autuado o contribuinte sente-se vigiado e, portanto, passa a pagar mais impostos, criou-se a *dummy* Daut. A partir dela foi possível comparar o comportamento da arrecadação de ICMS do contribuinte antes e depois de ser autuado, possibilitando assim identificar o quanto, em média, aumenta a arrecadação, independente do faturamento, quando uma empresa for autuada.

3.4 Limitações do Método

A principal limitação está relacionada ao tamanho da amostra, pois como a sua escolha é por critério de tempo médio para que um crédito tributário esteja concluído, os resultados obtidos nessa pesquisa não poderão ser generalizados para toda a população. Outra limitação tem relação com o motivo e o período da autuação, pois o motivo da autuação pode estar relacionado com alguma irregularidade que ocorreu de forma pontual, ou seja, o contribuinte cometeu a infração uma única vez, logo o fato de ser autuado não vai interferir no período pós autuação, ou tal situação pode não ter ocorrido mais ou ela pode estar sendo realizada de maneira correta. Um ponto que também merece destaque é que o ICMS é um imposto que incide sobre a circulação da mercadoria, portanto o faturamento não é a única variável que explica a sua arrecadação.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesse capítulo são apresentados e analisados os dados coletados na pesquisa conforme segue.

4.1 Dados Relacionados às Autuações

No período de janeiro de 2015 a dezembro de 2019 foram lavrados 9.846 autos de lançamento que continham infrações de natureza material. O total das autuações foi de R\$ 11.305.736.600,76, montante referente ao valor do principal do imposto devido acrescido de multa e juros (Tabela 1).

Tabela 1 – Distribuição de Autos de Lançamento por Tipo de Multa

Tipo de Multa	Vlr Total AL	Qtde de AL
Qualificadas (Q)	5.742.940.619,71	3.709
Básicas (B)	4.881.074.211,04	4.024
Privilegiadas (P)	430.671.951,14	2.044
Qualificadas e Básicas	251.049.818,87	69
Total Geral	11.305.736.600,76	9.846

Fonte: Dados da pesquisa.

A maior quantidade de autuações (4.024) foi de infrações classificadas como básicas. Já em termos de valor aponta-se que as infrações qualificadas estão em primeiro lugar. Apesar de não ser muito comum, verifica-se que 69 autos foram lavrados de forma híbrida, ou seja, na mesma peça fiscal existiam infrações classificadas como básicas e infrações classificadas como qualificadas.

Importante destacar que os valores das autuações, em regra, são compostos de principal, multa e juros. O principal refere-se ao valor do imposto que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, a multa é um percentual que incide sobre o principal, podendo ser 40% para as do tipo P, 60% para as do tipo B ou 120% para as do tipo Q, já para o cálculo dos juros é aplicada a taxa básica de juros da economia (Selic). Na tabela a seguir apresenta-se os montantes segregados dessa forma.

Tabela 2 – Distribuição de Autos de Lançamento por Principal, Multa e Juros

Tipo de Multa	Vlr Principal	Vlr Multa	Vlr Juros	Vlr Total AL
Q	2.293.843.327,92	2.861.257.797,98	587.839.493,81	5.742.940.619,71
B	2.624.434.620,22	1.574.865.107,10	681.774.483,72	4.881.074.211,04
P	272.400.314,52	107.565.155,77	50.706.480,85	430.671.951,14
Q e B	114.976.672,82	108.438.052,29	27.635.093,76	251.049.818,87
Total Geral	5.305.654.935,48	4.652.126.113,14	1.347.955.552,14	11.305.736.600,76

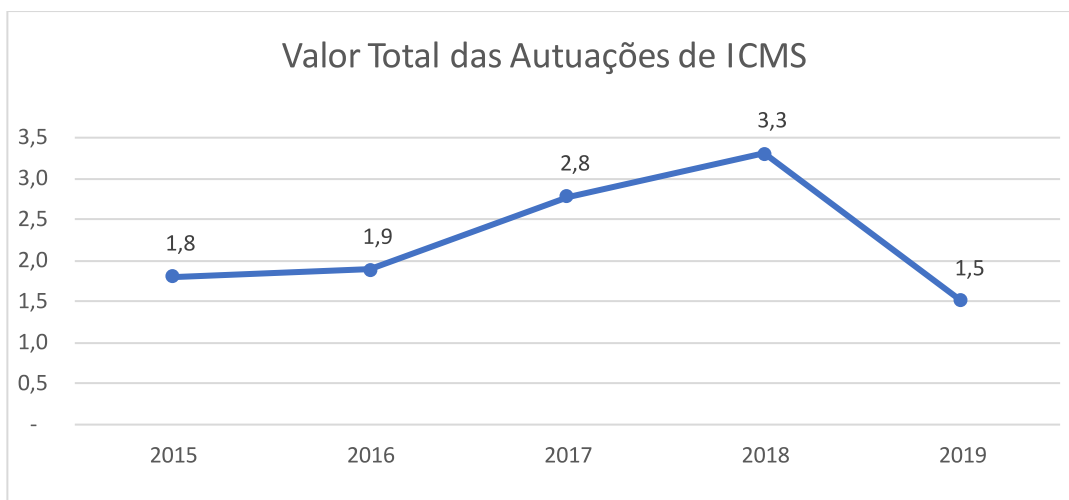
Fonte: Dados da pesquisa.

Cabe ressaltar que o cálculo dos juros é realizado tendo por ponto de partida a data em que deveria ter sido pago o tributo até o momento da lavratura do auto de lançamento. Lavrado o auto de lançamento o crédito tributário continua sendo corrigido até a data do efetivo pagamento. Como dito anteriormente, a regra é que a autuação seja composta por principal, juros e multa, entretanto pode haver autuações envolvendo dois ou mais contribuintes onde o valor do principal e juros será único e, em contrapartida, a multa será individualizada para cada um dos envolvidos. Nesse caso ocorrerá a figura da coautoria da infração, logo, para os coautores haverá apenas o lançamento da multa, sem a cobrança do principal. Esse fato justifica o percentual maior de 120% encontrado ao se dividir o total da multa pelo valor do principal nas infrações do tipo qualificadas da tabela anterior.

Ao segregar o montante das autuações por ano, identifica-se que de 2015 a 2018 houve um crescimento na ordem de 80% das autuações, passando de um montante de 1,8 bilhão em 2015 para 3,3 bilhões 2018.

No gráfico a seguir pode-se visualizar o valor dessas autuações, em bilhões, por ano

Gráfico 3 – Valor Total de Autuações de ICMS por ano

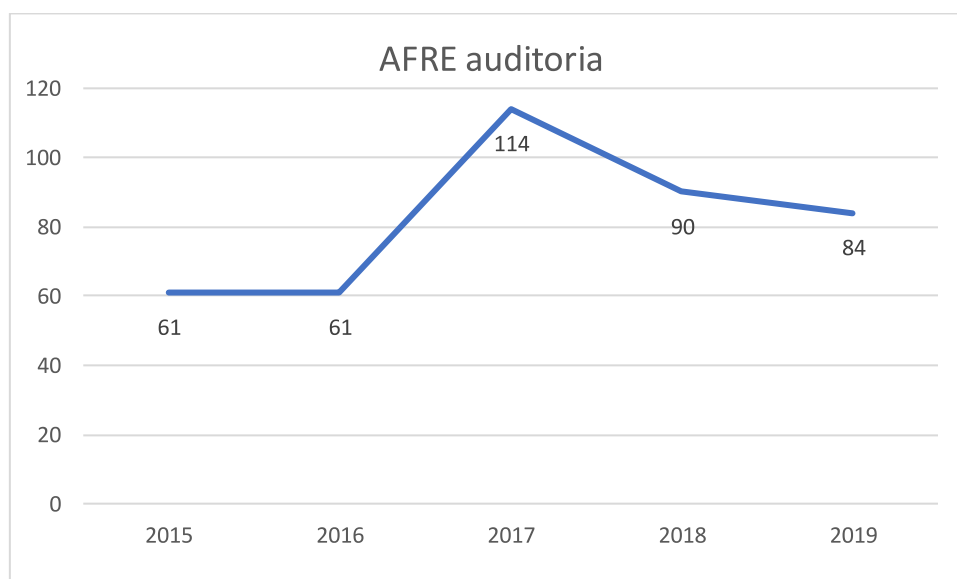


Fonte: Dados da pesquisa.

Um dos motivos que justifica o aumento de autuações entre 2016 e 2018 foi a entrada, por concurso público, de novos Auditores-Fiscais no final de 2016. A partir de 2019, após atingir o pico de 3,3 bilhões de autuações em 2018, evidencia-se uma queda significativa nas autuações. A realocação de pessoal nas demais atividades da Receita Estadual em função do grande número de aposentadorias aliada ao início de um processo de mudança cultural dentro da Fiscalização justificam essa diminuição expressiva de autuações.

No gráfico a seguir visualiza-se o número de Auditores-Fiscais alocados na atividade de Fiscalização.

Gráfico 4 – Quantidade de Auditores-Fiscais na Atividade de Fiscalização



Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se no Gráfico 4 um aumento de 86% de 2015 para 2017 na quantidade de Auditores-Fiscais alocados na atividade de Fiscalização. Esse aumento só foi possível com a nomeação de 91 Auditores-Fiscais em 27/10/2016. De 2017 para 2019 houve uma redução de 26% na quantidade de Auditores-Fiscais atuando na fiscalização.

4.2 Dados Relacionados aos Contribuintes

Ao se classificar as empresas que foram autuadas pelos seis números iniciais do CNPJ (número conhecido como CNPJ raiz ou CNPJ8) tem-se que esses 9.846 autos de lançamento foram lavrados em um total de 6.221 empresas.

Até o ano de 2019 o modelo de fiscalização tributária estadual era organizado de forma regional, ou seja, os 497 municípios existentes no Estado do Rio Grande do Sul tinham suas empresas fiscalizadas por meio de estruturas regionais chamadas de Delegacias da Receita Estadual. Cada Delegacia era responsável por um determinando número de municípios.

Sendo assim, foram criadas 14 Delegacias para atender os contribuintes conforme sua localização, são elas: Porto Alegre, Canoas, Caxias do Sul, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Pelotas, Santa Cruz, Santa Maria, Santo Ângelo, Taquara, Uruguaiana, Bagé, Lajeado e Erechim. Exceto pela Delegacia de Porto Alegre, que por atender a capital contém apenas contribuintes do município de Porto Alegre, as demais delegacias possuem suas sedes nos municípios os quais lhes emprestam o nome, porém jurisdicionam diversos outros municípios.

A tabela a seguir indica a quantidade de municípios atribuída a cada delegacia existente.

Tabela 3 – Quantidade de Municípios por Delegacia da Receita Estadual

Delegacia	Nº de Municípios
Porto Alegre	1
Canoas	13
Caxias do Sul	52
Novo Hamburgo	33
Passo Fundo	83
Santo Ângelo	24
Pelotas	20
Santa Cruz	51
Lajeado	85
Taquara	36

Delegacia	Nº de Municípios
Santa Maria	8
Erechim	12
Uruguaiana	42
Bagé	37
Total Geral	497

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao se identificar a localização dos contribuintes autuados no período apura-se que o maior valor das autuações ocorreu em empresas estabelecidas no município de Porto Alegre, representando aproximadamente 23% do total de autuações. A seguir segrega-se as autuações por Delegacia, considerando o valor total lavrado.

Tabela 4 – Distribuição de Autos de Lançamento por Delegacia da Receita Estadual

Delegacia	Vlr Total AL
Porto Alegre	2.563.208.985,83
Canoas	1.993.372.025,07
Caxias do Sul	1.778.601.514,99
Novo Hamburgo	1.356.124.042,91
Passo Fundo	716.231.104,62
Santo Ângelo	554.317.216,99
Pelotas	467.598.151,84
Santa Cruz	407.903.333,13
Lajeado	331.810.394,40
Taquara	271.803.207,34
Fora do Estado	254.736.264,14
Santa Maria	199.230.467,16
Erechim	195.196.385,16
Uruguaiana	147.983.171,54
Bagé	67.620.335,64
Total Geral	11.305.736.600,76

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que 68% das autuações contemplaram contribuintes jurisdicionados nas delegacias de Porto Alegre, Canoas, Caxias do Sul e Novo Hamburgo.

4.3 Dados Relacionados à Arrecadação

O tempo transcorrido entre a lavratura do auto de lançamento e o efetivo ingresso do recurso nos cofres públicos é muito variável. Diversos são os fatores que podem influenciar esse período. Após o contribuinte tomar ciência do auto de lançamento abre-se o prazo de 30 dias para que ele tome uma ação. Basicamente ocorrem três situações com o crédito tributário constituído: pagamento, impugnação ou inscrição em dívida ativa. Quando ocorre o pagamento integral em até 30 dias há um benefício de redução em 50% no valor da multa, se houver parcelamento também há benefício de redução na multa, porém em percentuais menores que irão depender do número parcelas em que se dará a quitação da autuação.

Nos casos em que ocorrer a impugnação ela pode ser integral ou parcial. Se a impugnação for parcial o contribuinte informa com qual parte concorda, realiza o pagamento dessa parte com o benefício de redução da multa e a outra parte segue para o rito litigioso. A impugnação administrativa possui duas instâncias, na primeira ocorre um julgamento monocrático, onde os argumentos do contribuinte serão julgados por uma estrutura dentro da Subsecretaria da Receita Estadual chamada de Divisão de Processos Fiscais, lá haverá um Auditor-Fiscal que por delegação do Subsecretário fará o julgamento da impugnação com total imparcialidade. O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) é o órgão responsável pelos julgamentos em segunda instância. Nele os processos são julgados de forma colegiada. O TARF possui uma representação paritária sendo composto por Auditores-Fiscais e por advogados indicados por representantes da sociedade civil.

Nas situações em que o contribuinte não paga e nem entra com processo de impugnação o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e logo após encaminhado à Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul para dar início ao processo de execução fiscal.

Em 02/11/2020 as situações dos autos de lançamentos que fazem parte desta pesquisa estavam assim representadas:

Tabela 5 – Situação dos Autos de Lançamento em 02/11/2020

Situação	Vlr Total AL
Autos em discussão	7.890.282.340,61
Autos pagos (à vista ou parcelados)	2.916.385.954,63
Autos cancelados	484.675.328,47
Autos nos 30 dias	14.392.977,05
Total	11.305.736.600,76

Fonte: Dados da pesquisa.

A situação “Autos em discussão”, que representa 69,8% do montante lavrado, engloba autuações que não foram julgadas em definitivo, ou àquelas em que mesmo julgadas o contribuinte ainda não tenha realizado nenhum pagamento.

Observa-se, portanto, que do montante total de autuações há R\$ 2.916.385.954,63 que estão na situação de pagos, ou seja, 25,8% foram aceitos pelo Contribuinte e serão convertidos em ingresso de numerário. Os autos cancelados representam os valores das autuações que após o processo de impugnação foram cancelados, seja pela esfera administrativa, seja pela esfera judicial, correspondendo a uma parcela de 4,3% do montante lavrado. Por fim, havia 0,1% de autuações que na data da extração dos dados encontrava-se no período entre a lavratura do auto de lançamento e a data final para que o contribuinte tomasse alguma ação.

Detalhando o montante de autos pagos, verifica-se que mais de 80% dos pagamentos são de autuações lavradas com multa qualificada e básica. Do total, 47% são autuações lavradas com a multa qualificada, seguidas pelas básicas (37%) considerando que aquela é dosada com o dobro da multa básica, fazendo sentido ela estar como a que mais arrecada.

Tabela 6 – Distribuição dos Pagamentos por Tipo de Multa

Tipo de Multa	Autos Pagos	%
Q	1.313.199.940,20	45%
B	1.078.108.694,81	37%
P	399.086.966,55	14%
Q/B	125.990.353,07	4%
Total	2.916.385.954,63	

Fonte: Dados da pesquisa.

Cabe analisar dentre os autos de lançamento pagos se o tipo de multa influenciou de alguma forma em sua quitação. Como os autos com multa qualificada possuem um percentual de 120% de multa é natural que seja o que mais arrecada,

entretanto será que são os autos de maior liquidez? A tabela a seguir evidencia a proporção entre o valor da autuação e o respectivo valor pago.

Tabela 7 – Percentual de Pagamentos por Tipo de Multa

Tipo de Multa	Vlr Total AL (A)	Autos Pagos (B)	% (B/A)
Q	5.742.940.619,71	1.313.199.940,20	23%
B	4.881.074.211,04	1.078.108.694,81	22%
P	430.671.951,14	399.086.966,55	93%
Q/B	251.049.818,87	125.990.353,07	50%
Total	11.305.736.600,76	2.916.385.954,63	

Fonte: Dados da pesquisa.

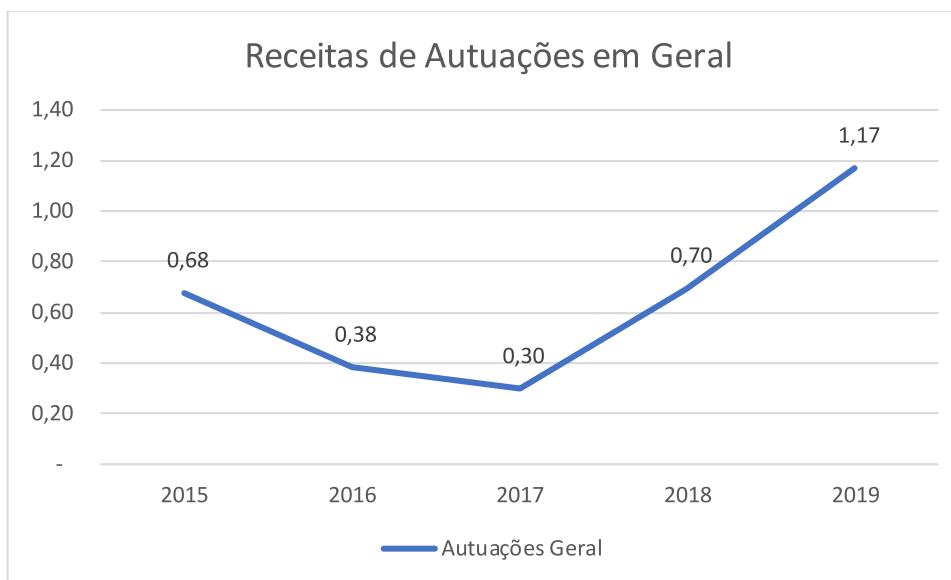
Constata-se que as autuações com multa privilegiada (P), cujo percentual é de 40%, tiveram um alto índice de liquidez (93%). Esse tipo de multa é utilizado para lavratura de autos de lançamento decorrentes de denúncia espontânea, ou seja, o próprio contribuinte identifica o erro e vem espontaneamente até o fisco informando que cometeu uma irregularidade e deseja se regularizar.

Apesar de haver uma grande diferença entre os percentuais da multa qualificada (120%) e da básica (60%), os percentuais de quitação são praticamente os mesmos (23% e 22%, respectivamente) não evidenciando assim uma correlação entre dosagem da multa e percentual de quitação do auto de lançamento.

Durante os anos de 2015 a 2019 o total de Receita ingressante nos cofres do Estado do Rio Grande do Sul oriundo de lavratura de autuações foi de R\$ 3.226.890.387,69. Esse montante foi apurado somando-se os pagamentos realizados com código de receita específico de autuações fiscais (códigos 145, 251, 271, 275, 276 e 286).

Observa-se arrecadação de R\$ 677.611.958,65 em 2015 finalizando em 2019 com uma arrecadação recorde de R\$ 1.170.096.718,21. O gráfico a seguir demonstra essa evolução em bilhões:

Gráfico 5 – Valores Arrecadados Provenientes de Autuações

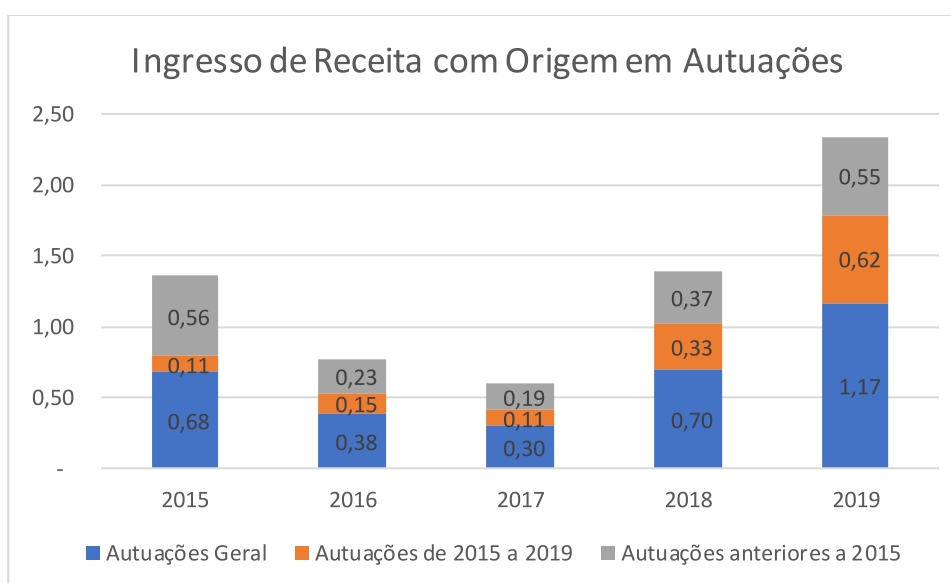


Fonte: Dados da pesquisa.

É importante ressaltar que os valores apresentados no gráfico anterior são arrecadações referentes a todas as autuações lavradas até o final do ano de 2019. Portanto, não há apenas os ingressos com origem nas autuações de 2015 a 2019, são todos os ingressos arrecadados com os códigos de multa qualificada.

No gráfico a seguir é feita a segregação desse total, detalhando quanto se refere às autuações de 2015 a 2019 e quanto se deve às autuações anteriores a 2015.

Gráfico 6 – Valores Arrecadados Provenientes de Autuações por Período



Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o gráfico anterior nota-se que no ano de 2015 do total de receita ingressante (680 milhões) apenas 11 milhões eram oriundos das autuações de 2015, o restante da receita era originado de autuações realizadas em anos anteriores. Constata-se que o ingresso de receitas com origem nas autuações a partir de 2015 vai aumentando com o passar do tempo, tornando-se a cada ano uma fatia maior do bolo de receitas. A tabela a seguir demonstra em percentuais essa evolução.

Tabela 8 – Ingresso de Receitas de Autuações (2015 a 2019)

Ano de Ingresso	Ingresso oriundo de autuações lavradas até 2019 (A)	Ingresso oriundo das autuações lavradas até 2014 (B)	Ingresso oriundo das autuações lavradas de 2015 a 2019 (C)	Percentual (C) / (A)
2015	0,68	0,56	0,11	17%
2016	0,38	0,23	0,15	39%
2017	0,30	0,19	0,11	37%
2018	0,70	0,37	0,33	47%
2019	1,17	0,55	0,62	53%
Total	3,23	1,91	1,32	

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se, portanto, que dos 3,23 bilhões arrecadados no período de 2015 a 2019, há uma parcela de 1,32 bilhão que se refere às autuações lavradas a partir de 2015. Apura-se também que com o passar dos anos na medida que as autuações são mantidas após a contestação dos contribuintes o ingresso oriundo do período analisado na pesquisa torna-se cada vez maior.

Em 2015, do total de receitas que ingressaram de autuações fiscais apenas 17% se referiam a autuações realizadas dentro do próprio ano de 2015, todas as demais são provenientes das autuações realizadas em anos anteriores.

Já em 2016 verifica-se que do total de ingressos deste ano (380 milhões), 39% são referentes a autuações de 2015 e 2016. Percebe-se que a maioria das autuações não representa ingresso imediato de dinheiro nos cofres públicos, esse ingresso ocorre com o passar dos anos. Na tabela anterior observa-se que do total recebido em 2019, mais de 50% são originados das autuações de 2015 a 2019.

Até o momento verificou-se a arrecadação do auto de lançamento lavrado, analisou-se a quantidade e o montante de autuações realizadas, segregando nos tipos de multa possíveis, evidenciando como essas autuações transformam-se em recursos

e passam a integrar o erário público. A partir de agora é analisada a oscilação da arrecadação do Contribuinte que foi autuado.

4.3.1 Dados Relacionados à Arrecadação dos 7 Maiores Autuados

Dentre as 6.221 empresas que foram autuadas, 401 empresas representaram 80% do montante autuado no período. Dessas 401 empresas, com o objetivo de realizar uma análise mais detalhada da arrecadação, foram selecionadas aquelas cujo montante de autuações no período de 2015 a 2019 tenha sido maior ou igual a R\$ 200 milhões. Após essa filtragem restaram 07 empresas cuja soma das autuações totaliza R\$ 2.260.507.673,08 representando 20,0% do montante de autuações do período.

A tabela a seguir indica, em ordem decrescente, os montantes desses 07 Contribuintes (que foram agregados por CNPJ8). Com o intuito de preservar o sigilo fiscal o nome da empresa foi substituído por um número sequencial.

Tabela 9 – Contribuintes com Maior Valor de Autuação

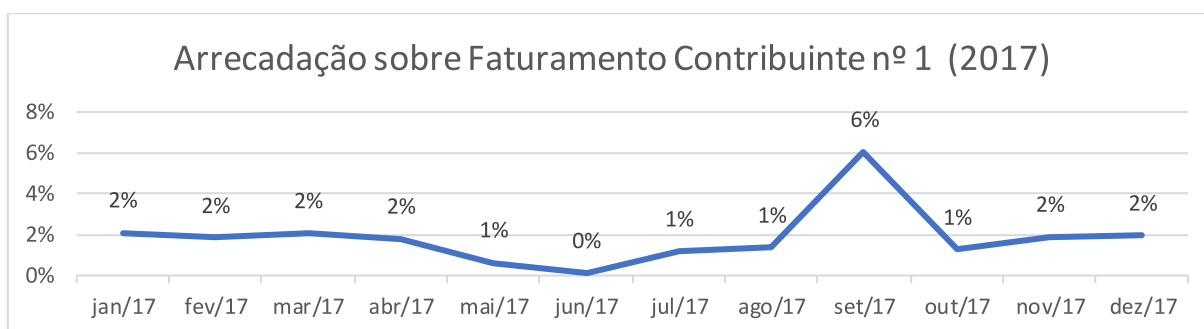
Contribuinte	Total das Autuações
1	543.145.847,11
2	348.401.279,11
3	337.198.491,92
4	324.764.265,19
5	291.768.765,66
6	211.181.023,75
7	204.048.000,34
Total	2.260.507.673,08

Fonte: Dados da pesquisa.

Com o intuito de identificar o comportamento da arrecadação adotou-se como padrão de comparação a relação entre o valor arrecadado e o respectivo faturamento declarado nas Guias de Informação e Apuração de ICMS. Entendeu-se que a análise apenas do valor da arrecadação mês a mês de forma isolada não seria muito eficaz, pois esse aumento poderia resultar de um simples aumento do faturamento, não refletindo assim um possível efeito da autuação lavrada.

O Contribuinte de nº 1, cujo total de autuações monta o valor de R\$ 543.145.847,11, teve sua primeira autuação lavrada em novembro de 2017, a infração foi punida com multa básica (60%), entretanto cabe observar que o início do procedimento de fiscalização ocorreu em agosto de 2017. Pela análise do quociente arrecadação total mensal/faturamento identificou-se que de janeiro de 2017 a agosto de 2017 esse percentual oscilou entre 0% e 2%, sendo a média de 1%. No mês de setembro de 2017 ocorreu a regularização por parte de Contribuinte desse procedimento. Esse ato gerou uma alta pontual desse percentual para 6%. O gráfico a seguir evidencia essa oscilação.

Gráfico 7 – Contribuinte nº 1 - Arrecadado/Faturamento (2017)



Fonte: Dados da pesquisa.

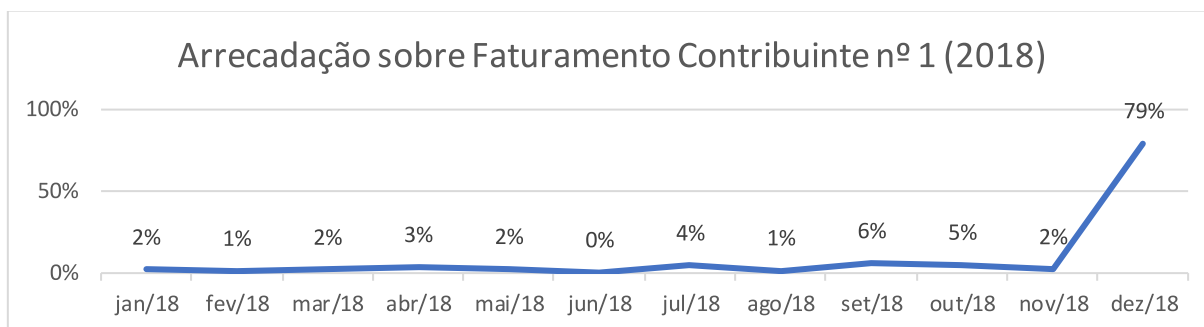
Conclui-se, portanto, que a autuação gerou efeitos na observância tributária do Contribuinte, fazendo com que ele imediatamente após o início do procedimento fiscal passasse a sanar a irregularidade detectada. No entanto, cabe observar que, apesar da alteração realizada pelo Contribuinte, os autos de lançamento lavrados a respeito dessa irregularidade cujo montante totaliza R\$ 431.105.817,57 não foram pagos e continuavam em fase de discussão.

As verificações fiscais normalmente são realizadas por assunto, logo não é incomum que um Contribuinte seja autuado em um período por descumprir a legislação em um determinado assunto e meses depois venha a ser autuado novamente em outra matéria.

No caso do Contribuinte nº 1, houve, em abril de 2018, a lavratura de auto de lançamento por outra irregularidade, nesse caso a multa aplicada foi a qualificada (120%). Diferentemente da autuação de 2017, a irregularidade objeto da segunda autuação ocorreu em um período específico, ela não vinha se perpetuando ao longo dos meses, logo não há efeito subsequente a ser observado na arrecadação. Porém,

ao contrário da primeira autuação, essa foi integralmente paga no final de 2018, como evidencia o gráfico a seguir:

Gráfico 8 – Contribuinte nº 1 - Arrecadação/Faturamento (2018)



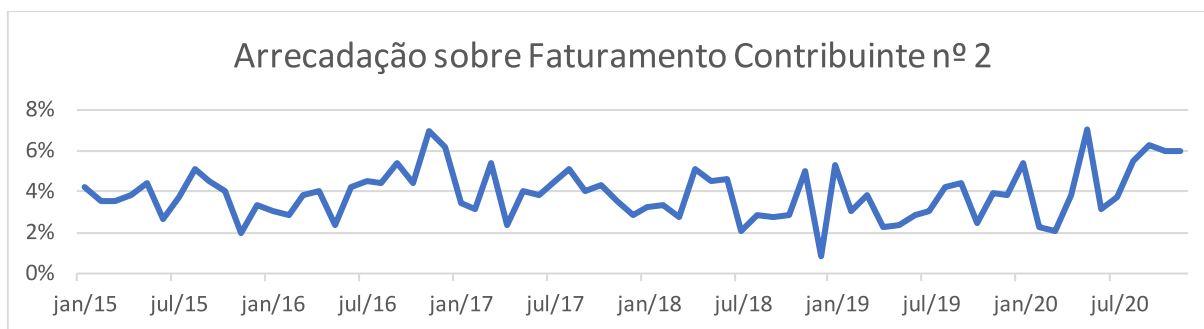
Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se constatar no gráfico o aumento da arrecadação em dezembro de 2018 originado pela quitação das autuações qualificadas.

Conclui-se, portanto, que as autuações realizadas no Contribuinte nº 1 apesar de ainda não terem sido integralmente pagas, fizeram com que a irregularidade detectada fosse sanada.

O Contribuinte nº 2, cujo total de autuações monta o valor de R\$ 348.401.279,11, foi autuado em 2015 por dois tipos de infrações, sendo uma aplicada a multa básica e outra aplicada a multa qualificada. Em ambas as situações não houve regularização da situação tampouco pagamento dos autos de lançamento, motivo pelo qual em 2018 houve nova autuação da infração qualificada. Também em 2018 houve a autuação por nova infração diferente das já identificadas, nesse caso aplicou-se a multa básica e, ao contrário das demais autuações, essa foi quitada integralmente no final de 2018, porém o valor era insignificante perto das demais autuações, não gerando oscilação no percentual de arrecadação mensal. O gráfico a seguir demonstra o percentual de arrecadação mensal ao longo dos anos de 2015 a 2020.

Gráfico 9 – Contribuinte nº 2 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2020)

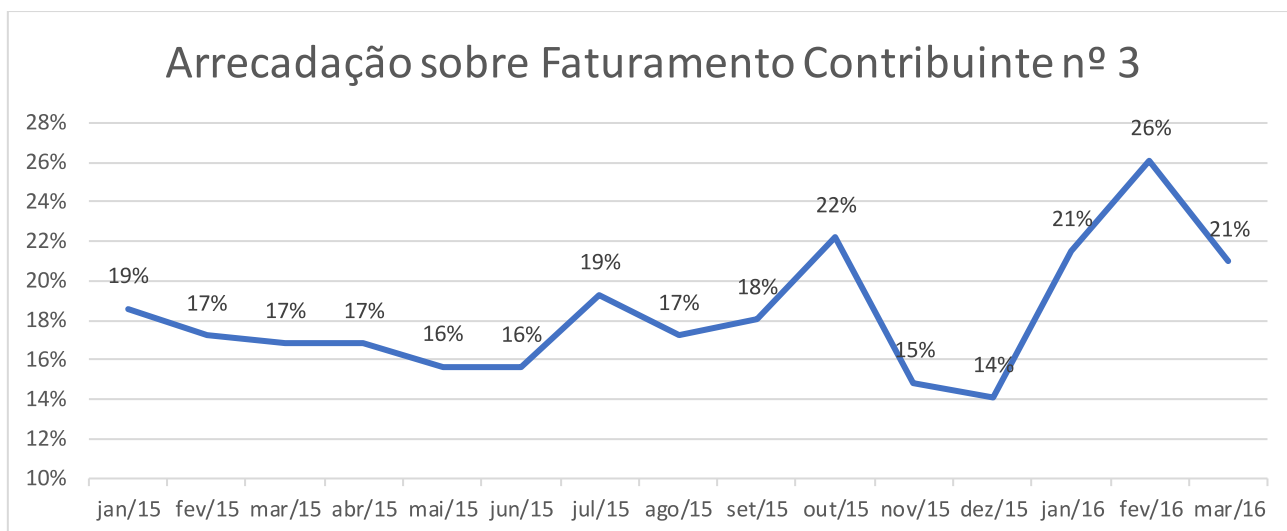


Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que o percentual de arrecadação sobre o faturamento se mantém constante, oscilando sempre dentro de uma banda que vai de 2% a 6%, atingindo por duas vezes o ponto de 7% (dez/16 e mai/20) e uma vez o ponto de 1% (jan/19). Nesse caso não há evidências de que as autuações tenham influenciado a arrecadação futura.

O Contribuinte nº 3 foi autuado em R\$ 337.198.491,92, cujas autuações ocorreram em novembro de 2015, novembro de 2016 e novembro de 2017, todas pelo mesmo motivo e aplicadas com a multa básica (60%). Cabe observar que as atividades desse contribuinte foram encerradas em abril de 2016, sendo o auto de lançamento de 2016 referente a fatos geradores ocorridos em 2012 e o auto de lançamento de 2017 referente a fatos geradores ocorridos no período de 2013 a março de 2016. Nesse caso o Contribuinte não regularizou a situação, tanto é que foi autuado pela mesma infração até o último mês de funcionamento e tampouco realizou o pagamento das autuações.

Gráfico 10 – Contribuinte nº 3 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2016)



Fonte: Dados da pesquisa.

No ano de 2015 o quociente de arrecadação variou entre 14% e 22%, atingindo uma média de 17%, a partir de 2016 há um aumento nesse número devido ao aumento da alíquota de ICMS que ocorreu nesse ano, não havendo nenhuma relação com correção de irregularidade ou pagamento de autuações.

Contra o Contribuinte nº 4 foram lavrados 25 autos de lançamento totalizando R\$ 324.764.265,19, tendo sido identificadas 4 tipos de irregularidades, sendo duas sujeitas à multa básica e duas sujeitas à multa qualificada. Entretanto, como houve denúncia espontânea do Contribuinte, dentre esses 25 autos, 2 foram com multa privilegiada (40%). Ocorre que como o valor denunciado não abrangia o total das operações irregulares, a parte não denunciada foi objeto de lavratura de auto de lançamento suplementar. Duas das quatro irregularidades foram sanadas pelo Contribuinte, ocorrendo o pagamento integral dos autos de lançamento, já as outras duas apesar de haver a mudança no procedimento que estava incorreto, as autuações seguem em discussão. A tabela a seguir evidencia o total de autuações por ano de lavratura e o quanto dessas autuações foram quitadas.

Tabela 10 – Demonstrativo de Quitação dos ALs Contribuinte nº 4

Ano de Lavratura	Vlr Total AL (A)	Ano de Pagamento	Vlr do AL Quitado (B)	Saldo (A-B)
2015	113.717.903,50	2015	69.581,22	77.851.198,11
		2019	6.070.666,71	
		2020	29.726.457,46	
2016	125.378.683,54	2020	108.146.019,78	17.232.663,76
2017	15.718.413,31	2019	1.844.228,05	8.847.567,66
		2020	5.026.617,60	
2018	23.014.703,99	2020	23.014.703,99	-
2019	46.934.560,85	2020	40.442.192,38	6.492.368,47
Total	324.764.265,19		214.340.467,19	110.423.798,00

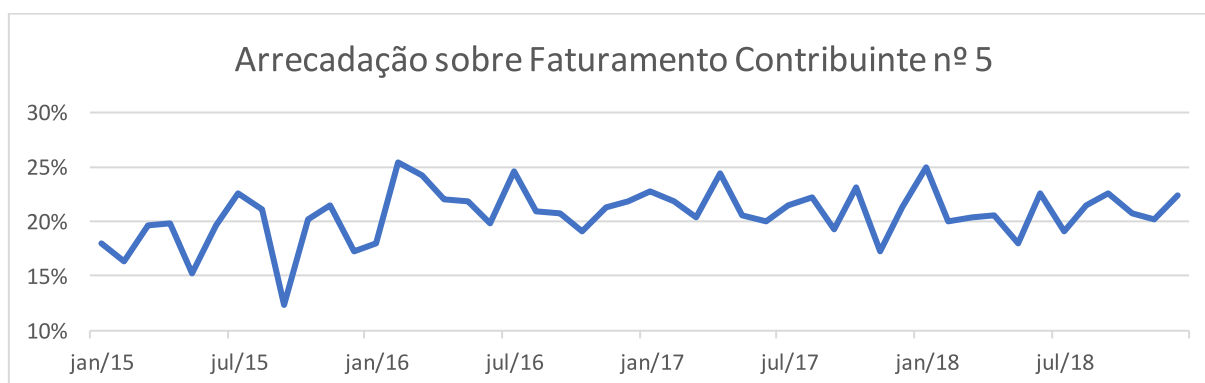
Fonte: Dados da pesquisa.

Das irregularidades encontradas apenas uma acontecia continuamente durante os meses, tendo sido corrigida, porém como o valor não era significativo perto do total arrecadado pela empresa não se vislumbrou oscilação no quociente de arrecadação. As demais irregularidades eram de períodos pontuais que não tiveram continuidade no futuro.

O Contribuinte nº 5 encerrou suas atividades em janeiro de 2019, tendo sido autuado nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, sendo que as autuações foram todas do tipo básica. O valor total foi de R\$ 291.768.765,66 sendo a maior fatia de R\$ 276.803.173,37, lavrada em janeiro de 2019. A maioria dos valores se encontra em discussão, tendo sido quitado apenas R\$ 2.688.480,54 (1% do total lavrado).

Analisando a oscilação do quociente de arrecadação não é possível definir um padrão, havendo uma oscilação de 12% a 25% conforme demonstra o gráfico a seguir:

Gráfico 11 – Contribuinte nº 5 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2019)

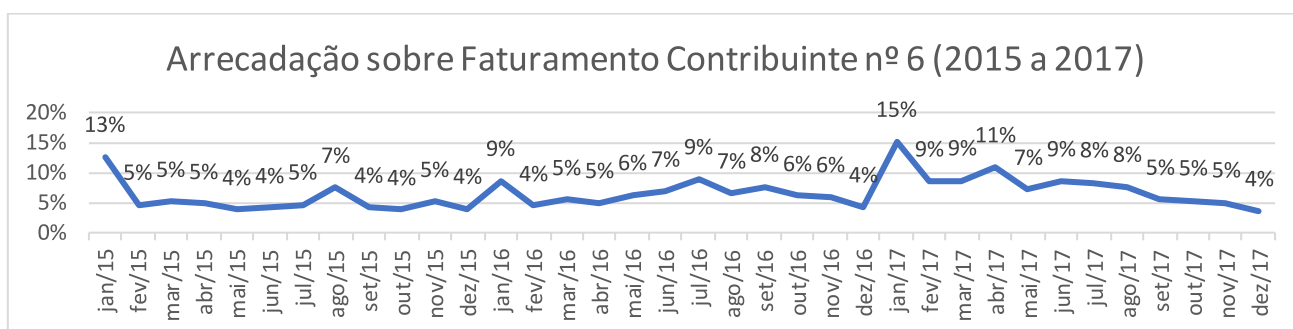


Fonte: Dados da pesquisa.

As irregularidades autuadas nos anos de 2015 a 2018 foram pontuais e deixaram de ocorrer após o procedimento de fiscalização, já a irregularidade lavrada em 2019, a de maior valor, abarcou o período de 2013 a 2018. Como logo após houve o encerramento das atividades se tornou impossível verificar qual o efeito dessa autuação nos recolhimentos futuros.

O Contribuinte nº 6 foi autuado em 2016, 2017, 2018 e 2019, sendo que as autuações foram basicamente por 3 tipos de infrações sendo uma tipificada com multa qualificada e as outras duas com multa básica. Analisando o quociente de arrecadação se apura uma certa linearidade ao comparar os mesmos períodos de anos diferentes. O gráfico a seguir demonstra o valor arrecadado sobre o valor faturado ao longo dos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2017.

Gráfico 12 – Contribuinte nº 6 - Arrecadação/Faturamento (2015 - 2017)

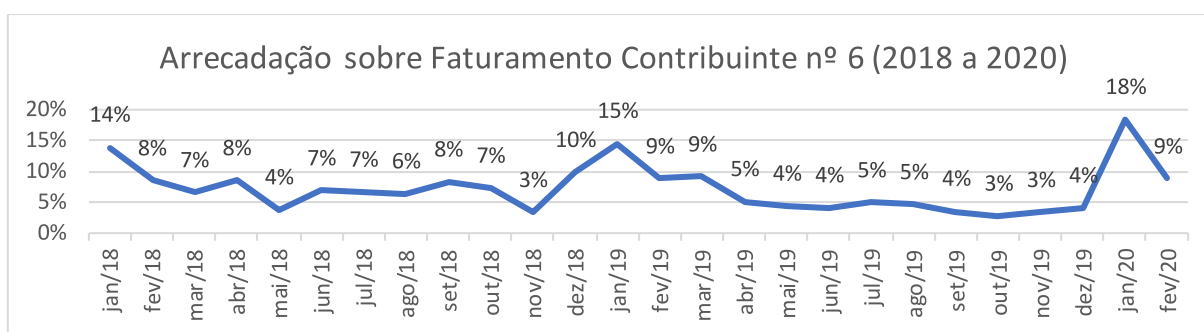


Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que no início do ano o percentual de arrecadação é maior, chegando a 13% em janeiro de 2015 e 15% em janeiro de 2016. Entre os meses de fevereiro a dezembro o percentual oscila entre 4% e 9%, havendo um ponto fora da curva em abril de 2017 (11%) oriundo do pagamento de autuações no valor de R\$ 5.050.298,50 que foram lavradas em 2016.

Analisando o período de janeiro de 2018 a fevereiro de 2020 o comportamento do índice é semelhante.

Gráfico 13 – Contribuinte nº 6 - Arrecadação/Faturamento (2018 - 2020)



Fonte: Dados da pesquisa.

Novamente se percebe uma alta expressiva nos meses de janeiro e uma certa linearidade nos demais meses. Cabe ressaltar que em dezembro de 2018 houve um pagamento extraordinário de R\$ 5.729.967,62 de autuações passadas que fez com que o percentual atingisse 10%. Interessante pontuar que esse Contribuinte possui pagamentos mensais parcelados de autuações, ou seja, ao longo dos meses parte do valor pago se refere a autuações lavradas que estão sendo quitadas paulatinamente. A tabela a seguir indica o total recolhido e quanto desse total se refere aos parcelamentos das autuações.

Tabela 11 – Valores Recolhidos Totais x Valores Recolhidos de Autuações
Contribuinte nº 6

Ano	Total Recolhido (A)	Recolhido de Autuações (B)	% (B/A)
2015	37.333.804,51	96.110,39	0%
2016	50.338.383,03	12.633.292,33	25%
2017	63.226.953,26	24.470.637,36	39%
2018	66.685.974,08	26.389.800,18	40%
2019	50.299.817,40	9.038.637,49	18%
2020	37.216.551,64	5.667.771,16	15%
Total	305.101.483,92	78.296.248,91	

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que os expressivos aumentos nominais ocorridos em 2016, 2017 e 2018, ocorreram pelo pagamento das autuações. Subtraindo os valores pagos em função das autuações, verifica-se que a arrecadação anual revelou um aumento ao longo de 2017, 2018 e 2019 como demonstra a tabela a seguir.

Tabela 12 – Valores Recolhidos sem Autuações Contribuinte nº 6

Ano	Total Recolhido sem Autuações	Aumento com relação ao ano anterior
2015	37.237.694,12	-
2016	37.705.090,70	1%
2017	38.756.315,90	3%
2018	40.296.173,90	4%
2019	41.261.179,91	2%
2020	31.548.780,48	-24%
Total	226.805.235,01	

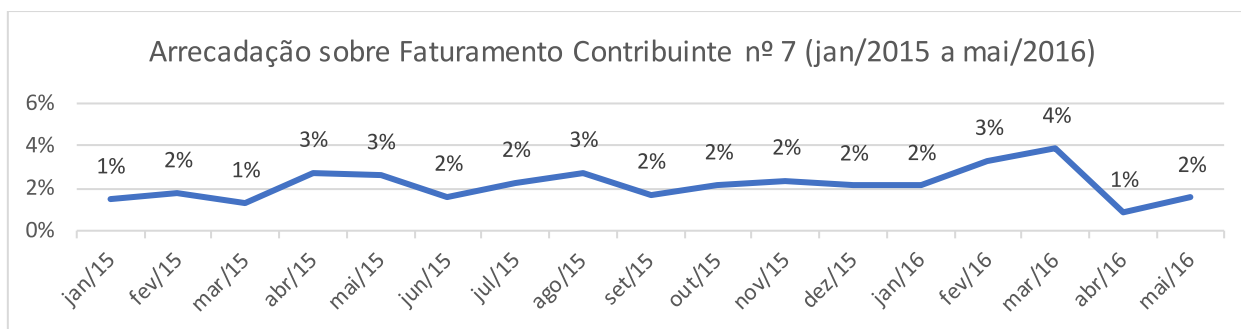
Fonte: Dados da pesquisa.

O aumento do valor nominal arrecadado de 2016 para 2015 foi de 1%, aumentando para 3% em 2017 com relação a 2016 e 4% em 2018 com relação a 2017. Em 2019, apesar de menor, também houve um acréscimo, foram 2% se comparado com o total arrecadado em 2018. O ano de 2020 foi um ano atípico devido à pandemia do Coronavírus.

Analisando os quocientes de arrecadação total sobre o faturamento observa-se que em 2015 a média foi de 5%, já nos anos de 2016, 2017 e 2018 houve um aumento nessa média, passando os percentuais para 6%, 8% e 7%, respectivamente. Em 2019 a média fica em 6%, indicando uma trajetória de queda iniciada em 2018. Isso leva a crer que os aumentos tiveram origem nos pagamentos das autuações e não em uma eventual mudança de postura do Contribuinte.

O Contribuinte nº 7 autuado em R\$ 204.048.000,34, teve seu primeiro auto de lançamento lavrado em junho de 2016, tendo sido aplicada a multa básica de 60% e teve sua quitação pelo Contribuinte em dezembro de 2018. As demais autuações ocorreram em setembro e dezembro de 2016, janeiro e outubro de 2017, setembro e dezembro de 2018 e maio e julho de 2019. Do total lavrado já foi pago o montante de R\$ 38.927.315,90. O gráfico a seguir demonstra o comportamento da arrecadação sobre o faturamento nos meses de janeiro de 2015 até maio de 2016, um mês anterior a primeira autuação.

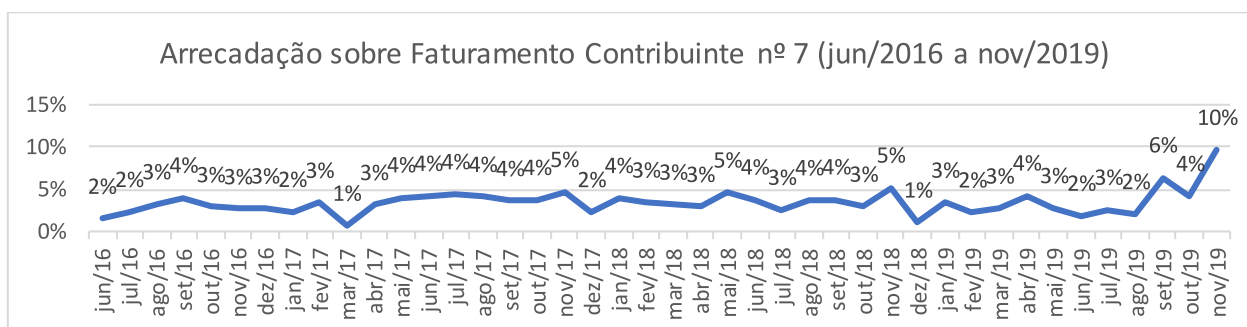
Gráfico 14 – Contribuinte nº 7 - Arrecadação/Faturamento (jan/2015 a mai/2016)



Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que no período de janeiro de 2015 a maio de 2016 há um quociente médio de 2% de valores arrecadados sobre valores faturados. Após a primeira autuação essa proporção passa a ser maior conforme evidencia-se no gráfico a seguir

Gráfico 15 – Contribuinte nº 7 - Arrecadação/Faturamento (jun/2016 a nov/2019)



Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico demonstra que o quociente após a autuação passou a atingir patamares maiores, atingindo uma média de 3%, com picos de 5%, 6% e 10%. O Contribuinte sanou a irregularidade que vinha sendo cometida, ação que explica o aumento médio do quociente, e iniciou o pagamento das infrações de forma parcelada.

Conclui-se, portanto, que diversos fatores influenciaram no comportamento tributário dos Contribuintes após as autuações. A presença fiscal certamente foi um deles, entretanto percebe-se que outras características como divergência de entendimento sobre a matéria tributável, não concordância com o percentual da multa aplicada, perfil de planejamento tributário adotado e disposição ao litígio fiscal, são fatores que também interferem na conformidade tributária das empresas.

4.3.2 Análise da Regressão Linear

A regressão linear foi estimada por meio de dados em painel, pelo método de efeitos fixos. Segundo Gujarati e Porter (2011) o termo “efeitos fixos” deve-se ao fato de que, embora o intercepto possa diferir entre os indivíduos, ele não varia com o tempo; ele é invariante no tempo.

Das 6.221 empresas foram selecionadas aquelas que tiveram autuações em apenas um único ano, sendo esse ano diferente do ano de 2015. Além disso foram excluídas as empresas enquadradas na modalidade de tributação pertencente ao Simples Nacional, restando assim as empresas da chamada modalidade geral e foram excluídas as empresas não estabelecidas no Estado do Rio Grande do Sul. Após esse filtro restaram 593 empresas.

Os resultados do modelo final estimado podem ser observados na Tabela 13.

Tabela 13 – Resultados do Modelo Final Estimado

Variável Dependente: Arrecadação				
Método: Painel de Mínimos Quadrados				
Períodos: 5 (2015 a 2019)				
Nº de Empresas: 593				
Nº de Observações: 2.965				
Variáveis	Coeficiente	Erro-padrão	Estatística T	Probabilidade
Daut	29.657,88	2.606,662	11,37772	0,0000
Fat	0,023260	0,000563	41,28428	0,0000
Constante	3.099.159,00	81.216,96	38,15901	0,0000
R-quadrado	0,958893			
R-quadrado ajustado	0,948590			
Prob (Estatística F)	0,000000			
Estatística F	93,07181			
<i>Durbin-Watson</i>	1,727755			

Fonte: Elaborado pelo autor.

A definição do modelo final estimado deu-se com base na significância das variáveis a 10%, no R^2 ajustado e na estatística (F). Nesse sentido, com base nos dados da Tabela 13, nota-se que todas as variáveis são significativas para o modelo. Além disso, o R^2 ajustado é de 0,948590, o que permite afirmar que o nível de

explicação do modelo é de 94,85% e a estatística (F) é de 93,07181. Da mesma forma o teste de Durbin-Watson demonstra não haver autocorrelação.

A variável de autuações (Daut) indica a existência de relação positiva com a arrecadação, sendo assim, pode-se concluir que as autuações fiscais repercutem no aumento da arrecadação de ICMS das empresas. O coeficiente encontrado para essa variável foi de 29.657,88, isso significa que para o modelo apresentado uma empresa ao ser autuada teve um crescimento médio na sua arrecadação de ICMS na ordem de R\$ 29.657,88.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi analisar os efeitos das autuações no cumprimento tributário de empresas contribuintes de ICMS autuadas no período de 2015 a 2019 no Rio Grande do Sul.

Inicialmente foram apresentados dados gerais de número de autos de lançamento de natureza material, segregando essa informação por tipo de multa (privilegiada, básica ou qualificada), parcelas que compuseram o valor total (principal, multa e juros) e as Delegacias da Receita Estadual as quais os contribuintes autuados estavam vinculados. Também foi apresentada, por meio de um corte realizado em 02/11/2020, a situação dos valores autuados, verificando-se que 69,8% do montante lavrado encontrava-se em discussão e que 25,8% havia sido pago. Demonstrou-se também a relação entre o número de Auditores-Fiscais alocados na atividade de fiscalização e o conseqüente efeito no montante de autuações.

Para apurar os efeitos das autuações diretamente na arrecadação de ICMS dos contribuintes autuados, foram realizados dois tipos de análise em amostras diversas da população.

Para a primeira análise foram selecionadas as empresas com valor total de autuação maior ou igual a R\$ 200 milhões. Desse corte surgiram 7 empresas que representavam 20,0% do montante de autuação no período. Ao analisar com um maior grau de detalhamento a situação dessas 7 empresas verificou-se que o simples fato de terem sido autuadas não, necessariamente, influenciou de imediato na arrecadação, existindo outras variáveis que devem ser consideradas ao analisar o comportamento do autuado.

Isso se explica, pois houve casos em que a irregularidade detectada ocorreu de forma pontual no passado, não influenciando o comportamento da arrecadação futura, a não ser pelo simples pagamento da autuação. Também se apurou que algumas irregularidades detectadas já eram de conhecimento das empresas e mesmo sendo autuadas não mudaram seu posicionamento, pois possuem teses divergentes daquelas praticadas pelo fisco, litigando até as últimas instâncias, só mudando de postura após o trânsito em julgado no âmbito judicial. Da mesma forma, irregularidades apontadas pelo fisco que abordavam condutas já pacificadas na legislação tributária, tinham a concordância do autuado acarretando assim em mudança de postura e conseqüente aumento de arrecadação.

Para a segunda análise foram selecionadas apenas empresas da modalidade geral que foram autuadas em um único ano dentre os anos de 2016 a 2019. Foi adotado um modelo estatístico tendo por base dados em painel fixo, onde procurou-se explicar a variável arrecadação (variável dependente) por meio de duas variáveis explicativas, o valor do faturamento e o fato de a empresa já ter sido ou não autuada.

As variáveis foram tratadas no *software* Eviews 9® e demonstraram ser significativas para o modelo final estimado. O resultado da regressão revela haver uma correlação positiva entre a arrecadação de ICMS e o fato de a empresa ter sido autuada.

Tendo como pano de fundo os estudos de Allingham e Sandmo (1972) e Srinivasan (1973) que se basearam na teoria de Becker (1968) sobre crime e punição, afirmando que os indivíduos adotam comportamentos economicamente racionais em suas escolhas, ou seja, a decisão entre o recolhimento e a sonegação do tributo resulta da avaliação entre o benefício financeiro e o risco de ser auditado e, por conseguinte, autuado, foi possível levantar evidências que confirmaram as conclusões destes estudos no ambiente tributário gaúcho

Em 2020 a Receita Estadual do Rio Grande do Sul consolidou a mudança na forma de fiscalização dos contribuintes, migrando de um viés mais punitivo para um viés mais orientativo, com enfoque na autorregularização. Diante desse fato, como sugestão para futuros estudos, recomenda-se a análise conjunta das autuações fiscais e dos programas de autorregularização realizados a partir de 2020 e o comportamento da arrecadação desses contribuintes.

REFERÊNCIAS

- AHMED, R. A.; RIDER, M. **Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology**. International Studies Program Working – Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. p. 08-11, december 2008.
- ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. Rio de Janeiro: Grupo Gen-Editora Forense, 2015.
- ALINK, M.; VAN KOMMER, V. **Manual de Administración Tributaria**. IBFD, 2011.
- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, n. 3-4, p. 323–338, 1972.
- ALM, J. What motivates tax compliance? **Journal of Economic Surveys**, v. 33, n. 2, p. 353–388, 2019.
- ALM, J.; KIRCHLER, E.; MUEHLBACHER, S.; GANGL, K.; HOFMANN, E.; KOGLER, C.; POLLAI, M. Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour. In: CESIFO FORUM, 2012. **Anais...**, 2012. v. 13, n. 2, p. 33–40.
- ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? **Journal of Public Economics**, v. 48, n. 1, p. 21–38, 1992.
- ALM, J.; TORGLER, B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. **Journal of Business Ethics**, v. 101, n. 4, p. 635–651, 2011.
- AMARAL G.L.; AMARAL L.F.; YAZBEK, C.L.; STREINBRUCH, F. **Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, [2018?]. Disponível em <<https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>>. Acesso em: 04 nov. 2020.
- AMARO, L. d. S. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva Educação SA, 2011.
- BECKER, G. S. **Crime and punishment: an economic approach**. In: The economic dimensions of crime. Springer, 1968. p. 13–68.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em:< [http://www. Planalto.gov. br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 10 jan. 2021.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios., v. 5172, 2010. Disponível em:< [http://www. Planalto.gov. br/ccivil_03/leis L](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis L)>. Acesso em: 12 jan. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2018**. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2021.

BRISOLA, J. Teoria do Agenciamento na Contabilidade A Contabilidade e o Processo de Comunicação. **ConTexto**, v. 4, n. 7, 2004.

CALIENDO, P. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

CHAVES, A.C. **Fiscalização aduaneira e seu efeito sobre o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias na importação**. 2010. Dissertação (Mestrado Departamento de Economia). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação. Universidade de Brasília. Brasília. 2010.

CLEMENTE, A.; WELTERS, A. Reflexões sobre o modelo original da economia do crime. **Revista de Economia**, v.33, n.2, p. 139-157, 2007.

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

DERZI, M. A. M.; BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, v. 14, 2018.

ELFFERS, H. **Income Tax Evasion**: theory and measurment. Kluwer, 1991.

FRANZONI, L. A. **Tax evasion and tax compliance**. Working Paper 6020, Italy: University of Bolonha, 1999.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6ª Edição, 2018. São Paulo: Atlas, 2018.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57–63, 1995.

GRAETZ, M. J.; WILDE, L. L. The economics of tax compliance: fact and fantasy. **National Tax Journal**, v. 38, n. 3, p. 355–363, 1985.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D.C. **Econometria básica**. 5.ed. New York: Mc Graw Hill, 2011.

HARADA, K. **ICMS** - Doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KELSEN, H.; LOUREIRO, F. P. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Saraiva, 1939.

KIRCHLER, E. **The economic psychology of tax behaviour**. Cambridge University Press, 2007.

KIRCHLER, E.; HOELZL, E.; WAHL, I. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. **Journal of Economic Psychology**, v. 29, n. 2, p. 210–225, 2008.

LEDERMAN, L. Reducing information gaps to reduce the tax gap: when is information reporting warranted. **Fordham L. Rev.**, v. 78, p. 1733, 2009.

MACHADO SEGUNDO, H.B. **Manual de Direito Tributário**. 11, ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2019.

MAZUR, M. J.; PLUMLEY, A. H.; PLUMPLEY, A. H. Understanding the tax gap. **National Tax Journal**, p. 569–576, 2007.

NOGUEIRA, R.B. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.195

POHLMANN, M. C. **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil**. 2005. Tese de Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2005.

RICHARDSON, G. Determinants of tax evasion: a cross-country investigation. **Journal of international Accounting, Auditing and taxation**, v. 15, n. 2, p. 150–169, 2006.

SAYEG, R. N. Sonegação Tributária e Complexidade. Uma visão multidimensional. **RAE-eletrônica**, v. 2, n. 1, p. 1–16, 2003.

SILVA, F. P. d. **Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal**. 2015. Tese de Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2015.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018** [relatório na internet]. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/quanto-custa-o-brasil-para-voce-%20sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. The economics of tax evasion: theories and empirical evidences. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 9, n. 3, p. 555–581, 2005.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia aplicada**, v. 10, n. 3, p. 399–424, 2006.

SOUSA, L. G. C. de. **Determinantes do tax gap do ICMS**: uma análise sob a ótica dos agentes fiscais do estado de São Paulo. 2018. Tese de Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2018.

SOUZA ALMEIDA, M. de. **Elaboração de projeto, TCC, dissertação e tese**: uma abordagem simples, prática e objetiva. São Paulo: Atlas, 2000.

SRINIVASAN, T. Tax Evasion: a model. **Journal of Public Economics**, p. 339–346, 1973.

TODER, E. et al. What is the tax gap. **Tax Notes**, v. 117, n. 4, p. 367–378, 2007.