A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

**CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DA ESTRUTURAÇÃO DO ROTEIRO DE
EXECUÇÃO DA AUDITORIA FISCAL E CONTÁBIL NA FISCALIZAÇÃO
DO I.C.M.S. NO ESTADO DE SÃO PAULO**

(Ensaio de abordagem dos procedimentos de combate à sonegação)

↓
BENEDITO FELIPE DE SOUZA

TESE APRESENTADA À FACULDADE
DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE
DE SÃO PAULO PARA OBTENÇÃO
DO TÍTULO DE DOUTOR EM
CONTABILIDADE

ORIENTADOR: Prof. Dr. José Carlos Marion

São Paulo

1995

72073

72073

T657.45
S729c

Souza, Benedito Felipe de, 1948-

Contribuição ao Estudo da Estruturação do Roteiro de Execução da Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do I.C.M.S. no Estado de São Paulo. (Ensaio de abordagem dos procedimentos de combate à sonegação). / Benedito Felipe de Souza. -- São Paulo : FEA-USP, 1995.

208p.

Orientador: Marion, José Carlos
Tese (Doutorado) - Contabilidade
Bibliografia

1. Auditoria 2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços 3. Auditoria Fiscal 4. Auditoria Contábil 5. Informática na Área Fiscal I. Título.

T657.45 S729c

T72073

20600019897

Powered by: RoloProStar - www.fcgprocess.com.br

REFLEXÃO 1 :

 S N E G A Ç O

só não
entende
quem não
quer enxergar

A sonegação desaparece diariamente com bilhões de dólares em impostos. O pior, é que sem perceber, você colabora para que este crime continue a ser cometido impunemente. E a maior vítima somos todos nós. Por isso, não seja cúmplice. Exija nota fiscal em toda e qualquer compra que você faça ou serviço que use. Abra os olhos e ajude a sumir de vez com esta palavra.(1)

 MOVIMENTO NACIONAL CONTRA SONEGAÇÃO

(1) Luiz REGO ; Rodolpho JANNOTTI , **Abaixo a Sonegação**, p.94.

REFLEXÃO 2:

Chegará um dia em que haverá de prevalecer com absoluta fidelidade direitos e obrigações de cada cidadão, e que por certo deixarão de existir a ganância, o suborno, a corrupção e a sonegação. E quando este dia chegar, a verdade, a justiça, a responsabilidade e o profissionalismo de cada um traduzir-se-ão em benefícios recíprocos, consubstanciando-se em valores de ética e de moral, no fortalecimento e no progresso de uma vida verdadeiramente mais condigna, justa e sobretudo honesta, e sem desigualdades sociais.

Benedito Felipe de Souza

DEDICATÓRIA

À minha esposa Ivonete e às minhas filhas, Fernanda e Maysa, fontes de inspiração de meus ideais, dedico-lhes este trabalho como tributo de reconhecimento ao carinho, paciência, compreensão e incentivo por estarem sempre comigo.

O sucesso que busco alcançar pertence a todos nós.

AGRADECIMENTOS

Ao caro amigo Professor Dr. José Carlos Marion, por quem tenho admiração e respeito, pela sua sabedoria e contribuição significativa na orientação deste trabalho.

Aos Professores, Dr. Massanori Monobe e Dr. Ary Toríbio, pelas críticas e sugestões importantes destacadas no exame de qualificação.

Aos Delegados Regionais Tributários de Bauru, Srs. Geraldo dos Santos Salzedas, Jovelino Pavan, Irivaldo Antonio Gobatto e Lacy Dias de Almeida e ao Diretor da Contadoria Seccional de Bauru, Sr. Paulo Hiroaqui Nakashima, pela colaboração e incentivos dispensados durante a realização do meu curso de doutorado.

Ao colega José Roberto Costa dos Santos, por sua admirável aptidão, abnegação e inestimável colaboração na execução deste trabalho.

Aos colegas fiscais, Sr. Paulo José Mônaco Angerami, José Mauro Progiante, Ivanildo Zavatin dos Santos, Odair Sebastião Moreno, Sílvio Carlos Benincasa Turtelli, Neiva Fabiano Gianezi, Nelson Rosa, João Zanda, Sérgio Tríglio, Leandro Pampado, Uriel de Almeida e Antonio José Augusto que, com suas colaborações e sugestões enriqueceram sobremaneira este trabalho.

Ao Professor Dr. Rubens Carneiro Ulbanere, colega da UNESP-Bauru, pelas leituras, críticas e sugestões.

Ao estimado Professor Luiz Carlos Bernardi e aos Professores Benedito Sampaio Guedes de Azevedo e Ilda Rugai Delicato pelas suas importantes colaborações na execução deste trabalho.

Aos eméritos Professores da Universidade de São Paulo, Dr. Sérgio de Iudícibus, Dr. Eliseu Martins, Dr. Armando Catelli, Dr. Alecseo Kravec e Dr. Sthepan Charles Kanitz pelos ensinamentos proporcionados.

Ao ilustre Professor Dr. Masayuki Nagakawa, Chefe do Departamento de Contabilidade e Controladoria da USP pela assistência e incentivo dispensados durante o curso.

Aos meus colegas do curso de doutorado, Anísio Candido Pereira, Ariovaldo dos Santos, Reinaldo Guerreiro, Geraldo Barbieri, Luiz Nelson Guedes de Carvalho, Dauro Rodrigues Redaelli, Angela Mie Nakamura, Marina Mitiyo Yamamoto, Nena Gerusa Cei e Sílvio Aparecido de Carvalho, pelo companheirismo vivenciado em todas as fases do nosso curso.

Às funcionárias do setor de Pós-Graduação da FEA-USP, Terezinha Wilma de Freitas, Valéria Lourenção e Maria Aparecida de Jesus Salles, pela cordial atenção e presteza.

Às Professoras Gecely Dutra Bertão e Rosângela Fátima Abrantes Azevedo, pela presteza e competência com que realizaram a revisão do vernáculo.

À Srta. Edilaine Silva França, pela eficiência e dedicação na digitação e ordenação deste trabalho.

A todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, o meu muito obrigado.

BENEDITO FELIPE DE SOUZA.

SUMÁRIO

Lista de Quadros.....	x
Lista de Tabelas.....	xi
Lista de Figuras.....	xiv
Lista de Anexos.....	xv
Lista de Apêndices.....	xvi
Resumo.....	xvii
"Abstract".....	xviii
 INTRODUÇÃO.....	 1
 CAPÍTULO 1	
 SONEGAÇÃO	
1.1. O que é Sonegação.....	6
1.2. Tipos de Ilícitos Tributários.....	7
1.3. Dados da Sonegação.....	19
1.4. Histórico da Sonegação.....	27
1.5. Desvantagens da Sonegação.....	29
 CAPÍTULO 2	
 MEDIDAS ATUAIS PARA COMBATER A SONEGA- ÇÃO FISCAL.....	 31
2.1. Manual de Técnicas Fiscais.....	32
2.2. Operação Alerta.....	34
2.3. Programa de Educação Tributária.....	36
2.4. Nota Fiscal da Poupança.....	38
2.5. Operação Consenso.....	38
2.6. Medida Provisória nº 374 do Governo Federal.....	39
2.7. Concurso "Bota Nota".....	40
2.8. Concurso "Super Bota Nota".....	42
2.9. Operação Consenso Regional.....	43
2.10. Outras Formas de combate à Sonegação Fiscal.....	43
2.11. Análise dos Meios Empregados no Combate à Sonegação Fiscal.....	45
 CAPÍTULO 3	
 PROPOSTAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL..	51
3.1. Generalidades.....	51
3.2. Centro de Inteligência Fiscal (CIFIS).....	57
3.3. Tópicos Contábeis Relevantes.....	60
3.3.1. Demonstração do Fluxo de Caixa (D.F.C.) (Demos- tração do Fluxo Financeiro).....	60
3.3.2. Estoques, a Vulnerabilidade da Sonegação Fiscal.....	61
3.3.2.1. Generalidades.....	61
3.3.2.2. Conceituação e Tratamento Contábil-Fiscal.....	62

3.4. Questões Fundamentais.....	63
---------------------------------	----

CAPÍTULO 4

MATERIAL E MÉTODOS.....	65
4.1. Elemento Básico da Sonegação - I.C.M.S.....	65
4.2. Origem e Evolução Histórica do I.C.M.S.....	67
4.3. Dados Técnicos.....	68
4.4. Delimitação da Área de Estudo.....	68
4.5. Métodos Utilizados no Desenvolvimento e Execução do Experimento.....	69
4.5.1. Fundamentação Básica.....	69
4.5.2. Procedimentos Práticos.....	71
4.5.2.1. Abordagem do Modelo Atual-Roteiro Prático Si- mulado.....	71
4.5.2.2. Abordagem do Modelo Proposto.....	87
4.5.2.2.1. Objetivo e Proposições Fundamentais.....	87
4.5.2.2.2. Roteiro Prático Simulado das Informações e dos Registros Fiscais Elaborados por Processamen- to Eletrônico de Dados.....	91

CAPÍTULO 5

RESULTADOS	106
5.1. Análise e Avaliação dos Resultados.....	111
5.1.1. Informações Econômico-Fiscais (Verso da Gia).....	111
5.1.2. Registro das Operações nos Livros Fiscais Próprios.....	112
5.1.2.1. Entradas.....	112
5.1.2.2. Saídas.....	113
5.1.3. Relatório de Pré-Fiscalização Informatizado. Cru- zamento de Informações entre Contribuintes. Equipa- mento de Pesquisa: Disquete-Programa gerador do registro de:	
5.1.3.1. Entradas do Contribuinte-Destino.....	114
5.1.3.2. Saídas do Contribuinte-Origem.....	115
5.1.4. Registro de Apuração do I.C.M.S.	116
5.1.5. Demonstrativo Globalizado da GIA.....	116
5.1.6. Cálculo da Média Mensal do I.C.M.S.	117
5.1.6.1. Sobre Compras.....	117
5.1.6.2. Sobre Vendas.....	118
5.1.7. Cálculo da Apuração de Desempenho.....	118
5.1.7.1. Cálculo da Apuração do IVA e I.L.B. praticados pelo contribuinte comparados com o IVASET e I.L.B.SET.....	118
5.1.7.2. Cálculo da Estimativa de Vendas Sonegadas Ba- seadas nas Informações Econômico-Fiscais e IVASET.....	118
5.1.8. Fórmulas e Análises do I.C.M.S.	119
5.1.8.1. Fórmula de Índice de Sonageção.....	120
5.1.8.2. Fórmula da Apuração do I.C.M.S. Sonegado.....	120
5.1.9. Levantamento Fiscal.....	120

5.1.9.1. Ficha de Conclusão Fiscal Simplificada.....	120
5.1.9.2. Ficha de Conclusão Fiscal.....	121
5.1.9.3. Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal Básico por Fluxo do Disponível.....	121
5.1.9.4. Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal-Contábil por Fluxo do Disponível.....	122
CAPÍTULO 6	
CONCLUSÃO.....	124
BIBLIOGRAFIA.....	127
ANEXOS.....	145

LISTA DE QUADROS

Nº	TÍTULO	Pág.
01	Tipos de Infrações Fiscais (Sonegatórias e Regulamentares).....	15
02	Escala de Período de Entrega da GIA (Guia de Informação e Apuração do Imposto) indicativa dos dados condensados das Informações Econômico-Fiscais.....	35
03	Mapeamento da Performance Fisco-Contribuinte (Matching do Modelo Atual x Modelo Proposto).....	54
04	Atribuições do Centro de Inteligência Fiscal.....	58
05	Delegacias Regionais Tributárias.....	69

LISTA DE TABELAS

Nº	TÍTULO	Pág.
01	Evolução Histórica da Moeda Brasileira (período 1986/1994).....	16
02	Autos de Infração e Imposição de Multa lavrados no Estado de São Paulo (período de janeiro a dezembro de 1993).....	20
03	Relação Percentual Mensal da Sonegação Fiscal com o Total da Arrecadação - I.C.M.S. (período de janeiro a dezembro/93).....	21
04	Correlação da Sonegação Fiscal com a Arrecadação do I.C.M.S. - Ano 1993.....	23
05	Composição da Receita Tributária do Estado de São Paulo (período de 1990 a 1992).....	66
06	Origem e Evolução Histórica do I.C.M.S. no Estado de São Paulo.....	68
07	Informações Econômico-Fiscais : Entradas de Mercadorias - janeiro a dezembro /T1.....	73
08	Registro das Operações de Entradas no Livro Fiscal Próprio - mês de maio/T1.....	75
09	Informações Econômico-Fiscais: Saídas de Mercadorias - janeiro a dezembro/T1.....	76
10	Registro das Operações de Saídas no Livro Fiscal Próprio - mês de setembro/T1.....	78
11	Registro de Apuração do I.C.M.S. -período de 1º a 30-09-T1.....	79
12	Demonstrativo Globalizado da GIA - período de janeiro a dezembro/T1).....	80
13	Cálculo do IVA e I.L.B. praticados pelo contribuinte comparados com o IVASET e I.L.B.SET- Ano T1.....	81
14	Cálculo da Estimativa de Vendas Sonegadas Baseadas nas Informações Econômico-Fiscais e IVASET - Ano T1.....	81

LISTA DE TABELAS

Nº	TÍTULO	Pág.
15	Ficha de Conclusão Fiscal Simplificada - período 1º-01 a 31-12-T1.....	83
16	Ficha de Conclusão Fiscal - período 1º-01 a 31-12-T1.....	84
17	Balanço Patrimonial encerrado em 31-12-T1.....	86
18	Demonstração do Resultado do Exercício - período 1º-01 a 31-12-T1.....	86
19	Informações Econômico-Fiscais: Entradas de Mercadorias - janeiro a março/T2.....	93
20	Registro Informatizado das Operações de Entradas no Livro Fiscal Próprio - janeiro /T2.....	94
21	Relatório de Pré-Fiscalização Informatizada. Cruzamento de Informações entre Contribuintes Equipamento de pesquisa: Disquete - Programa Gerador do Registro de Entradas do Contribuinte - Destino - janeiro/T2.....	95
22	Informações Econômico-Fiscais : Saídas de Mercadorias - janeiro a março/T2.....	96
23	Registro Informatizado das Operações de Saídas de Mercadorias no Livro Fiscal Próprio - janeiro/T2.....	97
24	Relatório de Pré-Fiscalização Informatizada Cruzamento de Informações entre Contribuintes Equipamento de pesquisa: Disquete - Programa Gerador do Registro de Saídas do Contribuinte-Origem - janeiro/T2.....	98
25	Registro de Apuração do I.C.M.S. - período de 1º a 31-01-T2	99
26	Demonstrativo Globalizado da GIA -período de janeiro a março/T2.....	100
27	Cálculo da Média Mensal do I.C.M.S. s/ Compras - período de janeiro a março/T2.....	101

LISTA DE TABELAS

Nº	TÍTULO	Pág.
28	Cálculo da Média Mensal do I.C.M.S. s/ Vendas - período de janeiro a março/T2.....	101
29	Análise de Desempenho da Atividade período 01/03-T2.....	102
30	Elenco das Irregularidades Detectadas pelo Fisco nas Operações de Saídas de Mercadorias - janeiro/T2.....	103
31	Fórmulas e Análises do I.C.M.S.....	104
32	Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal Básico por Fluxo do Disponível - período de 1º-01 a 31-12-T1.....	105
33	Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal-Contábil por Fluxo do Disponível - período de 1º-01 a 31-12-T1.....	105
34	Posicionamento da Síntese dos Resultados Obtidos da Aplicação dos Roteiros Práticos Simulados da Relação Fisco-Contribuinte do Modelo Atual e do Modelo Proposto.....	107

LISTA DE FIGURAS

Nº	TÍTULO	Pág.
01	Ordens de Fiscalização executadas no ano de 1993.....	48
02	Fluxograma das Obrigações/Atividades Fiscais (Modelo Atual).....	55
03	Fluxograma das Obrigações/Atividades Fiscais (Modelo Proposto).....	56

LISTA DE ANEXOS

OR- DEM	TÍTULO	Pág.
A	Texto Legal dos Artigos 54, 84, 97, 100, 114, 117, 175, 176, 193, 206, 223, 459, 574 e 592 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 33.118 de 14-03-91....	146
B	Das Infrações e das Penalidades - Art. 592.....	153
C	Lei Federal nº 4.729, de 14-07-65 (D.O.U. de 19-07-65) - vigência a partir de 17-09-65.....	164
D	Lei Federal nº 8.137, de 27-12-90 (D.O.U. de 28-12-90) - Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.....	166
E	Artigos 1º, 2º, 3º, 6º e 7º da Lei 6.267, de 15-12-88, que Dispõe sobre o Regime Tributário da Microempresa.....	169
F	Portaria CAT nº 31, de 20-06-88. Dispõe sobre Regime Sumário de Apuração do Imposto a Recolher por Microempresa.....	171
G	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - RICMS - a que se refere o Decreto nº 33.118, de 14-03-91.....	173
H	Código de Atividade Econômica - Tabela I do Anexo VII - Relações de Atividades.....	177
I	Código Fiscal de Operações e Prestações - Tabela I do Anexo VIII - Das Entradas de Mercadorias e Bens ou Aquisição de Serviços.....	
J	Código Fiscal de Operações e Prestações - Tabela II do Anexo VIII - Das Saídas de Mercadorias e Bens ou Prestações de Serviços.....	181

LISTA DE APÊNDICES

Nº	TÍTULO
I	Valor da UFESP MÉDIA (meses de Janeiro a Dezembro de 1993)
II	Pesquisa Acadêmica - Questionário - Contribuinte
III	Grade de Frequências com Porcentagens das Respostas da Pesquisa Acadêmica - Apêndice II
IV	Tratamento dos Principais Livros Fiscais usuais no campo do I.C.M.S

RESUMO

Atualmente, a aplicação dos procedimentos de fiscalização adotada pelo Estado, tem sido incapaz de analisar, de forma instantânea ou por cruzamentos e conferência de informações, a veracidade da documentação fiscal gerada pelas operações entre contribuintes.

Observa-se que há um crescimento, em escala geométrica, do fluxo das operações fiscais praticadas pelos contribuintes, enquanto que a ação do aparelho fiscalizador, ainda desinformatizado, cresce em escala aritmética.

É possível que tendo o conhecimento dessa situação deficiente do aparelho fiscalizador, os contribuintes não hesitam na prática da sonegação, através de golpes conhecidos como "espelhamento", "calçamento", "empresas fantasmas", entre outros, o que traz inúmeros prejuízos para a sociedade.

Informações da Diretoria Executiva da Administração Tributária - DEAT, revelam que em 1993, no Estado de São Paulo, a fiscalização conseguiu detectar a sonegação de I.C.M.S. correspondente a 74.805.555 UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo), o que corresponde, a nível de janeiro de 1995, cerca de R\$ 441 milhões.

A preocupação de se oferecer um mecanismo capaz de melhorar a eficiência do sistema de fiscalização, é que motivou a realização deste trabalho, cujos principais objetivos, são: possibilitar a modernização e o aprimoramento do fisco no Estado de São Paulo viabilizando o combate da sonegação fiscal e incrementar a arrecadação do I.C.M.S..

Através de simulação prática, foi desenvolvido um modelo, que requer uma série de modificações na relação fisco-contribuinte. Uma delas é a obrigatoriedade da entrega mensal, pelo contribuinte de I.C.M.S., de disquetes com as operações de entradas e saídas, de guias de informações econômico-fiscais e apuração do imposto.

Comparando-se o modelo atual e o proposto, verifica-se que, seguramente, haverá redução da sonegação fiscal, o que possibilitará o incremento da arrecadação do I.C.M.S., que é a principal contribuição deste trabalho.

"ABSTRACT"

Now adays the checking procedure adopted by the government has been unable to conduct an immediate analisis or cross informations about the veracity of fiscal documents generated by the contributing operations.

We can note that it has increased in a geometrical scale, while the fiscal action grows in a arithmetic scale.

It's possible that by the knowledge of this deficiency situation on the part of the fiscal system, the tax will not hesitate to refuse to pay the taxes, through unusual ways known as "espelhamento", "calçamento", "ghost enterprises", among other procedures which cause serious damages to society.

Tributary Executive Manager Directory - DEAT informations, shows that in 1993, in São Paulo State, Fiscalization was able to detect I.C.M.S. tax evasion about 74.805.555 UFESPs (Fiscal Unit of São Paulo State), that correspond to R\$ 441.000.000,00 in january, 1995.

The intention of offering way os improving the fiscal system, cause us to elaborate this paper make, with the following main goals: to possible the modernization and the improvement of tributary-fiscalization in São Paulo State in arder to avoid the tax evasion and to increase I.C.M.S. revenues through taxes.

By means of a simulated action it has been developed a model that asks for several changes between fiscal and contributing relationship.

One of them is to oblige the monthly delivery of I.C.M.S. by the tax payer, through flexible discs, with in put and out put operations, and by economics-fiscal informations as well as taxes.

By comparing the present model with the proposed one, it is possible to verify that certainly it will have a tax evasion reduction, which may increase the amount of I.C.M.S., which is our main propesal in this work.

INTRODUÇÃO

O estreito relacionamento que tenho mantido no campo docente e profissional nos estudos ligados à área contábil e assuntos fiscais há muito tempo, teve seu coroamento mais recentemente com a minha realização do curso de doutorado em contabilidade, concomitantemente, com o meu ingresso na carreira de Agente Fiscal de Rendas na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

A par disso, vivenciei nesses quatro últimos anos a relação fisco-contribuinte e este cenário me confirmou a implacável incidência da sonegação do I.C.M.S.

Tendo em vista a minha participação ativa em trabalhos e estudos fiscais, passei há algum tempo, a interessar-me pelo assunto, motivo pelo qual decidi pela escolha e desenvolvimento do presente trabalho.

O tema abordado, Contribuição ao Estudo da Estruturação do Roteiro de Execução da Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do I.C.M.S. no Estado de São Paulo (Ensaio de abordagem dos procedimentos de combate à sonegação), tem por objetivo contribuir para a modernização da administração tributária da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do nosso Estado, dotando-a de eficientes instrumentos e técnicas de controle, para tomadas de decisões capazes de neutralizar o mal da sonegação.

Justifica-se a escolha deste assunto, tendo em vista que, o atual estágio de aplicação dos procedimentos de fiscalização adotado pela área tributária do Estado, é incapaz de fiscalizar de forma instantânea ou por cruzamentos e checagem de dados, a veracidade da documentação fiscal gerada pelas operações entre contribuintes.

O que se nota é que a rapidez com que se realiza o fluxo das operações administrativas e fiscais praticadas pelos contribuintes, cresce numa proporção de ordem geométrica, ao passo que a ação do fisco no sistema atual, desinformatizada no que tange ao alcance e à disponibilidade de registros fiscais, cresce em ordem aritmética.

O real conhecimento por parte dos contribuintes do I.C.M.S., dessa deficiência apresentada pelo fisco, tem motivado os mesmos a praticar de forma contumaz a sonegação desse tributo.

Dados da DEAT (Diretoria Executiva da Administração Tributária) provam que apenas em 1993 em nosso Estado, houve a sonegação de I.C.M.S., correspondente a 74.805.555 UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

Esse número é apenas uma mostra da sonegação fiscal detectada nos trabalhos e ações fiscais apurados pelo fisco paulista. A rigor, a sua ocorrência é relevante e constante, e é sabido que ela é de difícil mensuração. Porém, a máquina fiscalizadora do Estado é potencialmente suscetível de inverter essa situação.

É de se levar em consideração que a constância da sonegação é atribuída sobretudo à elevada incidência da carga tributária existente no Brasil, que soma hoje cerca de 54 tributos.

Neste contexto, a importância do estudo deste trabalho terá certamente uma contribuição decisiva para:

1 - o fortalecimento , a modernização e o aprimoramento do fisco paulista, posicionando-o com técnicas e procedimentos eficazes de primeiro mundo no combate à sonegação ;

2 - o incremento de arrecadação do I.C.M.S. ;

3 - trazer subsídios para os demais Estados da Federação, para a adoção dessa sistemática, via SINIEF (Serviço Nacional de Informações Econômico-Fiscais);

4 - preencher lacunas de obras e trabalhos de produção científica na área fiscal, muito solicitados por pesquisadores e profissionais do setor;

5 - dar maior ênfase ao tratamento e estudos abrangidos no campo do Direito Tributário, área esta considerada por PUGLIESE (1) como a parte mais importante do Direito Financeiro, que tem por objeto o estudo de todas as relações jurídicas, ativas e passivas, que emanam do fenômeno do imposto. Já TROTABAS (2), destaca:

"Le droit fiscal, c'est la branche du droit public que règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice."

6 - fornecer subsídios para estudantes acadêmicos da área contábil, tributária e informática, aos estudiosos da área fiscal e sobremaneira aos governantes e parlamentares estaduais e federais para reflexão ao ordenamento e definição da reforma fiscal e tributária tão almejados pelo povo

(1) Mário PUGLIESE, *Instituciones de Derecho Financiero*, p. 18.

(2) Louis TROTABAS, *Précis de Science et Législation Financières*, p. 267.

brasileiro.

Entendemos que este trabalho apresenta acima de tudo uma contribuição concreta para a solução da erradicação da sonegação, e em decorrência disso, incremento na arrecadação do I.C.M.S., e sobretudo a geração de melhor transparência nas demonstrações financeiras das empresas.

O trabalho está estruturado em seis capítulos, além desta introdução, de dez anexos (A a J) e quatro apêndices (I a IV) que complementam a sua fundamentação.

No primeiro capítulo, é abordada a Sonegação, onde se busca enfatizar a sua conceituação, tipologia, histórico e demais fatores qualificativos da evasão fiscal.

No segundo capítulo, é dada ênfase à revisão das principais medidas aplicadas ao combate à sonegação fiscal, destacando-se as Operações Alerta e Consenso, campanhas de conscientização a consumidores, entre outros. No terceiro capítulo, é delineada a proposta de combate à sonegação fiscal, cuja tônica é a obrigatoriedade por parte dos contribuintes, de efetuarem registros das operações de entradas e saídas em disquetes com programa-padrão fornecido pela Secretaria da Fazenda.

A par disso, é proposta a criação do Centro de Inteligência Fiscal (CIFIS), com a finalidade precípua de implementar política de análise, avaliação e pré-fiscalização dos registros informatizados.

No quarto capítulo, é abordado como material, "o imposto" como peça basilar da ocorrência da sonegação. Como métodos, são desenvolvidos experimentos baseados em jogos simuladores, refletindo o modelo atual aplicado pelo fisco bem como o modelo proposto, onde se buscam, com a influência da contabilidade e da informática, dimensionar e difundir as bases operacionais para combater decisivamente a sonegação fiscal.

Já o quinto capítulo é reservado à análise e avaliação dos resultados obtidos no capítulo anterior, tendo em vista fundamentar, no sexto capítulo, a conclusão deste trabalho.

CAPÍTULO 1

SONEGAÇÃO

1.1 - O QUE É SONEGAÇÃO

Segundo HOLANDA (1), *"sonegação é o ato ou efeito de sonegar"*. Este estudioso literato conceitua sonegar como sendo ocultar com fraude, deixar de pagar.

Para GOMES, sonegar é:

" Não relacionar, não mencionar na descrição do inventário, no manifesto, ou em qualquer ato em que a lei manda relacionar ou mencionar. Dizer que não tem, tendo; não dizer que possui, possuindo. Enten-

(1) Aurélio Buarque de HOLANDA Ferreira, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, p.1.611.

de-se por tal intenção de fraudar o fisco ou burlar a lei". (2)

Um conceito de sonegação que já se consagrou em inúmeras obras e em compêndios de legislação fiscal e tributária é aquele emanado da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, que assim se expressa textualmente (3):

"Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."

Duas obras que merecem destaques na abordagem desse conceito são, respectivamente, "Crime de Sonegação Fiscal" escrita por ROSSI (4) destacado pelo Decreto nº 56.791, de 26 de agosto de 1965 (5) e o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (6).

1.2 - TIPOS DE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

O conceito de ilícito tributário é mais amplo que o da sonegação. Aquele abrange este. Constituem ilícitos tributários desde simples infrações administrativas até aquelas tipificadas como crimes tributários.

Alguns ilícitos tributários ensejam a aplicação de apenas uma sanção administrativa (ex.: contribuinte do I.C.M.S. recebe uma nota fiscal, porém deixa de escriturá-la no livro fiscal próprio); outros além de se sujeitarem a uma sanção administrativa, incidem, também, na lei penal (ex."es-

(2) Luiz Souza GOMES, *Dicionário Econômico e Financeiro*, p. 216.

(3) Lei 4.502/64- Dispõe sobre o imposto de consumo... - art. 71.

(4) Angelo Rafael ROSSI, *Crime de Sonegação Fiscal*, pp.25/26.

(5) Aprova o Regulamento do Imposto de Consumo - art. 115.

(6) Aprovado pelo Decreto nº 87.981 de 23-12-82 - art. 354.

pelhamento" de uma nota fiscal, ou seja a via do destinatário diferente da via do remetente); por fim, existem ilícitos tributários que só incidem na lei penal (ex.: funcionário que exige imposto que sabe ser indevido, o que é conhecido por excesso de exação).

O ilícito tributário é uma das espécies de evasão, a qual pode ser assim classificada:

1.2.1 -Classificação da evasão fiscal segundo a conduta do agente:⁽⁷⁾

(7) Antonio Roberto SAMPAIO DÓRIA, *Elisão e Evasão Fiscal*, p.15.

Entende-se por evasão fiscal toda e qualquer **OMISSÃO** ou **AÇÃO** tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

A **evasão omissiva**, ocorre quando, intencionalmente ou não, por omissão, se pretende evitar, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

Evasão omissiva imprópria ocorre quando os meios empregados são, normalmente, lícitos ou inócuos.

A **evasão omissiva imprópria por abstenção** ocorre quando o contribuinte exclui-se, conscientemente, de uma realidade econômica e, portanto, do fato gerador. Ex.: deixar de importar mercadorias demasiadamente gravadas com direitos alfandegários.

A **evasão omissiva imprópria por transferência do ônus fiscal** ocorre quando o contribuinte transfere legalmente para outrem o ônus fiscal de uma determinada operação. Ex.: "diferimento" de I.C.M.S.

A **evasão omissiva por inação** ocorre quando o contribuinte deixa de praticar um ato exigido em lei. Ex.: falta de registro de uma operação de venda no livro fiscal próprio. Será intencional quando o contribuinte de forma consciente e voluntária não salda, no prazo e formas determinadas, suas obrigações já ocorridas ou deixa de fornecer elementos às autoridades fiscais para que estas procedam ao lançamento cabível. Este é o caso típico de **SONEGAÇÃO**.

A **evasão comissiva** é sempre **intencional** e ocorre quando, por ação, se pretende evitar, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

A **evasão comissiva ilícita** ocorre quando, por meios ilícitos, o contribuinte procura alcançar os objetivos acima mencionados. Esse caso é denominado de **FRAUDE**.

Fraude propriamente dita é a evasão produzida por meios ilícitos, de tributos efetivamente devidos. Ex.: nota fiscal "espelhada", ou seja, quando a primeira via é diferente da via fixa.

Simulação fiscal é a evasão produzida por meios aparentemente lícitos de tributos efetivamente devidos. Constitui-se, portanto, de declaração enganosa, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Simulação fiscal absoluta ocorre quando não se pretende nenhuma transação, fingindo-se, entretanto, uma situação de realização. Ex.: compra simulada de nota "fria".

Simulação fiscal relativa ocorre quando se faz constar transação diferente da efetivamente pactuada. Ex.: venda acobertada por remessa para industrialização.

Conluio fiscal é a evasão que ocorre por meio de ajuste doloso de duas ou mais pessoas.

A evasão comissiva lícita ou elisão é a evasão em que o contribuinte, para produzir o seu efeito, busca, sempre por meios lícitos, formas de exteriorização do resultado econômico, dentre as alternativas que a lei lhe oferece, prevendo para atividades econômicas análogas, regimes tributários diferentes, de modo a evitar a ocorrência do fato gerador.

A evasão comissiva lícita ou elisão induzida pela lei ou imprópria é aquela em que, por razões extrafiscais, é permitida ou induzida a prática de negócios tributados com benevolência ou com redução, ou com exclusão da incidência do tributo. Exs.: deduções cedulares e investimentos incentivados.

A evasão comissiva lícita ou elisão resultante de lacunas da lei é a evasão oriunda de falhas e lacunas deixadas inconscientemente, pelo legislador, no sistema tributário, por onde escapam à

tributação determinados fatos. Ex.: locação de um bem (não incidência de I.C.M.S.), ao invés de vendê-la (sujeita à tributação).

As evasões imprópria e elisão não constituem infrações. As evasões que realmente importam para o direito tributário são denominadas infrações fiscais.

1.2.2 - Classificação das Infrações Fiscais segundo a natureza e o grau de culpabilidade: (8)

Quanto à sua natureza (9), as infrações fiscais são:

1) **SUBSTANCIAIS** - quando se referem ao descumprimento de uma obrigação principal, isto é, quando atingem o **poder de tributar** do Estado.

(8) e (9) Ruy Barbosa NOGUEIRA, Curso de Direito Tributário, pp. 198/204.

2) **FORMAIS** - quando se referem ao descumprimento de uma obrigação acessória, isto é, quando atingem o poder regulamentar do Estado.

Quanto ao grau de culpabilidade (10), as infrações fiscais são:

1) **OBJETIVAS**- quando o agente, mesmo involuntariamente, comete uma infração e é punido. Este conceito tem valor meramente didático, já que o moderno ordenamento jurídico repele a chamada "culpa objetiva".

2) **SUBJETIVAS** - quando, para uma ocorrência, é necessária a presença da culpa ou dolo do agente. Daí, temos as infrações **culposas**, decorrentes de negligência, imprudência ou imperícia do agente, e as infrações **dolosas**, quando o agente age, premeditadamente, no sentido de obter resultado almejado ou de assumir o risco. Classificam-se como infrações dolosas a sonegação, a fraude e o conluio.

As figuras culposas imprudência, negligência e imperícia, possuem contornos nítidos no âmbito do direito penal e civil. Ao contrário, no campo do direito tributário, existem casos em que as três se confundem. Geralmente, as infrações fiscais culposas ocorrem por negligência do agente, sendo raros os casos de imprudência e imperícia.

Como infrações dolosas mais típicas previstas na legislação, além da sonegação, conceituada anteriormente, temos as figuras da fraude e do conluio.

Como se vê no conceito de sonegação inserido no tópico 1, ela visa **esconder** o fato gerador já ocorrido. Na verdade, o que se sonega é o **conhecimento** da realização do fato gerador.

"Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir

(10) Ruy Barbosa NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, p. 198 a 200

ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento." (11)

Como se vê, a fraude visa escamotear o pagamento do imposto devido, reduzindo-o, evitando-o ou retardando-o. Se a sonegação visa esconder a realização do fato gerador da obrigação principal, a fraude visa impedir, reduzir ou retardar o pagamento do imposto devido, portanto, já lançado.

Conluio - *"é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude."* (12)

Portanto, se duas ou mais pessoas se mancomunam para a prática da sonegação ou da fraude, surge então a figura do conluio.

A sonegação fiscal que resulta em decréscimo da receita pública do Estado de São Paulo ocorre pela falta de pagamento, parcial ou total, notadamente dos tributos de sua competência que de conformidade com o artigo 165 da Constituição do Estado de São Paulo de 1989 são:

- a) I.C.M.S. (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços);
- b) I.P.V.A. (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores);
- c) I.T.B.D. (Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens e Direitos) e
- d) AIR (Adicional de Imposto de Renda).

Este trabalho está direcionado para o primeiro caso, tendo em vista que ele é responsável por cerca de 95% da somatória de todos aque-

(11) Angelo Rafael ROSSI, *Crime de Sonegação Fiscal*; pp. 25/26.

(12) Decreto nº 56.791/65, artigo 117.

les tributos.

Uma vez detectada uma irregularidade fiscal contra um contribuinte, via de regra, são imputados no AIIM (Auto de Infração e Imposição de Multa) e no D.D.F. (Demonstrativo de Débito Fiscal) além do imposto devido, os acréscimos legais tais como a correção monetária, juros de mora e a multa.

A esse composto formado pelo imposto, multa e acréscimos legais dá-se o nome de crédito tributário, na acepção fiscal.

Esse crédito tributário que se origina das infrações praticadas pelo contribuinte em função das múltiplas irregularidades que podem ser apontadas pelo fisco, se enquadra em oito tipologias infracionais descritas no quadro 01.

Vale lembrar que GIANNINI, (13) destaca em sua obra que a diferença entre tributos e multas fiscais é que estas, muito embora se traduzam numa vantagem econômica para o Estado, não são preordenadas à obtenção de recursos financeiros, visando, exclusivamente infligir um sacrifício ao transgressor da lei.

(13) Achile Donato GIANNINI. *Instituzioni di Diritto Tributario*, p. 76.

**QUADRO 01 - TIPOS DE INFRAÇÕES FISCAIS
(SONEGATÓRIAS E REGULAMENTARES)**

-
- I - Infrações Relativas ao Pagamento do Imposto
 - II - Infrações Relativas ao Crédito do Imposto
 - III - Infrações Relativas à Documentação Fiscal em Entrega, Remessa, Transporte, Recebimento, Estocagem ou Depósito de Mercadorias ou, ainda, quando couber, em Prestação de Serviço
 - IV - Infrações Relativas a Documentos Fiscais e Impressos Fiscais
 - V - Infrações Relativas a Livros Fiscais e Registros Magnéticos
 - VI - Infrações Relativas à Inscrição no Cadastro de Contribuintes, à alteração Cadastral e a outras informações
 - VII - Infrações Relativas à Apresentação de Informação Econômico-Fiscal e à Guia de Recolhimento do Imposto
 - VIII - Outras Infrações
-

Fonte: Art. 592 do RICMS (Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços), aprovado pelo Decreto 33.118, de 14-03-91

O valor do crédito tributário é apurado tomando-se por base a data da ocorrência da infração constatada, limitada pelo artigo 193 do RICMS/91 (14), convertendo-se a moeda vigente (tabela 01) em quantidade de UFESP (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo) (15) e atualizável tanto na data da notificação do Auto de Infração como na data do pagamento e/ou parcelamento do débito fiscal.

**TABELA 01 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA MOEDA BRASILEIRA
PERÍODO 1986/1994**

Denominação	Sigla	Vigência (a partir de)	Base Legal
Cruzado	Cz\$	28-02-86	Decreto Lei 2.284/86
Cruzado Novo	NCz\$	16-01-89	Lei Federal 7.730/89
Cruzeiro	Cr\$	16-03-90	Lei Federal 8.024/90
Cruzeiro Real	CR\$	1º-08-93	Lei Federal 8.697/93
Real	R\$	1º-07-94	Lei Federal 8.880/94

No que concerne à multa, esse ônus transferido para o infrator representa uma penalidade cabível à infração praticada que pode ser classificada da seguinte forma:

1) Multa Sonegatória: é a penalidade atrelada ao imposto sonegado;

2) Multa Regulamentar: é a penalidade exigida em função da ocorrência de determinadas infrações, não havendo neste caso, relação de forma direta do imposto sonegado pelo contribuinte.

(14) Vide Anexo A

(15) Criada pelo art. 113 da Lei 6.374/89, de 1º-03-89. A partir de 1º-10-89, pelo Decreto 30.524/89 foi instituída a UFESP diária. Através do artigo 1º do Decreto 32.951, de 05-02-91 e da Resolução S.F. 14/91 a atualização da UFESP passou a ser considerada pela variação do I.P.C. aferido pela FIPE. Semanalmente, através de Comunicados a DIPLAT (Diretoria de Planejamento da Administração Tributária) divulga os valores da UFESP que terão validade para os dias indicados (Boletim Tributário - Série A).

Na fiscalização direta do I.C.M.S. os principais tipos de sonegação constatados são:

- a) venda no balcão sem nota fiscal;
- b) contribuinte ou estabelecimento não inscrito na repartição fiscal;
- c) vendas sem notas fiscais, constatadas por controles paralelos;
- d) irregularidades relativas aos talonários:
 - d.1) talonários com numeração em duplicidade;
 - d.2) espelhamento de notas fiscais, ou seja, a 1a. via, em poder do destinatário, possui valor diferente da via fixa do talonário do remetente;
 - d.3) calçamento de notas fiscais, isto é, a 1a. via não exigida pelo destinatário é cancelada pelo remetente, a qual possui valor diferente da via fixa;
 - d.4) falta de dados da gráfica e A.I.D.F (Autorização de Impressão de Documentos Fiscais);
 - d.5) subfaturamento, ou seja, valor da operação inferior ao valor real ;
 - d.6) mercadorias adquiridas sem documentação fiscal;
 - d.7) reutilização de documentos fiscais;
 - d.8) falta de escrituração dos documentos fiscais de entradas;
 - d.9) máquina registradora ou terminal P.D.V. (Ponto de Venda) irregular;
 - d.10) notas frias (crédito indevido);
- e) carga, transporte ou descarga irregular de mercadoria;
- f) entrega de GIA (Guia de Informação e Apuração do Im-

posto) com indicação do valor do imposto a recolher em importância inferior ao escriturado no livro fiscal destinado à operação;

g) adulteração em livros e documentos fiscais;

h) falta de pagamento do imposto apurado por meio de levantamento fiscal.

Para efeito de capitulação da multa, os vários tipos de infrações fiscais elencadas, bem como outros de natureza sonegatória e regulamentares, são tipificados de acordo com o artigo 592, incisos e alíneas do RICMS/91 (16), que qualificam as alíquotas e a base de referência das penalidades praticadas, conforme disposição elencada no **Anexo B**.

As infrações fiscais caracterizadas como sonegatórias, praticadas desde 17-09-65 até 27-12-90, são passíveis de representação de crime de sonegação fiscal (17), e aquelas praticadas após aquela data, são passíveis de representação de crime contra a ordem tributária (18).

O Livro III, Título III Das Disposições Penais do Regulamento do I.C.M.S., aprovado pelo Decreto 33.118/91, em seu artigo 596 trata dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, e assim estabelece textualmente:

"Artigo 596 - O Agente Fiscal de Rendas que tiver conhecimento de fato que possa caracterizar infração penal de natureza tributária, tal como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, conforme previsto na legislação federal pertinente, fará representação, a ser encaminhada ao Ministério Público, para início do processo judicial (Lei Federal nº 4.729/65, arts. 1º, 3º e 7º, e Lei Federal nº 8.137/90, arts. 1º a 3º e 16.

(16) Regulamento do I.C.M.S., Decreto 33.118/91 de 14-03-91, Título III - Das Disposições Penais, Capítulo I - Das Infrações - Das Penalidades, pp. 301 a 311/1.

(17) Lei Federal nº 4.729, de 14-07-65 - Destaque dos artigos 1º, 3º e 7º no **Anexo C**.

(18) Lei Federal nº 8.137, de 27-12-90 - Destaque dos arts. 1º, 2º, 3º e 16 no **Anexo D**.

1º. - *A representação será acompanhada de relatório circunstanciado sobre fato, autoria, tempo, lugar e outros elementos de convicção, bem como das principais peças do feito.*

2º - *A representação será encaminhada ao Ministério Público no prazo de até 40 (quarenta) dias contados do seu recebimento na repartição fiscal, independentemente do julgamento de 1a. instância administrativa."*

1.3 - DADOS DA SONEGAÇÃO

Conforme foi explicitado, é impossível afirmar e levantar com precisão os dados da sonegação fiscal do I.C.M.S. no Estado de São Paulo, como em qualquer outro Estado da Federação.

Esse posicionamento é confirmado pelo professor SILVA MARTINS, quando aborda o assunto em entrevista à revista Fiscal Business, destacando que:

"... a sonegação é inquantificável." (19)

Entretanto, a imprensa e pessoas ligadas às áreas tributárias apresentam, em tese, que o índice de sonegação deve ser de cinquenta por cento do valor do imposto arrecadado.

Com a finalidade de tentar expressar numericamente a sonegação fiscal do I.C.M.S. em nosso Estado, levantamentos e trabalhos fiscais realizados no período de janeiro a dezembro de 1993, detectaram os seguintes montantes e tipos de sonegação, tipificada em impostos, acréscimos e multas deles originados, e em multas regulamentares que não implicam diretamente em sonegação:

(19) Ives Gandra da SILVA MARTINS, *Fiscal Business*, entrevista, pp. 27/28.

**TABELA 02 - AUTOS DE INFRAÇÃO E DE IMPOSIÇÃO DE MULTA
LA VRADOS NO ESTADO DE SÃO PAULO NO
PERÍODO DE JANEIRO/DEZEMBRO/93**

Valores expressos em UFESP

Mês	SONEGAÇÃO				REGULAMENTAR		TOTAIS	
	Quant	I.C.M. S.	Juros	Multa	Quant	Multa	Quant	Créd. Tributário
01	3.857	3.826.416	796.363	7.121.646	1.150	1.896.699	5.007	13.641.124
02	3.403	3.130.962	589.538	5.477.506	1.109	2.544.574	4.512	11.742.580
03	4.467	3.137.007	709.111	6.008.435	1.559	2.966.564	6.026	12.821.117
04	4.476	6.946.468	1.599.177	9.650.411	1.459	3.646.686	5.935	21.842.743
05	4.938	8.509.632	2.551.133	7.756.475	1.631	2.758.054	6.569	21.575.294
06	4.444	3.687.706	492.012	3.733.756	1.383	1.442.062	5.827	9.355.535
07	5.148	14.115.060	2.155.161	15.111.668	1.492	5.173.008	6.640	36.554.897
08	4.839	8.488.793	1.278.160	9.230.619	1.601	6.462.046	6.440	25.459.618
09	3.990	5.619.717	1.146.117	8.113.928	1.308	2.128.612	5.298	17.008.374
10	3.419	7.068.332	1.641.069	7.476.373	1.020	4.233.301	4.439	20.419.075
11	3.550	5.390.145	1.248.951	8.844.961	1.041	1.981.096	4.591	17.465.153
12	3.347	4.885.317	887.452	5.657.837	913	2.425.390	4.260	13.855.996
TOTAIS	49.878	74.805.555	15.094.244	94.183.615	15.666	37.658.092	65.544	221.741.506

FONTE: Adaptado dos Relatórios Mensais - Resultados do Trabalho Fiscal - DEAT (Diretoria Executiva da Administração Tributária/1993)

**TABELA 03 - RELAÇÃO PERCENTUAL MENSAL DA SONEGAÇÃO
FISCAL COM O TOTAL DA ARRECADAÇÃO
I.C.M.S. - JANEIRO A DEZEMBRO/93**

Mês	- A - SONEGAÇÃO FISCAL - I.C.M.S.			- B - ARRECADAÇÃO DO I.C.M.S. (22) Em CR\$ 1.000	- C - % A3/B
	A 1 TOTAL UFESP (tabela 02)	A 2 UFESP MÉDIA (20)	A 3 = (A1 x A2) Em (21) CR\$ 1.000		
01	3.826.416	Cr\$ 76.060,55	CR\$ 291.039	CR\$ 11.559.306	3%
02	3.130.962	Cr\$ 96.914,49	CR\$ 303.436	CR\$ 11.880.099	3%
03	3.137.007	Cr\$ 122.719,96	CR\$ 384.973	CR\$ 18.904.890	2%
04	6.946.468	Cr\$ 154.524,98	CR\$ 1.073.403	CR\$ 24.523.426	4%
05	8.509.632	Cr\$ 197.326,44	CR\$ 1.679.175	CR\$ 29.660.755	6%
06	3.687.706	Cr\$ 251.953,56	CR\$ 929.131	CR\$ 38.982.512	2%
07	14.115.060	Cr\$ 327.913,88	CR\$ 4.628.524	CR\$ 53.814.410	9%
08	8.488.793	CR\$ 426,08	CR\$ 3.616.905	CR\$ 70.705.087	5%
09	5.619.717	CR\$ 563,60	CR\$ 3.167.273	CR\$ 96.849.626	3%
10	7.068.332	CR\$ 752,42	CR\$ 5.318.354	CR\$ 129.415.983	4%
11	5.390.145	CR\$ 1.027,61	CR\$ 5.538.967	CR\$ 177.877.573	3%
12	4.885.317	CR\$ 1.406,05	CR\$ 6.869.000	CR\$ 246.778.434	3%
TOTAIS	74.805.555	—	CR\$ 33.800.180	CR\$ 910.952.101	4%

(20) Apuração conforme detalhamento inserido no Apêndice I.

(21) Valores de janeiro a julho/93 convertidos de cruzeiros para cruzeiros reais conforme Lei Federal nº 8.697, de 1º-08-93.

(22) Arrecadação mensal do I.C.M.S.. Fonte: CAT-DEAT da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda.

Durante o ano de 1993, foram lavrados 65.544 AIIMs, totalizando um crédito tributário de 221.741.506 UFESPs. Desse montante, 15.666 AIIMs representam infrações regulamentares sem tipificar, contudo, sonegação fiscal.

Já os 49.878 AIIMs apontam infrações relativas ao pagamento do imposto, representando a cifra de 74.805.555 UFESPs, consubstanciando-se essa somatória em autêntica ocorrência de sonegação fiscal.

Atrelado a esse evento, pesam sobre os contribuintes infratores, 15.094.244 UFESPs de juros e 94.183.615 UFESPs, a título de multa.

A tabela 03 evidencia a relação percentual mensal da sonegação fiscal com o total da arrecadação do I.C.M.S., no período de janeiro a dezembro de 1993, cuja média representou cerca de quatro por cento.

Há de se levar em consideração que esse relacionamento é um informe genérico do problema em questão, pois a quantidade da sonegação fiscal do I.C.M.S. detectada conforme tabela 01, abrange AIIMs lavrados contra cerca de 50.000 contribuintes inscritos e em atividade, enquanto que a arrecadação do I.C.M.S. - item B da tabela 02 é representada pela média anual de 1993 de cerca de 700.000 contribuintes.

Com a finalidade de mostrar um perfeito correlacionamento entre a sonegação fiscal e a arrecadação do I.C.M.S. num mesmo patamar numérico elaborou-se a tabela 04, a seguir:

**TABELA 04 - CORRELAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL COM A
ARRECADAÇÃO DO I.C.M.S. - ANO 1993**

Item	Descrição	Em CR\$ 1.000	Quantidade
A	Total da arrecadação do I.C.M.S. - tabela 03 - item B	910.952.101	--
B	Média anual de contribuintes em atividades em 1993	--	700.000
C	Arrecadação média por contribuintes (A/B)	1.301	--
D	Total AlIMs/contribuintes atuados - tabela 02	--	49.878
E	Arrecadação média estimada dos contribuintes atuados (D x C)	64.891.278	--
F	Sonegação Fiscal de D - tabela 03 - item A3	33.800.180	--
G	Relação F/E (ÍNDICE DE SONEGAÇÃO) (23)	0,52	--

A tabela 04 revela através do item "G" que a relação "F/E", ou seja, índice de sonegação naquele período é de 0,52, o que vale dizer que, para cada CR\$ 1,00 arrecadado em média CR\$ 0,52 foram sonegados.

Dadas as circunstâncias atuais da máquina fiscalizadora do Estado, limitada quase que exclusivamente a trabalhos de campo dos Agentes Fiscais de Rendas, diante do crescente número de contribuintes inscritos e em operação, há de se reconhecer que a sonegação apontada é indício ou indicador do termômetro de um fluxo expressivo da evasão fiscal, que merece, continuamente, atenção especial do governo.

Com o intuito de estabelecer um liame entre a sonegação constatada na tabela 01 e o comportamento médio dos contribuintes do I.C.M.S. acerca desta problemática e de demais fatores fiscais e tributários a eles inerentes foi realizada uma pesquisa acadêmica nos meses de abril e maio de 1994, na cidade sede da 7a. Delegacia Regional Tributária.

Essa pesquisa abrangeu cem contribuintes distribuídos nas seguintes atividades econômicas: indústria, comércio atacadista e varejis-

(23) Consulta efetuada junto ao órgão competente revelou a inexistência da sonegação do I.C.M.S. (tabela 02) por tipo de atividade econômica o que impossibilitou a apuração do índice da sonegação por atividade econômica e por porte da empresa. Esse dado seria muito importante para o direcionamento da fiscalização. A expectativa é que isso deva ocorrer em trabalhos futuros.

ta, prestação de serviço e produtor rural, de pequeno, médio e grande porte. Levou-se em consideração, o regime de apuração do imposto, onde se enquadra a microempresa. (24)

Tendo em vista o número expressivo de contribuintes inscritos nos 625 municípios (25) no Estado de São Paulo, distribuídos nas atividades econômicas elencadas conforme **Anexo H**, procurou-se com essa pesquisa dimensionar uma amostragem do universo dos contribuintes do I.C.M.S..

A aplicação dessa pesquisa baseou-se num questionário composto por dezesseis quesitos (26) relacionados a assuntos fiscais e, selecionados a partir da priorização deste trabalho, abordando I.C.M.S., sonegação, reforma fiscal e tributária, etc.

Essa pesquisa teve pleno êxito uma vez que não se exigiu dos contribuintes sob nenhuma forma ou pretexto suas identificações, excetuado o ramo em que atuam. As respostas foram processadas via correio, sem identificação dos remetentes, cujo retorno alcançou cerca de 55% dos formulários distribuídos.

A opinião da maioria (representando o comportamento médio dos contribuintes) revelada naquela pesquisa (27) apontou o seguinte:

- questão 02** 74% responderam que as causas que motivam um contribuinte a praticar a sonegação do I.C.M.S. é a **elevada carga tributária** existente no Brasil.
- questão 03** 80% responderam que para se combater sonegação fiscal é necessário realizar a **reforma fiscal e tributária**.

(24) Vide **Anexo E**, Lei 6.267, de 15-12-88, art. 1º, parágrafo único, art. 2º incisos I a V, parágrafos 1º ao 4º que tratam da Isenção e Definição de Microempresa, art. 3º, que versa sobre as Vedações, arts. 6º e 7º que tratam da Suspensão da Isenção e da Perda da Qualidade de Microempresa, e **Anexo F** Portaria CAT nº 31, de 20-06-88, que dispõe sobre o Regime Sumário de Apuração do Imposto a Recolher por Microempresa.

(25) Dado extraído do Anexo ao Comunicado CAT/A.P.T.-G.S. nº 08, de 29-04-94, D.O.E. pp. 22/24.

(26) Questionário - contribuinte. Pesquisa Acadêmica inserida no **Apêndice II**.

(27) Vide Grade de Frequências com Porcentagens das Respostas no **Apêndice III**

- questão 04** 56% afirmaram que quem efetivamente paga o I.C.M.S. é tanto o **empresário**, como o **consumidor** ou **usuário final**.
- questão 05** 47% responderam que o setor que arca com ônus maior relativamente ao I.C.M.S. é a **indústria**.
- questão 06** 45% dos contribuintes pesquisados responderam que quem mais sonega o I.C.M.S. é o **comércio varejista**.
- questão 07** 36% afirmaram no questionário que a alíquota justa do I.C.M.S. para que o Estado possa atender seus fins específicos é **5%**.
- questão 08** 51% responderam que a reforma fiscal e tributária ainda não ocorreu por causa da **falta de interesse dos Deputados e Senadores**.
- questão 09** 56% dos contribuintes entrevistados, via questionário, responderam que quando ocorrer a reforma fiscal e tributária, a sonegação do I.C.M.S. **tende a diminuir de intensidade**.
- questão 10** 42% dos contribuintes pesquisados informaram que, para cada CR\$ 1,00 arrecadado, a proporção do I.C.M.S. sonegado é **inquantificável**.
- questão 11** 64% dos contribuintes responderam que, para tornar desinteressante a sonegação do I.C.M.S., deveria **baixar a alíquota do I.C.M.S.**
- questão 12** 37% responderam que a melhor forma e a mais usual prática da sonegação do I.C.M.S. é **vender sem documentação fiscal**.
- questão 13** 64% dos contribuintes opinaram que ao invés de manter a sistemática atual do I.C.M.S., ela deve ser substituída pelo **imposto único**.

- questão 14** 71% dos contribuintes opinaram que o nível de consciência do consumidor, em relação ao fato de que o I.C.M.S. está embutido no preço das mercadorias e de alguns serviços, **é baixo (menos de 30% dos dos consumidores sabem disso).**
- questão 15** 49% dos entrevistados opinaram que o motivo do consumidor não exigir nota fiscal decorre **conjuntamente do fato:**
- a) de não ter consciência de estar pagando o I.C.M.S. no preço da mercadoria ou do serviço ;
 - b) de achar que o Governo não aplica bem o imposto arrecadado; e
 - c) de achar que a exigência da nota fiscal não lhe traz vantagem alguma.
- questão 16** 33% dos contribuintes opinaram que o tributo que apresenta maior dificuldade de acompanhamento é o **imposto de renda**, enquanto que 31% informaram que o que apresenta maior dificuldade é o I.C.M.S.

Esta pesquisa revela e ratifica o quadro preocupante em que vivemos nos dias de hoje.

A elevada carga tributária existente, atualmente no Brasil, ainda vai perdurar por mais algum tempo, aliviada que seria pela reforma fiscal e tributária que como a própria revisão constitucional não ocorreu em 1994. Este fato é atribuído, segundo os pesquisados, ao desinteresse dos Deputados e Senadores.

SPÍNDOLA (28), auditora fiscal do tesouro nacional, em seu artigo publicado na Revista Conjuntura Econômica, assim se expressa:

"... a realização da reforma tributária, por mais urgente que possa ser, não será tarefa pacífica. Ao envelhecimento e obsolescência do sistema, somam-se as distorções na distribuição do ônus tributário e outros focos de injustiças fiscais. Esse quadro, que compromete a desobediência fiscal e exarceba a sonegação, precisa ser profundamente alterado."

(28) Lytha SPÍNDOLA. Congresso revisor e reforma tributária, pp. 20/24.

Mesmo assim, os empresários dos vários setores pesquisados revelaram o interesse da implantação do imposto único ou mesmo da diminuição da alíquota do I.C.M.S., como forma clara e cristalina de diminuir a intensidade da sonegação existente. Revelaram que a prática da sonegação é uma constante, e, acima de tudo, é inquantificável, onde impera como forma mais usual a venda sem documentação fiscal. E o que é mais preocupante, é a revelação da pesquisa que, segundo a maioria dos empresários dos vários segmentos de atividade econômica, são eles que pagam juntamente com o consumidor ou usuário final o I.C.M.S., o que é uma inverdade, pois é efetivamente o consumidor que paga este tributo. Isso demonstra que a maioria dos empresários não está preparada para exercer suas atividades, o que certamente, conduz a elevar ainda mais os desajustes da economia do País.

Em resumo, esta pesquisa trouxe dados importantes para o estudo e o desenvolvimento deste trabalho, na busca de soluções viáveis para a problemática da sonegação fiscal.

1.4 - HISTÓRICO DA SONEGAÇÃO

Embora não se registrem muitos fatos históricos sobre sonegação, não há dúvida de que sua prática se iniciou com a criação dos mais diferentes impostos em todas as civilizações conhecidas da Antiguidade.

SANTANA, (29) enfoca em seu trabalho, publicado no Jornal da AFRESP (Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo), ao abordar os tributos na Antiguidade, que em Atenas, por volta do século V a.C., era exigido dos cidadãos ricos o pagamento das liturgias correspondentes às cerimônias públicas tais como: religiosas, cívicas e espor-

(29) Sérgio Reinhardt SANTANA, *Impostos, mais impostos!* p.18.

tivas. A ênfase com que os atenienses, muitas vezes, procuravam camuflar suas riquezas para escapar desse dever imposto pelo Estado, é uma mostra patente de sonegação.

Já no Brasil, a sonegação de impostos tem suas raízes encravadas desde a época do descobrimento. Nessa época imperava a sonegação de impostos praticada pelos exploradores de ouro, que tinham que pagar à Coroa Portuguesa a quinta parte de todos os metais extraídos em seus domínios - tributo esse denominado de "quinto".

MENDES JÚNIOR, et al (30), relatam em seus trabalhos que: "*... a história do ciclo do ouro no Brasil mostrou-se agitada e conturbada e os conflitos entre os mineradores e a Coroa foram bastante freqüentes. Se, por um lado, os mineradores evitavam por todos os meios o pagamento dos impostos, ou mesmo protestavam contra o seu alto valor, a Coroa estabelecia, de tempo em tempo, mudanças no sistema de arrecadação, visando formas mais eficazes de evitar os chamados 'descaminhos do ouro'.*"

No decorrer da história e dos acontecimentos que marcaram a trajetória política, econômica, social e financeira do nosso País, sempre imperou o "jeitinho brasileiro" de deixar de pagar impostos no todo ou em parte, de tal forma que em nossos dias pratica-se escandalosamente esse vício, na calada da noite e na luz do dia, na busca incessante da vantagem para si, em detrimento dos benefícios da sociedade como um todo.

A prática da sonegação em nossos dias tem-se avolumado de tal forma que, quase diuturnamente, é manchete nos jornais editados na capital e no interior, apresentada com detalhes as armadilhas e falcaturas encetadas por empresários inescrupulosos que elaboram engenhosas negociações que objetivam lesar o fisco.

Tanto a A.P.T., (Assistência de Promoção Tributária) órgão

(30) Antonio MENDES JÚNIOR et al, *Brasil História. Texto & Consulta*, p. 238.

ligado à DIPLAT (Diretoria de Planejamento da Administração Tributária) da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, como o SINAESP (Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo), editam diariamente o "NOTICIOSO A.P.T." e o "CLIPPING SINAESP" destinados a divulgar junto ao público interno, através de simples reprodução, matérias ligadas às áreas tributária e econômica veiculadas pelos órgãos de imprensa. Tem sido observado através desses informativos que as matérias que mais se destacam são aquelas alusivas à sonegação fiscal no âmbito das três esferas governamentais. Nesse contexto, a sonegação do I.C.M.S. tem-se constituído em um grande desafio para todos nós e, em especial, ao Governo do Estado.

1.5 - DESVANTAGENS DA SONEGAÇÃO

A ocorrência incessante da sonegação fiscal que prevalece em todos os níveis da atividade humana, praticada por pessoa física ou jurídica traz, indubitavelmente, conseqüências danosas à sociedade como um todo.

Muito se tem falado em estratégias de combate à sonegação fiscal, mas sua prevalência tem se multiplicado por inoperância sobretudo dos órgãos arrecadadores dos tributos quer a nível Municipal, Estadual ou Federal, acarretando um ônus para sociedade pela diminuição dos impostos arrecadados.

As principais desvantagens da sonegação podem ser elencadas da seguinte forma:

1) Crescimento do mercado informal:

Esse tipo de atividade que se propaga aceleradamente em nosso Estado, movimenta milhões de reais mensalmente, sem contudo

contribuir com impostos para os erários públicos;(31)

2) Criação de reservas em moedas estrangeiras:

Destaque para o dólar, que segundo BETING (32), a moeda norte-americana constitui-se numa moeda de reserva de valor de pessoas e empresas.

3) Descontrole orçamentário do Estado;

4) Aumento das dívidas do Estado;

5) Estímulo à criação de empresas fantasmas e empresas inidôneas.

Estas empresas operam com o intuito de vender créditos através de "notas frias".

6) Endividamento das empresas, tipificando passivo oculto. Ex.: sonegação de impostos, convertida em autos de infração e imposição de multa, quando não pagos e tramitados em julgamento, em qualquer instância, ou reconhecidos pela empresa através de pedido de parcelamento do débito fiscal, não inscritos, ou mesmo outros, julgados procedentes até a última instância, constituem dívidas, cujo crédito tributário é corrigido diariamente pela UFESP. Via de regra, esse crédito tributário não é contabilizado no passivo.

(31) Exceção do I.P.M.F. (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) vigorou até 31-12-94, Lei Complementar nº 77, de 13-07-93. Pedro Vicente BOBBIO, Coletânea de Legislação e Jurisprudência. Legislação Federal e Marginalia, pp. 543/549.

(32) Joelmir BETING, O dólar azul, p. 21

CAPÍTULO 2

MEDIDAS ATUAIS PARA COMBATER A SONEGAÇÃO FISCAL

A Coordenação da Administração Tributária, órgão da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda através de suas diretorias de planejamento (DIPLAT) e de execução (DEAT), tem adotado medidas preventivas no combate à sonegação fiscal.

Em seu mister o fisco tem também atuado como orientador do contribuinte, no que concerne aos procedimentos corretos face às constantes mudanças da legislação tributária.

Por outro lado, o fisco desenvolve seu papel tradicional, preponderantemente, de fiscalizar as empresas com o intuito de avaliar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte. Para isso, a fiscalização dispõe de um ferramental valioso denominado "Manual de Técnicas Fiscais", que tem a finalidade de orientar o Agente Fiscal de Rendas

nos principais procedimentos a serem desenvolvidos mediante ativação de O.Fs (Ordens de Fiscalização) específicas para cada contribuinte, ou operações especiais definidas pelo fisco.

2.1. MANUAL DE TÉCNICAS FISCAIS

O Manual de Técnicas Fiscais compõe-se estruturalmente de duas partes, ou seja:

- a) Guia para Execução das Ações Fiscais, e
- b) Roteiros

O Guia para Execução das Ações Fiscais, fundamentalmente, engloba os procedimentos administrativos que o Agente Fiscal de Rendas deve adotar em todas as fases do desenvolvimento das ações fiscais, em suas múltiplas modalidades.

Este guia compõe-se de três partes:

a.1) **Noções Básicas** - onde está compilada, de modo claro, toda conceituação fundamental que engloba a estrutura do sistema de execução das rotinas fiscais.

a.2) **Instruções** - por sua vez, definem o objetivo, as informações e os procedimentos da ação fiscal.

a.3) **Formulários** - compõem-se de informações genéricas sobre a utilização dos impressos previstos nas instruções, bem como, os respectivos modelos aplicáveis a cada ação fiscal.

A demonstração estrutural da 2a. parte do Manual de Procedimentos, representada pelos Roteiros, apresenta-se divididas em três agrupamentos:

b.1) **Roteiros de Fiscalização Preventiva** - visam além do acompanhamento do fluxo de mercadorias, o acompanhamento "in loco" de operações de contribuintes que denotam comportamento fiscal duvidoso, bem

como à detecção, mediante ações fiscais de surpresa, de práticas sonegatórias.

b.2) **Roteiros de Fiscalização de Apoio** - esses roteiros são destinados à manutenção da regularidade do ingresso de dados dirigidos ao Sistema de Informações Econômico-Fiscais para a verificação da exatidão dos dados cadastrais dos contribuintes e a obtenção de dados necessários ao desenvolvimento de Programas e Operações.

b.3) **Roteiros de Análise do Crédito Tributário** - esses roteiros prestam-se a ordenar os trabalhos de análise da regularidade do lançamento tributário realizado pelo contribuinte, relativamente a fatos geradores já ocorridos.

Dividem-se em três subgrupos:

b.3.1) **Roteiro de Auditoria Fiscal** - cuida da verificação da exatidão do cumprimento da obrigação principal e das acessórias, atentando para a origem, escrituração e estorno dos créditos e dos débitos do imposto.

b.3.2) **Roteiro de Auditoria Contábil** - visa a verificação dos dados constantes dos livros, contas e demonstrativos contábeis:

a) investigando e analisando a conciliação das peças contábeis com a escrituração fiscal e documentos-fonte;

b) analisando peças contábeis particularizadas, sob o prisma estático e dinâmico do patrimônio das empresas, a partir de documentos-fonte dos lançamentos contábeis, evoluções, alterações patrimoniais, movimentações dos resultados do exercício até os valores constantes do Balanço;

c) investigando e analisando minuciosamente as mutações dos fatos contábeis nos grupamentos do Balanço e nas Demonstrações do Resultado do Exercício;

d) investigando, analisando e avaliando a performance econômico-fiscal da empresa.

b.3.3) **Roteiros de Auditorias Especiais** - objetivam a análise do comportamento fiscal de contribuintes que se enquadram em situações especiais de escrituração fiscal e/ou contábil, tais como produtores rurais, microempresas e empresas sem escrita contábil regular.

A Secretaria da Fazenda além dos trabalhos de rotinas fiscais desenvolvidos pela aplicação dos roteiros citados interage no universo de contribuintes mediante estudos particularizados visando combater a sonegação fiscal.

Em 1991, a Coordenação da Administração Tributária definiu e implantou o PLANO DE METAS visando atingir dois grandes objetivos: o crescimento da arrecadação estadual e o aumento da eficácia da administração tributária.

A tônica marcante do referido plano foi a utilização de metodologia inovadora que identificou contribuintes de melhor performance e mensurou o potencial sonegado pelos demais, caracterizados por baixo índice de operação do crédito tributário.

Em decorrência do Plano de Metas foram implantadas as Operações Alerta e Consenso.

2.2 - OPERAÇÃO ALERTA

No final de 1991, foi criada a Operação Alerta que consistiu basicamente num trabalho inovador da fiscalização do Estado de São Paulo, em que foram detectados, através de controles internos, a existência de contribuintes com níveis de recolhimento de I.C.M.S. abaixo da média esperada dos setores a que pertenciam, bem como, com elevado saldo credor de I.C.M.S. incompatível com suas operações relacionadas mensalmente.

Levaram-se em consideração, para determinação desses níveis, informações de compras, vendas, transferências, devoluções, impostos debitados e creditados, dos anos de 1990 e 1991, dados esses disponíveis na Secretaria da Fazenda, oriundos das prestações de informações econômico-fiscais, através das GIAs (Guias de Informações e Arrecadação do I.C.M.S.), entregues, mensal ou anualmente, pelos contribuintes, em função do regime de apuração, conforme quadro 02:

**QUADRO 02 - ESCALA DO PERÍODO DE ENTREGA DA GIA
INDICATIVA DOS DADOS CONDENSADOS DAS INFORMAÇÕES
ECONÔMICO-FISCAIS**

REGIME DE APURAÇÃO	PERÍODO DE ENTREGA DA GIA	
	MENSALMENTE	ANUALMENTE
RAM	—	GIA (verso)
RAM-CEC	GIA (verso)	—
RES	—	GIA (verso)

Além dessas informações, foram obtidos no mercado, índices de lucro bruto e índices de valor adicionado por setor de atividade econômica (1), que por meio de estudos estatísticos resultaram na apuração de índices de sonegação de I.C.M.S..

Através do trabalho de Agentes Fiscais de Rendas, a Operação Alerta foi implantada em 1992, em três etapas, coletando, estudando e avaliando o comportamento de contribuintes selecionados, conscientizando-os da necessidade de se enquadrarem em níveis de recolhimento de I.C.M.S. na média do setor em que atuavam.

O resultado obtido junto aos contribuintes selecionados nesta operação, foi de certa forma positivo, pois da maioria deles se obteve a normalização da arrecadação do I.C.M.S. naquele período.

(1) Esses dados, bem como os demais que compuseram a Operação Alerta, constituíram-se em informações sigilosas e internas de cada unidade fiscalizadora do Estado.

2.3 - PROGRAMA DE EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em decisão conjunta, os Secretários da Fazenda e da Educação aprovaram em 15-07-92, o Programa de Educação Tributária, bem como os procedimentos gerais adotados no Concurso "Gincana da Nota Fiscal e Gincaninha." (2)

A edição da referida resolução, baseou-se em estudos técnicos conjuntos das duas pastas, e sobretudo nas seguintes considerações:

"que os aumentos momentâneos da arrecadação têm sido obtidos graças ao aumento da carga tributária ou situações excepcionais históricas;

que o comércio varejista abrange cerca de cento e quarenta e seis mil contribuintes, o que, por si só, constitui sério obstáculo a um eficiente controle do fisco;

que, sendo pesquisa recente, apurou-se que 41% da população não pede nota fiscal e, entre os que pedem, metade tem a nota fiscal recusada;

que a atual queda real da arrecadação do I.C.M.S. não está somente associada à presente crise econômica, mas também a elementos que exercem influência crescente nesses resultados, entre os quais a marcante e persistente sonegação fiscal;

que expressivo percentual da população, embora combata a carga tributária existente, desconhece a importância da reversão dos impostos à comunidade, - isto é, e a si mesma -, na forma de benefícios como escolas, estradas, saneamento básico, etc.;

*que a mudança de comportamento da população quanto a exigir nota fiscal ou emití-la, **depende de trabalho de educação tributária junto a gerações de futuros consumidores e contribuintes;** (grifo nosso)*

(2) Resolução conjunta S.F.-S.E nº 1, de 15-07-92. D.O.E. (Diário Oficial do Estado) de 17-07-92, p.20.

que esse trabalho deve ser centrado no desenvolvimento e disseminação de uma consciência tributária, como parte integrante da consciência de cidadania;

que essa tarefa é em si mesma objetivo básico de ensino público, voltado para a formação de indivíduo que irá compor a sociedade futura;

que embora não se possa esperar substanciais incrementos na arrecadação mediante programas dessa natureza, o seu sobrestamento por mais tempo poderá levar a situação do tesouro estadual a níveis insuportáveis de insuficiência financeira,..."

Baseado nesse elenco de considerações foi instituído o Programa de Educação Tributária, com o objetivo de introduzir nas escolas de 1º e 2º graus, noções sobre a legislação tributária, impostos e taxas estaduais.

O artigo 2º da referida resolução destaca os seguintes objetivos específicos do Programa de Educação Tributária:

" I - difundir junto à população escolar o conhecimento da importância dos tributos para o bem-estar comum;

II - ampliar, a médio prazo, a consciência do aspecto tributário da cidadania, destacando que exigir a nota fiscal é um direito do cidadão;

III - evidenciar o papel dos governos na consecução do bem comum;

IV - destacar a responsabilidade social do contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias para o bem-estar da comunidade em que ele vive e trabalha.

V - promover campanhas educativas."

Foi criada a Comissão Mista Permanente S.E./SEFAZ (Secretaria da Educação /Secretaria da Fazenda) com o propósito de elaborar subprogramas sazonais e permanentes de educação e promoção tributária.

Com isso foi aprovado o Concurso "Gincana da Nota Fiscal e Gincaninha", o primeiro com o objetivo de suscitar o pedido de notas fiscais na compra de mercadorias, contribuindo assim no combate à sonegação e

permitindo o aprendizado do aluno no tocante às relações entre a exigência de notas fiscais e a consecução dos programas de governo.

Já a Gincaninha, visou promover a educação tributária através de trabalhos escolares.

2.4 - NOTA FISCAL DA POUPANÇA

Em 1992, a Secretaria da Fazenda com o objetivo de dar continuidade ao combate à sonegação fiscal e conseqüentemente aumentar a arrecadação de I.C.M.S. sobretudo via comércio varejista, encetou a campanha "Nota Fiscal da Poupança".

Esse trabalho foi direcionado notadamente aos estudantes de 1º e 2º graus da rede oficial de ensino, visando conscientizá-los da necessidade de combater a sonegação, e aumentar a arrecadação do I.C.M.S., imposto esse com os quais se beneficiam diretamente.

Com isso, incentivaram-se os alunos, pais, professores e população em geral, no sentido de exigir Nota Fiscal em todas as compras realizadas, as quais seriam trocadas por cupons para participação em sorteios de prêmios distribuídos aos alunos e às escolas da rede oficial de ensino.

2.5 - OPERAÇÃO CONSENSO

A Operação Consenso implantada em 1993 teve como característica básica estreitar o relacionamento do binômio "FISCO-CONTRIBUINTE", de forma a ajustar desvios de recolhimento/arrecadação de I.C.M.S. que se apresentam abaixo da média do setor e da expectativa do Estado.

Esta operação foi um aperfeiçoamento da Operação Alerta, cuja atuação se concentrou e se direcionou para as empresas que possuíam mais de um estabelecimento, isto é, matriz e filiais.

Durante um ano a fiscalização atuou acompanhando a performance dessas empresas, coletando mensalmente dados relacionados com o fisco e sua atividade desenvolvida, correlacionando dados de natureza econômico-fiscais dos últimos exercícios e projetando para meses subseqüentes expectativas de arrecadação de I.C.M.S..

Após esse acompanhamento, as empresas que permaneceram com recolhimento de I.C.M.S. abaixo da expectativa esperada foram minuciosamente fiscalizadas em 1994.

2.6 - MEDIDA PROVISÓRIA 374 DO GOVERNO FEDERAL (3)

A Medida Provisória 374 determina a emissão de documentos fiscais para comprovar receitas ou rendimentos de pessoas físicas e jurídicas, estabelecendo penalidades e o arbitramento da receita mínima para os infratores, bem como fixa as condições para tributação dos sinais exteriores de riqueza, destacando no seu:

"Art. 1º - A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação. (grifo nosso)

§§ 1º e 2º ...

Art. 2º - Caracteriza omissão de receitas ou de rendimentos,..., a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equi-

(3) Convalidada pela Lei nº 8.646 de 21-01-94 - D.O.U.(Diário Oficial da União) de 24-01-94.

valente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação." (grifo nosso)

Destaca a referida Medida Provisória como penalidade a não observância do artigo 2º:

*"Art. 3º - ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, **que não houver emitido a nota fiscal**, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não possível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais." (grifo nosso)*

Com isso o Governo Federal objetiva o aumento da arrecadação tanto do I.P.I.(Imposto sobre Produtos Industrializados) como do Imposto de Renda incidente sobre os lucros das empresas, combatendo-se assim a sonegação fiscal.

Por outro lado, e de forma indireta os Estados se beneficiam dessa medida, pois estarão arrecadando mais I.C.M.S..

2.7 - CONCURSO "BOTA NOTA"

O Governo do Estado de São Paulo aprovou através da *Resolução do S.F. (Secretário da Fazenda) nº 50 em 19-11-93 o concurso "Bota Nota" com objetivos específicos, a saber:*

" I - estimular o pedido de Notas Fiscais na compra de mercadorias, contribuindo para o combate à sonegação fiscal;

II - difundir junto à população as relações entre a exigência de Notas Fiscais e a consecução dos programas de governo;

III - evidenciar o papel do governo na consecução do bem-estar comum;

IV - destacar a responsabilidade social do contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias para o bem-estar da comunidade em que ele vive e trabalha."

Como retribuição o Estado distribuiu prêmios em mercadorias e cadernetas de poupança, cuja validade da 1a. fase estendeu-se até fevereiro de 1994.

Ao longo dos últimos anos, a Secretaria da Fazenda tem promovido vários concursos com a finalidade de combater a sonegação fiscal e elevar o nível de arrecadação do I.C.M.S..

Em noticiário veiculado pelo Jornal Serviço Público - ação e modernização (4) esse concurso é destacado pela manchete "Nota Fiscal dá prêmios e é salário".

Essa abordagem é de fundamental importância para conscientizar, ainda mais, toda a classe do servidor público da necessidade de se exigir nota fiscal, uma vez que, é com a arrecadação do I.C.M.S., já embutido nos preços dos produtos e serviços, que o Governo remunera o seu funcionalismo.

Além disso, com a arrecadação desse tributo, o Estado reverte benefícios para a sociedade paulista, com a construção de casas populares, hospitais, escolas, entre outros. Para que o Estado possa fazer frente a essas despesas públicas, na expectativa de que esses gastos sejam efetivamente produtivos e se convertam numa maior utilidade e benefício social, vale a pena citar o seguinte pensamento de JÈZE:

(4) São Paulo - Serviço Público - ação e modernização, nov/93, p. 05.

"Si produire c'est créer de l'utilité, il est incontestable que construire une route ou une rue à usage gratuit c'est produire. ... Les dépenses d'assistance sociale ne sont pas moins productives d'utilité sociale: paix sociale, élévation de niveau physique, intellectuel et moral, intensification de la production économique par l'amélioration de la condition sociale des travailleurs." (5)

DALTON destaca que os impostos asseguram maior proveito para a coletividade; que, por meio deles, pode ampliar escolas ou hospitais, etc., no contexto da "máxima vantagem social" apontada como cálculo na escolha do objeto da despesa pública.(6)

2.8 - CONCURSO "SUPER BOTA NOTA"

Através da Resolução S.F.-14, de 10-03-94, foi aprovada a segunda fase do Concurso "Bota Nota", com os mesmos objetivos específicos do anterior, porém com a denominação ampliada para "Super Bota Nota."

A vigência desse concurso foi de 18-03 a 18-06-94, tendo participado todas as pessoas físicas, mediante entrega de envelopes contendo primeiras vias de documentos fiscais emitidos a partir de 1º-02-94 por contribuintes deste Estado, que concorreram a prêmios em três datas fixadas.

A finalidade desse concurso foi de promover ainda mais a difusão de conhecimentos sobre o I.C.M.S. junto à população, conscientizando-a da necessidade de combater a sonegação fiscal, e, em decorrência disso, aumentar a arrecadação desse tributo.

(5) Gaston JÈZE. *Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française*, p. 111.

(6) Hugh DALTON, *Principles of Public Finance*, p. 5

2.9 - OPERAÇÃO CONSENSO REGIONAL

Implantada nos primeiros meses de 1994, a Operação Consenso Regional obedeceu, basicamente, o mesmo padrão operacional da Operação Consenso implementada no ano de 1993.

Ela trouxe no seu bojo o detalhe inovador do planejamento descentralizado cuja característica fundamental foi a atribuição dada às Delegacias Regionais Tributárias da incumbência de selecionar os contribuintes que apresentaram comportamento de recolhimento do I.C.M.S. abaixo do nível esperado pelo Estado e, conseqüentemente, abaixo da média do setor em que atuavam.

Em decorrência disso, a fiscalização do Estado valorizou-se também, em termos de administração, com a prática do gerenciamento de resultados. Isso se deve à performance desenvolvida pelos Inspetores Fiscais e pelos Delegados Regionais Tributários, que acompanharam e avaliaram as coletas de dados e informes econômico-financeiros dos contribuintes selecionados naquela fase de trabalho.

É uma preocupação constante da Secretaria da Fazenda o combate à sonegação fiscal, priorizando a elevação da arrecadação do I.C.M.S. no contexto do Plano de Metas para 1994, tendo na Operação Consenso Regional um ferramental valioso para alcançar esse objetivo.

2.10 - OUTRAS FORMAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

Os consumidores, em geral, devem habituar-se a exigir a documentação fiscal (nota fiscal de consumidor e cupom fiscal), nas suas compras para terem seus direitos resguardados, principalmente no que se

refere à garantia, qualidade, quantidade, validade, entre outros.(7)

Relativamente ao ticket de caixa, emitido por caixa registradora, devem ser observadas a existência das impressões: nome do contribuinte, I.E. (Inscrição Estadual), C.G.C.M.F. (Cadastro Geral dos Contribuintes do Ministério da Fazenda) e os dizeres CUPOM FISCAL.

São esses dados que convalidam o referido documento fiscal. Qualquer outro ticket sem esses dados comprova registro de compra sem validade fiscal e, portanto, um informativo enganoso emitido por uma simples máquina de registro de controle de movimento de vendas ao contribuinte, em operação no seu estabelecimento sem a devida autorização do fisco. Nesse contexto, trata-se de venda sem documentação fiscal pertinente, quando o consumidor paga o I.C.M.S. já embutido no preço da mercadoria, e o contribuinte sonega esse tributo aos cofres públicos.

Assim sendo, registram-se como outras formas de combate à sonegação fiscal:

a) denúncias por escrito:

a.1) dos consumidores junto à Secretaria da Fazenda de contribuintes que não emitem documentos fiscais;

a.2) dos próprios contribuintes tendo em vista:

a.2.1) a existência de estabelecimentos concorrentes não inscritos na repartição fiscal; e

a.2.2) vantagens fiscais, tais como incentivos, financiamentos de impostos em outros Estados em decorrência da localização da matriz, etc., redundando em concorrência para as empresas sediadas no Estado de São Paulo.

b) operação conjunta da Secretaria da Fazenda do Estado

(7) Reclamações nesse sentido devem ser dirigidas ao PROCON, Órgão de Proteção ao Consumidor, criado pela Lei 8.078 de 11-09-90 (Código de Defesa do Consumidor).

de São Paulo com Secretarias de outros Estados, visando detectar fraudes e sonegações de impostos, através de verificações fiscais e cruzamentos de dados, bem como confirmação da existência física dos estabelecimentos empresariais.

2.11 - ANÁLISE DOS MEIOS EMPREGADOS NO COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

Todos os mecanismos utilizados para combater a sonegação fiscal têm trazido de alguma forma resultados positivos em termos de melhoria na arrecadação do I.C.M.S..

Relativamente às Operações Alerta e Consenso, têm-se observado novas experiências e estratégias com a implementação da forma de conduta e de relacionamento FISCO - CONTRIBUINTE.

Ao analisar a sistemática atual dos procedimentos da fiscalização do I.C.M.S., RODRIGUES (8), que também pertence ao quadro da fiscalização paulista, assim se expressa ao criticar o "combate à sonegação":

"é uma farsa que impede o fiscal de exercer a sua verdadeira função, transforma o fiscal em instrumento de manipulação e a fiscalização em escrava do poder político."

Comenta, ainda, que o fiscal é considerado como um mero caçador de irregularidades, fraudes e mero executor do Manual de Fiscalização. Para ele o conceito correto de fiscalização é o de geração de receita através do cumprimento natural da norma tributária, visando a sua maximização ao menor custo social e financeiro possível.

No seu entendimento, isto seria obtido pela adoção por

(8) José Moacir RODRIGUES, *Fiscalização & Sonegação*, p. 19.

parte da Administração Tributária do "Sistema de Gestão de Carteira", cuja estrutura organizacional é baseada na competência, sendo o Agente Fiscal de Rendas o ponto crítico de sustentação de todo o Sistema.

O "Sistema de Gestão de Carteira", segundo RODRIGUES, consiste no gerenciamento do Agente Fiscal de Rendas de uma carteira de contribuintes, em que terá total autonomia e competência para o exercício da função. Esse agente será responsável pelo comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento das obrigações e como resultado final cobrará em termos de receita gerada.

A avaliação deste sistema seria feita mensalmente através das técnicas de "projeção" e "deflação". No seu entender o índice necessário para avaliação de cada carteira seria elaborado a partir do imposto declarado através da GIA pelo contribuinte já classificado por código de atividade econômica.

Através da análise da tese defendida por RODRIGUES, pode-se inferir que a sua aplicação nas bases atuais de fiscalização não garante resultados positivos, pois ela precisa de uma concepção dinâmica da estruturação do roteiro de auditoria fiscal e contábil, voltada para a modernização dos seus procedimentos e é, justamente isso, que é defendido ardorosamente neste trabalho.

Nesses dois estudos, depara-se com o conflito do combate à sonegação, porém, não invalidam o mérito e o objetivo a que se propõem.

Mesmo assim, de forma contrária à tese defendida por aquele autor, a fiscalização tem agido junto aos contribuintes através das modalidades convencionais para impedir a ação de sonegadores, com razoável eficácia. É certo que, sem a certeza de sanção ou penalidade, de nada adianta o contribuinte receber por parte do fisco todo um certo tratamento especial e atenção necessária para o cumprimento fiel de sua obrigação tributária, pois o resultado final será catastrófico.

Por outro lado, a Secretaria da Fazenda tem usado cotidianamente técnicas fiscais emanadas de programação de OFs (Ordens de Fiscalização), na aplicação do roteiro 3.01 Escrita Fiscal (9), que nos dias atuais possuem alguns itens tidos como improdutivos no que tange a sua forma de procedimento.

Dentre eles destacam-se especificamente no seu roteiro, a indicação de se efetuar a cada trabalho desenvolvido, a soma das parcelas da coluna "Base de Cálculo" dos livros de R.E. (Registro de Entradas) e R.S. (Registro de Saídas), bem como a verificação da seqüência numérica das diferentes séries de notas fiscais, num período mínimo de seis meses, ocasionando uma perda de tempo considerável.

Durante o ano de 1993, foram executadas 26.363 Ordens de Fiscalização (10) das quais 23.412 requereram aqueles tipos de serviços, abrangendo em média três exercícios sociais cada, distribuídos conforme figura 01 :

(9) Secretaria do Estado dos Negócios da Fazenda - CAT, Manual de Técnicas Fiscais, pp. 194/195.

(10) Fonte: Secretaria da Fazenda - DEAT.

FIGURA 01 - ORDENS DE FISCALIZAÇÃO EXECUTADAS NO ANO DE 1993

Se for levado em conta que um Agente Fiscal de Rendas utiliza em média cinco horas para desenvolver aqueles serviços, durante o período enfocado, foram consumidas 131.815 horas de trabalho que poderiam ser remanejadas para outro tipo de operação, objetivando a redução da sonegação fiscal.

No início de 1994 existia um total aproximado de 11.000 Ordens de Fiscalização a serem cumpridas pelo fisco, o que na sistemática atual, exigiu cerca de 55.000 horas, tempo e custo operacional que tendem a diminuir consideravelmente com a adoção do sistema computadorizado, conforme proposta encetada adiante.

Com isso, depreendem-se deficiências quer no plano estrutural, quer no plano estratégico.

Esses dois planos são altamente dependentes de tal forma que deficiências apresentadas no plano estrutural, certamente, implicam em falhas na implementação do plano estratégico.

Entende-se por plano estrutural toda a somatória de recursos materiais indispensáveis à realização da meta que a Secretaria da Fazenda se propõe.

Nessas condições, como recursos materiais necessários e indispensáveis para a ativação e desempenho dos procedimentos de ações fiscais citam-se:

- Frota de veículos;
- Terminal de computadores e afins;
- Móveis e Utensílios;
- Microfilmagem;
- Rádio e Telefonia, Fax, etc.

Entende-se por plano estratégico o conjunto de informações armazenadas em banco de dados que possam revelar com rapidez, precisão e segurança as eficiências, deficiências e anomalias que serão evidenciadas por diagnósticos e prognósticos dos contribuintes distribuídos por sua vasta gama de ramos de atividade econômica.

CORNACHIONE JR (11) estabelece o seguinte conceito introdutório sobre Banco de Dados:

"Conjunto de dados organizados de maneira lógica, visando permitir a otimização dos processos referentes a seu armazenamento e recuperação."

Observa-se no conceito acima o destaque fundamental das tecnologias de armazenamento e recuperação quando se processam por meio de computadores.

De um lado, a preocupação de se processar de forma correta e lógica o armazenamento de dados e por outro lado a importância da disponibilidade de dados de forma ordenada e rápida, pois ela consubstancia-se na "matéria-prima da informação."

Podemos enumerar abaixo, como sensor crítico, dados re-

(11) Edgard B. CORNACHIONE JR. *Informática para as Áreas de Contabilidade, Administração e Economia*, p. 247.

levantantes que a Secretaria da Fazenda não dispõe para efeito de análise e de investigação requeridas para uso num dado momento:

1) BANCO DE DADOS informatizados com acesso aos Agentes Fiscais de Rendas, tais como:

1.1. Informações do contribuinte:

a) dados cadastrais do contribuinte, com alterações havidas no curso do empreendimento;

b) registro da A.I.D.F. (autorização de impressão de documento fiscal) discriminando a numeração e a série de cada talonário, bem como a data e o número da A.I.D.F.;

c) descrição de auto de infração e imposição de multa lavrado e notificado com resumo das capitulações, crédito tributário e UFESPs correspondentes;

1.2. centro de registro e processamento de operação de Entradas, Saídas recebidas por disquete informatizado;

1.3. centro de análise e desempenho fiscal mensal de contribuintes.

CAPÍTULO 3

PROPOSTAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

3.1 - Generalidades:

Os problemas econômicos vividos pelo País nos últimos tempos, tais como a recessão, a inflação, baixa do poder aquisitivo dos consumidores - causados pelo achatamento constante dos salários - e, sobretudo, pela elevada carga tributária suportada pelas empresas, têm afetado consideravelmente os Estados, ocasionando a queda da arrecadação dos tributos, notadamente o I.C.M.S..

No que concerne à problemática da elevada carga tributária das empresas, há de se destacar e sobretudo evidenciar, que estas utilizam como variante ou válvula de escape, de meios escusos para sua sobrevivência entre os quais a prática constante da malfadada sonegação de impostos.

Nessas condições, concentra-se aí o cerne deste trabalho, buscando alternativas inovadoras e inéditas como aplicativos convenientes e convincentes na busca da elevação contínua da arrecadação tributária do I.C.M.S..

Com a contribuição da contabilidade e da informática, buscar-se-á com toda certeza meios eficazes para debelar pelo menos parte expressiva da sonegação, que apesar de ser um câncer milenar, tem-se expandido consideravelmente nos dias atuais.

Com intuito de combater a sonegação fiscal, objetivando aumentar a arrecadação do Estado, propõe-se adiante, um conjunto de técnicas contábeis e fiscais reformuladoras do estágio atual de fiscalização. Elas se baseiam fundamentalmente na obrigatoriedade da informatização dos registros fiscais (12) por parte de todos os contribuintes, bem como a criação do CENTRO DE INTELIGÊNCIA FISCAL.

Este trabalho será conduzido a partir do estabelecimento de um "matching" das técnicas fiscais utilizadas atualmente pelo fisco (modelo atual) comparativamente com as técnicas propostas (modelo proposto), usando para tanto de um jogo simulador que será extraído de seriações de fa-

(12) O Convênio I.C.M.S. 95, de 24-10-89, dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte-usuário de sistema eletrônico de processamento de dados. Destaca-se também a Portaria CAT n° 82 de 19-08-93, que trata do programa de Fiscalização Computadorizada (Fiscom-400). Esse programa é destinado a interligação de sistema de processamento eletrônico de dados. A participação do contribuinte é realizada através de regime especial que prevê: centralização de recolhimento de I.C.M.S. no caso da existência de vários estabelecimentos do mesmo contribuinte, emissão de documento fiscal pelo sistema de impressão a laser e prestações de informações econômico-fiscais por meio do sistema Fiscom-400. Na prática, a utilização desses sistemas está restrito a um número reduzido de contribuintes. A forma com que este trabalho aborda o assunto certamente exigirá estudos, aprimoramentos e alterações substanciais na legislação que trata da informática no relacionamento fisco-contribuinte.

tos vivenciados pelo fisco, em ações fiscais no dia-a-dia, promovidas junto aos contribuintes.

Para tanto, são ponderados, a seguir, o posicionamento atual e futuro do fisco e do contribuinte, bem como tópicos relevantes de contabilidade, conjugados com a informática, indispensáveis para a implementação desse estudo.

**QUADRO 03 - MAPEAMENTO DA PERFORMANCE FISCO-
CONTRIBUINTE
(MATCHING DO MODELO ATUAL x MODELO PROPOSTO)**

EVENTOS E OBRIGAÇÕES FISCAIS	MODELO ATUAL	MODELO PROPOSTO
LIVROS FISCAIS (R.E.; R.S. e RAICMS)	Registro manuscrito e ou por processamento de dados individualizados e globalizados	Registro exclusivamente por processamento de dados individualizando as operações, exceção feita à venda a consumidores
GIA	Identifica débito, crédito, saldos, apuração e montante do imposto a recolher	Além dos itens já usados inclusão de saldos dos estoques e montantes discriminados de venda e compra
CONTA FISCAL	Registra sem controle sistemático: Imposto a Recolher/Saldo Credor da GIA e pagamentos/parcelamentos impostos e Dívida Ativa	Análise mensal comparativa do I.L.B. e I.V.A. próprios e setoriais.
O.F. (itens 3.01.12 14 e 19 do Roteiro Escrita Fiscal)	Avaliação periódica em função da adoção de determinadas operações	Controle fiscal à distância. Avaliação permanente de todos os setores e portes econômicos
OCORRÊNCIA DE SALDO CREDOR NA GIA DE FORMA CONTÍNUA E OU		
PAGTO I.C.M.S. EM MONTANTE REDUZIDO EM RELAÇÃO À MÉDIA DO SETOR		
LEVANTAMENTO FISCAL (CONTRIBUINTE COM CONTABILIDADE REGULAR)	Ficha de Conclusão Fiscal	Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal-Contábil por Fluxo do Disponível
LEVANTAMENTO FISCAL (CONTRIBUINTE QUE NÃO MANTÉM CONTABILIDADE REGULAR)	Ficha de Conclusão Fiscal Simplificada	Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal-Básica por Fluxo do Disponível
REGISTRO DE INVENTÁRIO (ESTOQUE DE MERCADORIAS)	Escrituração no final do exercício após levantamento físico	Registro, Controle e Informação Mensal adicionado na GIA
FISCALIZAÇÃO DE FRONTEIRA	Recepção/retenção da via do fisco com consultas restritas	Remessa periódica (semanal) de toda documentação/via retida nos Postos Fiscais/D.R.T.s jurisdicionadas para consulta/checagem com banco de dados
PLANTÃO RODOVIÁRIO	Operações esporádicas em locais na maioria das vezes repetitivos	Operação "Vigilância Fiscal" em rodovias do interior em locais diferenciados. Arrecadação da via do fisco e remessa aos P.Fs/D.R.T.s jurisdicionadas para checar via processamento de dados
INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS	Avaliação periódica em função da adoção de determinadas operações	Objetivo: avaliar desempenho médio da empresa continuamente de todos os setores e portes econômicos

**FIGURA 02 - FLUXOGRAMA DAS OBRIGAÇÕES / ATIVIDADES FISCAIS
(MODELO ATUAL)**

CONSIDERAÇÕES:

O contribuinte:

- 1 - Registra as operações no R.E. e R.S. e apura o RAICMS de forma manuscrita ou informatizada
- 2 - Entrega a GIA nos Bancos autorizados via fisco; e
- 3 - Recolhe a G.R. nos Bancos autorizados pelo fisco.

**FIGURA 03 - FLUXOGRAMA DAS OBRIGAÇÕES / ATIVIDADES FISCAIS
(MODELO PROPOSTO)**

Considerações:

- O Contribuinte:

- 1 - Registra as operações no R.E. e R.S.. Apura o RAICMS, exclusivamente de forma informatizada.
- 2 - Entrega a GIA nos Bancos autorizados, via fisco; e
- 3 - Recolhe a G.R. nos Bancos autorizados pelo fisco.

3.2. CENTRO DE INTELIGÊNCIA FISCAL (CIFIS)

O Centro de Inteligência Fiscal (CIFIS) (1) constitui-se num organismo proposto, dotado dos mais modernos sistemas de controles de dados dos contribuintes, integrados entre o Órgão Central (Sede da Secretaria da Fazenda em São Paulo) e expandidos em rede com todas as Delegacias Regionais Tributárias.

Como visualiza-se na figura 03, o CIFIS comanda no armazenamento do Banco de Dados além das informações cadastrais, todas as operações fiscais praticadas pelos contribuintes do Estado, alimentados por disquetes recebidos periodicamente.

Essa operacionalização se processa através da aplicação de programas geradores padrões, criados e fornecidos pela Secretaria da Fazenda, mediante troca de disquetes virgens, onde todas as empresas cadastradas e inscritas como contribuintes do I.C.M.S. farão entregas informatizadas de cópia do:

- a) Livro de Registro de Entradas;
- b) Livro de Registro de Saídas e
- c) Livro de Registro de Apuração de I.C.M.S..

As atribuições do CIFIS estão centradas nos parâmetros abaixo destacados e, minuciosamente descritos no quadro 04:

- 1 - controle fiscal instantâneo;
- 2 - análise de desempenho do contribuinte;
- 3 - análise da via do documento fiscal retida pelo fisco e
- 4 - registros e consultas internas.

(1) Interligado com o SIEF (Serviço de Informações Econômico-Fiscais) da cada Delegacia Regional Tributária

QUADRO 04 - ATRIBUIÇÕES (2) DO CENTRO DE INTELIGÊNCIA FISCAL

ATUAÇÃO	FONTE DE ANÁLISE	OPERAÇÃO	DETECÇÃO	PRINCIPAIS VANTAGENS
1 - CONTROLE FISCAL INSTANTÂNEO	Disquete do Registro de Entradas (R.E.) de Contribuintes-origem x Disquete do Registro de Saídas (R.S.) de Contribuintes-destino (Banco de Dados)	Cruzamento Fiscal instantâneo (Pré-Fiscalização)	a) espelhamento b) ação de empresas indôneas c) notas frias d) falta de registro fiscal e) erro de registro fiscal f) erro de cálculo exposto no documento fiscal	- Apuração de irregularidades (itens a a f) num menor espaço de tempo - Desonera o contribuinte de arcar com correção do crédito tributário comum no modelo atual - Com exceções dos itens a a c (patente caracterização de sonegação fiscal) os demais itens teriam caráter corretivo, livre de imposição de penalidades - Evita erros de soma nos livros fiscais
2 - ANÁLISE DE DESEMPENHO DO CONTRIBUINTE	GIA (guia de informação e apuração do imposto) (3) (Banco de Dados)	Avaliação da veracidade das informações destacadas no R.E. e no R.S.	a) omissão da entrega de disquete (R.E. e R.S.) b) erro de registro e cálculo na GIA c) saldo credor continuado d) omissão de GIA	Verificação mensal dos dados informatizados dos contribuintes propondo de imediato correções devidas (Controle Fiscal à Distância) sem imposição de penalidades
	Banco de Dados	Cálculo da apuração média mensal do I.C.M.S. s/ compras e vendas	desníveis de alíquotas originárias de aquisições e vendas dentro e fora do Estado	Análise mensal da performance do contribuinte relacionada com recolhimento de I.C.M.S. e ou saldo credor. Proposta de Controle Fiscal à Distância e ou proposta de acionamento fiscal originário de indícios de sonegação fiscal
	Banco de Dados (Estoques inicial e final, compras, e vendas declaradas e IVASET)	Avaliação de desempenho da atividade	a) venda esperada b) correção de venda c) possível indicio de omissão de receita d) variação do IVA próprio com IVASET e) variação do I.L.B. próprio com o I.L.B. do setor	

(2) A serem previstas na legislação do I.C.M.S.

(3) Obrigatoriedade da entrega mensal por parte de todos os contribuintes (exceção de microempresas e regime de estimativa) do verso da GIA que detalha as informações econômico-fiscais.

continuação do quadro 04:

ATUAÇÃO	FONTE DE ANÁLISE	OPERAÇÃO	DETECÇÃO	PRINCIPAIS VANTAGENS
2 - ANÁLISE DE DESEMPENHO DO CONTRIBUINTE	Banco de Dados	$\text{Cálculo do I.C.M.S. s/ venda esperada} = [\text{C.M.V.} \times (\text{IVASET}) \times \text{aliquota média s/ venda do mês}] \text{ e do I.C.M.S. s/ venda declarada} = (\text{venda declarada} \times \text{aliquota média s/ venda do mês})$	a) indicio de sonegação de I.C.M.S.	Análise mensal da performance do contribuinte relacionada com recolhimento de I.C.M.S. ou saldo credor. Proposta de Controle Fiscal à Distância e ou proposta de acionamento fiscal originário de indícios de sonegação fiscal
	Banco de Dados	$\text{Imposto sonegado} = (\text{I.C.M.S. s/ venda esperada} - \text{I.C.M.S. s/ compra média} - \text{Imposto declarado em GIA})$	a) espelhamento b) empresas inidôneas c) notas frias (empresas "fantasmas") d) calçamento, etc.	Apura irregularidade (s) (itens a e d) num menor espaço de tempo, imputando ao (s) contribuinte (s) o ônus do imposto devido gerado pela sonegação fiscal
3 - ANÁLISE DA VIA DO DOCUMENTO FISCAL RETIDA PELO FISCO	Banco de Dados (R.E. e R.S.) X Documentação fiscal retida pelo fisco na fiscalização de fronteira e nos plantões rodoviários (Operação de "Vigilância Fiscal")	<p>Veracidade dos principais dados inscridos no documento fiscal</p> <p>Registro e Consulta de :</p> <p>a) AIM, bem como o seu pagamento, recurso (s) e ou parcelamento</p> <p>b) AIDFs</p> <p>c) movimentação societária</p>	a) contribuinte sonegador contumaz b) ausência, duplicidade, incorreção ou falsidade na autorização e ou impressão de documentação fiscal c) em qualquer município do Estado a movimentação (inclusão e exclusão do quadro societário), inclusive daqueles devedores de I.C.M.S.	- Apura informações relevantes da situação fiscal do contribuinte - Apura irregularidades de contribuinte notadamente relacionadas com autorização de impressão de documentação fiscal - Apura irregularidades relacionadas no cadastro do quadro societário, com proposta de impedimento de abertura de novas empresas
4 - REGISTROS E CONSULTAS INTERNAS	Banco de Dados (Cadastro de Contribuintes)			

O Centro de Inteligência Fiscal será composto por Agentes Fiscais de Rendas de alto nível e competência profissional nas áreas fiscal, contábil e informática. Este centro representa o "âncora" da fiscalização do I.C.M.S. que processará consultas, análise documental e avaliação de desempenho de cada empresa emitindo relatórios de controle fiscal à distância e acionamentos fiscais.

O controle fiscal à distância consistirá em corrigir falhas praticadas pelo contribuinte sem aplicação de penalidades, (4) por meio de envio de correspondência comunicando a ocorrência apurada.

Os acionamentos promovidos pelo fisco representarão verificações de supostas irregularidades fiscais que indiquem sonegação de tributos, através de diligências realizadas por Agentes Fiscais de Rendas.

3.3. TÓPICOS CONTÁBEIS RELEVANTES

3.3.1. Demonstração do Fluxo de Caixa (D.F.C)

(Demonstração do Fluxo Financeiro)

A demonstração do Fluxo de Caixa, embora não seja no Brasil um demonstrativo exigido por Lei, é, juntamente com as demonstrações financeiras estabelecidas pelo artigo 176 da Lei nº 6.404, de 15-12-76, ou seja, balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício e demonstração das origens e aplicações de recursos (5); um demonstrativo de grande utilidade para as em-

(4) Recomenda-se revisão e reformulação no artigo 592 do Regulamento do I.C.M.S. que aborda o título "Das Infrações e das Penalidades", no tocante às multas, (incisos I a VIII - vide detalhamento no **Anexo B**). Tratando-se da sistemática de informatização dos registros fiscais, bem como o seu controle instantâneo através de cruzamento de dados entre contribuintes promovido pelo fisco, de imediato serão detectadas falhas. Em não se caracterizando sonegação, tais irregularidades deverão ser sanadas sem imposição de penalidades.

(5) Amaldo REINERT, *Dicionário e Lei Nova das Companhias ou Sociedades Anônimas*, pp. 53/54.

presas.

Para análises, avaliações a nível externo, constitui um importante ferramental, notadamente para o fisco, no que tange à apuração de sonegação.

MARION (6), assim se expressa ao abordar a forma condensada da Demonstração do Fluxo de Caixa:

"...indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu do caixa em determinado período, e ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro."

Destaca o Prof. Marion, que tanto quanto a Demonstração de Resultado do Exercício, a DFC é uma demonstração dinâmica, cujo parâmetro de sua elaboração (saldos de início e final do período) está contido no Balanço Patrimonial, representando uma demonstração estática, através do disponível.

Como a fiscalização do I.C.M.S. deve ser entendida como um sistema de atuação dinâmica, a DFC representa um ferramental de grande valia na sua operacionalização.

3.3.2. ESTOQUES, A VULNERABILIDADE DA SONEGAÇÃO FISCAL

3.3.2.1 - Generalidades

Os estoques representam um dos elementos mais importantes do capital de giro tanto nas empresas industriais como comerciais. No âmbito da fiscalização do I.C.M.S., os estoques são itens de destaques permanentes dos trabalhos fiscais, na interação compra-produção-venda, na detecção de indícios de sonegação fiscal.

O controle dos estoques físico e contábil varia de empresa

(6) José Carlos MARION, *Contabilidade Empresarial*, p. 497.

para empresa, dependendo do seu porte e peculiaridades organizacionais.

Hodiernamente, tem preponderado tanto na micro como na grande empresa o controle informatizado, exigência essa ditada pelo avanço tecnológico dos equipamentos disponíveis no mercado, e, sobremaneira, pela necessidade que o empresário tem de munir-se de informações atualizadas para tomar decisões. Numa situação econômica de inflação ora elevada, ora rebaixada por planos econômicos, o sempre alto custo do dinheiro, crédito escasso, e outros fatores que assolam a economia de mercado no Brasil, uma decisão errada pode pôr em risco a sobrevivência da empresa.

Outro fator relevante que tem direcionado o empresariado a adotar essa sistemática é a facilitação imprimida pelo Telefax, com múltiplas vantagens oferecidas, dentre elas: rapidez nas tomadas de preços, baixo custo na emissão de pedidos de compras, revisões e atualizações de preços e impedimento de estoques obsoletos.

3.3.2.2 - Conceituação e Tratamento Contábil-Fiscal

Segundo o IBRACON (7), estoque *"significa todos os bens tangíveis mantidos para venda ou uso próprio no curso ordinário do negócio, ou que se acham em processo de produção para tal venda ou uso próprio ou que se destinam a ser consumidos na produção de mercadorias para venda ou uso próprio"*.

Destaca-se ainda, que os impostos I.C.M.S., I.P.I. e outros que integram o preço da mercadoria adquirida, mas que ao mesmo tempo consistem um direito de crédito tributário, não se constituem efetivamente num custo e, desta forma não devem ser agregados ao valor dos estoques confor-

(7) IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, **Princípios Contábeis, Normas e Procedimentos de Auditoria**, pp 71/72.

me preceitua o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema Tributário nº. 104, de 18-12-78, do Ministério da Fazenda.

Nas empresas comerciais, os estoques são representados basicamente por mercadorias destinadas à revenda e eventualmente por uma conta de almoxarifado. Por outro lado, nas empresas industriais, dada a sua relativa complexidade, seus estoques são representados por:

- Produtos acabados
- Mercadorias para revenda
- Produtos em elaboração
- Matérias-primas
- Materiais de acondicionamento e embalagem
- Manutenção e suprimentos gerais
- Importação em andamento
- Almoxarifado

IUDÍCIBUS et al (8) assim se expressam sobre estoques:

"... representam um dos ativos mais importante do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação."

3.4 QUESTÕES FUNDAMENTAIS

O desenvolvimento do tema proposto está atrelado a uma série de indagações que são questionadas no nosso dia-a-dia, dentre as quais

(8) Sérgio de IUDÍCIBUS et al, - Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, p. 96.

citamos:

Podem, a Contabilidade e a Auditoria, auxiliar com técnicas eficientes, o combate à sonegação fiscal ?

Quais são as principais infrações apontadas pelo RICMS (aprovado pelo Decreto 33.118/91) que caracterizam a sonegação fiscal ?

Quais são as principais práticas sonegatórias detectadas pela fiscalização?

Qual a diferença fundamental entre a sonegação fiscal dolosa e culposa?

Qual é o montante da sonegação fiscal do I.C.M.S. no Estado de São Paulo?

Como se constitui o crédito tributário?

Uma vez caracterizada a sonegação fiscal por meio de lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, qual o montante recolhido aos cofres do Estado?

É possível combater a sonegação fiscal?

O Estado possui recursos para detectar e combater a sonegação fiscal?

Quais são as principais penalidades impostas pelo Estado aos contribuintes sonegadores de impostos?

Quais são as causas da sonegação fiscal?

O alinhamento dessas questões representam fundamentalmente o corolário da problemática que envolve a sonegação fiscal e sua base de ocorrência que é o I.C.M.S. no campo de abrangência da relação fisco-contribuinte.

Assim sendo, a discussão do próximo capítulo nos direciona para a busca das soluções propostas.

CAPÍTULO 4

MATERIAL E MÉTODOS

4.1 - ELEMENTO BÁSICO DA SONEGAÇÃO - I.C.M.S.

O desenvolvimento deste trabalho tem como estrutura fundamental o I.C.M.S., peça básica da arrecadação tributária do Estado de São Paulo, correspondente a cerca de 95% (tabela 05) de toda a sua receita tributária.

TABELA - 05 - COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Período de 1990 a 1992 em milhões de cruzeiros

Tipos Receitas	1990	%	1991	%	1992	%
Receita Tributária I.C.M.S.	964.935	96,56	4.294.725	94,88	43.095.685	95,03
Outras receitas Tributárias	34.444	3,44	231.979	5,12	2.252.628	4,97
TOTAL	999.379	100,00	4.526.704	100,00	45.348.313	100,00

Fonte : Contadoria Geral da Fazenda

O I.C.M.S. (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), tanto quanto o I.V.C. (Imposto sobre Vendas e Consignações) e o I.C.M. (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), criados pelas Leis e regulamentados pelos Decretos elencados na tabela 06, tiveram suas origens basilares nas Constituições Federal e Estadual.

Os artigos 155 e 165, respectivamente da Constituição Federal de 1988 e a Constituição do Estado de São Paulo de 1989, enfatizam a competência dos Estados e do Distrito Federal, para instituir:

"I - Impostos sobre:

a)...

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior..."

O I.C.M.S. é um imposto indireto, 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 operações anteriores pelo mesmo ou em outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Depreende-se daí que o imposto é cobrado apenas sobre o valor acrescido que resultar da operação.

Já o I.V.C. era um imposto que incidia sobre cada venda, e em todas as fases de circulação de mercadorias.

Durante sua vigência constituiu-se num imposto multifásico cumulativo, que incidia "em cascata", com sobreposição de incidências, também conhecida como "piramidização" do imposto.

4.2 - ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO I.C.M.S.

O I.C.M.S. (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) teve sua origem inspirada na França. Segundo LAUFENBURGER, (1) pela Lei Fundamental nº 54.404, de 10 de abril de 1954 daquele País, foi transformado "*la taxe physique à la production*" em "*la taxe sur la valeur ajoutée*" - hoje conhecida como imposto sobre o valor adicionado. Sua origem se prende à teoria de Maurice Lauré, cuja tônica é abater, em cada operação mercantil, o valor do imposto suportado pela venda anterior.

No Brasil, o I.C.M.S. foi criado pela Lei 6.374/89, em vigor desde 1º-04-89, que substituiu o I.C.M. criado pela Lei 9.590/66, que vigorou no período de 1º-01-67 à 31-03-89, o qual, por sua vez, substituiu o I.V.C., que vigorou de 1º-01-36 a 31-12-66.

A evolução histórica do I.C.M.S., bem como os seus antecessores, podem ser visualizados na tabela 06.

(1) Henry LAUFENBURGER, *Finances Comparées*, p. 357.

**TABELA 06 - ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO I.C.M.S.
NO ESTADO DE SÃO PAULO**

Lei que criou o		Decreto que aprovou o		vigência
I.V.C.	2.485, de 16-12-35	RIVC	7.495 de 30-12-35	1º-01-36 a 17-02-67
I.C.M.	9.590, de 30-12-66	RICM	47.763, de 17-02-67	18-02-67 a 31-12-74
I.C.M.	440, de 24-09-74	RICM	5.410, de 30-12-74	1º-01-75 a 30-09-81
I.C.M.	440, de 24-09-74	RICM	17.727, de 25-09-81	1º-10-81 a 30-04-91 (2)
I.C.M.S.	6.374, de 1º-03-89	RICMS	33.118, de 14-03-91	desde 1º-05-91

Fonte: Biblioteca da Delegacia Regional Tributária de Bauru

4.3 - DADOS TÉCNICOS

O regulamento vigente do I.C.M.S. está consagrado pelo Decreto 33.118, de 14 de março de 1991, que o aprovou; contém 670 artigos nas suas disposições gerais e mais 28, nas suas disposições transitórias (3) e cuja estrutura básica está inserida no **Anexo G**.

4.4 - DELIMITAÇÃO DA ÁREA DE ESTUDO

A área de estudo deste trabalho está centrada no Estado de São Paulo que abrangia em 1993, 625 municípios.

A Secretaria da Fazenda, órgão responsável pela fiscalização do I.C.M.S., congregava dezesseis Delegacias Regionais (quadro 04) contando com cerca de 4.500 Agentes Fiscais de Rendas ativos, distribuídos por todo o Estado.

(2) O RICMS, aprovado pelo Decreto 17.727/81, foi recepcionado pela Lei 6.374/89 e continuou em vigor até 30-04-91, com alterações feitas principalmente pelos Decretos 29.778, de 29-03-89 e 29.855, de 26-04-89.

(3) Conforme introdução das alterações e inclusões no RICMS/91 ocorridas até 31-12-94.

QUADRO 04 - DELEGACIAS REGIONAIS TRIBUTÁRIAS (DRTs)

LOCALIDADES
DRT/ 01 - CAPITAL (4)
DRT/ 02 - SANTOS
DRT/ 03 - TAUBATÉ/VALE PARAÍBA
DRT/ 04 - SOROCABA
DRT/ 05 - CAMPINAS
DRT/ 06 - RIBEIRÃO PRETO
DRT/ 07 - BAURU
DRT/ 08 - SÃO JOSÉ RIO PRETO
DRT/ 09 - ARAÇATUBA
DRT/ 10 - PRESIDENTE PRUDENTE
DRT/ 11 - MARÍLIA
DRT/ 12 - A.B.C.D.
DRT/ 13 - GUARULHOS
DRT/ 14 - OSASCO
DRT/ 15 - ARARAQUARA
DRT/ 16 - FRANCA

Todo esse aparato da fiscalização tem por objetivo orientar, prevenir e fiscalizar um universo de contribuintes que contava até novembro de 1993, com cerca de 1.630.000 inscritos no Cadastro de Contribuintes do I.C.M.S., dentre os quais 805.000 em atividade, 20.000 pertencentes ao CEC (Cadastro Especial de Contribuintes) que constituem empresas com recolhimentos representativos, 45.000 microempresas e 400.000 produtores rurais. (5)

4.5 - MÉTODOS UTILIZADOS NO DESENVOLVIMENTO E EXECUÇÃO DO EXPERIMENTO

4.5.1 - FUNDAMENTAÇÃO BÁSICA:

A proposta norteadora de combate à sonegação do

(4) De acordo com o art. 2º do Decreto nº 39.320/94, com a redação dada pelo Decreto nº 39.903/95 no seu art. 1º, inciso II, a DRT/01-CAPITAL passou a denominar-se DRTC (Delegacia Regional Tributária da Capital) desmembrada em 3 (três) Delegacias ou sejam: DRTC-I, DRTC-II e DRTC-III.

(5) SÃO PAULO. Relatório das Atividades da Administração Estadual em 1993, Suplemento D.O.E., p. 21.

I.C.M.S., no Estado de São Paulo, tem como balizamento a análise de dados experimentais a partir do enfoque do modelo atual desenvolvido pelo fisco e do modelo proposto cuja estruturação básica está alinhada no quadro 03 e figuras 02 e 03.

O desenvolvimento e a execução do experimento fundamentam-se na elaboração de um jogo simulador baseado numa amostragem de eventos com características contábil-fiscais, extraídas do universo vivenciado pelo fisco no dia-a-dia de suas ações administrativo-fiscais.

Fundamenta-se a forma de operacionalização deste experimento em uma simulação de dados, tendo em vista a necessidade de manutenção do sigilo da vasta gama de informações que se processam no inter-relacionamento fisco-contribuinte.

Todos os setores econômicos (6) representados principalmente por indústrias, comércio atacadista e varejista, potencialmente inscritos como contribuintes do I.C.M.S em nosso Estado, praticaram irregularidades perante o fisco, caracterizadas como sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária.

Diante disso, para desenvolver o nosso experimento, optamos aleatoriamente pelo setor econômico de comércio atacadista de produtos material elétrico e de comunicação.

Mister se faz esclarecer que toda a trajetória proposta na execução deste experimento, estende-se aos demais setores econômicos, guardadas as devidas proporções e relações operacionais, que caracterizam cada um deles.

(6) Conforme ANEXO H.

4.5.2 - PROCEDIMENTOS PRÁTICOS

A aplicação do experimento objeto da abordagem no tópico anterior, tem como premissa básica o desenvolvimento e execução do roteiro operacional, fundamentado em dois critérios avaliatórios de estudos comportamentais da relação fisco-contribuinte, assim compostos:

4.5.2.1. ABORDAGEM DO MODELO ATUAL - ROTEIRO PRÁTICO SIMULADO

I - ANÁLISE DOS REGISTROS FISCAIS COM BASE EM LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS - AÇÃO FISCAL DE ROTINA E OU EXECUÇÃO DE ORDEM DE FISCALIZAÇÃO -

- FASE 1:

a) Informações Econômico-Fiscais: Entradas - janeiro a dezembro/T1 - tabela 07;

b) Registro de Operações de Entradas no Livro Fiscal Próprio - mês de maio/T1 - tabela 08 ;

c) Informações Econômico-Fiscais: Saídas - janeiro a dezembro/T1 - tabela 09;

d) Registro de Operações de Saídas no Livro Fiscal Próprio - mês de setembro/T1 - tabela 10 ;

e) Registro de Apuração do I.C.M.S. - período de 1º a 30-09-T1 - tabela 11;

f) Demonstrativo Globalizado da GIA - período de janeiro a dezembro/T1 - tabela 12;

g) Cálculo do IVA e I.L.B. praticados pelo contribuinte comparados com o IVASET e I.L.B.SET - Ano T1 - tabela 13;

h) Cálculo da Estimativa de Vendas Sonegadas Baseadas nas Informações Econômico-Fiscais e IVASET - Ano T1 - tabela 14;

**TABELA 07 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS (7)
ENTRADA DE MERCADORIAS - JANEIRO A DEZEMBRO/T1**

MESES	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	I.C.M.S VALORES FISCAIS	ALÍQUOTA %	OBS.
01	110.000	100.000	18.000	18	
01	<u>84.000</u>	<u>80.000</u>	<u>9.600</u>	12	
TOTAIS	194.000	180.000	27.600		
02	<u>430.000</u>	<u>430.000</u>	<u>51.600</u>	12	
TOTAIS	430.000	430.000	51.600		
03	<u>770.000</u>	<u>700.000</u>	<u>126.000</u>	18	
TOTAIS	770.000	700.000	126.000		
04	250.000	250.000	45.000	18 (8)	
04	275.000	250.000	30.000	12 (9)	
04	<u>155.000</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>	-	M.E.
TOTAIS	680.000	500.000	75.000		
05	50.000	50.000	12.500	25 (10)	Energia Elétrica
05	20.000	-	-		Mat. Consumo
05	800.000	-	-		Ativo Imobilizado
06	100.000	100.000	18.000	18	Dev. Venda
05	<u>880.000</u>	<u>800.000</u>	<u>144.000</u>	18	
TOTAIS	1.850.000	950.000	174.500		
06	440.000	400.000	72.000	18	
06	210.000	200.000	24.000	12	
06	<u>100.000</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>	-	M.E. (11)
TOTAIS	750.000	600.000	96.000		
07	<u>913.000</u>	<u>830.000</u>	<u>149.400</u>	18	
TOTAIS	913.000	830.000	149.400		
08	<u>550.000</u>	<u>550.000</u>	<u>66.000</u>	12	
TOTAIS	550.000	550.000	66.000		
09	800.000	800.000	144.000	18	
09	<u>275.000</u>	<u>250.000</u>	<u>30.000</u>	12	
TOTAIS	1.075.000	1.050.000	174.000		

(7) Declaradas mensalmente ao fisco somente pelas empresas enquadradas no CEC. As demais empresas informam o montante do exercício findo no verso da GIA de janeiro do ano seguinte.

(8), (9) e (10) IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, art. 54, respectivamente inciso I alínea "a", inciso III e § 1º n° 5 alínea "b" (Vide Anexo A). Regulamento do I.C.M.S., aprovado pelo Decreto 33.118/91 de 14-03-91, pp. 46a e 47a

(11) Operação realizada com microempresa, sem direito a crédito de I.C.M.S conforme preconiza o artigo 7º inciso IX do Decreto nº 24.726, de 12 de fevereiro de 1986, que assim estabelece:

' Artigo 7º - A Nota Fiscal de Microempresa conterá as seguintes indicações:

I a VIII -

IX - a expressão "Este Documento não tem Valor para efeito de crédito do ICM"

X e XI - ...'

continuação da tabela 07

MESES	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	I.C.M.S. - VALORES FISCAIS	ALÍQUOTA %	OBS.
10	600.000	600.000	108.000	18	
10	<u>300.000</u>	<u> </u>	<u> </u>	-	M.E.
TOTAIS	900.000	600.000	108.000		
11	682.500	650.000	117.000	18	
11	350.000	350.000	42.000	12	
11	<u>200.000</u>	<u> </u>	<u> </u>	-	M.E.
TOTAIS	1.232.500	1.000.000	159.000		
12	430.000	430.000	77.400	18	
12	660.000	600.000	72.000	12	
12	<u>150.000</u>	<u> </u>	<u> </u>	-	M.E.
TOTAIS	1.240.000	1.030.000	149.400		

RESUMO - ANO T1 (PARTE DO VERSO DA GIA)

I.C.M.S. VALORES FISCAIS

OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO | OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO

C.F.O.P. (12)	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITAD O	ISENTA OU NÃO TRIBUTADA	OUTRAS
1.12	6.780.500	5.560.000	1.000.800	905.000	315.500
1.32	100.000	100.000	18.000	-	-
1.43	50.000	50.000	12.500	-	-
1.91	820.000	-	-	-	820.000
2.12	2.834.000	2.710.000	325.200	-	124.000
TOTAIS	10.584.500	8.420.000	1.356.500	905.000	1.259.500

Como fundamentação terminológica na área fiscal, NOGUEIRA conceitua "base de cálculo" como sendo a expressão de valor ou quantidade fixada pela lei e atribuída ao fato típico, para fins de aplicação da alíquota. (13)

HENSEL (14) assim se expressa no tocante à "alíquota":

"é representada por uma percentagem - % - (proporcional, gradual, progressiva ou regressiva) a ser aplicada sobre a base de cálculo."

Nessas condições, a título de exemplificação o mês de maio/T1 da tabela 07 com desdobramento das aquisições, estão registradas no livro fiscal próprio (15) conforme tabela 08.

(12) Código Fiscal de Operações e Prestações conforme detalhamento no Anexo I.

(13) Ruy Barbosa NOGUEIRA, *Curso sobre Teoria do Direito Tributário*, p. 61.

(14) Albert HENSEL, *Direito Tributário*, p. 78, item 7.

(15) Conforme detalhamento inserido no Apêndice IV.

**TABELA 08 - REGISTRO DAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO
MÊS DE MAIO/11**

DATA DA ENTRADA T1		DOCUMENTO FISCAL					VALOR		CODIFICAÇÃO		ICMS VALORES FISCAIS			OBS	
DIA	MÊS	ESPÉ. CIE	SERIE SUB-SERIE	Nº	DATA T1 DIA MÊS	EMITENTE	Nº INSCRIÇÃO IE CGC M.F.	UF	CONT	FISCAL	BASE DE CÁLCULO	ALIQUOTA	IMPOSTO CREDI- TADO	ISENTO OU NÃO TRIBUTADO	OU- TROS IMPOSTO
02	05	N.F.F.	U	1.501	30 04	M.R. LTDA	(19) (17)	SP	(19)	112	40.000	18	7.200	-	4.000 I.P.I.
04	05	N.F.	A	601	01 05	ALT. LTDA	(19) (20)	SP	-	112	60.000	18	10.800	-	6.000 I.P.I.
06	05	N.F.	A	608	02 05	ALT. LTDA	W	SP	-	112	55.000	18	9.900	-	5.500 I.P.I.
08	05	N.F.F.	U	814	04 05	C.C.L. LTDA	W	SP	-	112	63.000	18	11.340	-	6.300 I.P.I.
10	05	N.F.F.	U	1.055	06 05	M.R. LTDA	W	SP	-	112	56.000	18	10.080	-	5.600 I.P.I.
12	05	N.F.F.	U	10.850	09 05	R.T. LTDA	W	SP	-	112	48.000	18	8.640	-	4.800 I.P.I.
14	05	N.F.	A	7.843	12 05	A.B.C. LTDA	W	SP	-	112	70.000	18	12.600	-	7.000 I.P.I.
15	05	N.F.	A	8.800	13 05	DEV. LTDA	W	SP	-	112	100.000	18	18.000	-	DEV. VENDA
18	05	N.F.F.	U	1.001	14 05	C.C.L. LTDA	W	SP	-	112	50.000	18	9.000	-	5.000 I.P.I.
18	05	N.F.	A	400	18 05	M.A.T. LTDA	W	SP	-	191	-	-	-	20.000	MAT. CONS.
20	05	N.F.	A	643	18 05	ALT. LTDA	W	SP	-	112	72.000	18	12.960	-	7.200 I.P.I.
23	05	N.F.	A	1.845	21 05	M.M.N.L.TDA	W	SP	-	112	45.100	18	7.380	-	4.100 I.P.I.
23	05	N.F.F.	A	1.205	23 05	M.R. LTDA	W	SP	-	112	44.000	18	7.920	-	4.400 I.P.I.
23	05	N.F.F.	U	1.000	21 05	A.I.M. LTDA	W	SP	-	191	-	-	-	800.000	AT. IMOB.
24	05	N.F.	A	1.855	23 05	M.M.N.L.TDA	W	SP	-	112	52.800	18	8.640	-	4.800 I.P.I.
26	05	N.F.F.	U	1.280	24 05	C.C.L. LTDA	W	SP	-	112	53.000	18	9.540	-	5.300 I.P.I.
28	05	N.F.	A	8.050	28 05	XYX LTDA	W	SP	-	112	61.000	18	10.980	-	6.100 I.P.I.
30	05	N.F.F.	U	8.056	28 05	K.R.A. LTDA	W	SP	-	112	39.000	18	7.020	-	3.900 I.P.I.
30	05	N.F./CFE	-	10.501	28 05	L.F.P.C.	W	SP	-	143	50.000	25	12.500	-	-
TOTALS.....										-	950.000	-	174.500	-	820.000
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal										-	-	-	-	-	-
* 1.00 Entrada e/ou Aquisições e Serviços do Estado *										-	-	-	-	-	-
										112	800.000	18	144.000	-	80.000 I.P.I.
										132	100.000	18	18.000	-	-
										143	50.000	18	12.500	-	-
										191	-	-	-	-	820.000
										-	950.000	-	174.500	-	820.000
										-	-	-	-	-	60.000

(19) Inscrição simulada nº 208.415 XXX 11V, cuja composição numérica obedece o seguinte critério

208 = Código do município

415XX = Nº sequencial do contribuinte

X = Dígito de controle

11 = Complementação da I.E.

Y = Dígito de controle

(17) Cadastro simulado 55 555 555/0000 - xx (Bloco fornecido pelo M.F.)

(18) Dígito de planos de contas

(19) Demais cadastros W

(20) Demais cadastros Z

TABELA 09 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS: SAÍDAS DE MERCADORIAS - JANEIRO A DEZEMBRO/11.

MESES	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	I.C.M.S. VALORES FISCAIS	ALÍQUOTA %	OBS.
01	170.000	170.000	30.600	18	
01	<u>40.000</u>	<u>40.000</u>	<u>2.800</u>	7 (21)	
TOTAIS	210.000	210.000	33.400		
02	300.000	300.000	54.000	18	
02	150.000	150.000	18.000	12	
02	<u>50.000</u>	<u>50.000</u>	<u>3.500</u>	7	
TOTAIS	500.000	500.000	75.500		
03	650.000	650.000	78.000	12	
03	<u>200.000</u>	<u>200.000</u>	<u>14.000</u>	7	
TOTAIS	850.000	850.000	92.000		
04	<u>800.000</u>	<u>800.000</u>	<u>144.000</u>	18	
TOTAIS	800.000	800.000	144.000		
05	800.000	800.000	144.000	18	
05	300.000	300.000	36.000	12	
05	<u>80.000</u>	<u>80.000</u>	<u>5.600</u>	7	
TOTAIS	1.180.000	1.180.000	185.600		
06	480.000	480.000	57.600	12	
06	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>	<u>21.000</u>	7	
TOTAIS	780.000	780.000	78.600		
07	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>180.000</u>	18	
TOTAIS	1.000.000	1.000.000	180.000		
08	280.000	280.000	50.400	18	
08	200.000	200.000	24.000	12	
08	<u>200.000</u>	<u>200.000</u>	<u>14.000</u>	7	
TOTAIS	680.000	680.000	88.400		
09	100.000	100.000	18.000	18	Dev. compra
09	<u>800.000</u>	<u>800.000</u>	<u>144.000</u>	18	
09	<u>350.000</u>	<u>350.000</u>	<u>42.000</u>	12	
09	<u>250.000</u>	<u>250.000</u>	<u>17.500</u>	7	
TOTAIS	1.500.000	1.500.000	221.500		
10	<u>1.100.000</u>	<u>1.100.000</u>	<u>198.000</u>	18	
TOTAIS	1.100.000	1.100.000	198.000		
11	900.000	900.000	162.000	18	
11	350.000	350.000	42.000	12	
11	<u>250.000</u>	<u>250.000</u>	<u>17.500</u>	7	
TOTAIS	1.500.000	1.500.000	221.500		

(21) Art. 54, inciso II (Anexo A).

continuação da tabela 09

MESES	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	I.C.M.S. VALORES FISCAIS	ALÍQUOTA %	OBS.
12	950.000	950.000	171.000	18	
12	<u>450.000</u>	<u>450.000</u>	<u>31.500</u>	7	
TOTAIS	1.400.000	1.400.000	202.500		

RESUMO - ANO T1 (PARTE DO VERSO DA GIA)

I.C.M.S. VALORES FISCAIS

C.F.O.P. (22)	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO		
			IMPOSTO CREDITADO	ISENTA OU NÃO TRIBUTADA	OUTRAS
5.12	7.100.000	7.100.000	1.278.000	--	--
5.32	100.000	100.000	18.000	--	--
6.12	4.300.000	4.300.000	425.000	--	--
TOTAIS	<u>11.500.000</u>	<u>11.500.000</u>	<u>1.721.000</u>	--	--

A título de exemplificação são tomados, aleatoriamente, as operações de saídas do mês de setembro/T1 inseridas na tabela 09 cujo desdobramento daquelas e outras informações adicionais estão registradas no livro fiscal próprio (23), compondo a tabela 10.

(22) Código Fiscal de Operações e Prestações conforme detalhamento no **ANEXO J**.

(23) Conforme detalhamento inserido no **Apêndice IV**.

**TABELA - 10 - REGISTRO DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS NO LIVRO FISCAL
PRÓPRIO - MÊS DE SETEMBRO/T1**

DOCUMENTO FISCAL					CODIFICAÇÃO		I.C.M.S. VALORES FISCAIS					OBS. (24)
Espécie	Série Sub-Série	Nº	Data T1 Dia / Mês	Valor Contábil	Fiscal (25)	Cont	OPERAÇÃO COM DÉBITO DO IMPOSTO			OPERAÇÃO SEM DÉBITO DO IMPOSTO		
							BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS	
N.F.	B-1	220	03 09	50.000	5.12	-	50.000	18	9.000	-	-	-
N.F.	B-1	221	03 09	45.000	5.12	-	45.000	18	8.100	-	-	-
N.F.	C-1	100	04 09	40.000	6.12	-	40.000	12	4.800	-	-	-
N.F.	B-1	222	05 09	70.000	5.12	-	70.000	18	12.600	-	-	-
N.F.	B-1	224	06 09	65.000	5.12	-	65.000	18	11.700	-	-	N.F.223
N.F. V.C.	D-1	383	08 09	38.000	5.12	-	38.000	18	6.840	-	-	-
N.F.	C-1	101	08 09	60.000	6.12	-	60.000	07	4.200	-	-	-
N.F.	B-1	225	10 09	62.000	5.12	-	62.000	18	11.160	-	-	N.F.226
N.F.	C-1	102	11 09	55.000	6.12	-	55.000	12	6.600	-	-	N.F.103
N.F.	B-1	227	12 09	47.000	5.12	-	47.000	18	8.460	-	-	N.F.228
N.F.	C-1	104	15 09	80.000	6.12	-	80.000	07	5.600	-	-	-
N.F.	B-1	229	18 09	152.000	5.12	-	152.000	18	27.360	-	-	-
N.F.	C-1	105	20 09	65.000	6.12	-	65.000	07	4.550	-	-	-
N.F.	C-1	106	24 09	100.000	6.12	-	100.000	12	12.000	-	-	-
N.F.	B-1	230	25 09	121.000	5.12	-	121.000	18	21.780	-	-	-
N.F.	B-1	231	26 09	70.000	5.12	-	70.000	18	12.600	-	-	-
N.F.	B-1	232	27 09	100.000	5.32	-	100.000	18	18.000	-	-	-
N.F.	C-1	107	28 09	45.000	6.12	-	45.000	07	3.150	-	-	-
N.F.	B-1	233	28 09	80.000	5.12	-	80.000	18	14.400	-	-	-
N.F.	C-1	108	29 09	155.000	6.12	-	155.000	12	18.600	-	-	-
		TOTAIS		1.500.000			1.500.000		221.500			
		Resumo Mensal de Operações e Prestações por Códigos :										
		" 5.00 - Salda e/ou Prestações para o Estado :"										
				800.000	5.12		800.000		144.000			
				100.000	5.32		100.000		18.000			
				Sub-Total	900.000		900.000		162.000			
		" 6.00 - Salda e/ou Prestações para outro Estado :"										
				600.000	6.12		600.000		59.500			
				Sub-Total	1.500.000		600.000		59.500			
				TOTAIS	1.500.000		1.500.000		221.500			

(24) Identificação das notas fiscais canceladas.

(25) Conforme detalhamento inserido no Anexo J.

TABELA 12 - DEMONSTRATIVO GLOBALIZADO DA GIA - JANEIRO A DEZEMBRO/11.

DÉBITO DO IMPOSTO	MESES											
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
001- Por saída com débito do imposto	33.400	51.500	92.000	144.000	185.600	78.600	180.000	88.400	221.500	198.000	221.500	202.500
002-Outros Débitos:												
052												
03-Estornos de Créditos:												
053												
005- Total	33.400	75.500	92.000	144.000	185.600	78.600	180.000	88.400	221.500	198.000	221.500	202.500
CRÉDITO DO IMPOSTO												
006- Por entrada com Crédito do imposto	27.600	51.600	126.000	75.000	174.500	96.000	149.400	66.000	174.000	108.000	159.000	149.400
007-Outros Créditos:												
057												
008-Estornos de Débitos:												
058												
010-Subtotal	27.600	51.600	126.000	75.000	174.500	96.000	149.400	66.000	174.000	108.000	159.000	149.400
011-Saldo credor do Mês												
Anterior				34.000			17.400					
012-TOTAL	27.600	51.500	126.000	109.000	174.500	96.000	166.800	66.000	174.000	108.000	159.000	149.400
APURAÇÃO DOS SALDOS												
013-Saldo devedor (Débito Menos que o Crédito)	5.800	23.900		35.000	11.000		13.200	22.400	47.500	90.000	62.500	53.100
014-Deduções:												
064												
015- Imposto a Recolher	5.800	23.900		35.000	11.000		13.200	22.400	47.500	90.000	62.500	53.100
016-Saldo Credor (Crédito Menos Débito) a Transportar para o mês seguinte			34.000			17.400						
066												

NOTA: Imposto conversível em UFESPs - Portaria CAT 11/94

Na execução da Ordem de Fiscalização proposta, após a conferência dos registros fiscais, sem apuração de irregularidades fiscais, via de regra, o próximo passo é, em determinados casos, calcular e comparar o IVA e I.L.B. do contribuinte com o IVASET e I.L.B.SET na expectativa de detectar omissão de receitas ou vendas sonegadas. As tabelas 13 e 14 tratam do assunto:

TABELA 13 - CÁLCULO DO IVA E I.L.B. PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE COMPARADOS COM IVASET E I.L.B.SET ANO T1

(A) VENDAS DECLARADAS	(B) COMPRAS DECLARADAS	(C) IVA (27) PRÓPRIO	(D) IVASET (28)	(E) (D - C)	(F) I.L.B. (29) PRÓPRIO	(G) I.L.B.SET (30)	(H) (G - F)
11.300.000	9.514.500	18,77	36,04	17,27	15,80	26,49	10,69

TABELA 14 - CÁLCULO DA ESTIMATIVA DE VENDAS SONEGADAS BASEADAS NAS INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS E IVASET - ANO T1

COMPRAS DECLARADAS	(1 + IVASET)	VENDAS ESPERADAS	VENDAS DECLARADAS	ESTIMATIVA DE VENDAS SONEGADAS
9.514.500	136,04	12.943.525	11.300.000	1.643.525

II - ANÁLISE DE DESEMPENHO FISCAL E CONTÁBIL DO CONTRIBUINTE - FASE 2

Levando-se em consideração o resultado apurado na tabela 14, que sinaliza estimativa de vendas sonegadas (ou omissão de receitas) na ordem de 1.643.525, o passo seguinte habitualmente desenvolvido é operacionalizar a hipótese A ou B, a seguir:

Fórmulas atualmente utilizadas :

$$(27) \text{ Vendas} - \text{Compras} \times 100 \text{ ou IVA} = \frac{\text{I.L.B.}}{1 - \text{IVA}}$$

(28) Indicador extraído do IVA e I.L.B. SETORIAL, 1991 e 1992. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, pp. 14/15.

$$(29) \text{ Vendas} - \text{Compras} \times 100 \text{ ou I.L.B.} = \frac{\text{IVA}}{1 + \text{IVA}}$$

(30) Indicador extraído do IVA e I.L.B. SETORIAL, pp. 14/15.

1 - HIPÓTESE A - CONTRIBUINTE QUE NÃO MANTÉM ESCRITA CONTÁBIL REGULAR.

Elaboração da **FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA**, tabela 15, para fins de verificação do resultado do exercício, que pode apontar **SITUAÇÃO NORMAL OU DIFERENÇA DE LEVANTAMENTO**. (31)

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES (32), (comprovadas por livros e documentos do período 1º-01 a 31-12-T1):

a) Início da atividade = janeiro/T1

b) Pagamentos :

b.1) despesas e encargos sociais..... = 3.135.500

b.2) ativo imobilizado..... = 800.000

b.3) recolhimento I.C.M.S..... = 311.400

b.4) recolhimento PIS/COFINS..... = 275.000

c) Duplicatas a receber em T2..... = 500.000

d) Duplicatas a pagar em T2..... = 400.000

e) Estoque final em 31-12-T1, conforme

Registro de Inventário..... = 350.000

(31) Base legal - art. 574 do RICMS/91 (**Anexo A**).

(32) Prestadas pelo contribuinte mediante notificação do fisco.

TABELA 15 - FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA (33)
PERÍODO DE 1º-01 A 31-12-T1

NOMENCLATURA		VALOR DECLARADO = SITUAÇÃO FINAL
VENDAS.....	1	11.300.000
DEVOLUÇÕES DE COMPRAS	2	100.000
TRANSFERÊNCIAS (SAÍDAS).	3	-
ESTOQUE FINAL.....	4	350.000
RECEITAS DIVERSAS.....	5	-
.....	6	-
.....	7	-
VALOR DE CONFRONTO (1+ + 7).....	8	11.750.000
COMPRAS.....	9	9.514.500
DEVOLUÇÕES DE VENDAS...	10	100.000
TRANSFERÊNCIAS (ENTRA- DAS).....	11	-
ESTOQUE INICIAL.....	12	-
PAGAMENTOS.....	13	4.521.900
.....	14	-
.....	15	-
VALOR DE CONFRONTO (9 + + 15).....	16	14.136.400
SITUAÇÃO NORMAL (8 - 16).....	17	-
DIFERENÇA DE LEVANTAMENTO (16 - 8).....	18	2.386.400
ALÍQUOTA (34)		18 %
I.C.M.S. DEVIDO.....		429.552

OBS. : INFRAÇÃO : Arts. 84, 97, 100 e 206 do RICMS/91 (**Anexo A**).
 MULTA : Art. 592, inciso I, alínea "a" do mesmo Regulamento.

2 - HIPÓTESE B - CONTRIBUINTE QUE MANTÉM ESCRITA CONTÁBIL REGULAR.

Elaboração da FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL, tabela 16, para fins de demonstração de diferença de levantamento através da comparação da situação final entre entradas e saídas líquidas.

INFORMAÇÕES RELEVANTES (COMPROVAR DOCUMENTALMENTE):

a) Balanço Patrimonial, tabela 17 ;

Nota: Foi constatado através de auditoria contábil

(33) Adaptado da F.C.F.S. (Ficha de Conclusão Fiscal Simplificada) - Modelo 12.

(34) Base Legal - art. 574 - §§ 3º e 4º do RICMS/91 (**Anexo A**).

no Patrimônio Líquido, que o aumento de capital de 2.960.000 não teve comprovação de sua origem.

b) Demonstração do Resultado do Exercício - tabela 18;

c) Livros e documentos fiscais, tabelas 07 a 12.

**TABELA 16 - FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL
PERÍODO DE 1º-01 A 31-12-T1**

PARTE RELATIVA À COMERCIALIZAÇÃO				
NOMENCLATURA		VALOR DECLARADO	DIFERENÇA APURADA	SITUAÇÃO FINAL
ESTOQUE INICIAL.....	16	—	—	—
ENTRADAS LÍQUIDAS:				
COMPRAS.....	17	8.288.500	—	8.288.500
TRANSFERÊNCIAS.....	18	—	—	—
DEVOLUÇÕES DE VENDAS.....	19	82.000	—	82.000
.....	20	—	—	—
.....	21	—	—	—
CUSTO DA PRODUÇÃO (15)	22	—	—	—
SOMA (17 + + 21).....	23	8.370.500	—	8.370.500
ESTOQUE FINAL	24	305.000	—	305.000
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	25	—	—	—
RESULTADO BRUTO (37)	26	1.428.500	2.960.000	4.388.500
VR DE CONFRONTO (16+23-24+25+26).....	27	9.494.000	2.960.000	12.454.000
SAÍDAS LÍQUIDAS:				
VENDAS.....	28	9.697.000	—	9.697.000
TRANSFERÊNCIAS.....	29	—	—	—
DEVOLUÇÕES DE COMPRAS.....	30	82.000	—	82.000
.....	31	—	—	—
SOMA (28 + + 31).....	32	—	—	—
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	33	—	—	—
PIS/COFINS.....	34	(285.000)	—	(285.000)
VR PARA CONFRONTO (32+ 33+34).....	35	9.494.000	—	9.494.000
DIFERENÇA (27 - 35)	36	—	—	2.960.000

OBS.:

ICMS DEVIDO : 18% S/ 2.960.000 = 532.800
 INFRAÇÃO : Arts. 84, 97, 100 e 206 do RICMS/91 (Anexo A).
 MULTA : Art. 592, inciso I, Alínea "a" do mesmo
 Regulamento

continuação da tabela 16

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO				
NOMENCLATURA		VALOR DECLARADO	DIFERENÇA APURADA	SITUAÇÃO FINAL
RESULTADO BRUTO DO EXERCÍCIO	+	1.428.500	2.960.000	4.388.500
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	+	—	—	—
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	+	—	—	—
DESPESAS OPERACIONAIS	-	3.369.900	—	3.369.900
DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	-	—	—	—
RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA	+/-	—	—	—
PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA	-	—	—	—
	44	—	—	—
	45	—	—	—
LUCRO LÍQUIDO EXERCÍCIO OU (PREJUÍZO EXERCÍCIO)		(1.941.400)	2.960.000	1.018.600

TABELA - 17 - BALANÇO PATRIMONIAL encerrado em 31-12-T1

ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
DISPONÍVEL			FORNECEDORES.....		
CAIXA.....	33.500		I.C.M.S. A RECOLHER.....		400.000
BANCOS.....	<u>90.100</u>	123.600	PIS E COFINS A		53.100
			RECOLHER.....		10.000
			SALÁRIOS E ENCARGOS		
			SOCIAIS A RECOLHER.....		<u>246.900</u>
CRÉDITO			TOTAL.....		710.000
DUPLICATAS A			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
RECEBER.....		500.000	CAPITAL SOCIAL. (35).....		6.000.000
ESTOQUE			PREJUÍZO DO EXER-		
			CÍCIO.....		<u>(1.941.400)</u>
MERCADORIAS P/					
REVENDA.....		<u>305.000</u>			
TOTAL.....		928.600	TOTAL.....		4.058.600
ATIVO PERMANENTE					
IMÓVES.....	2.000.000				
MÓVEIS UTENSÍLIOS.	800.000				
VEÍCULOS	<u>1.040.000</u>	<u>3.840.000</u>			
ATIVO TOTAL.....		4.768.600	PASSIVO TOTAL.....		4.768.600

**TABELA -18 - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
PERÍODO 1-1 A 31-12-T1**

RECEITA OPERACIONAL BRUTA.....		11.400.000
DEDUÇÕES E ABATIMENTOS :		
- DEVOLUÇÕES S/ VENDAS.....	100.000	
- I.C.M.S. S/ VENDAS.....	1.685.000	
-PIS E COFINS.....	<u>285.000</u>	<u>2.070.000</u>
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA.....		9.330.000
CUSTO OPERACIONAL		
- CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS.....		7.901.500
LUCRO OPERACIONAL BRUTO.....		1.428.500
DESPESAS OPERACIONAIS.....		<u>3.369.900</u>
PREJUÍZO DO EXERCÍCIO.....		<u>(1.941.400)</u>

(35) Integralização do capital em dinheiro no valor de 3.040.000 em janeiro/T1

4.5.2.2. ABORDAGEM DO MODELO PROPOSTO

4.5.2.2.1. OBJETIVO E PROPOSIÇÕES FUNDAMENTAIS

O objetivo do desenvolvimento e execução do experimento pela abordagem do modelo proposto é mostrar a importância do relacionamento fisco-contribuinte definidos por novos parâmetros aplicados no estudo e estruturação da auditoria fiscal e contábil, com suporte informatizado. Com isso, visa-se a acentuada queda da sonegação do I.C.M.S. e, conseqüentemente, a elevação da arrecadação deste imposto.

PROPOSIÇÕES FUNDAMENTAIS:

I) OBRIGAÇÕES FISCAIS (36) EXTENSIVAS A TODOS OS CONTRIBUINTES, INDEPENDENTEMENTE DO TIPO DE ATIVIDADE E DO REGIME DE APURAÇÃO (37):

1. Registro exclusivo dos livros fiscais, Registro de Entradas, Saídas e Apuração de I.C.M.S. por sistema eletrônico de dados, mediante entrega mensal de disquete com programa-padrão gerado e fornecido pela Secretaria da Fazenda;

2. Entrega mensal do resumo das informações econômico-fiscais (vendas, compras, transferências, impostos, alíquotas das operações tributadas, isentas e não tributadas), bem como dos estoques inicial e final, através de disquete da forma estabelecida no item anterior.

(36) A serem devidamente previstas no Regulamento do I.C.M.S.

(37) Com abrangência para as empresas enquadradas no regime de estimativa e para as microempresas.

II) A NÍVEL DE SECRETARIA DA FAZENDA

As atividades operacionais do fisco, de acordo com o modelo de fiscalização proposto neste trabalho, orientam-se pelos seguintes critérios:

1 - Criação, a nível interno da Secretaria da Fazenda, do CENTRO DE INTELIGÊNCIA FISCAL com base nas atribuições enfocadas no quadro 04. O seu funcionamento se processará através da elaboração de um sistema permanente de controle e fiscalização dos contribuintes. Esse sistema de controle e fiscalização se pautará em quatro funções básicas, ou seja: controle fiscal instantâneo, análise de desempenho do contribuinte, análise da via do documento fiscal retida pelo fisco e registros e consultas internas.

A operacionalização dessas funções serão geradas por programas aplicados em computadores que formularão cruzamentos de dados, cálculos matemáticos e estatísticos para mensuração de desempenhos, entre outros.

Nessas condições, o fisco terá em seu Banco de Dados, informações disponíveis de todos os contribuintes baseadas em relatórios que apontarão principalmente irregularidades fiscais. Essas irregularidades vão desde falhas de registros e informações sanáveis através de controle fiscal à distância, até indícios e comprovações de sonegação fiscal, o que permitirá ao fisco selecionar referidos contribuintes para a aplicação dos procedimentos de fiscalização baseados nos roteiros de auditoria fiscal e contábil.

2 - A nível de fiscalização externa, a implementação da substituição da forma de elaboração da Ficha de Conclusão Fiscal utilizada em levantamento fiscal, a saber:

a) CONTRIBUINTE QUE NÃO MANTÉM ESCRITA REGULAR.

A Lei Federal nº 8.541/92, destaca no "caput" do seu art. 13, que as pessoas jurídicas, que auferirem no ano-calendário anterior receita bruta total (inclui-se aí as demais receitas e ganhos de capital) igual ou inferior a 9.600.000 UFIR, podem optar pela tributação com base no lucro presumido. Já o art. 18 da citada lei destaca:

" a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá adotar os seguintes procedimentos:

*I - escriturar os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, em **Livro-Caixa**, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial; (grifo nosso)*

II a IV - ..."

Nessas condições, cabe ao fisco estadual adotar como rotina de fiscalização nos levantamentos fiscais dessas pessoas jurídicas, devidamente regulamentada, a notificação para apresentação do referido Livro-Caixa.

Forma Usual : FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA,

Forma Proposta: FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICA POR FLUXO DO DISPONÍVEL (38)

Em princípio a titulação proposta para essa folha de trabalho destacava "fluxo de caixa", também conhecido como DFC (Demonstração do Fluxo de Caixa). A decisão pela substituição para "fluxo do disponível" deve-se ao reconhecimento da brilhante abordagem de MARION, assim destacada:

(38) Do Levantamento Fiscal - art. 574 parágrafo 1º do RICMS/91 (Anexo A).

"... a intitulação DFC não é a mais correta, uma vez que englobamos as contas de Caixa e Bancos. Dessa forma, seria mais adequado denominar Demonstração do **Fluxo do Disponível**. (39)(grifo nosso)

Objetivo:

Avaliar a capacidade financeira do contribuinte no período. Estouro de caixa aponta indícios de omissão de receita e, conseqüentemente, sonegação fiscal. Paralelamente, deve ser analisado o comportamento dos estoques, principalmente o estoque final, que se for superavaliado indica também omissão de receita.

b) CONTRIBUINTE QUE MANTÉM ESCRITA REGULAR

Representam as pessoas jurídicas que mantêm escrituração contábil nos termos da legislação comercial e fiscal, ou sejam:

- 1 - art. 10 da Lei nº 556, de 25-06-1950 (40) ;
- 2 - art. 186, inciso VI do Decreto-Lei nº 7.661, de 21-06-1945 (41) ;
- 3 - arts. 1º ao 16 do Decreto-Lei nº 486, de 03-03-1969; (42)
- 4 - art. 5º da Lei Federal nº 8.541, de 23-12-1992.(43)

Forma Usual : FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL

Forma Proposta: FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL-CONTÁBIL POR FLUXO DO DISPONÍVEL

Objetivo:

Analisar, econômica e financeiramente, a situação da em-

(39) José Carlos MARION, *Contabilidade Empresarial*, p.498.

(40) Das obrigações comuns a todos os comerciantes - *Código Comercial Brasileiro*, pp. 09/10.

(41) Dos crimes falimentares - *Lei das Falências*

(42) *Escrituração e livros mercantis*

(43) Das pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real.

presa, bem como fiscalizar e auditar (44) todas as nomenclaturas contábeis do contribuinte, verificando a possível existência de ativo oculto, ativo fictício, passivo oculto e passivo fictício, que poderão guardar relação com a sonegação fiscal do I.C.M.S..

Relativamente aos estoques inicial e final deve ser dada especial atenção no que se refere à forma de avaliação.

4.5.2.2.2. ROTEIRO PRÁTICO SIMULADO DAS INFORMAÇÕES E DOS REGISTROS FISCAIS ELABORADOS POR PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS.

a) Informações Econômico-Fiscais: Entradas - janeiro a março/T2 - tabela 19 ;

b) Registro Informatizado das Operações de Entradas no livro fiscal próprio - janeiro/T2 - tabela 20 ;

c) Relatório de Pré-Fiscalização Informatizada. Cruzamento de Informações entre Contribuintes. Equipamento de pesquisa: disquete - Programa Gerador do Registro de Entradas do Contribuinte-Destino - janeiro/T2 - tabela 21;

d) Informações Econômico-Fiscais: Saídas - janeiro a março/T2 - tabela 22;

e) Registro Informatizado das Operações de Saídas no livro fiscal próprio - janeiro/T2 - tabela 23;

f) Relatório de Pré-Fiscalização Informatizada. Cruzamento de Informações entre Contribuintes. Equipamento de pesquisa: Disquete - Programa Gerador do Registro de Saídas do Contribuinte - Origem - ja-

(44) em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, mediante estabelecimento de convênios.

neiro/T2 - tabela 24;

g) Registro de Apuração do I.C.M.S. - período de 1º a 31-01-T2 - tabela 25;

h) Demonstrativo globalizado da GIA - período de janeiro a março/T2 - tabela 26;

i) Cálculo da Média Mensal do I.C.M.S. s/ Compras - período - de janeiro a março/T2 - tabela 27;

j) Cálculo da Média Mensal do I.C.M.S. s/ Vendas - período de janeiro a março/T2 - tabela 28 ;

l) Análise de Desempenho da Atividade - período de 01/03-T2 - tabela 29;

m) Elenco de Irregularidades Detectadas pelo Fisco nas Operações de Saídas de Mercadorias - janeiro/T2 - tabela 30 ;

n) Fórmulas e Análises do I.C.M.S. - tabela 31;

o) Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal Básica por Fluxo do Disponível - período de 1º-01 a 31-12-T1 - tabela 32 ;

p) Folha de Trabalho de Levantamento Fiscal-Contábil por Fluxo do Disponível - período de 1º-01 a 31-12-T1 - tabela 33;

TABELA - 19 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS : ENTRADAS
- PERÍODO 01/03 - T2
(PARTE DO VERSO DA GIA)

MESES	CÓDIGO FISCAL	VALORES CONTÁBEIS	I.C.M.S. VALORES FISCAIS			
			OPERAÇÃO COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÃO SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
			BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTA OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
01	1.12	780.000	600.000	108.000	120.000	60.000
01	2.12	420.000	400.000	48.000	—	20.000
	TOTAIS	1.200.000	1.000.000	156.000	120.000	80.000
02	1.12	1.050.000	750.000	135.000	300.000	—
02	2.12	367.500	350.000	42.000	—	17.500
	TOTAIS	1.417.500	1.100.000	177.000	300.000	17.500
03	1.12	1.145.000	900.000	162.000	200.000	45.000
03	2.12	440.000	400.000	48.000	—	40.000
	TOTAIS	1.585.000	1.300.000	210.000	200.000	85.000

TABELA 20 - REGISTRO INFORMATIZADO DAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS NO LIVRO FISCAL
PRÓPRIO - REGISTRO DE ENTRADAS - JANEIRO / T2

DESTINO	CONTRIBUINTES ORIGEM	SÉ RIE	Nº N.F.F.	ENTRADA	C.F.	EMIÇÃO	SAIDA	VALOR CONTÁ-BIL	BASE DE CALCULO	ALI-QUOTA	IM-POSTO	ISENTA OU NÃO TRIBU-TADA	OU-TRAS	OBS.
01-209.840.30X.11X	02-322.648.11X.30X	U	8.870	04-01-T2	2.12	02-01-T2	02-01-T2	157.500	150.000	12	18.000	-	-	7.500
01-209.840.30X.11X	01-145.892.22X.11X	U	1.840	07-01-T2	1.12	05-01-T2	05-01-T2	165.000	150.000	18	27.000	-	-	15.000
01-209.840.30X.11X	01-370.914.31X.11X	B1	3.301	10-01-T2	1.12	10-01-T2	10-01-T2	154.000	140.000	18	25.200	-	-	14.000
01-209.840.30X.11X	01-430.873.31X.11X	ME	1.200	11-01-T2	1.12	10-01-T2	10-01-T2	120.000	-	-	-	120.000	-	-
01-209.840.30X.11X	04-340.117.32X.41X	U	3.431	17-01-T2	2.12	15-01-T2	15-01-T2	262.500	250.000	12	30.000	-	-	12.500
01-209.840.30X.11X	01-185.372.70X.11X	B1	4.200	21-01-T2	1.12	20-01-T2	20-01-T2	220.000	200.000	18	36.000	-	-	20.000
01-209.840.30X.11X	01-145.892.22X.11X	U	1.988	27-01-T2	1.12	26-01-T2	26-01-T2	121.000	110.000	18	19.800	-	-	11.000
Total do Contribuinte - Destino.....									1.000.000		156.000	120.000	-	80.000
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal:														
* 1.00 Entrada e/ou Aquisições e Serviços do Estado *:														
Subtotal.....									600.000	18	108.000	120.000	-	60.000
Sub-total.....									780.000		108.000	120.000	-	60.000
* 2.00 Entrada e/ou Aquisições e Serviços de outro Estado *:														
Subtotal.....									400.000	12	48.000	-	-	20.000
Sub-total.....									420.000		48.000	-	-	20.000
TOTAIS									1.200.000		156.000	120.000	-	80.000

**TABELA 21 - RELATÓRIO DE PRÉ-FISCALIZAÇÃO INFORMATIZADA
CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE CONTRIBUÍNTES
EQUIPAMENTO DE PESQUISA : DISQUETE PROGRAMA-
GERADOR DO REGISTRO DE ENTRADAS DO CONTRIBUINTE-
DESTINO - JANEIRO / T2**

DESTINO	CONTRIBUÍNTES ORIGEM	SÉ- RIE	Nº. N.F.F.	ENTRADA	C.F.	EMIÇÃO	SAÍDA	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALI- QUOTA	IM- POSTO	OBS.
01-209.840.30X.11X	02-322.648.11X.30X	U	8.870	04-01-T2	2.12	02-01-T2	02-01-T2	157.500	150.000	12	18.000	O.N.C.(45)
01-209.840.30X.11X	01-145.892.22X.11X	U	1.840	07-01-T2	1.12	05-01-T2	05-01-T2	165.000	150.000	18	27.000	O.C. (46)
01-209.840.30X.11X	01-370.914.31X.11X	B1	3.301	10-01-T2	1.12	10-01-T2	10-01-T2	154.000	140.000	18	25.200	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-430.873.31X.11X	ME	1.200	11-01-T2	1.12	10-01-T2	10-01-T2	120.000	-	-	-	O.C.
01-209.840.30X.11X	04-340.117.32X.41X	U	3.431	17-01-T2	2.12	15-01-T2	15-01-T2	262.500	250.000	12	30.000	O.C.
01-209.840.30X.11X	01.185.372.70X.11X	B1	4.200	21-01-T2	1.12	20-01-T2	20-01-T2	220.000	200.000	18	36.000	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-145.892.22X.11X	U	1.998	27-01-T2	1.12	26-01-T2	26-01-T2	121.000	110.000	18	19.800	O.C.

(45) N.F. 8.870 - U - SIGLA O.N.C. (OPERAÇÃO NÃO CONFIRMADA) COM O CONTRIBUINTE DE ORIGEM.

NOTAS : 1) TRATA-SE DE CONTRIBUINTE-ORIGEM DE OUTRO ESTADO COM REGISTRO AINDA NÃO INTEGRADO AO SISTEMA
2) PREFIXO DO CADASTRO ESTADUAL:

- 01 - SÃO PAULO
- 02 - MINAS GERAIS
- 03 - RIO GRANDE DO SUL
- 04 - PARANÁ

(46) SIGLA O.C. (OPERAÇÃO CONFIRMADA)

**TABELA 22 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS : SAÍDAS
DE MERCADORIAS - JANEIRO A MARÇO/T2**

MESES	CÓDIGO FISCAL	VALORES CONTÁBEIS	I.C.M.S - VALORES FISCAIS			
			OPERAÇÕES C/CRÉDITO DO IMPOSTO	OPERAÇÕES S/ CRÉDITO DO IMPOSTO	ISENTA OU NÃO TRIBUTÁVEIS	OUTRAS
			BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO		
01	5.12	1.000.000	1.000.000	180.000	-	-
01	6.12	300.000	300.000	36.000	-	-
	TOTAIS	1.300.000	1.300.000	216.000	-	-
02	5.12	1.900.000	1.900.000	342.000	-	-
		1.900.000	1.900.000	342.000		
03	5.12	1.550.000	1.550.000	279.000	-	-
03	6.12	750.000	750.000	70.000	-	-
	TOTAIS	2.300.000	2.300.000	349.000		

**TABELA 23 - REGISTRO INFORMATIZADO DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS NO
LIVRO FISCAL PRÓPRIO - REGISTRO DE SAÍDAS - JANEIRO /T2**

DESTINO	CONTRIBUINTES	SÉ- RIE	Nº N.F.F.	EMIÇÃO	SAÍDA	C.F.	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALI- QUOTA	IM- POSTO	OBS.
01-209.840.30X.11X	01-215.830.10X.11X	B1	501	02-01-T2	02-01-T2	5.12	187.000	187.000	18	33.660	-
01-209.840.30X.11X	01-380.114.20X.11X	B1	503	09-01-T2	10-01-T2	5.12	200.000	200.000	18	36.000	N F 502 Canc.
01-209.840.30X.11X	03-500.232.34X.41X	C1	314	13-01-T2	13-01-T2	6.12	110.000	110.000	12	13.200	-
01-209.840.30X.11X	01-520.214.14X.11X	B1	504	15-01-T2	16-01-T2	5.12	145.000	145.000	18	26.100	-
01-209.840.30X.11X	04-373.180.43X.11X	B1	505	19-01-T2	20-01-T2	5.12	160.000	160.000	18	28.800	-
01-209.840.30X.11X	01-500.232.74X.41X	C1	316	24-01-T2	25-01-T2	6.12	190.000	190.000	12	22.800	N F 315 Canc.
01-209.840.30X.11X	01-300.432.22X.11X	B1	506	26-01-T2	26-01-T2	5.12	135.000	135.000	18	24.300	-
01-209.840.30X.11X	01-111.341.22X.11X	B1	508	28-01-T2	28-01-T2	5.12	143.000	143.000	18	25.740	N F 507 Canc.
01-209.840.30X.11X	CONSUMIDOR	C1	317	29-01-T2	29-01-T2	6.12	30.000	30.000	18	5.400	-
Total do Contribuinte - Origem							1.300.000	1.300.000		216.000	
Resumo Mensal de Operações e Prestações por Código Fiscal:											
" 5.00 Salda e/ou Prestações para o Estado ":											
							5.12	1.000.000		180.000	
Sub-Total							1.000.000	1.000.000		180.000	
" 6.00 Salda e/ou Prestações para outro Estado ":											
							6.12	300.000		36.000	
Subtotal							300.000	300.000		36.000	
TOTAIS							1.300.000	1.300.000		216.000	

TABELA 24 - RELATÓRIO DE PRÉ-FISCALIZAÇÃO INFORMATIZADA
CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE CONTRIBUÍNTES
EQUIPAMENTO DE PESQUISA : DISQUETE PROGRAMA-
GERADOR DO REGISTRO DE SAÍDAS DO CONTRIBUINTE -
ORIGEM - JANEIRO / T2

ORIGEM	CONTRIBUÍNTES DESTINO	SÉ- RIE	Nº N.F.F.	EMIÇÃO	SAÍDA	C.F.	ENTRADA	C.F.	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALI- QUO- TA	IM- POS- TO	OBS.
01-209.840.30X.11X	01-215.830.10X.11X	B1	501	02-01-T2	02-01-T2	5.12	03-01-T2	1.12	187.000	187.000	18	33.660	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-380.114.20X.11X	B1	503	09-01-T2	10-01-T2	5.12	10-01-T2	1.12	200.000	200.000	18	36.000	O.C.
01-209.840.30X.11X	03-500.232.34X.41X	C1	314	13-01-T2	13-01-T2	6.12	16-01-T2	2.12	110.000	110.000	12	13.200	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-520.214.14X.11X	B1	504	15-01-T2	16-01-T2	5.12	17-01-T2	1.12	145.000	145.000	18	26.100	O.C.
01-209.840.30X.11X	04-373.180.43X.11X	B1	505	19-01-T2	20-01-T2	5.12	20-01-T2	1.12	160.000	160.000	18	28.800	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-500.232.74X.41X	C1	316	24-01-T2	25-01-T2	6.12	27-01-T2	2.12	190.000	190.000	12	22.800	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-300.432.22X.11X	B1	506	26-01-T2	26-01-T2	5.12	27-01-T2	1.12	135.000	135.000	18	24.300	O.C.
01-209.840.30X.11X	01-111.341.22X.11X	B1	508	28-01-T2	28-01-T2	5.12	28-01-T2	1.12	143.000	143.000	18	25.740	O.N.C.(47)
01-209.840.30X.11X	CONSUMIDOR	C1	317	29-01-T2	29-01-T2	6.12	-	-	30.000	30.000	18	5.400	O.N.C.(48)
TOTALS DO CONTRIBUINTE DE ORIGEM.....										1.300.000	1.300.000	216.000	

NOTAS: 1) ÚLTIMA NUMERAÇÃO REGISTRADA 12/T1
SÉRIE B1 = N.F. 500
SÉRIE C1 = N.F. 313

2) NOTAS FISCAIS CANCELADAS:
SÉRIE B1 = 502 e 507
SÉRIE C1 = 315

- (47) OPERAÇÃO NÃO CONFIRMADA: o registro de ENTRADA DO CONTRIBUINTE-DESTINO (inscrição nº 01-111.341.22X.11X) acusa o valor da NF 508-B1 de 393.000 - divergência de 250.000 - proceder verificação. (OBS. confirmada a irregularidade - item B-1 da tabela 30).
- (48) OPERAÇÃO NÃO CONFIRMADA: CONTRIBUINTE-DESTINO não inscrito no cadastro (consumidor final). Possível consulta pela via retida pelo fisco. (OBS. confirmada a irregularidade - item B-2 da tabela 30)

TABELA 25 - REGISTRO DE APURAÇÃO I.C.M.S.

Período exemplificativo: 1º a 31-01-12

CODIFICAÇÃO		VALORES		ENTRADA				SAÍDAS				
				I.C.M.S. - VALORES FISCAIS				I.C.M.S. - VALORES FISCAIS				
				COM CRÉDITO DO IMPOSTO		SEM CRÉDITO DO IMPOSTO		COM DÉBITO DO IMPOSTO		SEM DÉBITO DO IMPOSTO		
CONT.	FISCAL	BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTO OU NÃO TRIB.	OUTROS	CONT.	FISCAL	VALORES CONTÁBEIS	BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTO OU NÃO TRIB.	OUTROS
-	1.12	600.000	108.000	120.000	60.000	-	5.12	1.000.000	1.000.000	180.000	-	-
-	2.12	400.000	48.000	-	20.000	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL		1.000.000	156.000	120.000	-	SUBTOTAL		1.000.000	1.000.000	180.000	-	
						- 6.12		300.000	300.000	36.000	-	
						SUBTOTAL		300.000	300.000	36.000	-	
TOTAIS		1.200.000	156.000	120.000	80.000	TOTAIS		1.300.000	1.300.000	216.000	-	

DÉBITO DO IMPOSTO				APURAÇÃO DOS SALDOS			
001 - Por saídas com débito do imposto.....				013 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito).....			
002 - Outros débitos.....				014 - Deduções.....			
003 - Estornos de créditos.....				015 - Imposto a Recolher.....			
005 - TOTAL.....				016 - Saldo Credor (Crédito menos Débito) a transportar para o período seguinte.....			
006 - Por entradas com CRÉDITO DO IMPOSTO.....				60.000			
007 - Outros créditos.....				-			
008 - Estornos de Débitos.....				-			
010 - Subtotal.....				-			
011 - Saldo credor do período anterior.....				-			

GUIAS DE RECOLHIMENTO		GUIA DE INFORMAÇÃO	
NÚMERO	9830	NÚMERO	-
DATA	10-02-12	DATA	-
VALOR	60.000	VALOR	60.000
ÓRGÃO ARRECADADOR	033	ÓRGÃO ARRECADADOR	033

**TABELA 26 - DEMONSTRATIVO GLOBALIZADO DA GIA
PERÍODO JANEIRO A MARÇO-T2**

		01-T2	02-T2	03-T2
DÉBITO DO IMPOSTO				
001 - Por saída com Débito do Imposto	051	216.000	342.000	349.000
002 - Outros Débitos				
	052	-	-	-
005 - Total.....	055	216.000	342.000	349.000
CRÉDITO DO IMPOSTO				
006 - Por entrada com Crédito do Imposto	056	156.000	177.000	210.000
007 - Outros Créditos :				
	057	-	-	-
008 - Estornos de Débitos :				
	058	-	-	-
010 - Subtotal.....	060	156.000	177.000	210.000
011 - Saldo Credor do mês anterior.....	061	-	-	-
012 - Total.....	062	156.000	177.000	210.000
APURAÇÃO DOS SALDOS				
013 - Saldo Devedor(Débito menos Crédito)	063	60.000	165.000	139.000
014 - Deduções :				
	064	-	-	-
015 - Imposto a Recolher.....	065	60.000	165.000	139.000
016 - Saldo Credor (Crédito menos Débito) a transportar para o mês seguinte.....	066	-	-	-
ESTOQUE INICIAL.....		350.000	50.000	100.000
ESTOQUE				
FINAL.....		300.000	100.000	110.000
		(49)		

(49) Após entrega da GIA do mês 01/T2 foi constatado erro na informação do estoque final. Apresentação de GIA SUBSTITUTIVA alterando o valor do estoque final para 50.000.

**TABELA 27 - CÁLCULO DA MÉDIA MENSAL DO
I.C.M.S. S/COMPRAS - PERÍODO 01/03 - T2**

1	2	3	4	5	6 (4/2)	7 (5/3)
01	1.200.000	1.200.000	156.000	156.000	13,000%	13,000%
02	1.417.500	2.617.500	177.000	333.000	12,487%	12,722%
03	1.585.000	4.202.500	210.000	543.000	13,249%	12,920%

LEGENDA :

01 = Mês

02 = Total de compras no
mês (valores contábeis)

03 = Total acumulado de
compras

04 = I.C.M.S. mensal sobre
compras

05 = I.C.M.S. acumulado
sobre compras

06 = Alíquota média do mês

07 = Alíquota média mensal
acumulada sobre compras

FONTE: CIFIS

**TABELA- 28 CÁLCULO DA MÉDIA MENSAL DO
I.C.M.S. S/VENDAS - PERÍODO 01/03 - T2**

1	2	3	4	5	6 (4/2)	7 (5/3)
01	1.300.000	1.300.000	216.000	216.000	16,615%	16,615%
02	1.900.000	3.200.000	342.000	558.000	18,000%	17,438%
03	2.300.000	5.500.000	349.000	907.000	15,174%	16,491%

LEGENDA :

01 = Mês

02 = Total de vendas no
mês (valores contábeis)

03 = Total acumulado de
vendas

04 = I.C.M.S. mensal sobre
vendas

05 = I.C.M.S. acumulado
sobre vendas

06 = Alíquota média do mês

07 = Alíquota média mensal
acumulada sobre vendas

FONTE: CIFIS

72073

TABELA 29 - ANÁLISE DE DESEMPENHO DA ATIVIDADE
PERÍODO 01/03 - T2

MESES	EI	C	EF	CMV	(1+IVASET)	VENDA ESPERADA	VENDA DECLARADA	VENDA CORRIGIDA	ÍNDICIO VENDA SONEGADA	IVA (50) PRÓPRIO %	I.L.B. (51) PRÓPRIO %	I.L.B. SETOR %
01	350.000	1.200.000	300.000	1.250.000	136,04	1.700.500	1.300.000	-	400.500	4,00	3,84	26,49
01(52)	350.000	1.200.000	50.000	1.500.000	136,04	2.040.600	-	2.200.000	-	46,67	31,82	26,49
02	50.000	1.417.500	100.000	1.367.500	136,04	1.860.347	1.900.000	-	-	38,93	28,03	26,49
03	100.000	1.585.000	110.000	1.575.000	136,04	2.142.630	2.300.000	-	-	46,03	31,52	26,49

FONTE: CÍFIS

(50) IVA PRÓPRIO = $\frac{\text{Vendas} - \text{C.M.V.}}{\text{C.M.V.}}$ ou $\frac{\text{I.L.B.}}{1 - \text{IVA}}$

(51) I.L.B. PRÓPRIO = $\frac{\text{Vendas} - \text{C.M.V.}}{\text{Vendas}}$ OU $\frac{\text{I.V.A.}}{1 + \text{IVA}}$

(52) Cálculo de janeiro/T2 alterado, tendo em vista as irregularidades constatadas no tabela 30, e nova valoração do esto-
que final confirmado por levantamento específico.

**TABELA 30 - ELENCO DAS IRREGULARIDADES DETECTADAS
PELO FISCO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS
JANEIRO / T2**

A-) VENDA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL:

A.1) MERCADORIA APREENDIDA :

- Operação: Plantão "Vigilância Fiscal"
- Local : Rodovia Marechal Rondon - KM "x"
- Data : 21-01-T2
- Valor da Operação..... 350.000
- I.C.M.S. devido (18% s/ 350.000)..... 63.000
- INFRAÇÃO : Arts. 117 e 459 parágrafo 1º do RICMS/91 (Anexo A).
- MULTA : Art. 592, inciso III, alínea "a" do RICMS/91 (Anexo B).
- Crime contra a ordem tributária : Art. 2º, inciso I (Anexo D)

**B-) VENDA DE MERCADORIAS COM DOCUMENTAÇÃO FISCAL
DETECTADA POR "ESPELHAMENTO":**

**B.1) DIFERENÇA APURADA NA ANÁLISE PRÉ-FISCALIZAÇÃO - CRU-
ZAMENTO DE DADOS CONFORME RELATÓRIO EMITIDO PELO
CIFIS :**

- Documento Fiscal: N.F. 508-B1, de 28-01-T2
- (R.E.) I.E. 01-111.341.22X.11X = 393.000
- (R.S.) I.E. 01-209.840.30X.11X = 143.000..... 250.000
- I.C.M.S. devido (18% s/ 250.000)..... 45.000
- INFRAÇÃO : Arts. 175, 176 c/c. 114, inciso X do RICMS/91 (Anexo A).
- MULTA : Art. 592, inciso IV, alínea "d" do RICMS/91 (Anexo B)
- Crime contra a ordem tributária : Art. 1º, incisos II a IV (Anexo D)

**B.2) DIFERENÇA APURADA POR CONSULTA AO BANCO DE DADOS
ORIGINÁRIA DA VIA RETIDA PELO FISCO (IRREGULARIDADE
CONSTATADA "ESPELHAMENTO"):**

- Local : Posto Fiscal de Fronteira "Y"
- Documento Fiscal : N.F. 317 C-1, de 29-01-T2
- Consulta no Banco de Dados (CIFIS) : Relatório :
- Valor da 3a. via - destinatário - consumidor = 330.000
- Valor do registro fiscal informatizado = 30.000 300.000
- I.C.M.S. devido (18% s/ 300.000)..... 54.000
- INFRAÇÃO : Arts. 175, 176 c/c. 114, inciso X do RICMS/91 (Anexo A).
- MULTA : Art. 592, inciso IV, alínea "d" do RICMS/91 (Anexo B)
- Crime contra a ordem tributária: art. 1º, incisos II a IV (Anexo D)

TABELA 31 - FÓRMULAS E ANÁLISES DO I.C.M.S.

1 - FÓRMULA DE INDÍCIO DE SONEGAÇÃO:

INDÍCIO DE SONEGAÇÃO = I.C.M.S. S/ VENDA ESPERADA > I.C.M.S. S/ VENDA DECLARADA:

onde temos que:

I.C.M.S. S/ VENDA ESPERADA = [C.M.V. x (IVASET) x ALÍQUOTA MÉDIA S/ VENDA DO MÊS]

I.C.M.S. S/VENDA DECLARADA = (VENDA DECLARADA x ALÍQUOTA MÉDIA S/ VENDA DO MÊS)

daí temos :

MESES	<u>I.C.M.S. S/ VENDA</u> ESPERADA	<u>I.C.M.S. S/ VENDA</u> DECLARADA	SONEGAÇÃO ESTIMADA
JANEIRO/T2	282.538	215.995	66.543
FEVEREIRO/T2	334.862	342.000	--
MARÇO/T2	325.123	349.002	--

2 - FÓRMULA DA APURAÇÃO DO IMPOSTO SONEGADO EM JANEIRO/T2:

IMPOSTO SONEGADO = (I.C.M.S. S/ VENDA ESPERADA - I.C.M.S. S/ COMPRA MÉDIA - IMPOSTO DECLARADO NA GÍA)

substituindo temos: $(1250.000 \times 136,04 \times 16,615\%) - (1.200.000 \times 13\%) - 60.000$
 $282.538 - 156.000 - 60.000 = 66.538$

**TABELA - 32- FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO
FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL
PERÍODO 1º-01 A 31-12-T1**

A)	SALDO INICIAL DISPONÍVEL EM 1º-01-T1(53).....=	-
B)	ENTRADAS:	
	Recebimentos de vendas efetuadas no período.....	10.800.000
C)	SAÍDAS:	
	C.1 - Pagamento de duplicatas de aquisição de mercadorias no período....	9.114.500
	C-2 - Pagamento de aquisição de ativo imobilizado.....	800.000
	C.3 - Pagamento de despesas e encargos sociais.....	3.135.500
	C.4 - Recolhimento de PIS e COFINS.....	275.000
	C.5 - Recolhimento de G.R. - I.C.M.S.....	311.400
		13.636.400
D)	SALDO FINAL DO DISPONÍVEL EM 31-12-T1 (54).....=	-
E)	ESTOURO DO DISPONÍVEL NÃO COMPROVADO.....=	2.836.400

**TABELA 33 - FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO
FISCAL-CONTÁBIL POR FLUXO DO DISPONÍVEL
PERÍODO 1º-01 A 31-12-T1**

A)	SALDO INICIAL DISPONÍVEL EM 1º-01-T1.....=	-
B)	ENTRADAS:	
	B.1 -Recebimento de vendas efetuadas no exercício.....	10.800.000
	B.2 - Reembolso devolução de compra.....	100.000
		10.900.000
C)	SAÍDAS:	
	C.1 - Pagamento a fornecedores.....	9.114.500
	C-2 - Reembolso devolução de vendas.....	100.000
	C.3 - Compra de ativo imobilizado.....	800.000
	C.4 - Recolhimento de PIS e COFINS.....	275.000
	C.5 - Recolhimento de G.R. - I.C.M.S.....	311.400
	C.6 - Pagamento despesas e encargos sociais.....	3.135.500
		13.736.400
D)	ESTOURO DO DISPONÍVEL.....=	2.836.400
E)	SALDO FINAL DO DISPONÍVEL EM 31-12-T1.....=	123.600
F)	GLOSA DE INGRESSO DE CAPITAL NÃO COMPROVADO (D + E).....=	2.960.000

OBSERVAÇÕES:

I.C.M.S DEVIDO : - Tabela 32 : 18% s/ 2.836.400 = 510.552

Tabela 33 : 18% s/ 2.960.000 = 532.800

INFRAÇÃO : - Tabelas 32 e 33: ARTS. 84, 97, 100 e 206 DO RICMS/91 (Anexo A).

MULTA : - Tabelas 32 e 33 ART. 592, inciso I, alínea "a" do mesmo Regulamento (Anexo B).

(53) e (54) Documentação e valores não fornecidos.

CAPÍTULO 5

RESULTADOS

A contribuição do roteiro de execução da auditoria fiscal e contábil aplicado na fiscalização do I.C.M.S. no Estado de São Paulo, no modelo proposto está consubstanciado notadamente pela implantação do Centro de Inteligência Fiscal.

Os resultados deste modelo, comparados com o modelo atual de fiscalização obtidos a partir de um jogo simulador de operações, estão apresentados na tabela 34.

**TABELA 34 - POSICIONAMENTO DA SÍNTESE DOS RESULTADOS OBTIDOS DA APLICAÇÃO DOS ROTEIROS
PRÁTICOS SIMULADOS DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE
DO MODELO ATUAL X MODELO PROPOSTO**

MODELO ATUAL	MODELO PROPOSTO
<p>1 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS : (VERSO DA GIA) ENTRADAS: Tabela 07 - meses 01/12 - T1 SAÍDAS : Tabela 09 - meses 01/12 - T1 1.1 - MENSAL : Apresentada exclusivamente por contribuintes enquadrados no CEC</p> <p>1.2 - ANUAL : Entrega realizada por contribuinte enquadrado no regime de apuração mensal e regime de estimativa.</p>	<p>1 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS : (VERSO DA GIA) ENTRADAS: Tabela 19 - meses 01/03 - T2 SAÍDAS : Tabela 22 - meses 01/03 - T2 1.1 - MENSAL: Entrega mensal extensiva a todos os contribuintes, com exceção dos contribuintes enquadrados no regime de estimativa (entrega anual) e das microempresas que efetuam entrega anual através do Demonstrativo da Microempresa</p>
<p>2 - REGISTRO DAS OPERAÇÕES NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO :</p> <p>2.1 - ENTRADAS - mês 05-T1 - tabela 08 2.2 - SAÍDAS - mês 09-T1 - tabela 10 Forma de registro : manuscrito e ou por processamento de dados Forma de consulta : disponível exclusivamente no estabelecimento do contribuinte</p>	<p>2 - REGISTRO INFORMATIZADO DAS OPERAÇÕES NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO :</p> <p>2.1 - ENTRADAS - mês 01-T2 - tabela 20 2.2 - SAÍDAS - mês 01-T2 - tabela 23 Forma de registro: exclusivamente informatizado Forma de consulta: simultaneamente disponível no estabelecimento do contribuinte e no Banco de Dados do Fisco</p>
<p>3 - RELATÓRIO INEXISTENTE NO MODELO ATUAL</p>	<p>3 - RELATÓRIO DE PRÉ-FISCALIZAÇÃO INFORMATIZADO. CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE CONTRIBUINTES. EQUIPAMENTO DE PESQUISA: DISQUETE-PROGRAMA GERADOR DO REGISTRO DE:</p> <p>3.1 - ENTRADAS DO CONTRIBUINTE-DESTINO - Tabela 21 - mês 01-T2</p> <p>- OPERAÇÃO CONFIRMADA para as notas fiscais n°s. 1.840-U; 3.301-B1; 1.200-ME, 3.431-U; 4.200-B1 e 1.998-U; - OPERAÇÃO NÃO CONFIRMADA para a nota fiscal n° 8.870-U</p>

continuação da tabela 34:

MODELO ATUAL		MODELO PROPOSTO	
3 - RELATÓRIO INEXISTENTE NO MODELO ATUAL		3.2 - SAÍDAS DO CONTRIBUINTE-ORIGEM - Tabela 24 - mês 01-T2	
		- OPERAÇÕES CONFIRMADAS para as notas fiscais n.ºs 501, 503, 504, 505 e 506-B1 e 314 e 316-C1. - OPERAÇÕES NÃO CONFIRMADAS para as notas fiscais n.ºs 508-B1 e 317-C1 - NOTAS FISCAIS CANCELADAS: 502 e 507-B1 e 315-C1	
4 - REGISTRO DE APURAÇÃO DO I.C.M.S. - Tabela 11 - período 1º a 30-09-T1.		4 - REGISTRO DE APURAÇÃO DO I.C.M.S. - Tabela 25 - período 1º a 31-01-T2	
Forma de registro: manuscrita e ou por processamento de dados		Forma de registro: exclusivamente informatizado	
5 - DEMONSTRATIVO GLOBALIZADO DA GIA - Tabela 12 - período 01/12-T1		5 - DEMONSTRATIVO GLOBALIZADO DA GIA - Tabela 26 - período 01/03-T2	
OBS: A referida tabela apresenta dados da GIA globalizando 12 (doze) meses para maior elucidação do exemplo. Na prática sua apresentação é mensal como exemplifica o mês 09/T1:		OBS: A referida tabela apresenta dados da GIA globalizando 03 (três) meses para maior elucidação do exemplo. Na prática sua apresentação deve ser mensal, porém com a inclusão dos estoques (inicial e final) como exemplifica o mês de 01/T2:	
DÉBITO DO IMPOSTO:		DÉBITO DO IMPOSTO:	
001 - Por saída com débito do imposto.....	051 = 221.500	001 - Por saída com débito do imposto.....	051 = 216.000
005 - Total.....	055 = 221.500	005 - Total.....	055 = 216.000
CRÉDITO DO IMPOSTO:		CRÉDITO DO IMPOSTO:	
006 - Por entrada com crédito do imposto.....	056 = 174.000	006 - Por entrada com crédito do imposto.....	056 = 156.000
012 - Total.....	062 = 174.000	012 - Total.....	062 = 156.000
APURAÇÃO DOS SALDOS:		APURAÇÃO DOS SALDOS:	
013 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito).....	063 = 47.500	013 - Saldo Devedor (Débito menos Crédito).....	063 = 60.000
		ESTOQUE INICIAL.....	
		ESTOQUE FINAL (1).....	
		350.000	
		300.000	

(1) Valor alterado para 50.000 conforme GIA SUBSTITUTIVA do mês 01/T2.

continuação da tabela 34:

MODELO ATUAL		MODELO PROPOSTO				
6 - CÁLCULO NÃO UTILIZADO NO MODELO ATUAL		6 - CÁLCULO DA MÉDIA MENSAL DO I.C.M.S. : SOBRE COMPRAS (Tabela 27) SOBRE VENDAS (Tabela 28)				
		Mês	Aliquota	Mês	Aliquota	
		01/T2	13,000%	01/T2	16,615%	
		02/T2	12,722%	02/T2	17,438%	
		03/T2	12,920%	03/T2	16,491%	
7 - CÁLCULO DA APURAÇÃO DO IVA E I.L.B. PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE COMPARADOS COM IVASET E I.L.B. SET Tabela 13 - Ano T1		7 - ANÁLISE DE DESEMPENHO DA ATIVIDADE - Tabela 29 - período 01/03 - T2				
		MÊS	C.M.V.	VENDA		ÍNDICIO
				ESPERADA	DECLARADA	CORRIGIDA SONEGAÇÃO
		01	1.250.000	1.700.500	1.300.000	- 400.500
		01	1.500.000	2.040.600	-	2.200.000 -
		02	1.367.500	1.860.347	1.900.000	- -
		03	1.575.000	2.142.630	2.300.000	- -
		MÊS	IVA PRÓPRIO %	IVA SET %	I.L.B. PRÓPRIO %	I.L.B. SET %
		01	4,00	36,04	3,84	26,49
		01	46,67	36,04	31,82	26,49
		02	38,93	36,04	28,03	26,49
		03	46,03	36,04	31,52	26,49
CÁLCULO DA ESTIMATIVA DE VENDAS SONEGADAS BASEADO NAS INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS E IVASET - Tabela 14 - Ano T1						
Vendas esperadas..... = 12.943.525						
Vendas declaradas..... = 11.300.000						
Estimativa de venda sonogada..... = 1.643.525						

continuação da tabela 34:

MODELO ATUAL	MODELO PROPOSTO
8 - FÓRMULA NÃO UTILIZADA NO MODELO ATUAL	8 - FÓRMULAS E ANÁLISES DO I.C.M.S. - Tabela 31 - período 01/03-T2 8.1 - FÓRMULA DE INÍCIO DE SONEGAÇÃO = (I.C.M.S. S/ VENDA ESPERADA > I.C.M.S. S/ VENDA DECLARADA) MÊS I.C.M.S. S/ VENDAS SONEGAÇÃO ESPERADA DECLARADA ESTIMADA 01/T2 282.538 215.995 66.543 02/T2 334.862 342.000 - 03/T2 325.123 349.002 - 8.2 - FÓRMULA DA APURAÇÃO DO I.C.M.S. SONEGADO EM 01/T2: (I.C.M.S. S/ VENDA ESPERADA - I.C.M.S. S/ COMPRA MÉDIA - I.C.M.S. DECLARADO EM GIA) (1.250.000 x 136.04 x 16.615%) - (1.200.000 x 13%) - 60.000 I.C.M.S. SONEGADO = 66.538
9 - LEVANTAMENTO FISCAL 9.1 - FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA - Tabela 15 - período 1º-01 a 31-12-T1 Cálculo apurado por diferença de levantamento..... = 2.386.400 alíquota..... = 18 % I.C.M.S. devido..... = 429.552 9.2 - FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL - Tabela 16 - período 1º-01 a 31-12-T1 Cálculo apurado por diferença de levantamento fiscal (2)..... = 2.960.000 alíquota..... = 18 % I.C.M.S. devido..... = 532.800	9 - LEVANTAMENTO FISCAL 9.1 FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL - Tabela 32 - período 1º-01 a 31-12-T1 Cálculo apurado por estouro do disponível não compro- vado = 2.836.400 alíquota..... = 18% I.C.M.S. devido..... = 510.552 9.2 - FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL-CONTÁBIL POR FLUXO DO DISPONÍVEL - Tabela 33 - período 1º-01 a 31-12-T1 Cálculo apurado por : - estouro do disponível = 2.836.400 - saldo final do disponível em 31-12-T1..... = 123.600 = glosa de ingresso de capital não comprovado (3)..... = 2.960.000 - alíquota..... = 18% - I.C.M.S. devido..... = 532.800

(2) e (3) Aumento de capital não comprovado (omissão de receitas)

5.1 - ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Examinando a tabela 34, que posiciona em síntese os resultados obtidos da aplicação dos roteiros práticos simulados, gerados pelas tabelas 07 a 33, destacam-se os seguintes tópicos:

5.1.1 - INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS (VERSO DA GIA):

Esse documento reúne de forma globalizada as operações realizadas por contribuintes, tais como: compras, vendas, transferências, devoluções, etc., ocorridas dentro e fora do Estado, bem como no Exterior. A tônica desse informativo é detalhar os valores contábeis, base de cálculo, impostos debitados e creditados, bem como operações isentas e não tributadas, entre outras, ocorridas num determinado mês ou período.

Na sistemática do modelo atual, somente os contribuintes enquadrados no Cadastro Especial de Contribuintes estão obrigados a entregar mensalmente esse informativo. Mesmo assim, a avaliação de desempenho desses contribuintes é esporadicamente efetuada pelo fisco.

O destaque do modelo proposto, relativamente a esse informativo, é exigir de todos os contribuintes, principalmente daqueles enquadrados no regime de apuração mensal do I.C.M.S., (exceção feita aos enquadrados no regime de estimativa e microempresas), a entrega mensal desse informativo, ora exigido anualmente.

Nessas condições, o fisco terá em seu poder dados econômico-fiscais relevantes de seus contribuintes para que seja possível avaliar continuamente o seu desempenho, como um elemento fundamental no combate à sonegação do I.C.M.S..

5.1.2. - REGISTRO DAS OPERAÇÕES NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS

Atualmente esses registros são efetuados tanto de forma manuscrita como por processamento de dados. O registro informatizado no modelo atual só beneficia o contribuinte, pois o fisco não dispõe dessas informações em seu Banco de Dados, a não ser de forma globalizada conforme explanação do informativo econômico-fiscal destacada no item anterior.

Com isso, é freqüente a constatação de erros em livros e documentos fiscais (o fisco só consegue detectá-los quando procede a fiscalização junto aos contribuintes), tais como:

5.1.2.1 - ENTRADAS -relativamente às aquisições de mercadorias e ou serviços:

a.1) crédito indevido do imposto, gerado por:

a.1.1) registro de operação isenta ou não tributada, considerada como tributada;

a.1.2) registro de documentação fiscal pertencente a outro contribuinte;

a.1.3) registro de operações fraudulentas praticadas, notadamente, com contribuintes inidôneos e empresas "fantasmas";

a.2) antecipação da data da entrada da mercadoria ou serviço;

a.3) erro ou adulteração na soma do valor contábil, da base de cálculo, e sobremaneira do imposto creditado.

5.1.2.2 - SAÍDAS - relativamente às saídas de mercadorias e serviços:

- b.1) documento fiscal emitido regularmente:
 - b.1.1) porém não escriturado;
 - b.1.2) como operação tributada, porém registrada como operação isenta ou não tributada;
 - b.1.3) com erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do imposto;
 - b.1.4) com postergação da data da saída;
- b.2) adulteração, vício ou falsificação em livros e documentos fiscais;
- b.3) utilização de documentação fiscal com numeração e seriação em duplicidade.

O modelo proposto enfatiza a obrigatoriedade do registro informatizado das operações de entradas e saídas nos livros fiscais próprios. Esse procedimento é operacionalizado através da entrega mensal de disquetes (modelo-padrão fornecido pela Secretaria da Fazenda) contendo aqueles registros, por parte de todos os contribuintes, sem exceções.

Assim sendo, todas aquelas irregularidades constatadas de forma rotineira no modelo atual deixam de existir no modelo proposto.

5.1.3 - RELATÓRIO DE PRÉ-FISCALIZAÇÃO INFORMATIZADA. CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES ENTRE CONTRIBUINTES. EQUIPAMENTO DE PESQUISA: DISQUETE-PROGRAMA GERADOR DO REGISTRO DE:

A operacionalização da pré-fiscalização representa o cerne do modelo proposto, uma vez que sua dinâmica se concentra nos seguintes eventos:

a) conferência instantânea dos registros fiscais entre contribuintes-origem, contribuintes-destino e vice-versa;

b) conferência da via retida pelo fisco em Postos Fiscais de Fronteira, Plantões Rodoviários e Plantões de "Vigilância" Rodoviária, junto ao Banco de Dados.

A vantagem fundamental deste modelo é a rapidez com que se detecta irregularidades tais como: "espelhamento", "calçamento", falta de registro de documento fiscal, crédito indevido, "notas frias", etc.

5.1.3.1. ENTRADAS DO CONTRIBUINTE-DESTINO

O relatório de pré-fiscalização do mês de janeiro/T2, relativamente às consultas instantâneas processadas junto ao Banco de Dados dos registros **DAS ENTRADAS DO CONTRIBUINTE-DESTINO** (contribuinte identificado pelo código de inscrição nº 01-209.840.30X.11X) cruzadas com as **SAÍDAS DE CONTRIBUINTES-ORIGEM** (diversos contribuintes) acusa os seguintes resultados:

- **OPERAÇÕES CONFIRMADAS:** notas fiscais nºs 1.840-U, 3.301-B1, 1.200-ME, 3.431-U, 4.200-B1 e 1.998-U;

- **OPERAÇÕES NÃO CONFIRMADAS:** nota fiscal nº 8.870-U.

O referido relatório (tabela 21) descreve que a nota fiscal nº 8.870-U não foi confirmada tendo em vista tratar-se de **CONTRIBUINTE-ORIGEM** do Estado de Minas Gerais com registro ainda não integrado ao Sistema. Esse fato enseja novas consultas para avaliar a veracidade do contribuinte e da documentação fiscal.

5.1.3.2. SAÍDAS DO CONTRIBUINTE-ORIGEM

Por outro lado, o relatório de pré-fiscalização do mês de janeiro/T2, relativamente às consultas instantâneas processadas junto ao Banco de Dados dos registros **DAS SAÍDAS DO CONTRIBUINTE-ORIGEM** (contribuinte identificado pelo código de inscrição nº 01-209.840.30X.11X) cruzadas com as **ENTRADAS DE CONTRIBUINTE-DESTINO** (diversos contribuintes) acusa os seguintes resultados:

- **OPERAÇÕES CONFIRMADAS:** notas fiscais nºs 501, 503, 504, 505 e 506-B1, 314 e 316-C1;

- **OPERAÇÕES NÃO CONFIRMADAS:** notas fiscais nºs 508-B1 e 317-C1.

O relatório (tabela 24) descreve que a nota fiscal nº 508-B1 emitida pelo **CONTRIBUINTE-ORIGEM** (inscrição nº 01-209.840.30X.11X) registrou na venda o valor de 143.000, enquanto que o valor apostado na 1a. via do **CONTRIBUINTE-DESTINO** (inscrição nº 01-111.341.22X.11X) é de 393.000. Portanto, trata-se de uma operação "espelhada" configurando sonegação fiscal, autuado conforme descrição pormenorizada na tabela 30.

No tocante à nota fiscal nº 317-C1 (**CONTRIBUINTE-DESTINO/CONSUMIDOR FINAL**), por tratar-se de operação fora do Estado, foi retida a via do fisco no Posto Fiscal de Fronteira "Y". A referida via retida pelo fisco acusa o valor de 330.000. Após consulta junto ao Banco de Dados foi acusado registro da NF 317-C1 pelo **CONTRIBUINTE-ORIGEM** (inscrição nº 01-209.840.30X.11X) no valor de 30.000. Trata-se também de irregularidade caracterizada por "espelhamento", cuja infração fiscal está imputada em Auto de Infração detalhada na tabela 30.

5.1.4 - REGISTRO DE APURAÇÃO DO I.C.M.S.:

No modelo atual o registro deste livro fiscal é realizado de forma manuscrita e ou por processamento de dados. A desvantagem destacada neste modelo é que o fisco não possui em seu Banco de Dados informações relevantes como valor de entradas e saídas geradoras de impostos creditados e debitados, etc. passíveis de confirmações. Com isso, na sua avaliação, como possíveis conseqüências (4), podem surgir registros e apurações de dados incorretos.

Já o modelo proposto requer o registro deste livro fiscal exclusivamente por processamento informatizado, através do qual o fisco processa análises e cruzamentos de dados entre livros e registros fiscais.

5.1.5. DEMONSTRATIVO GLOBALIZADO DA GIA:

Este documento foi utilizado para englobar num único dado todas as informações relativas ao I.C.M.S. (tabelas 12 e 26). Habitualmente, as empresas sujeitas ao pagamento deste imposto, com exclusão daquelas enquadradas no regime de estimativa, elaboram e apresentam a GIA mensalmente. Esta possui no ser anverso (vide verso da GIA no item 5.1.1) os dados mensais relativos ao débito e crédito do imposto, bem como a apuração do respectivo saldo: devedor (recolhimento do imposto) e credor (transferido para a GIA do mês seguinte).

A inovação que o modelo proposto traz em relação ao modelo atual é a inclusão dos valores relativos aos estoques do contribuinte, ou seja, inicial e final. Esses dados são de fundamental importância para o fis-

(4) Adaptado do work paper "Pontos de Recomendação", AUDITORIA, Conceitos e Aplicação de William ATTIE, p. 190.

co determinar o cálculo do IVA. No modelo atual, no cálculo do IVA é utilizado o total das compras como um dos indicadores de venda esperada, prática esta errônea, uma vez que neste cálculo é desprezado o volume inicial e final do estoque do período enfocado.

Outro fator importante do informativo dos valores dos estoques na GIA, é que o contribuinte passa a ter menos flexibilidade na prática da sonegação fiscal, pois o fisco tem condições de efetuar levantamentos específicos de estoques, avaliando a sua veracidade de forma mensal.

A tabela 34, traz no modelo atual, o saldo devedor do I.C.M.S. no valor de 47.500, relativo ao mês de setembro/T1, enquanto que a GIA do mês de janeiro/T2 apresenta no modelo proposto o valor de 60.000, como sendo um dado importante na formulação do cálculo da apuração do I.C.M.S. sonegado (item 5.1.8. adiante).

5.1.6. CÁLCULO DA MÉDIA MENSAL DO I.C.M.S.:

Esses dados revelam a média mensal do I.C.M.S. em termos de alíquotas, cuja utilidade é fornecer subsídios para a formulação da apuração do imposto sonegado. Esses dados não são utilizados no modelo atual de fiscalização do I.C.M.S..

5.1.6.1. SOBRE COMPRAS

A tabela 34 posiciona o resultado do cálculo apurado para os meses de janeiro a março/T2, representando a alíquota média sobre compra na faixa de 12,722% a 13,000%.

5.1.6.2. SOBRE VENDAS

A alíquota média para os meses de janeiro a março/T2 situa-se na faixa de 16,615% a 17,438%.

5.1.7. CÁLCULO DE APURAÇÃO DE DESEMPENHO:

No roteiro de execução da auditoria fiscal e contábil a apuração do desempenho do contribuinte é um termômetro para avaliar o nível de indício de sonegação ou nível de recolhimento de I.C.M.S., comparativamente com a média do setor.

No modelo atual, praticamente é esporádica a determinação dos cálculos de apuração de desempenho do contribuinte, pois não se consubstancia numa rotina de trabalho fiscal.

Assim sendo, são as seguintes as principais nomenclaturas utilizadas neste modelo:

5.1.7.1. CÁLCULO DA APURAÇÃO DO IVA E I.L.B. PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE COMPARADOS COM O IVASET E I.L.B.SET

5.1.7.2. CÁLCULO DA ESTIMATIVA DE VENDAS SONEGADAS BASEADAS NAS INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS E IVASET

Os resultados apurados para o Ano T1 indicam IVASET de 36,04% contra 18,77% do IVA PRÓPRIO e um I.L.B.SET de 26,49% contra 15,80% de I.L.B.PRÓPRIO. Assim sendo, o fisco apurou uma estimativa de venda sonegada no valor de 1.643.525, parâmetro esse apontado pelos indicadores acima descritos.

Já no modelo proposto, a análise de desempenho do contribuinte será uma dinâmica, apurada pela facilitação das informações econômico-fiscais, disponíveis em documentos e registros informatizados.

Os resultados apurados na análise de desempenho da atividade do contribuinte enfocados na tabela 29, revelaram que no mês de janeiro/T2 foi apontado um indício de sonegação de I.C.M.S. no valor de 400.500. Tendo em vista irregularidades detectadas pelo fisco no período enfocado, tais como, apreensão de mercadoria sem documento fiscal no valor de 350.000 (item A da tabela 30), bem como "espelhamentos" de documentos fiscais (descritos no item 5.1.3), as vendas deste mês, que foram declaradas no valor de 1.300.000, foram corrigidas para 2.200.000.

É importante destacar que aquele montante de indício de sonegação foi apurado pela nova formulação do IVA, onde se substitui o valor de compras pelo C.M.V. (Custo das Mercadorias Vendidas) representando um elemento confiável para determinação do valor da venda esperada.

5.1.8. FÓRMULAS E ANÁLISES DO I.C.M.S.

A sistemática do modelo atual não contempla, nas rotinas de execução da auditoria fiscal e contábil, cálculos das fórmulas e análises de I.C.M.S..

O uso desses instrumentos possibilita ao fisco detectar indícios de sonegação do imposto através de análises programadas por computador do desempenho de cada contribuinte.

Nesse contexto, o modelo proposto considera a utilização das seguintes fórmulas:

5.1.8.1. FÓRMULA DE INDÍCIO DE SONEGAÇÃO

5.1.8.2. FÓRMULA DA APURAÇÃO DO I.C.M.S. SONEGADO

A avaliação da tabela 34, no tocante à análise conjunta das fórmulas propostas indicam indício de sonegação de I.C.M.S. aproximadamente de 66.543.

Esse fato constatado foi confirmado através da detecção de "espelhamento" praticado pelo **CONTRIBUINTE-ORIGEM** apontado no item 5.1.3 - Relatório de Pré-Fiscalização Informatizado.

5.1.9. LEVANTAMENTO FISCAL:

O levantamento fiscal é um instrumento utilizado largamente pelo fisco para avaliar a veracidade dos registros fiscais e contábeis do contribuinte. Para tanto, é considerado o movimento real tributável do estabelecimento num determinado período, tais como valores de entradas e saídas, bem como serviços prestados, despesas, encargos, etc.

No modelo atual são dois os tipos de levantamento fiscal, ou seja:

5.1.9.1. FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA

O uso da Ficha de Conclusão Fiscal Simplificada, no modelo atual, específica para os contribuintes que não mantêm escrituração contábil regular, possui um defeito na composição de sua estrutura de cálculo, ou seja, mistura regime de competência com regime de caixa. Desta forma a verificação do resultado do exercício é apurada de forma incorreta.

5.1.9.2. FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL

Por outro lado, a Ficha de Conclusão Fiscal específica para os contribuintes que mantêm escrituração contábil regular, embora se pautem em informações econômico-fiscais e contábeis, não enfatiza o fluxo financeiro da empresa.

O modelo proposto enfatiza a substituição dos levantamentos fiscais aplicados no modelo atual, ou seja, de **FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA** para **FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL** e de **FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL** para **FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL-CONTÁBIL POR FLUXO DO DISPONÍVEL**.

5.1.9.3. FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL

Avalia o resultado do exercício em termos de regime de

meio de suprimentos de caixa, aumento de capital, recebimentos de clientes, passivo oculto, etc.

No que concerne à tabela 34, a nível de modelo atual, foi apurado através da **FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL SIMPLIFICADA** uma diferença de levantamento de 2.386.400, enquanto que o mesmo período enfocado, ou seja, 1º-01 a 31-12-T1 na **FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL**, essa diferença é maior , ou seja, de 2.836.400, como sendo valor apurado por "estouro" do disponível não comprovado.

A sustentação da diferença de levantamento apontada em auto de infração, apurada através de **FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL** é mais segura por utilizar valores efetivamente realizados.

Pela utilização da **FICHA DE CONCLUSÃO FISCAL** foi

Nessas condições, o uso tanto da **FOLHA DE TRABALHO DE LEVANTAMENTO FISCAL BÁSICO POR FLUXO DO DISPONÍVEL** como da **FOLHA DE TRABALHO POR LEVANTAMENTO FISCAL-CONTÁBIL POR FLUXO DO DISPONÍVEL** tem como vantagem, em relação às fichas de conclusão fiscal usualmente empregadas pelo fisco, um maior embasamento na sustentação da defesa da diferença apontada, por detalhar criteriosamente, o fluxo financeiro das operações realizadas.

Tendo em vista a discussão do roteiro de fiscalização do I.C.M.S. aplicado no modelo atual, comparado com o roteiro de execução proposto neste trabalho, pode-se afirmar que aquele modelo está eivado de defeitos e métodos ultrapassados. Esta sistemática empregada pouco vale como estratégia de combate à sonegação fiscal deste tributo, enquanto o novo modelo se propõe eliminar suas imperfeições com métodos eficazes e modernos.

Com a aplicação do sistema informatizado e notadamente com as atribuições estabelecidas com a criação do Centro de Inteligência Fiscal através da simulação de dados, obteve-se um elenco de contribuição original ao estudo da estruturação do roteiro de execução da auditoria fiscal e contábil. Trata-se, sem dúvida, de parâmetros ideais e decisivos para o combate da sonegação do I.C.M.S. no Estado de São Paulo.

... e, portanto, a possibilidade de ...

... e, portanto, a possibilidade de ...

... e, portanto, a possibilidade de ...

CAPÍTULO 6

CONCLUSÃO

analisam, examinam, armazenam e informam os dados globais dos contribuintes para tomadas de decisões.

A forma de operação dos registros fiscais informatizados processados através de cruzamentos e análises instantâneas do Banco de Dados, bem como das análises comportamentais de contribuintes obtidos pelas atribuições do Centro de Inteligência Fiscal provaram a eficiência do modelo proposto.

Através desse elenco inovador de procedimentos de fiscalização do I.C.M.S., pode-se afirmar que essa é a contribuição dada ao estudo da estruturação do roteiro de execução da auditoria fiscal e contábil na fiscalização deste tributo no Estado de São Paulo. Neste contexto, pode-se concluir que a vantagem da aplicação dessas técnicas no modelo proposto em relação ao modelo atual é fundamentalmente combater a sonegação fiscal revestida pela prática nociva do "espelhamento", "calçamento", da falta de emissão de documento fiscal, do crédito gerado por "nota fria", entre outras.

Nessas condições, pode-se afirmar, categoricamente, que a sonegação fiscal do I.C.M.S. no Estado de São Paulo, sem sombra de dúvida, tende a diminuir acentuadamente, tendo em vista os fatos abordados, discutidos e avaliados no capítulo precedente.

dúvida, uma contribuição marcante para a área da fiscalização do I.C.M.S. em nosso Estado e nos demais, bem como para a fiscalização do I.P.I. (Imposto sobre Produtos Industrializados) a nível federal, que para tanto, poderão utilizar-se dessas técnicas para avaliação deste tributo.

Nessas condições, consubstancia-se num balizamento fundamental para estudiosos e pesquisadores retomarem o tema e desenvolverem críticas, contribuindo de forma definitiva para o aperfeiçoamento dos roteiros de execução de fiscalização, na busca da erradicação da sonegação e, conseqüentemente da justa arrecadação tributária.

BIBLIOGRAFIA

ATTIE, William. **AUDITORIA, Conceitos e Aplicações**, 2a. edição, Atlas, São Paulo, 1984.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. **Curso de Direito Tributário**, 5a. edição, Saraiva, São Paulo, 1980.

BETING, Joelmir. O dólar azul. In: **Jornal da Cidade**, Bauru (S.P.), 05 ago.1994, p.21, c. 1.

BOBBIO, Pedro Vicente. **Coletânea de Legislação e Jurisprudência - Legislação Federal e Marginália**. São Paulo, Lex Editora S.A., 1978, Ano XLII, 4º trimestre.

BOBBIO, Pedro Vicente. **Coletânea de Legislação e Jurisprudência - Legislação Federal e Marginália**. São Paulo, Lex Editora S.A., 1993, LVII, 3º trimestre.

BRASIL. DECRETO-LEI nº 7.661, de 21-06-45, (D.O.U. de 22-06-45). **Lei das Falências**.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR nº 77, de 13-07-93, (D.O.U. de 24-07-93). **Institui o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F., e dá outras providências**.

BRASIL. LEI FEDERAL nº 4.502, de 30-11-64, (D.O.U. de 30-11-64). **Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**.

BRASIL. LEI FEDERAL nº 4.729, de 14-07-65, (D.O.U. de 19-07-65). **Define crime de sonegação fiscal e dá outras providências**.

BRASIL. LEI FEDERAL nº 5.172, de 25-10-66, (D.O.U. de 27-10-66). **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**.

BRASIL. LEI FEDERAL nº 5.569, de 25-11-69, (D.O.U. de 26-11-69). **Acrescenta dispositivos ao artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14-07-65, que define o crime de sonegação fiscal, e dá outras providências.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 6.404, de 15-12-76, (D.O.U. de 17-12-76). **Dispõe sobre a Sociedade por Ações.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 7.256, de 27-11-84, (D.O.U. de 28-11-84). **Estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 7.730, de 31-01-89, (D.O.U. de 1º-02-89). **Institui o cruzado novo, determina congelamento de preços, estabelece regras de desindexação da economia e dá outras providências.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.024, de 12-04-90, (D.O.U. de 13-04-90). **Institui o cruzeiro, dispõe sobre a liquidação de ativos financeiros e dá outras providências.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.078, de 11-09-90, (D.O.U. de 12-09-90). **Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências (Código de Defesa do Consumidor).**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.137, de 27-12-90, (D.O.U. de 28-12-90). **Define crime contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.541, de 23-12-92, (D.O.U. de 24-12-92). **Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e dá outras providências.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.697, de 27-08-93, (D.O.U. de 28-08-93, Retificado no D.O.U. de 31-08-93). **Altera a moeda nacional, estabelecendo a denominação "cruzeiro real" para a unidade do sistema monetário brasileiro.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.846, de 21-01-94, (D.O.U. de 24-01-94). **Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências.**

BRASIL. LEI FEDERAL nº 8.880, de 27-05-94, (D.O.U. de 1º-06-94). **Dispõe sobre o Programa de Estabilização Econômica e o Sistema Monetário, institui a Unidade Real de Valor U.R.V. e dá outras providências.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Coordenação do Sistema Tributário. **PARECER NORMATIVO C.S.T. nº 104, de 18-12-78, (D.O.U. de 28-12-78). Dá parecer sobre a inadmissibilidade, após 8-11-78, de formação de provisão a título de I.C.M. contido nos estoques.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **INSTRUÇÃO NORMATIVA S.R.F. nº 51, de 03-11-78, D.O.U. de 08-11-78). Disciplina procedimentos de operação de receita de vendas e serviços, para tributação de pessoas jurídicas.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretarias da Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal. CONVÊNIO S/Nº - SINIEF, firmado no Rio de Janeiro em 15-12-70, (D.O.U. de 18-02-71 - Suplemento) (D.O.U. de 27-02-71 - Suplemento). **Institui o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretarias da Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal. CONVÊNIO I.C.M.S. nº 95, de 24-10-89, (D.O.U. de 26-10-89). **Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte-usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretarias da Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal. CONVÊNIO I.C.M.S. nº 61, de 26-09-91, (D.O.U. de 30-09-91). **Altera o Convênio I.C.M.S. nº 95/89, de 24 -10-89, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte-usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.**

BRASIL. Presidência da República. DECRETO nº 56.791, de 26-08-65, (D.O.U. de 06-09-65). **Aprova o Regulamento do Imposto de Consumo.**

BRASIL. Presidência da República. DECRETO nº 87.981, de 23-12-82, (D.O.U. de 30-12-82). **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.**

BRASIL. Presidência da República. DECRETO-LEI nº 486, de 03-03-69, (D.O.U. de 04-03-69). **Dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências.**

BRASIL. Presidência da República. DECRETO-LEI nº 2.283, de 27-02-86, (D.O.U. de 28-02-86). **Dispõe sobre a instituição de nova unidade do Sistema Monetário Brasileiro, do Seguro-Desemprego e dá outras providências.**

BRASIL. Presidência da República. DECRETO-LEI nº 2.284, de 10-03-86, (D.O.U. de 11-03-86). **Mantém a nova unidade do Sistema Monetário Brasileiro, do Seguro-Desemprego e consolida as medidas de combate à inflação.**

BRASIL. Presidência da República. MEDIDA PROVISÓRIA nº 32, de 15-01-89, (D.O.U. de 16-01-89). **Institui o cruzado novo, determina congelamento de preços, estabelece regras de desindexação da economia e dá outras providências.**

BRASIL. Presidência da República. MEDIDA PROVISÓRIA nº 374, de 22-11-93, (D.O.U. de 23-11-93). **Determina a emissão de documentos fiscais para comprovar receitas ou rendimentos de pessoas físicas e jurídicas, estabelecendo penalidades e o arbitramento da receita mínima para os infratores, bem como fixa as condições para tributação dos sinais exteriores de riqueza.**

BRASIL. Secretaria da Administração Federal. **INSTRUÇÃO NORMATIVA S.A.F. nº 04**, de 06-03-92, (D.O.U. de 09-03-92). **Consolida as regras constantes do Manual de Redação da Presidência da República.**

CÓDIGO COMERCIAL BRASILEIRO, **Lei nº 586**, de 25-06-1850, 18a. edição, São Paulo, Saraiva, 1973.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, Lei nº 5.172, de 25-10-66. **Legislação Complementar, Legislação Atualizada**, Volume 1, 4a. edição, São Paulo, Atlas, 1976.

COLEÇÃO DAS LEIS E DECRETOS DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2a. edição, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 1938, Tomo XLV, 3º volume, 3º trimestre.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado - IMESP, 1988.

CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado - IMESP, 1989.

CORNACHIONE JR, Edgard Bruno. **Informática para áreas de Contabilidade, Administração e Economia**, 1a. edição, São Paulo, Atlas, 1993.

DALTON, Hugh. **Principles of Public Finance**, 4a. ed., Londres, Routledge & Kegan, 1954.

GIANNINI, Achile Donato. **Instituzioni di Diritto Tributario**, Milano, Giuffrè, 1965.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. trad. de Dino Jarach, Milano, 1956.

HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**, Editora Nova Fronteira, 2a. edição, Rio de Janeiro, 1986.

IBRACON-Instituto Brasileiro dos Contadores. **Princípios Contábeis, Normas e Procedimentos de Auditoria**, São Paulo, Atlas, 1988.

IOB - Informações Objetivas e Publicações Jurídicas Ltda. **Regulamento do I.C.M.S./S.P.**, São Paulo, IOB, 1993, Volumes I e II.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; KANITZ Stephen C.; MARTINS, Eliseu; STANDERSKI, Wlademiro; TORÍBIO, Ary; GELBCKE, Ernesto R.; CASTILHO, Edison; DOMINGUES JR., Ramon & MARION, José Carlos. **Contabilidade Intermediária**. 1a. edição, São Paulo, Atlas, 1981.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARTINS Eliseu & GELBCKE, Ernesto R.. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**, 2a. edição, São Paulo, Atlas, 1981.

JÈZE, Gaston. **Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française**. N.e., Paris, Marcel Giard, 1931.

LAUFENBURGER, Henry. **Finances Comparées**, Paris, Recueil Sirey, 1957.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**, 1a. edição, São Paulo, Atlas, 1982.

- MENDES JÚNIOR, Antonio; RONCARI Luiz & MARANHÃO, Ricardo. **Brasil História Texto & Consulta**, Volume 1, 5a. edição, São Paulo, Brasiliense, 1983.
- PUGLIESE, Mário. **Instituciones de Derecho Financiero**, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.
- REGO, Luiz; JANNOTTI, Rodolpho. Abaixo a Sonegação, In: **IMPrensa**, São Paulo, 92-95, ano VI, nº 71, ago. 1993.
- REINERT, Arnaldo. **Dicionário e Lei Nova das Companhias ou Sociedades Anônimas**, Volume 1, Brasília, Edição do autor.
- RODRIGUES, José Moacir. **Fiscalização & Sonegação**, São Paulo, Editora Ave-Maria, 1992.
- ROSSI, Angelo Rafael. **Crime de Sonegação Fiscal**, Editora Jurídica e Universitária, São Paulo, 1967.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**, Edições Lael, São Paulo, 1971.
- SANTANA, Sérgio Reinhardt. Impostos, mais impostos!, In: **Jornal da AFRESP**, fevereiro/março-94.
- SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 7.495, de 30-12-35, (D.O.E. de 30-12-35). **Dá regulamento à cobrança e fiscalização do imposto sobre vendas e consignações.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 47.763, de 17-02-67, (D.O.E. de 18-02-67). **Aprova o Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, instituído pela Lei nº 9.590, de 30-12-66.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 51.197, de 27-12-68, (D.O.E. de 28-12-68). **Reestrutura a Coordenação da Administração Tributária, da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda e dispõe sobre sua regulamentação.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 5.410, de 30-12-74, (D.O.E. de 31-12-74). **Aprova o Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 17.727, de 25-09-81, (D.O.E. de 26-09-81). **Aprova o Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, disciplinado pela Lei nº 440, de 24-09-74, com alterações nela introduzidas.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 24.726, de 12-02-86, (D.O.E. de 13-02-86). **Regulamenta a Isenção do I.C.M. pelas Operações Realizadas Pela Microempresa e dá Outras Providências.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 29.778, de 29-03-89, (D.O.E. de 30-03-89). **Introduz alterações no Regulamento do I.C.M.S. e estabelece outras providências.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 29.855, de 26-04-89, (D.O.E. de 27-04-89). **Introduz alterações na legislação do Imposto de Circulação de Mercadorias e de prestações de serviços e estabelece outras providências.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 30.524, de 02-10-89, (D.O.E. de 03-10-89). **Introduz alterações na legislação do imposto incidente sobre circulação de mercadorias e de prestação de serviço e estabelece providências correlatas.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 32.951, de 05-02-91, (D.O.E. de 06-02-91). **Disciplina a atualização da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP e introduz alterações no Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 33.118, de 14-03-91, (D.O.E. de 15-03-91). **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 39.320, de 30-09-94, (D.O.E. de 1º-10-94). **Reorganiza a Diretoria Executiva da Coordenação da Administração Tributária - CAT.**

SÃO PAULO. Governo do Estado de São Paulo. DECRETO nº 39.903, de 02-01-95, (D.O.E. de 03-01-95). **Dá nova redação ao dispositivo do Decreto nº 51.197, de 27-12-68, e altera a redação do artigo 2º do Decreto nº 39.320, de 30-09-94.**

SÃO PAULO. LEI nº 2.485, de 16-12-35, (D.O.E. de 16-12-35). **Modifica o sistema tributário do Estado.**

SÃO PAULO. LEI nº 9.590, de 30-12-66, (D.O.E. de 30-12-66). **Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e dá outras providências.**

SÃO PAULO. LEI nº 440, de 24-09-74, (D.O.E. de 25-09-74). **Estabelece as normas gerais relativas ao Imposto de Circulação de Mercadorias.**

SÃO PAULO. LEI nº 6.267, de 15-12-88, (D.O.E. de 16-12-88). **Dispõe sobre o regime tributário da microempresa.**

SÃO PAULO. LEI nº 6.374, de 1º-03-89, (D.O.E. de 02-03-89). **Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - I.C.M.S..**

SÃO PAULO. LEI nº 8.198, de 15-12-92, (D.O.E. de 16-12-92). **Altera a Lei nº 6.267, de 15-12-88, que dispõe sobre o regime tributário das microempresas, acrescenta dispositivos à lei nº 6.374, de 1º-03-89, institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações e dá outras providências.**

SÃO PAULO, Relatório das Atividades da Administração Estadual em 1993, In: **Suplemento D.O.E.** de 09-02-94.

SÃO PAULO, Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, Coordenação da Administração Tributária, Assistência de Promoção Tributária, Gabinete do Secretário, COMUNICADO CAT/A.P.T. - G.S. nº 08, de 29-04-94, (D.O.E. de 04-05-94). **Anexo - Distribuição da Q.P.M.- I.C.M.S. e do Fundo de Exportação - março de 1994.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 05, de 28-01-93, (D.O.E. de 29-01-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Janeiro de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 12, de 25-02-93, (D.O.E. de 26-02-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Fevereiro de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 20, de 30-03-93, (D.O.E. de 31-03-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Março de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 27, de 29-04-93, (D.O.E. de 1º-05-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Abril de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 34, de 28-05-93, (D.O.E. de 29-05-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Maio de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 41, de 29-06-93, (D.O.E. de 30-06-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Junho de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 49, de 29-07-93, (D.O.E. de 31-07-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Julho de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 57, de 30-08-93, (D.O.E. de 31-08-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Agosto de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 64, de 29-09-93, (D.O.E. de 30-09-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Setembro de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 71, de 29-10-93, (D.O.E. de 31-10-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Outubro de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 78, de 29-11-93, (D.O.E. de 30-11-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de Novembro de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. COMUNICADO DIPLAT nº 85, de 29-12-93, (D.O.E. de 30-12-93). **Divulga os valores da UFESP ocorridos durante o mês de dezembro de 1993.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. Assistência de Informática da Administração Tributária, **IVA e I.L.B. - SETORIAL - 1991 E 1992**, Editado pela A.P.T., dezembro/93.

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. Assistência de Promoção Tributária, **Boletim Tributário**, IMESP, Série A, nº 404, de 21 a 27-10-89.

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. Assistência de Promoção Tributária, **Boletim Tributário**, IMESP, Série A, nº 459, de 16 a 30-09-91.

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. Assistência de Promoção Tributária. **Noticioso A.P.T.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. **Regulamento do I.C.M.S. (Decreto 33.118, de 14-03-91)**, Editado pela A.P.T..

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. **Manual de Técnicas Fiscais**, IMESP, Volume II.

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. PORTARIA CAT nº 31, de 20-06-88, (D.O.E. de 21-06-88, Retificado no D.O.E. de 05-07-88). Dispõe sobre Regime Sumário de Apuração do Imposto a Recolher por Microempresas.

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. PORTARIA CAT nº 81, de 19-08-93, (D.O.E. de 20-08-93). **Dispõe sobre o Programa Fiscalização Computadorizada (FISCOM 400) e dá outras providências correlatas.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária. PORTARIA CAT nº 11, de 09-02-94, (D.O.E. de 10-02-94). **Institui o Demonstrativo Auxiliar à Apuração do I.C.M.S., aprova modelo, disciplina o seu procedimento e dá outras providências.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. RESOLUÇÃO S.F. 14, de 06-02-91, (D.O.E. de 08-02-91, Retificado no D.O.E. de 15-02-91). **Dispõe sobre a atualização da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo.**

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. Coordenação da Administração Tributária e Secretaria de Estado dos Negócios da Educação. RESOLUÇÃO CONJUNTA S.F. - S.E. nº 1 de 15-07-92, (D.O.E. de 17-07-92). **Aprova o Programa de Educação Tributária e dispõe sobre os procedimentos gerais a serem adotados no "Concurso Gincana da Nota Fiscal e Gincaninha", cujo Regulamento também aprova.**

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**, 5a. edição, São Paulo, Cortez Editora, 1980.

SILVA MARTINS, Ives Gandra. Entrevista. In: **Fiscal Business**, São Paulo, ano II, número 02, janeiro de 1993.

SOUZA GOMES, Luiz. **Dicionário Econômico e Financeiro**, 8a. edição, Rio de Janeiro, Editora Civilização Brasileira S.A., 1966.

SPÍNDOLA, Lytha. Congresso revisor e a reforma tributária. In: **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, vol. 48, n° 11, nov. 1994.

TROTABAS, Louis. **Précis de Science et Législation Financières**, 5a. edição, Paris, Librairie Dalloz, 1958.

ANEXOS

ANEXO A**TEXTO LEGAL DOS ARTIGOS 54, 84, 97, 100, 114, 117, 175, 176, 193, 206, 223, 459, 574 E 592 DO RICMS APROVADO PELO DECRETO N° 33.118, DE 14-03-91.**

"Artigo 54 - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas neste artigo, são (Lei n° 6.374, de 1° de março de 1989 - art. 34, alterado pela Lei n° 6.556, de 30 de novembro de 1989 - arts. 1°, 2° e 3°; Lei n° 7.003, de 27 de dezembro de 1990 - art. 6°; Lei n° 7.535, de 13 de novembro de 1991; e Lei n° 7.646, de 26 de dezembro de 1991 - arts. 1° e 4°; e Resolução do Senado Federal n° 22, de 19 de maio de 1989):

I - nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tiverem iniciado no exterior:

a) 18% (dezoito por cento), até 31 de dezembro de 1994 (Lei n° 8.456/93, art. 2°);

b) 17% (dezessete por cento), a partir de 1° de janeiro de 1995.

II - nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, 7% (sete por cento);

III - nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, 12% (doze por cento);

IV - ...

§ 1° - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que tiverem iniciado no exterior, são seguintes as alíquotas:

1 a 4 - ...

5 - com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados :

a) ...

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;

c a d) ...

7 a 9 - ...

§§ 2º a 5º - ... "

"Artigo 84 - Os estabelecimentos enquadrados no regime periódico de apuração, em relação às operações ou prestações efetuadas no período, apurarão (Lei nº 6.374/89, arts. 84, parágrafo único, e 49):

I - no livro Registro de Saídas:

a) o valor contábil total das operações ou prestações;

b) o valor total da base de cálculo das operações ou prestações com débito do imposto e o valor total do respectivo imposto debitado;

c e d) ...

II - ...

III - no livro Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos de que tratam os incisos anteriores:

a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída ou às prestações de serviço;

b a j - ...

§§ 1º ao 5º - ... "

"Artigo 97 - Os valores das operações ou prestações e o valor do imposto a recolher ou do saldo credor a ser transportado, obtidos ao final de cada período de apuração, serão declarados em guia de informação, observado o disposto nos artigos 226 a 232 (Lei nº 6.374/89, art. 56)." (1)

"Artigo 100 - O imposto apurado na forma do artigo 84 e declarado nos termos dos artigos 226 e 227, observado o disposto no artigo 631, poderá ser recolhido sem os acréscimos legais, tais como a multa prevista no artigo 593 e os juros de mora, até o dia indicado na Tabela II do Anexo VI deste regulamento, fixado de acordo com o Código de Atividade Econômica em que estiver classificado o estabelecimento (Lei nº 6.374/89, art. 59, e Convênio ICMS nº 92/89, cláusula primeira, § 1º)." (2)

"Artigo 114 - A Nota Fiscal conterá as seguintes indicações (Lei nº 6.374/89, art. 67, parágrafo 1º, e Convênio de 15.12.70 - SINIEF, art. 19, com as alterações dos Ajustes SINIEF nº 7/71, cláusula 1a., nº 2/87, cláusula segunda, I, e SINIEF nº 16/89, cláusulas primeira, III, e segunda):

I a IX - ...

X - os valores, unitário e total, das mercadorias, outros valores cobrados a qualquer título e o total da operação;

XI a XVI - ...

§§ 1º ao 7º - ... "

"Artigo 117 - Na saída de mercadoria para destinatário locali-

(1) Os artigos 226 a 232 abordam assuntos relacionados com a guia de informação e apuração do I.C.M.S.

(2) O artigo 631 aborda assunto relacionado com a atualização monetária do débito fiscal.

zado neste Estado, a Nota Fiscal será emitida, no mínimo, em 3 (três) vias, que terão a seguinte destinação (Lei nº 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15.12.70 - SINIEF, arts. 45, na redação do Ajuste SINIEF nº 22/89, e 46):

I - a 1a. e a 2a. via acompanharão a mercadoria no seu transporte, para serem entregues pelo transportador ao destinatário;

II - ...

§§ 1º ao 4º - ..."

Artigo 175 - O documento fiscal, que não poderá conter emenda ou rasura, será emitido por decalque a carbono ou em papel carbonado, preenchido a máquina ou manuscrito a tinta ou lápis-tinta, ou, ainda, por sistema eletrônico de processamento de dados, devendo os seus dizeres e indicações estar bem legíveis em todas as vias (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15.12.70 - SINIEF, art. 7º, "caput", e §§ 2º e 3º., com as alterações dos Ajustes SINIEF nº 4/87 e 16/89, cláusula primeira, I, e Convênio SINIEF nº 6/89, arts. 66, II, e 89).

§§ 1º ao 3º - ..."

Artigo 176 - Considerar-se-á desacompanhada de documentação fiscal a operação ou prestação acobertada por documento fiscal inábil, assim entendido, para esse efeito, aquele que (Lei nº 6.374/89, art. 68, Convênio de 15.12.70 - SINIEF, art. 7º, § 1º, e Convênio SINIEF nº 6/89, art. 89):

I a IV - ...

V - conter valores diferentes nas diversas vias ;

VI a IX - ...

§ único - O documento inábil fará prova apenas em favor do Fisco."

"Artigo 193 - Os documentos fiscais, bem como faturas, duplicatas, guias, recibos e todos os demais documentos relacionados com o imposto, deverão ser conservados, no mínimo, pelo prazo de 5 (cinco) anos, e, quando relativos a operações ou prestações objeto de processo pendente, até sua decisão definitiva, ainda que esta seja proferida após aquele prazo (Lei nº 6.374/89, art. 67, § 5º).

§ 1º - Aos documentos previstos neste artigo aplica-se o disposto no § 1º do artigo 223.

§ 2º - Em caso de dissolução de sociedade, serão observados, quanto aos documentos relacionados com o imposto, as normas que regulam, nas leis comerciais, a guarda e conservação dos documentos relativos aos negócios sociais."

'Artigo 206 - O livro Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, destina-se à escrituração da saída de mercadoria do estabelecimento, a qualquer título, ou do serviço prestado (Lei nº 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15.12.70 - SINIEF, art. 71).

§§ 1º ao 2º - ...

§ 3º - Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, conforme segue:

1 a 3 - ...

4 - colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Débito do Imposto" :

a) coluna "Base de Cálculo" : o valor sobre o qual incidir o imposto;

b) coluna "Alíquota": a alíquota do imposto aplicado sobre a base de cálculo referida na alínea anterior ;

c) coluna "Imposto Debitado" : o valor do imposto debitado;

5 a 7 - ...

§§ 4º e 5º - ...'

"Artigo 223 - Na hipótese de fusão, incorporação, transformação, cisão ou aquisição, o novo titular do estabelecimento deverá providenciar junto à repartição fiscal competente, no prazo de 30 (trinta) dias da data da ocorrência, a transferência, para o seu nome, dos livros fiscais em uso, assumindo a responsabilidade por sua guarda, conservação e exibição ao Fisco (Convênio de 15.12.70 - SINIEF, art. 69).

§§ 1º e 2º - ... "

"Artigo 459 - Salvo disposição em contrário, a mercadoria deverá estar acompanhada no seu transporte, das vias do documento fiscal exigido pela legislação, bem como da guia de recolhimento nos casos em que o imposto deva ser recolhido por ocasião da saída da mercadoria (Convênio de 15.12.70 - SINIEF, Art. 15).

§ 1º - Todo aquele que, por conta própria ou de terceiro, transportar mercadoria responderá pela falta das vias do documento fiscal ou da guia de recolhimento que deva acompanhá-la, bem como pela entrega do documento ao estabelecimento nele indicado.

§ 2º - ... "

"Artigo 574 - O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que deverão ser considerados os valores das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos, do lucro do estabelecimento e de outros elementos informativos (Lei nº 6.374/89, art. 74):

§§ 1º e 2º - ...

§ 3º - A diferença apurada por meio de levantamento fiscal será considerada como decorrente de operação ou prestação tributada.

§ 4º - O imposto devido sobre a diferença apurada em levantamento fiscal será calculado mediante aplicação da maior alíquota vigente no período a que se referir o levantamento."

"Artigo 592 - O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades (Lei nº 6.374/89, art. 85) :

I a VIII - ... " (vide **Anexo B**).

ANEXO B

DAS INFRAÇÕES E DAS PENALIDADES - ART. 592 (3)

inci- so	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Ali- nea	PENALIDADE	TAXA %	Base Referencial da Multa
I	Infrações rela- tivas ao paga- mento do imposto	a	falta de pagamento do imposto apurado por meio de levantamento fiscal.....	80%	valor do imposto;
		b	falta de pagamento do imposto, quando o documento fiscal relativo à respectiva operação ou prestação tiver sido emitido mas não escriturado regularmente no livro fiscal próprio.....	75%	valor do imposto;
		c	falta de pagamento do imposto nas seguintes hipóteses: emissão ou escrituração de documento fiscal de operação ou prestação tributada como não tributada ou isenta, erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do valor do imposto, desde que, neste caso, o documento tenha sido emitido regularmente.....	50%	valor do imposto;
		d	falta de pagamento do imposto, decorrente de entrega de guia de informação com indicação do valor do imposto a recolher em importância inferior ao escriturado no livro fiscal destinado à apuração....	100%	valor do imposto não declarado;
		e	falta de pagamento do imposto, quando a operação ou prestação estiver escriturada regularmente no livro fiscal próprio e, nos termos da legislação, o recolhimento do tributo tiver de ser efetuado por guia de recolhimentos especiais.....	50%	valor do imposto;
		f	falta de pagamento do imposto, quando, indicada zona franca como destino da mercadoria, por qualquer motivo seu ingresso não tiver provado, a mercadoria não tiver chegado ao destino ou tiver sido reintroduzida no mercado interno do País.....	100%	valor do imposto;
		g	falta de pagamento do imposto, quando, indicado outro Estado de destino da mercadoria, esta não tiver saído do território paulista.....	50%	valor da operação;
		h	falta de pagamento do imposto, quando indicada operação de exportação, esta não tiver sido realizada	50%	valor da operação;
		i	falta de pagamento do imposto, em hipóteses não previstas nas alíneas anteriores.....	150%	valor do imposto;

continuação do ANEXO B

inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alínea	PENALIDADE	TAXA %	Base Referencial da Multa
II	Infrações relativas ao crédito do imposto	a	crédito do imposto, decorrente de escrituração de documento que não atender às condições previstas no item 3 parágrafo 1º do artigo 56 e que não corresponder a entrada de mercadorias no estabelecimento ou a aquisição de sua propriedade ou, ainda, a serviço tomado.....	50%	valor indicado no documento como o da operação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada e da anulação da respectiva escrituração;
		b	crédito do imposto, decorrente de escrituração não fundada em documento e sem a correspondente entrada de mercadoria no estabelecimento ou sem a aquisição de propriedade de mercadoria ou, ainda, sem o recolhimento de prestação de serviço.....	40%	valor escriturado como o da operação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada e anulação da respectiva escrituração;
		c	crédito do imposto, decorrente de entrada de mercadoria no estabelecimento ou de aquisição de sua propriedade ou, ainda, de serviço tomado, acompanhado de documento que não atender às condições previstas no item 3 do parágrafo 1º do artigo 56.....	35%	do valor indicado no documento como o da operação ou prestação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada;
		d	crédito do imposto, decorrente de escrituração de documento que não corresponder a entrada de mercadoria no estabelecimento ou a aquisição de propriedade de mercadoria ou, ainda, a serviço tomado.....	30%	valor indicado no documento como o da operação ou prestação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada e da anulação da respectiva escrituração;
		e	crédito do imposto, decorrente de sua apropriação em momento anterior ao da entrada da mercadoria no estabelecimento ou ao do recebimento do serviço.....	10%	valor da operação ou prestação, sem prejuízo do pagamento da atualização monetária e dos acréscimos legais, em relação à parcela do imposto cujo recolhimento tiver sido retardado;

continuação do ANEXO B

Inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alínea	PENALIDADE	TAXA %	Base Referencial da Multa
III	Infrações relativas à documentação fiscal em entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria ou, ainda, quando couber, em prestação de serviço.	a	entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal.....	50%	valor da operação, aplicável ao contribuinte que tiver promovido entrega, remessa ou recebimento, estocagem ou depósito da mercadoria ; e
				20%	valor da operação, aplicável ao transportador;
				70%	valor da operação sendo o transportador o próprio remetente ou destinatário.
		b	remessa ou entrega de mercadoria a destinatário diverso do indicado no documento fiscal.....	40%	valor da operação aplicável tanto ao contribuinte que tiver promovido a remessa ou entrega como ao que tiver recebido a mercadoria ; e
				20%	valor da operação aplicável ao transportador;
				60%	valor da operação sendo transportador o próprio remetente ou destinatário;
		c	recebimento de mercadoria ou de serviço sem documentação fiscal, cujo valor for apurado por meio de levantamento fiscal.....	30%	valor da operação ou do serviço;
		d	entrega ou remessa de mercadoria depositada por terceiro a pessoa ou estabelecimento diverso do depositante, quando este não tiver emitido o documento fiscal correspondente.....	20%	valor da mercadoria entregue ou remetida, aplicável ao depositário;
		e	prestação ou recebimento de serviço desacompanhado de documentação fiscal.....	50%	valor da operação, aplicável ao contribuinte que tiver prestado o serviço ou tiver recebido;
		f	prestação de serviço a pessoa diversa da indicada no documento fiscal.....	40%	valor da operação, aplicável tanto ao prestador do serviço como ao que tiver recebido ;

continuação do ANEXO B

Inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alínea	PENALIDADE	TAXA OU QUANT	Base Referencial da Multa
IV	Infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais	a	falta de emissão de documento fiscal.....	50%	valor da operação ou prestação ;
		b	emissão de documento fiscal que consignar declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou de destino da mercadoria ou do serviço, emissão de documento fiscal que não corresponder a saída de mercadoria, a transmissão da propriedade da mercadoria, a entrada de mercadoria no estabelecimento ou, ainda, a prestação ou ao recebimento de serviços.....	30%	valor da operação ou prestação indicado no documento fiscal;
		c	adulteração, vício ou falsificação de documento fiscal, utilização de documento fiscal cujo impresso tiver sido confeccionado sem autorização fiscal ou por estabelecimento gráfico diverso do indicado, para propiciar, ainda que a terceiro, qualquer vantagem indevida.....	100%	valor indicado no documento ;
		d	utilização de documento fiscal com numeração e seriação em duplicidade ou emissão ou recebimento de documento fiscal que consignar valores diferentes nas respectivas vias.....	100%	valor total da operação ou prestação;
		e	emissão ou recebimento de documento fiscal que consignar importância inferior à da operação ou da prestação.....	100%	valor da diferença entre o valor real da operação ou prestação e o declarado ao fisco ;
		f	reutilização de documento fiscal em outra operação ou prestação.....	100%	valor da operação ou da prestação ou, à falta deste, valor indicado no documento exibido;
		g	destaque de valor do imposto em documento referente à operação ou prestação não sujeita ao pagamento do tributo.....	30%	valor da operação indicado no documento fiscal ;
			e quando o valor do imposto destacado irregularmente tiver sido lançado para pagamento no livro fiscal próprio.....	1%	valor da operação ou prestação constante no documento ;
		h	emissão de documento fiscal com inobservância de requisito regulamentar ou falta de obtenção de visto em documento fiscal.....	1%	valor da operação ou prestação relacionada com o documento ;
		i	emissão ou preenchimento de qualquer outro documento com inobservância de requisito regulamentar ou falta de obtenção de visto fiscal exigido.....	1%	valor da operação ou prestação relacionada com o documento ;
		j	extravio, perda ou inutilização de documento fiscal, bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não-exibição à autoridade fiscalizadora.....	15	UFESPs por documento;

continuação do ANEXO B

inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alínea	PENALIDADE	QUANT	Base Referencial da Multa
IV	infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais	I	confeccção para si ou para ou terceiro, bem como encomenda para confeccção, de impresso fiscal sem autorização fiscal.....	8	UFESPs aplicável tanto aos impressor como ao encomendante ;
		m	fornecimento, posse ou detenção de falso documento fiscal, de documento fiscal cujo impresso tiver sido confeccionado sem autorização fiscal ou por estabelecimento gráfico diverso do indicado.....	20	UFESPs por documento;
		n	extravio, perda ou inutilização de impresso de documento fiscal, bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não-exibição à autoridade fiscalizadora.....	15	UFESPs por documento;
		o	confeccção, para si ou para terceiro, ou encomenda para confeccção, de falso impresso de documento fiscal ou de impresso de documento fiscal em duplicidade.....	20	UFESPs por impresso de documento fiscal ;
		p	fornecimento, posse ou detenção de falso impresso de documento fiscal ou de impresso de documento fiscal que indicar estabelecimento gráfico diverso do que tiver confeccionado.....	20	UFESPs por impresso de documento fiscal;

continuação do ANEXO B

inci so	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alí- nea	PENALIDADE	TAXA OU QUANT	Base Referencial da Multa
V	Infrações re- lativas a livros fiscais e re- gistros mag- néticos	a	falta de escrituração de documento relativo à entrada no estabelecimento ou à aquisição de sua propriedade ou, ainda ao recebimento de serviço, quando já escrituradas as operações ou prestações do período a que se refere.....	10%	valor da operação ou prestação constante no documento ;
		b	falta de escrituração de documento relativo à entrada de mercadoria ou a aquisição de sua propriedade, praticada por estabelecimento enquadrado no regime de estimativa ou por estabelecimento de microempresa, com o objetivo de ocultar o seu movimento real, quando já escrituradas as operações do período a que se referirem.....	50%	valor da operação ou prestação constante no documento ;
		c	falta de escrituração de documento relativo à saída de mercadoria ou à prestação não sujeita ao pagamento do imposto a que se referirem.....	5%	do valor da operação ou prestação constante no documento; ou
				20%	desse valor se a mercadoria ou serviço sujeitar-se ao pagamento do imposto em operação ou prestação posterior;
		d	falta de registro de documento fiscal em meio magnético já registradas as operações ou prestações do período.....	10%	do valor da operação ou prestação constante no documento;
		e	falta de elaboração de documento auxiliar de escrituração fiscal ou sua não-exibição ao fisco.....	1%	do valor das operações ou prestações que nele devam constar ;
		f	adulteração, vício ou falsificação do livro fiscal.....	100%	do valor da operação ou prestação a que se referir a irregularidade ;
		g	atraso na escrituração do livro fiscal destinado à escrituração das operações de entrada de mercadoria ou recebimento de serviço ou do livro fiscal destinado à escrituração das operações de saída de mercadoria ou de serviço.....	1%	do valor das operações não escrituradas, em relação a cada livro, e
				1%	do valor do estoque não escriturado, do livro destinado à escrituração do inventário de mercadorias ;
		h	atraso de escrituração de livro fiscal não mencionado na alínea anterior.....	6	UFESPs por livro, por mês ou fração;
		i	atraso de registro em meio magnético.....	1%	valor das operações ou prestações não registra- das ;

continuação do ANEXO B

inci so	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alí- nea	PENALIDADE	TAXA OU QUANT	Base Referencial da Multa
V	Infrações re- lativas a livros fiscais e re- gistros mag- néticos	j	falta de livro fiscal ou sua utilização sem prévia autenticação da repartição competente.....	6	UFESPs por livro, por mês, ou fração, contado da data a partir da qual tenha sido obrigatória a manutenção do livro ou data da utilização irregular;
		l	encerramento de livro fiscal escriturado por sistema eletrônico de processamento de dados, sem autenticação da repartição competente.....	6	UFESPs por livro, por mês, ou fração, contado da data a partir da qual tenha sido obrigatória sua autenticação ;
		m	extravio, perda ou inutilização de livro fiscal, bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não-exibição à autorida- de fiscalizadora.....	15	UFESPs por livro ;
		n	falta de autorização fiscal para reconstituição de escrita.....	1%	do valor das operações ou prestações a que se referir a reconstituição de escrita ;
		o	utilização, em equipamento de processamento de dados, de programa para emissão de documento fiscal, ou escrituração de livro fiscal com vício, fraude ou simulação.....	80%	do valor da operação ou prestação a que se referir a irregularidade, não inferior ao valor de 100 UFESPs ;
		p	irregularidade de escrituração não prevista nas alíneas anteriores.....	1%	do valor da operação ou prestação a que se referir a irregularidade ;

continuação do ANEXO B

Inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alínea	PENALIDADE	TAXA OU QUANT	Base Referencial da Multa
VI	infrações relativas à inscrição no cadastro de contribuintes, à alteração cadastral e a outras informações	a	falta de inscrição no cadastro de contribuintes.....	8	UFESPs por mês de atividade ou fração, sem prejuízo da aplicação das demais penalidades previstas ;
		b	falta de comunicação de suspensão do estabelecimento.....	8	UFESPs;
		c	falta de comunicação de encerramento de atividade do estabelecimento.....	5%	do valor da mercadoria existente em estoque na data da ocorrência do fato não comunicado, nunca inferior ao valor correspondente a 8 UFESPs, inexistindo estoque ou em se tratando de estabelecimento prestador de serviço - multa equivalente a 8 UFESPs ;
		d	falta de comunicação de mudança de estabelecimento para outro endereço.....	3%	do valor da mercadoria remetida do antigo para o novo endereço, nunca inferior ao valor correspondente a 8 UFESPs; inexistindo remessa de mercadoria ou em se tratando de estabelecimento prestador de serviço, multa equivalente ao valor de 8 UFESPs ;
		e	falta de informação necessária à alteração do Código de Atividade Econômica.....	8	UFESPs, se dessa omissão resultar falta ou atraso no recolhimento do imposto - multa equivalente ao valor de 16 UFESP, sem prejuízo de existência da atualização monetária incidente sobre o imposto e dos acréscimos legais, inclusive multa ;
		f	falta de comunicação de qualquer modificação ocorrida.....	8	UFESPs;
		g	não-prestação de informação solicitada pela fiscalização.....	8	UFESPs;

continuação do ANEXO B

inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Alínea	PENALIDADE	TAXA OU QUANT	Base Referencial da Multa
VII	Infrações relativas à apresentação de informação econômico-fiscal e à guia de recolhimento do imposto	a	falta de entrega da guia de informação.....	1%	do valor das operações ou das prestações realizadas no período, não inferior ao valor correspondente a 8 UFESPs, inexistindo operação de saída ou prestação de serviço, multa equivalente ao valor de 8 UFESPs; a multa será aplicada, em qualquer caso, por guia não entregue ;
		b	omissão ou indicação incorreta de dado ou informação econômico-fiscal ou em guia de recolhimento do imposto.....	50	UFESPs por guia ;
		c	apresentação indevida de guia de informação, estando o estabelecimento enquadrado no regime de estimativa	5%	valor das saídas de mercadoria ou das prestações de serviço indicadas na guia de informação; a multa não deverá ser inferior ao valor correspondente a 8 UFESPs, nem superior a 80 UFESPs, inexistindo saída de mercadoria ou prestação de serviço - multa equivalente ao valor de 8 UFESPs, a multa será aplicada, em qualquer caso, por guia de informação entregue ;
		d	falta de entrega de informação fiscal, comunicação, relação ou listagem exigida pela legislação, em forma e prazos regulamentares.....	1%	do valor das saídas de mercadorias ou das prestações de serviço efetuadas pelo contribuinte no período relativo ao documento não entregue; a multa não será inferior ao valor correspondente a 8 UFESPs nem superior a 50 UFESPs em relação a cada documento; inexistindo saída de mercadoria ou prestação de serviço - multa equivalente ao valor de 8 UFESPs ;

continuação do ANEXO B

inciso	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Ali- nea	PENALIDADE	TAXA OU QUANT	Base Referencial da Multa
VIII	Outras Infrações	a	diferença apurada por meio de levantamento fiscal relativo a operação ou prestação não sujeita ao pagamento do imposto.....	15%	do valor da operação ou prestação ;
		b	uso de sistema de eletrônico de processamento de dados ou de qualquer outro para emissão de documento fiscal ou escrituração de livro fiscal, bem como alteração de uso, sem prévia autorização do fisco.....	25	UFESPs;
		c	uso para fins fiscais de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda-P.D.V. bem como alteração de uso, sem prévia autorização do fisco.....	10	UFESPs por equipa- mento não autorizado ;
		d	utilização para fins fiscais de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda-P.D.V. deslacrado ou com lacre violado.....	50	UFESPs por equipa- mento ;
		e	utilização para fins fiscais de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda-P.D.V. com inobservância de qualquer outro registro regulamentar	50	UFESPs por equipa- mento aplicável tanto ao usuário como ao credenciado ;
		f	redução de totalizador de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda-P.D.V. em casos não previstos na legislação.....	50	UFESPs por equipa- mento aplicável tanto ao usuário como ao interventor;
		g	intervenção em máquina registradora ou em Terminal Ponto de Venda-P.D.V. por empresa não credenciada ou, se esta o for, por preposto seu não autorizado na forma regulamentar.....	50	UFESPs por equipa- mento aplicável tanto ao usuário como ao interventor;
		h	extravio, perda ou inutilização de lacre ainda não utilizado de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda-P.D.V. , bem como sua permanência fora do estabelecimento em local não autorizado ou sua não-exibição à autoridade fiscalizadora.....	30	UFESPs por la aplicável ao cred ciado;
		i	fornecimento de lacre de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda-P.D.V., sem habilitação ou em desacordo com requisito regulamentar, bem como seu recebimento.....	50	UFESPs por lacre, apli- cável tanto ao fabricante como ao recebedor ;
		j	não fornecimento de informação em meio magnético ou fornecimento em padrão diferente do estabelecido pela legislação.....	1%	do valor das ou presta período, não inferior ao valor equivalente a UFESPs ;

continuação do ANEXO B

Ínci- so	Fato Gerador (INFRAÇÃO)	Ali- nea	PENALIDADE	QUANT	Base Referencial da Multa
VIII	Outras Infrações	I	confecção de livros fiscais ou de impressos sem prévia autorização do fisco, nos casos em que seja exigida tal providência.....	25	UFESPs, aplicável ao impressor ;
		m	omissão ao público, no estabelecimento de indicação dos documentos que estiver obrigado a emitir.....	10	UFESPs, na primeira reincidência, ao valor de 20 UFESPs, na segunda reincidência, ao valor de 50 UFESPs; nas demais, ao valor de 100 UFESPs; a multa será aplicada, em qualquer caso, por indicação não efetuada ;
		n	violação de dispositivo de segurança, inclusive lacre, utilizado pelo fisco para controle de mercadorias, bens móveis, livros, documentos, impressos e quaisquer outros papéis.....	50	UFESPs por dispositivo ou lacre violado.

ANEXO C

**Lei Federal nº 4.729, de 14-07-65
(D.O.U. de 19-07-65) - vigência a partir de 17-09-65**

'Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA:

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Artigo 1º - Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

"V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela

dedutível ou devida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal" (4).

Pena: detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§§ 1º, 2º e 3º ...

Artigo 2º - ...

Parágrafo único - ...

Artigo 3º - Somente os atos definidos nesta lei poderão constituir crime de sonegação fiscal.

Artigos 4º, 5º e 6º - ...

Artigo 7º - As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração para instrução do procedimento criminal cabível.

§ 1º - Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º - Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.

Artigos 8º ao 12º - ...'

(4) Acrescentado o inciso V ao art. 1º da Lei Federal nº 4.729, de 14-07-65 - pelo art. 1º da Lei Federal nº 5.569, de 25-11-69 (D.O.U de 26-11-69).

ANEXO D

Lei Federal nº 8.137, de 27-12-90

(D.O.U. de 28-12-90)

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

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

SEÇÃO I

Dos crimes praticados por particulares

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

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

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

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

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria, ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

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

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

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

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

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

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

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo de obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Seção II

Dos crimes praticados por funcionários públicos

Art. 3º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente;

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Arts. 4º ao 15 - ...

Art. 16 - Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Arts. 17 ao 23 - ... "

ANEXO E**ARTIGOS 1º, 2º, 3º, 6º E 7º DA LEI 6.267, DE 15-12-88, QUE DISPÕE SOBRE O REGIME TRIBUTÁRIO DA MICROEMPRESA**

"Artigo 1º - Ficam isentas do Imposto de Circulação de Mercadorias as operações realizadas por microempresa.

Parágrafo Único - A isenção não se estende às operações sujeitas ao regime de substituição tributária."

"Artigo 2º - Para os efeitos desta Lei, considera-se microempresa o contribuinte que preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I - estar abrangido pela Lei Federal nº 7.256, de 27 de novembro de 1984; (5)

II - realizar exclusivamente operações a consumidor, observado o disposto no § 2º;

III - não constar das vedações do artigo 3º;

IV - auferir, durante o ano, receita bruta igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 (dez mil) Obrigações do Tesouro Nacional, (6) observado o disposto no § 3º;

V - manter regular a sua inscrição como microempresa no Cadastro de Contribuinte do ICM paulista.

§§ 1º ao 4º - ... "

"Artigo 3º - Não se inclui no regime desta Lei a empresa :

I - cujo titular ou sócio participe, com mais de 5% (cinco por cento), do capital de outra empresa;

II - cujo titular já esteja estabelecido como microempresa no mesmo município, em igual ramo ou atividade;

(5) Dá tratamento à microempresa no âmbito federal.

(6) De acordo com o parágrafo 2º do art. 113 da Lei nº 6.374/89, a partir de 1º-02-89, as referências da legislação tributária do Estado de São Paulo a Obrigação do Tesouro Nacional (O.T.N.) passou a ser entendida como à Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP).

III - Revogado; (7)

IV - que possua mais de um estabelecimento ;

V - que explora o ramo de:

1 - abatedouro de gado e

2 - boate, ..."

"Artigo 6º - A microempresa que, durante o ano de fruição da isenção, obtiver receita bruta superior a 10.000 (dez mil) Obrigações do Tesouro Nacional, terá suspensa a isenção fiscal a partir do momento em que ocorrer o excesso, passando a recolher o imposto."

"Artigo 7º - O contribuinte que deixar de preencher qualquer dos requisitos previstos nos incisos I, II ou III do artigo 2º ou que obtiver receita bruta superior a 10.000 (dez mil) Obrigações do Tesouro Nacional, por 2 (dois) anos consecutivos ou 3 (três) alternados, perderá a qualidade de microempresa, a partir do evento da situação e deverá passar a recolher, a partir desse momento, o imposto."

(7) Lei nº 8.198/92 - efeitos a partir de 16-12-92.

ANEXO F
PORTARIA CAT Nº 31, DE 20-06-88. DISPÕE SOBRE REGIME
SUMÁRIO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO A RECOLHER POR
MICROEMPRESA.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 24.726, de 12-02-86, e no Decreto nº 28.479, de 06-06-88.

Resolve:

"Artigo 1º - À data em que ocorrer a perda da condição de microempresa ou suspensão da isenção, o estabelecimento enquadrar-se-á no regime de apuração mensal do imposto e passará a cumprir as obrigações instituídas pela legislação do Imposto de Circulação de Mercadorias, ressalvado o disposto no parágrafo 4º.

§§ 1º ao 6º - ..."

"Arts. 2º ao 4º - ..."

"Art. 5º - A apuração do imposto a recolher pelo regime sumário de apuração far-se-á com os seguintes procedimentos:

I - no último dia do mês, o contribuinte deverá elaborar, no livro Registro de Entradas, o Demonstrativo do Movimento Mensal de Saídas que, com esse título, discriminará o total das:

a) saídas tributadas com imposto a pagar, excluídas as das alíneas "b" e "c";

b) saídas tributadas, cujo imposto tenha sido retido antecipadamente, nos termos da legislação aplicável;

c) saídas tributadas de mercadorias recebidas com imposto diferido, a pagar no momento da saída;

d) saídas isentas ou não tributadas, incluídas as parcelas correspondentes às reduções de base de cálculo autorizadas pela legislação;

II - sobre o total obtido na alínea "a" do inciso anterior aplicar-se-á o coeficiente correspondente ao índice de Valor Acrescido previsto para a atividade econômica do estabelecimento, constante da tabela anexa, obtendo-se o valor acrescido presumido;

III - sobre o valor acrescido presumido aplicar-se-á a alíquota vigente para as operações internas;

IV - sobre o valor total das saídas tributadas de mercadorias recebidas com imposto diferido de que trata a alínea "c" do inciso I aplicar-se-á a alíquota vigente para as operações internas.

§§ 1º ao 3º - ...'

"Arts. 6º ao 9º - ..."

"Arts. 1º ao 5º das Disposições Transitórias ..."

ANEXO G

**REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE
SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAIS E
INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO - RICMS - A QUE SE
REFERE O DECRETO Nº 33.118, DE 14-03-91.**

LIVRO I	DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS (ARTS. 1º A 238)
LIVRO II	DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS (ARTS. 239 A 554)
LIVRO III	DAS ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA (ARTS. 555 A 660)
LIVRO IV	DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E DAS TRANSITÓRIAS (ARTS. 661a 670 e ARTS. 1º a 28)
	DOS ANEXOS (ANEXOS I A X)

LIVRO I - DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS

TÍTULO I	- DO IMPOSTO
CAPÍTULO I	- Da Incidência
CAPÍTULO II	- Dos Benefícios Fiscais

TÍTULO II	- DA SUJEIÇÃO PASSIVA
CAPÍTULO I	- Do Contribuinte
CAPÍTULO II	- Do Substituto
CAPÍTULO III	- Do Responsável
CAPÍTULO IV	- Do Estabelecimento
CAPÍTULO V	- Do Cadastro de Contribuintes

TÍTULO III	- DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
CAPÍTULO I	- Do Local da Operação ou da Prestação
CAPÍTULO II	- Do Cálculo do Imposto
CAPÍTULO III	- Do Lançamento
CAPÍTULO IV	- Da Não-Cumulatividade
CAPÍTULO V	- Do Crédito Acumulado do Imposto
CAPÍTULO VI	- Da Apuração do Imposto
CAPÍTULO VII	- Do Pagamento do Imposto

TÍTULO IV	- DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
CAPÍTULO I	- Dos Documentos Fiscais
CAPÍTULO II	- Dos Livros Fiscais
CAPÍTULO III	- Das Informações Econômico-Fiscais
CAPÍTULO IV	- Da Divulgação do Documento Fiscal de Emissão Obrigatória

LIVRO II	- DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS
TÍTULO I	- DA SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO
CAPÍTULO I	- Das Operações Realizadas por Produtor
CAPÍTULO II	- Dos Produtos Sujeitos a Retenção do Imposto
CAPÍTULO III	- Da Prestação de Serviço Sujeito a Retenção do Imposto
CAPÍTULO IV	- Da Suspensão do Lançamento do Imposto
CAPÍTULO V	- Do Diferimento do Lançamento do Imposto
CAPÍTULO VI	- Da Industrialização por Conta de Terceiro
CAPÍTULO VII	- Das Operações com Petróleo, Combustíveis Líquidos ou Gasosos, inclusive Álcool Carburante ou Lubrificantes
CAPÍTULO VIII	- Das Operações com Energia Elétrica
CAPÍTULO IX	- Das Disposições Gerais
TÍTULO II	- DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS
CAPÍTULO I	- Das Operações Realizadas fora do Estabelecimento inclusive por meio de veículo
CAPÍTULO II	- Dos Feirantes e Ambulantes
CAPÍTULO III	- Das Vendas a Prazo
CAPÍTULO IV	- Das Saídas de Mercadorias para o Município de Manaus
CAPÍTULO V	- Das Operações que Antecedem a Exportação
CAPÍTULO VI	- Dos Depósitos Fechados
CAPÍTULO VII	- Dos Armazéns Gerais
CAPÍTULO VIII	- Da Devolução e do Retorno de Mercadoria
CAPÍTULO IX	- Dos Brindes e Presentes
CAPÍTULO X	- Dos Transportes de Mercadoria por conta Própria ou de Terceiro
CAPÍTULO XI	- Dos Síndicos, Comissários e Inventariantes
CAPÍTULO XII	- Dos Leiloeiros
TÍTULO III	- DOS SISTEMAS APLICADOS A DIVERSAS ATIVIDADES ECONÔMICAS
CAPÍTULO I	- Das Operações Relativas à Construção Civil
CAPÍTULO II	- Das Operações Realizadas por Fabricantes de Veículos e seus Concessionários
CAPÍTULO III	- Das Operações Realizadas por Oficina de Veículos Automotores
CAPÍTULO IV	- Das Operações Realizadas por Empresa Seguradora
CAPÍTULO V	- Das Empresas de Telecomunicações
CAPÍTULO VI	- Das Empresas de Energia Elétrica

TÍTULO IV	- DA EMISSÃO E ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS POR PROCESSOS ESPECIAIS
CAPÍTULO I	- Do Processo Mecanizado
CAPÍTULO II	- Da Emissão e Escrituração de Documentos e Livros por Sistema Eletrônico de Processamento de Dados
TÍTULO V	- DAS OBRIGAÇÕES DOS ESTABELECIMENTOS GRÁFICOS
CAPÍTULO I	- Das Disposições Preliminares
CAPÍTULO II	- Da Autorização para Confecção de Impressos Fiscais
CAPÍTULO III	- Da Máquina Intercaladora de Vias de Impressos Fiscais, Dotada de Numerador Automático
CAPÍTULO IV	- Das Demais Disposições
TÍTULO VI	- DOS REGIMES ESPECIAIS
CAPÍTULO I	- Dos Regimes Especiais de Interesse do Contribuinte
CAPÍTULO II	- Dos Regimes Especiais de Ofício
LIVRO III	- DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TÍTULO I	- DA FISCALIZAÇÃO
CAPÍTULO I	- Da Competência
CAPÍTULO II	- Dos que estão Sujeitos à Fiscalização
CAPÍTULO III	- Da apreensão, Devolução ou Liberação de Bens, Mercadorias ou Documentos
CAPÍTULO IV	- Do Levantamento Fiscal
TÍTULO II	- DA CONSULTA
CAPÍTULO I	- Das Condições Gerais
CAPÍTULO II	- Dos Efeitos da Consulta
CAPÍTULO III	- Da Resposta
CAPÍTULO IV	- Das Disposições Gerais
TÍTULO III	- DAS DISPOSIÇÕES PENAIS
CAPÍTULO I	- Das Infrações e das Penalidades
CAPÍTULO II	- Dos Crimes de Sonegação Fiscal e Contra a Ordem Tributária
TÍTULO IV	- DO PROCESSO FISCAL
CAPÍTULO I	- Do Início do Procedimento
CAPÍTULO II	- Do Auto de Infração e Imposição de Multa
CAPÍTULO III	- Das Notificações, Intimações e Demais Comunicações
CAPÍTULO IV	- Da Defesa, da Decisão em 1ª. Instância e dos Recursos de Ofício e Voluntário
CAPÍTULO V	- Dos Recursos de 2ª. Instância

- CAPÍTULO VI - Do Pedido de Vista
- CAPÍTULO VII - Das Demais Disposições

TÍTULO V - DO DÉBITO FISCAL

- CAPÍTULO I - Do Pagamento de Multa com Desconto
- CAPÍTULO II - Dos Juros de Mora Incidentes sobre o Débito Fiscal
- CAPÍTULO III - Da Atualização Monetária
- CAPÍTULO IV - Das Disposições Comuns os Juros de Mora e à Atualização Monetária
- CAPÍTULO V - Do Parcelamento de Débito Fiscal
- CAPÍTULO VI - Da Liquidação de Débito Fiscal Mediante Utilização de Crédito do Imposto
- CAPÍTULO VII - Da Dívida Ativa
- CAPÍTULO VIII - Das Disposições Finais

LIVRO IV - DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E DAS TRANSITÓRIAS

TÍTULO I - DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

- CAPÍTULO I - Da Contagem de Prazos
- CAPÍTULO II - Da Codificação das Operações e Prestações
- CAPÍTULO III - Do Ajuste de Diferença
- CAPÍTULO IV - Das Operações ou Prestações com Entidades de Direito Público ou Sociedade Pertencente ao Poder Público
- CAPÍTULO V - Da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP) e Sua Atualização
- CAPÍTULO VI - Do Distrito Federal
- CAPÍTULO VII - Da Alteração do Prazo de Recolhimento do Imposto

TÍTULO II - DAS DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

LIVRO V - DOS ANEXOS

- ANEXO I - Isenções
- ANEXO II - Base de Cálculo Reduzida
- ANEXO III - Créditos Outorgados
- ANEXO IV - Produtos Semi-elaborados
- ANEXO V - Manutenção de Crédito - Produtos Industrializados
- ANEXO VI - Prazos de Entrega da Guia de Informação e de Recolhimento do Imposto
- ANEXO VII - Código de Atividade Econômica
- ANEXO VIII - Código Fiscal de Operações e Prestações
- ANEXO IX - Substituição Tributária em Operações ou Prestações Interestaduais - Estados Signatários de Acordos
- ANEXO X - Modelos de Livros, Documentos e Impressos

ANEXO H**CÓDIGO DE ATIVIDADE ECONÔMICA****Tabela I do Anexo VII (8)
RELAÇÕES DE ATIVIDADES**

CÓDIGO	ATIVIDADE
01.000	Órgãos da Administração Pública Direta, Autarquia e Fundações mantidas pelo Estado.
02.000	Serviço de Transporte
03.000	Serviço de Comunicação
04.000	Geração e Distribuição de Energia Elétrica
10.000	Agricultura
20.000	Pecuária e Outras Culturas Animais
30.000	Indústria Extrativa
40.000	Indústria
50.000	Comércio Atacadista
60.000	Comércio Varejista
70.000	Ambulante e Feirante
80.000	Outras Atividades
90.000	Atividades Auxiliares

NOTA : As atividades acima descritas estão subdivididas de acordo com a Tabela II do Anexo VII do RICMS/91 por codificação de grupo e produto de acordo com a Relação de Produtos e Serviços a elas inerentes.

ANEXO I
CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES
TABELA I DO ANEXO VIII - DAS ENTRADAS DE MER-
CADORIAS E BENS OU AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS (9)

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO
1.10	2.10	3.10	COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
1.11	2.11	3.11	Compra para industrialização
1.12	2.12	3.12	Compra para comercialização
1.13	2.13		Industrialização efetuada por outra pessoa
1.14	2.14	3.13	Compra para utilização na prestação de serviço
1.20	2.20		TRANSFERÊNCIA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
1.21	2.21		Transferência para industrialização
1.22	2.22		Transferência para comercialização
1.23	2.23		Transferência para distribuição de energia elétrica
1.24	2.24		Transferência para utilização na prestação de serviço
1.30	2.30	3.20	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIRO, OU ANULAÇÃO DE VALOR
1.31	2.31	3.21	Devolução de venda de produção de estabelecimento
1.32	2.32	3.22	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro
1.33	2.33	3.23	Anulação de valor relativo à prestação de serviço
1.34	2.34	3.24	Anulação de valor relativo à venda de energia elétrica
1.40	2.40	3.30	COMPRA DE ENERGIA ELÉTRICA
1.41	2.41	3.31	Compra de energia elétrica para distribuição
1.42	2.42		Compra de energia elétrica para utilização em processo industrial
1.43	2.43		Compra de energia elétrica para consumo no comércio
1.44	2.44		Compra de energia elétrica para utilização na prestação de serviço
1.50	2.50	3.40	AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO
1.51	2.51	3.41	Aquisição de serviço de comunicação na prestação de serviço da mesma natureza
1.52	2.52		Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento industrial
1.53	2.53		Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento comercial
1.54	2.54		Aquisição de serviço de comunicação por prestador de serviço de transporte
1.55	2.55		Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento gerador ou distribuidor de energia elétrica

(9) RICMS/91, aprovado pelo Decreto 33.118/91, Livro V Dos Anexos, pp. 533/538.

continuação do Anexo I

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO
1.60	2.60	3.50	AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE
1.61	2.61	3.51	Aquisição de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza
1.62	2.62	3.52	Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial
1.63	2.63	3.53	Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial
1.64	2.64	3.54	Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento prestador de serviço de comunicação
1.65	2.65		Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento gerador ou distribuidor de energia elétrica
1.90	2.90	3.90	OUTRAS ENTRADAS, AQUISIÇÕES OU TRANSFERÊNCIAS
1.91	2.91	3.91	Compra para o ativo imobilizado ou de material para uso ou consumo
1.92	2.92		Transferência de ativo imobilizado ou de material para uso ou consumo
1.93	2.93		Entrada para industrialização por encomenda
1.94	2.94	3.94	Retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda
			Entrada sob regime de "drawback"
1.99	2.99	3.99	Outras entradas ou aquisições de serviço não especificados

Nota Geral 1 Os códigos referentes à entrada de mercadorias ou bem estão agrupados segundo a localização do estabelecimento remetente, obedecido o seguinte critério :

Grupo 1 - Compreende as operações em que o estabelecimento remetente estiver localizado no mesmo Estado ;

Grupo 2 - Compreende as operações em que o estabelecimento remetente estiver localizado em outro Estado ;

Grupo 3 - Compreende as entradas de mercadorias ou bem de procedência estrangeira, importado diretamente pelo estabelecimento, bem como aos decorrentes de aquisição por arrematação, concorrência ou qualquer outra forma de alienação promovida pelo Poder Público.

Nota Geral 2 Os códigos referentes à aquisição de serviço estão agrupados segundo o local de início da prestação, obedecido o seguinte critério :

Grupo 1 - Compreende as aquisições de serviços iniciados no mesmo Estado ;

Grupo 2 - Compreende as aquisições de serviços iniciados em outro Estado ;

Grupo 3 - Compreende as aquisições de serviços iniciados no exterior.

Nota Geral 3 Os grupos estão divididos em subgrupos que reúnem entradas ou aquisições de natureza correlatas, identificados por códigos de dígito final 0 (zero), que serão utilizados somente em resumos, análises e intercâmbio de informações econômico-fiscais.

ANEXO J

CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES
TABELA II DO ANEXO VIII - DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS E
BENS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (10)

GRUPO 5	GRUPO 6	GRUPO 7	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO
5.10	6.10	7.10	VENDA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS
5.11	6.11	7.11	Venda de produção do estabelecimento
5.12	6.12	7.12	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro
5.13	6.13		Industrialização efetuada por outra empresa
5.20	6.20		TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIRO
5.21	6.21		Transferência de produção do estabelecimento
5.22	6.22		Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro
5.23	6.23		Transferência de energia elétrica
5.24	6.24		Transferência para utilização na prestação de serviço
5.30	6.30	7.30	DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU ANULAÇÕES DE VALORES
5.31	6.31	7.31	Devolução de compra para industrialização
5.32	6.32	7.32	Devolução de compra para comercialização
5.33	6.33	7.33	Anulação de compra para comercialização
5.34	6.34	7.34	Anulação de valor relativo à compra de energia elétrica
5.40	6.40	7.40	VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA
5.41	6.41	7.41	Venda de energia elétrica para distribuição
5.42	6.42		Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial
5.43	6.43		Venda de energia elétrica para estabelecimento comercial ou prestador de serviço
5.44	6.44		Venda de energia elétrica para consumo rural
5.45	6.45		Venda de energia elétrica a não-contribuinte
5.50	6.50	7.50	PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO
5.51	6.51		Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza
5.52	6.52		Prestação de serviço de comunicação para contribuinte
5.53	6.53	7.51	Prestação de serviço de comunicação a não-contribuinte
5.60	6.60	7.60	PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE
5.61	6.61		Prestação de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza
5.62	6.62		Prestação de serviço de transporte para contribuinte
5.63	6.63	7.61	Prestação de serviço de transporte para não-contribuinte

(10) RICMS/91, aprovado pelo Decreto 33.118/91, Livro V Dos Anexos, pp. 539/544.

continuação do Anexo J

GRUPO 5	GRUPO 6	GRUPO 7	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO
5.90	6.90	7.90	OUTRAS SAÍDAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
5.91	6.91		Venda de ativo imobilizado
5.92	6.92		Transferência de ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo
5.93	6.93		Salda para industrialização por encomenda
5.94	6.94		Remessa simbólica de insumo utilizado na industrialização por encomenda
5.95	6.95		Devolução de compra para o ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo
5.99	6.99	7.99	Outras saídas ou prestações de serviços não especificadas

Nota Geral 1 Os códigos referentes à saída de mercadorias ou bem estão agrupados segundo a localização do estabelecimento destinatário, obedecido o seguinte critério:

Grupo 5 - Compreende as operações em que os estabelecimentos envolvidos estiverem localizados no mesmo Estado;

Grupo 6 - Compreende as operações em que os estabelecimentos envolvidos estiverem localizados em Estados distintos;

Grupo 7 - Compreende as operações em que o destinatário estiver localizado em outro país.

Nota Geral 2

Os códigos referentes à prestação de serviço estão agrupados segundo a localização do estabelecimento adquirente, obedecido o seguinte critério:

Grupo 5 - Compreende as prestações em que os estabelecimentos envolvidos estiverem localizados no mesmo Estado;

Grupo 6 - Compreende as prestações em que os estabelecimentos envolvidos estiverem localizados em Estados distintos

Grupo 7 - Compreende as prestações em que o adquirente estiver localizado em outro país.

Nota Geral 3

Os grupos estão divididos em subgrupos que reúnem saídas ou prestações de serviços de natureza correlata, identificados por códigos de dígito final 0 (zero), que serão utilizados somente em resumos, análises e intercâmbio de informações econômico-fiscais.

APÉNDICES

APÊNDICE I

VALOR DA UFESP (1) MÉDIA (2) (MESES DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 1993)

MESES	UFESP MÉDIA (Valor Cr\$ e CR\$)
JANEIRO	Cr\$ 76.060,55
FEVEREIRO	Cr\$ 96.914,49
MARÇO	Cr\$ 122.719,96
ABRIL	Cr\$ 154.524,98
MAIO	Cr\$ 197.326,44
JUNHO	Cr\$ 251.953,56
JULHO	Cr\$ 327.913,88
AGOSTO	CR\$ 426,08
SETEMBRO	CR\$ 563,60
OUTUBRO	CR\$ 752,42
NOVEMBRO	CR\$ 1.027,61
DEZEMBRO	CR\$ 1.406,05

(1) Extraída conforme Comunicados DIPLAT n.ºs. 05, 12, 20, 27, 34, 41, 49, 57, 64, 71, 78 e 85/93.

(2) Metodologia : UFESP média mensal : Somatória das UFESPs / mês
Somatória dos dias / mês

APÊNDICE II

PESQUISA ACADÊMICA

QUESTIONÁRIO - CONTRIBUINTE

NOTA: 1. Responda somente uma alternativa de cada questão proposta.
2. Devolver dentro de 5 dias após o recebimento desta. Utilize o envelope selado e subscrito anexo.

01. IDENTIFIQUE O RAMO EM QUE ATUA:

☐ Indústria	☐ Comércio Atacadista	☐ Comércio Varejista
☐ Microempresa	☐ Prestação de Serviço	☐ Produtor Rural

02. NA SUA OPINIÃO, QUAIS SÃO AS CAUSAS QUE MOTIVAM UM CONTRIBUINTE À SONEGAÇÃO DO I.C.M.S. ?

- ☐ Elevada carga tributária
- ☐ Concorrência desleal
- ☐ Má utilização por parte do Estado dos recursos arrecadados com o I.C.M.S.
- ☐ Falta de fiscalização
- ☐ Falta de educação tributária

03. O QUE PRECISA SER FEITO PARA COMBATER A SONEGAÇÃO FISCAL?

- ☐ Reforma fiscal e tributária
- ☐ Intensificar a fiscalização
- ☐ Punir com mais severidade, usando as leis do crime de sonegação fiscal e crime contra a ordem tributária
- ☐ Aumentar o valor das multas impostas
- ☐ Maior transparência na destinação do imposto arrecadado

04. NA SUA OPINIÃO, QUEM EFETIVAMENTE PAGA I.C.M.S. ?

- ☐ O empresário, de modo geral
- ☐ O consumidor ou usuário final
- ☐ Tanto o empresário, como o consumidor ou usuário final

05. NA SUA OPINIÃO, QUAL O SETOR QUE ARCA COM ÔNUS MAIOR, RELATIVAMENTE AO I.C.M.S. ?

☐ Indústria	☐ Comércio Atacadista	☐ Comércio Varejista
☐ Microempresa	☐ Prestação de Serviço	☐ Produtor Rural

06. NA SUA OPINIÃO, QUEM MAIS SONEGA I.C.M.S.?

☐ Indústria	☐ Comércio Atacadista	☐ Comércio Varejista
☐ Microempresa	☐ Prestação de Serviço	☐ Produtor Rural

07. QUAL DEVE SER NA SUA OPINIÃO A ALÍQUOTA JUSTA DO I.C.M.S. PARA QUE O ESTADO POSSA ATENDER SEUS FINS ESPECÍFICOS ?

☐ 25%	☐ 18%	☐ 12%
☐ 9%	☐ 5%	☐ 1%

08. NA SUA OPINIÃO, A REFORMA FISCAL E TRIBUTÁRIA AINDA NÃO OCORREU POR CAUSA DA (DO):

- ☐ Eleição de 1994
- ☐ Desinteresse do Governo Federal
- ☐ Falta de Interesse dos Deputados e Senadores
- ☐ Desinteresse dos Governos Estaduais
- ☐ Desinteresse das Entidades de Classes

09. QUANDO OCORRER A REFORMA FISCAL E TRIBUTÁRIA, NA SUA OPINIÃO, A SONEGAÇÃO DO I.C.M.S.?

- ☐ Desaparecerá completamente
- ☐ Tende a diminuir de intensidade
- ☐ Continuará a existir
- ☐ É difícil prever

10. NA SUA OPINIÃO, PARA CADA CR\$ 1,00 ARRECADADO DE I.C.M.S., QUAL É A PROPORÇÃO DO I.C.M.S. SONEGADO?

- ☐ Para cada CR\$ 1,00 arrecadado, CR\$ 1,00 é sonegado
- ☐ Para cada CR\$ 1,00 arrecadado, mais de CR\$ 1,00 é sonegado
- ☐ Para cada CR\$ 1,00 arrecadado, no máximo CR\$ 0,50 é sonegado
- ☐ A sonegação é inquantificável
- ☐ A sonegação é inexpressiva para cada CR\$ 1,00 arrecadado

11. O QUE DEVERIA SER FEITO PARA TORNAR DESINTERESSANTE A SONEGAÇÃO DO I.C.M.S. ?

- ☐ Baixar a alíquota do I.C.M.S.
- ☐ Simplificar a legislação do I.C.M.S.
- ☐ Abolir multas elevadas
- ☐ Intensificar a fiscalização

12. NA SUA OPINIÃO, PARA O CONTRIBUINTE DE UM MODO GERAL QUE USA O EXPEDIENTE DA SONEGAÇÃO DO I.C.M.S., QUAL A MELHOR FORMA E A MAIS USUAL ?

- ☐ Comprar sem documentação fiscal
- ☐ Vender sem documentação fiscal
- ☐ Vender com documentação fiscal subfaturada

13. NA SUA OPINIÃO, DEVE SER MANTIDA A SISTEMÁTICA ATUAL DO I.C.M.S. OU DEVE SER SUBSTITUÍDO POR OUTRO TIPO DE IMPOSTO?

- ☐ Manter o I.C.M.S., na sistemática atual
- ☐ Manter o I.C.M.S., reduzindo a alíquota
- ☐ Substituir o I.C.M.S. pelo imposto único
- ☐ Substituir o I.C.M.S. por outro imposto mais justo
- ☐ Eliminar o I.C.M.S. pura e simplesmente

14. NA SUA OPINIÃO, O NÍVEL DE CONSCIÊNCIA DO CONSUMIDOR, EM RELAÇÃO AO FATO DE QUE O I.C.M.S. ESTÁ EMBUTIDO NO PREÇO DAS MERCADORIAS E DE ALGUNS SERVIÇOS É:

- ☐ Baixo (menos de 30% dos consumidores sabem disso)
- ☐ Médio (entre 30% a 60% dos consumidores sabem disso)
- ☐ Alto (mais de 60% dos consumidores sabem disso)

15. O FATO DO CONSUMIDOR NÃO EXIGIR NOTA FISCAL DECORRE:

- ☐ De não ter consciência de estar pagando o I.C.M.S. no preço da mercadoria ou do serviço
- ☐ Do fato de achar que o Governo não aplica bem o imposto arrecadado
- ☐ Do fato de achar que a exigência da nota fiscal não lhe traz vantagem alguma
- ☐ De todos os fatores acima citados

16. RELACIONADO COM SUA EMPRESA, QUAL O TRIBUTO QUE APRESENTA MAIOR DIFICULDADE DE ACOMPANHAMENTO ?

☐ I.C.M.S.	☐ Imposto de Renda	☐ I.P.I.
☐ ISS	☐ Contr.Previdenciárias	☐ Outros Tributos

APÊNDICE III

GRADE DE FREQUÊNCIAS COM PORCENTAGENS DAS RESPOSTAS DA PESQUISA ACADÊMICA - APÊNDICE II

QUES- TÕES	ALTERNATIVAS (3)																		CANCE- LADAS		NÃO RES- PONDIDAS		TO- TAL
	1a.		2a.		3a.		4a.		5a.		6a.												
	N°	%	N°	%	N°	%	N°	%	N°	%	N°	%											
02	41	74	4	7	7	13	1	2	2	4	-	-	0	0	0	0	0	0	55				
03	44	80	2	4	0	0	0	0	6	11	-	-	3	5	0	0	0	0	55				
04	5	9	18	33	31	56	-	-	-	-	-	-	0	0	1	2	2	2	55				
05	26	47	3	5	8	15	13	24	0	0	1	2	3	5	1	2	2	2	55				
06	10	18	2	4	5	9	25	45	7	13	1	2	2	4	3	5	5	5	55				
07	0	0	3	6	10	18	15	27	20	36	3	6	0	0	4	7	7	7	55				
08	9	16	9	16	28	51	3	6	0	0	-	-	5	9	1	2	2	2	55				
09	3	6	31	56	3	5	17	31	-	-	-	-	1	2	0	0	0	0	55				
10	10	18	4	7	12	22	23	42	3	6	-	-	0	0	3	5	5	5	55				
11	35	64	12	22	0	0	4	7	-	-	-	-	4	7	0	0	0	0	55				
12	15	27	20	37	10	18	-	-	-	-	-	-	4	7	6	11	11	11	55				
13	1	2	14	25	35	64	3	5	1	2	-	-	1	2	0	0	0	0	55				
14	39	71	11	20	5	9	-	-	-	-	-	-	0	0	0	0	0	0	55				
15	4	7	17	31	7	13	27	49	-	-	-	-	0	0	0	0	0	0	55				
16	17	31	18	33	1	2	0	0	5	9	7	12	6	11	1	2	2	2	55				

(3) Questões da Pesquisa Acadêmica (Apêndice II) sem numeração das alternativas. A numeração aqui adotada segue a ordem daquele questionário, e tem a função de posicionar globalmente aquele resultado.

APÊNDICE IV

TRATAMENTO DOS PRINCIPAIS LIVROS FISCAIS USUAIS NO CAMPO DO I.C.M.S.

LIVROS FISCAIS	MO-DE-LO	BASE LEGAL		CONTRIBUINTE USUÁRIO	DESTINAÇÃO	FORMA DE REGISTRO	
		GENE-RICO	(4) ESPE-CÍFICO			MODELO ATUAL	MODELO PROPOSTO
R.E. (5)	1	INC. I	art. 205	sujeito simultaneamente à legislação do I.P.I. e I.C.M.S.	escrituração da entrada, a qualquer título de mercadoria no estabelecimento ou de serviço por este tomado	manuscrito com opção por processamento de dados	exclusivamente por processamento de dados
R.E.	1-A	INC. II	art. 205	sujeito apenas à legislação do I.C.M.S.	idem R.E. modelo 1	idem R.E. modelo 1	idem R.E. modelo 1
R.S. (6)	2	INC. III	art. 206	idem R.E. modelo 1	escrituração de saída de mercadoria do estabelecimento, a qualquer título, ou de serviço prestado	manuscrito com opção por processamento de dados	exclusivamente por processamento de dados
R.S.	2-A	INC. IV	art. 206	idem R.E. modelo 1-A	idem R.S. modelo 2	idem R.S. modelo 2	idem R.S. modelo 2
R.C.P.E. (7)	3	INC. V	art. 207	estabelecimento industrial ou a ele equiparado pela legislação federal, e por atacadista, podendo a critério do fisco ser exigido de estabelecimento de contribuinte de outro setor	escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondendo às entradas e saídas, à produção e às quantidades referentes aos estoques de mercadorias	manuscrito com opção por processamento de dados	processamento eletrônico de dados com opção por sistema manuscrito
RUDFO (8)	6	INC. VIII	art. 211	todos os estabelecimentos	escrituração de entradas de impressos fiscais confeccionados por estabelecimentos gráficos ou pelo próprio contribuinte usuário, bem como à lavratura, pelo fisco de termos de ocorrências	manuscrito	exclusivamente manuscrito, tendo em vista a sua destinação
R.I. (9)	7	INC. IX	Art. 12	todos os estabelecimentos	arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitem sua perfeita identificação, mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos de fabricação, existentes no estabelecimento na época do balanço	manuscrito com opção por processamento eletrônico de dados	processamento eletrônico de dados com opção por sistema manuscrito
RAICMS (10)	9	INC. XI	art. 214	todos os estabelecimentos inscritos como contribuintes do I.C.M.S.	anotação dos totais dos valores contábeis e dos valores fiscais, relativos ao imposto, das operações de entrada e de saída e das prestações recebidas e realizadas, extraídos dos livros próprios e agrupados segundo o Código Fiscal de Operação e Prestação	manuscrito com opção por processamento eletrônico de dados	exclusivamente por processamento eletrônico de dados

(4) RICMS vigente, aprovado pelo Decreto 33.118/91, de 14-03-91.

(5) Registro de Entradas

(6) Registro de Saídas

(7) Registro de Controle da Produção e do Estoque

(8) Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências

(9) Registro de Inventário

(10) Registro de Apuração do I.C.M.S.