

Textos para Discussão PPGE/UFRGS

Programa de Pós-Graduação em Economia
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

EVASÃO DO ICMS, EXPERIÊNCIAS DE MEDIÇÕES NO BRASIL

EUGENIO LAGEMANN

Nº 2016/05

(<http://www.ufrgs.br/ppge/textos-para-discussao.asp>)

Porto Alegre/RS/Brasil

Evasão do ICMS, experiências de medições no Brasil

Eugenio Lagemann
Professor Associado da UFRGS

1. Introdução

A crise fiscal que eclodiu no Brasil a partir de 2014, envolvendo o Governo Federal cujas contas registraram déficit primário após mais de uma década de superávits, e que também atinge grande parte dos estados e municípios, motivou os agentes políticos e técnicos a buscar alternativas para reequilibrar as finanças. Para tanto, passaram a ser propostas, discutidas e aplicadas medidas de corte nas despesas, iniciando tradicionalmente pelos investimentos, com a paralização de obras de infraestrutura, mas chegando ao parcelamento de salários de servidores, e pelas tentativas de aumento de receitas, mediante a elevação de alíquotas, cortes de benefícios fiscais e até a reinstituição da Contribuição Provisória de Movimentação Financeira (CPMF). São todas medidas com repercussões nas diversas áreas de interesse econômico e social. Mas o ponto de maior interesse e reflexão reside na alternativa do combate à evasão, na medida em que esta dispensaria a elevação da carga tributária, entendida como a elevação da alíquota ou a ampliação do universo de tributação.

A pergunta básica é: a evasão atinge patamares significativos e o seu combate pode trazer os recursos necessários para cobrir o atual nível da insuficiência financeira do setor público brasileiro? Para respondê-la, seria necessário quantificar a evasão. E, nesse processo, avaliar a qualidade dessa quantificação.

Já antecipamos que não será dada resposta direta à questão da suficiência de recursos, mas apenas avaliadas as medidas. E, mais, na medida em que o universo da tributação nacional é muito amplo, este artigo não objetivará analisá-lo em seu todo, mas se concentrará na situação do ICMS.

No contexto brasileiro, tratando da evasão, se apresenta um indicador disponibilizado eletronicamente na rede Web. Trata-se do Sonogômetro do Sinprofaz¹. Entre os técnicos da administração tributária, por sua vez, existe uma sugestão de medida apresentada no “Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros” (FFEBS) e publicada pela Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF), em 2012. Essa proposta se

¹ Vide em <http://www.sinprofaz.org.br/2016/> que linca com <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Sonogômetro do Sinprofaz

agrega a três outras experiências estaduais de medição da evasão do ICMS, quais sejam a de Mato Grosso, oficialmente implantada a partir de 2001, e as do Rio Grande do Sul, realizadas em caráter interno, sendo uma no início da década de 1980 e a outra durante a década de 1990.

O objetivo geral deste artigo, portanto, é analisar as experiências de medições da evasão do ICMS no Brasil, tendo como objetivos específicos: a) Apresentar a concepção teórica da evasão no caso do ICMS; b) Apresentar as técnicas de medições de sua evasão consideradas na experiência internacional; c) Descrever e analisar a proposta de medição apresentada pelo Sinprofaz, pelos técnicos da administração tributária no “Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros” e a experiência de medição do Mato Grosso, além de uma breve referência às medições pioneiras da administração tributária do RS.

Para atingir os objetivos propostos, este artigo terá três partes, além da Introdução e da Conclusão. Na primeira será apresentada a concepção teórica da evasão no caso do ICMS, necessária para a compreensão das medições a serem analisadas. Na segunda, serão apresentadas e caracterizadas as técnicas de medição da evasão consideradas na experiência internacional, destacando a mais apropriada para o caso do ICMS. Na terceira parte, finalmente, serão analisadas as experiências de medição de evasão no caso do ICMS em estados brasileiros.

2. Concepção teórica da evasão no caso do ICMS

Para apresentar concepção teórica da evasão no caso do ICMS, cabe descrever a natureza desse imposto e identificar a base econômica de sua imposição.

A raiz histórica do ICMS se encontra na proposta de alteração da tributação sobre o consumo na Alemanha no início do século XX, formulada durante a Primeira Guerra Mundial e registrada por von Siemens em 1921. Essa previa substituir a sistemática de tributação de bens e serviços com base no valor de venda pela tributação com base no valor adicionado, constituindo a formulação teórica do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Sugerida para o Japão pela Comissão Shoup, em 1949, logo após a Segunda Guerra Mundial, essa sistemática foi adotada inicialmente na década de 1950 na França e aplicada parcialmente no IPI em 1959 pelo Brasil (SHOUP, 1986, p. 3). A reforma tributária de 1965 representou a implantação, no Brasil, de dois tributos com a característica do IVA, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), substituindo o

Imposto sobre Consumo (IC), de competência federal, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), substituindo o IVC, estadual. A Constituição de 1988 instituiu o ICMS mediante a agregação de novas fontes de tributação ao ICM, destacando a dos combustíveis, da energia elétrica e da prestação de serviços de comunicação.

O ICMS, foco desse artigo, é, pois, um imposto sobre o consumo, tributado com base no valor adicionado. Para destacar essa particularidade, registre-se que o consumo pode ser submetido a três técnicas diferentes de tributação: a tributação sobre o valor de vendas, com efeito cascata devido à incidência de imposto sobre imposto; a tributação sobre o valor adicionado; e a tributação sobre o consumo final (ou vendas no varejo).

O funcionamento dessas três alternativas pode ser observado no quadro abaixo, seguindo um fluxo simplificado de produção, comercialização e consumo, numa economia fechada (não considerando exportações nem importações), estática, e sem tributação dos bens de capital.

Quadro 1 – Tributação do ciclo de produção, comercialização e consumo

Unidade: \$

Serraria	Fábrica de móveis	Loja	Total
V – 200 C - 0	V – 500 C - 200	V – 600 C – 500	1.300 (VBP) 700 (CI)
VA - 200	VA - 300	VA - 100	600 (VAB)
D (10%)= 20 (Imposto sobre vendas)	D = 50	D = 60	130 (RT = 10% do VBP)
D (10%) – 20 C - 0 SD - 20 (Imposto sobre valor adicionado)	D –50 C –20 SD – 30	D –60 C –50 SD – 10	60 (RT = 10% do VAB)
(Imposto sobre consumo final ou vendas a varejo)		D (10%) - 60	60 (RT = 10% do CF)

Fonte: Elaboração do autor.

Observa-se que as **variáveis macroeconômicas** envolvidas são: o Valor Bruto da Produção (VBP), que é a soma dos faturamentos (valor das vendas) dos agentes econômicos – serraria, fábrica de móveis e loja de móveis -, que, no exemplo, é de \$ 1.300; o Consumo Intermediário (CI), \$ 700, resultado da soma das aquisições dos agentes econômicos; o Valor Adicionado Bruto (VAB), resultante da subtração do CI do VBP (\$ 700); e o Consumo Final (ou Consumo das Famílias), que corresponde ao valor de vendas da fase varejista, \$ 600.

A tributação do consumo com efeito cascata tem como base de cálculo definida em lei (**base de cálculo jurídica**) em cada fase o valor das vendas. Assim, considerando uma alíquota de 10%, sucedem-se os débitos de \$ 20 na serraria, de \$ 50 na fábrica de móveis e de \$ 60 na loja de móveis, dando uma receita total (RT) de \$ 130, que corresponde a 10% do Valor Bruto da Produção (VBP). Assim, considera-se que a **base de cálculo econômica** do imposto em cascata, como foi historicamente o caso do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência dos estados, é o Valor Bruto da Produção (VBP), apurado anualmente pelos órgãos responsáveis pela Contabilidade Social, no Brasil exercido pelo IBGE, em nível nacional, e por órgãos dos governos estaduais, exemplificado pela Fundação de Economia e Estatística (FEE) no RS.

A tributação com a técnica de apuração do valor adicionado, caso do ICM/ICMS, adota, em geral, a técnica de apuração contrapondo o valor do débito ao do crédito, sendo que em cada fase há uma devolução integral ao contribuinte do valor até então recolhido ao fisco mediante a adjudicação do crédito por parte do vendedor relativo ao tributo incidente sobre suas compras. A **base de cálculo jurídica** é o valor das saídas (vendas) constituindo o débito. Mas existe o crédito, o qual resulta do valor do imposto debitado e recolhido na fase anterior. Assim, na cadeia acima, a serraria debita \$ 20. Como não teve fase anterior, seu crédito é nulo e o saldo devedor a recolher é de \$ 20. A fábrica de móveis tem um débito de \$ 50, que vai contrapor ao crédito de \$ 20 (valor debitado pela serraria), restando o saldo devedor de \$ 30. A loja de móveis, finalmente, destina ao consumidor final (consumo das famílias) a mercadoria e se debita em \$ 60, contrapondo o crédito de \$ 50 (valor debitado pela fábrica de móveis), restando o saldo devedor de \$ 10. A soma dos saldos devedores, recolhidos ao fisco, nesse caso, chega a \$ 60, que é a Receita Total do imposto sobre o valor adicionado, que corresponde a 10% do Valor Adicionado Bruto (calculado na segunda linha), **base de cálculo econômica** desse tipo de tributo.

Fica evidente que por ocasião da reforma tributária de 1965 houve uma situação a resolver na esfera da tributação dos estados: com a mudança da sistemática do IVC para o ICM houve a necessidade de adequar o valor da alíquota, elevando-se-a, pois a **base de cálculo econômica** do ICM/ICMS (VAB) é bem inferior (\$ 600) à do IVC, a qual é o VBP (\$ 1.300). Com base em projeções a respeito do VAB, partiu-se naquela oportunidade de uma alíquota geral de 5% do IVC para uma alíquota de 15% do ICM (elevada logo para 18%, mas cedendo depois à política econômica federal que a reduziu para 14%, com as devidas consequências sobre as receitas dos estados e municípios que apelaram para o endividamento).

A mesma receita do imposto sobre valor adicionado pode ser obtida, teoricamente, pela instituição de um imposto sobre consumo final (ou consumo das famílias), mais conhecido como imposto sobre vendas a varejo (IVV) ou “sales tax”, na versão norte-americana. As bases de cálculo jurídica e econômica, nesse caso, coincidem: \$ 600 (o valor das vendas da loja corresponde ao valor do consumo das famílias). Aplicada a alíquota de 10%, tem-se a Receita Total de \$ 60, igual à do imposto sobre valor adicionado. Assim, o imposto sobre valor adicionado e o imposto sobre consumo final têm a **mesma Receita Total**, tributando **bases de cálculo econômicas** conceitualmente **diferentes** (Valor Adicionado Bruto e o Valor de Consumo das Famílias), mas cujos valores são equivalentes, aspecto destacado em termos das contas nacionais por Shoup (1986, p. 9 e 11), no caso de um IVA tipo consumo,

A hipótese de obter a mesma Receita Total tem sido o argumento das propostas de reforma tributária de substituir o ICMS pelo IVV (caso da proposta FIPE/USP na década de 1990 encampada pela Federação das Indústrias de São Paulo – FIESP, e analisada por Campos (2002)). As restrições de ordem administrativa do IVV por enquanto deixaram essa proposta à espera de uma oportunidade de concretização.

Depois de apresentados os conceitos acima, pode-se esquematizar a base de cálculo econômica potencial e efetiva do ICMS, evidenciando teoricamente a evasão do ICMS tendo como ponto de partida o Quadro 2, a seguir.

Quadro 2 – A evasão da base do IVA como diferença entre sua base de cálculo econômica potencial e efetiva

Fora do campo de incidência				Valor Adicionado Bruto (VAB) mercadorias e serviços
Zona ilegal	Fraude (sonegação)	Evasão		
Zona cinza	Abuso de direito Habilidade fiscal (elisão ou planejamento tributário)			
Zona legal	Isenção Aplicação de regimes especiais	Desonerações (gastos tributários)	Valor Adicionado Fiscal (VAF) – Declarado pelo contribuinte	
	Respeito à lei original	Base efetiva (Tributada)		

Fonte: Adaptado de: MARTINEZ, Jean-Claude. **El fraude fiscal**. Breviários. México: Fondo de Cultura Económica, 1989, p. 17. Traduzido de: “La fraude fiscale”. Paris: PressesUniversitaires de France, 1984.

A base econômica ideal de uma IVA é o Valor Adicionado Bruto (VAB). Excluído dele o universo fora do campo de incidência, resulta o VAB Tributável, que é a base econômica potencial do tributo. A base econômica sujeita à tributação seria o Valor Adicionado de origem fiscal, que resultaria das informações relativas às operações de compras e vendas e prestações de serviços disponibilizadas pelos contribuintes. A base econômica efetivamente tributada se refere ao universo normalmente tributado, não beneficiado por isenções ou pela aplicação de regimes especiais. A base econômica evadida resultaria da diferença entre o VAB Tributável e o Valor Adicionado de origem fiscal, podendo essa evasão ser explicada pela Elisão (planejamento tributário) ou pela sonegação (fraude fiscal).

Sem questionar a validade da subdivisão acima, cabe alertar, entretanto, para o fato de que as fronteiras entre a legalidade e a ilegalidade são discutíveis. Os “erros”, por exemplo, são tidos como fraude fiscal no Brasil, pois o fisco parte do pressuposto de que o erro por parte do contribuinte, em regra, é proposital. Da mesma forma se utiliza cada vez mais a sistemática de declarar todas as operações, submetê-las à tributação, sem realizar o recolhimento do tributo, utilizando-se de “laranjas” como proprietários das empresas. Esse procedimento, embora legal, revela uma fraude.

Segundo Viol (2006), o potencial de receita de um IVA pode ser calculado em termos estruturais e em termos legais. Em termos **estruturais**, quando se busca como referência o conjunto das potencialidades da fonte sobre a qual incide o imposto. **legais**, quando se considera o espaço que o imposto alcança conforme determina a legislação tributária.

A referência econômica do potencial **estrutural** é o Valor Adicionado Bruto (VAB) da economia, ponto de partida para o cálculo do Produto Interno Bruto (PIB), obtido mediante a adição do valor dos tributos ao VAB. A referência econômica do potencial **legal** é o Valor Adicionado Bruto Tributável, o VAB Tributável.

A receita potencial legal se obtém, assim, pela multiplicação da base econômica tributável (VAB Tributável) pela alíquota média ponderada geral. Sinteticamente:

$$\text{Receita potencial legal} = \text{VAB Tributável} * \text{Alíquota média ponderada geral}$$

Essa receita pressupõe 100% de cumprimento das regras tributárias por parte dos contribuintes, cuja legislação não admite nenhuma exceção ou benefício aos mesmos.

O *gap* tributário² resulta da diferença entre a receita potencial legal e a receita efetivamente arrecadada. Assim:

$$\text{Gap tributário} = \text{receita potencial legal} - \text{receita efetivamente arrecadada}$$

Nesse conceito, o *gap* tributário é composto pelos gastos tributários e pela evasão, seja essa originada do planejamento tributário ou da sonegação.

² Siqueira e Ramos (2005, p. 557) alertam que “as medidas-padrão de “*tax gap*” devem ser interpretadas cautelosamente”, pois, citando Franzoni (1999), “elas são somente uma aproximação dos efeitos imediatos prováveis de melhorias marginais na imposição”. Quer dizer, essa medida não considera a dinâmica que ocasionará a tentativa de sua recuperação por parte do fisco, podendo haver reações dos contribuintes até de redução da receita.

Os **gastos tributários** decorrem de concessões legais por parte do ente tributante para a redução do débito.

A **evasão** resulta de ação do contribuinte. No caso de **planejamento tributário** a redução do débito decorre de habilidade na interpretação da lei, enquanto no caso da **sonegação** (ou fraude) a redução do débito é consequência de ação ilegal, quer dizer por uma ação em desacordo ao determinado em lei.

Definida a evasão teoricamente, cabe avançar para a sua mensuração, o que ocorrerá no item a seguir.

3. Técnicas de mensuração de evasão: cenário internacional, conceitos e caracterização

Gómez-Sabaini e Jiménez (2011, p. 27) observam que na América Latina não há muitos países que realizem medições da evasão de forma consistente e periódica no tempo, colocando até como exceções os casos de países como o Chile e o México, onde o estudo da evasão tem adquirido maior importância. Jorrat e Podestá (2010, p. 70), já haviam alertado que poucos países no mundo realizam medições sistemáticas da evasão tributária do imposto de renda, seu foco de análise. A pouca aplicação dessa sistemática no cotidiano das administrações tributárias reduz a experiência na avaliação dos métodos de quantificação da arrecadação potencial sugeridos pela literatura.

Entretanto, sabe-se que existem práticas internas de medição da evasão, as quais em grande parte foram implantadas nos anos recentes com a assistência técnica das missões do FMI. No caso dos estudos do FMI o seu caráter de confidencialidade não permite a sua disponibilização pública (TANZI & SHOME, 1993, p. 826). As administrações tributárias que as realizam por iniciativa própria também tendem a evitar a disponibilização pública de seus estudos relativos à evasão, o que é compreensível pelas razões destacadas por Medeiros (1993, p. 10 e 11): a) a divulgação dos percentuais de evasão de forma oficial pode levar contribuintes a elevar sua tendência de sonegar se esse percentual for superior a sua prática; b) a divulgação dos percentuais de forma continuada no tempo pode dar a impressão de que se trata de uma luta perdida; e c) os métodos, em geral, têm resultados discrepantes e discutíveis

Como Medeiros (1993) visava mostrar a importância da medição da evasão fiscal como instrumento gerencial, ele fez questão de registrar as dificuldades de

mensuração sistemática da evasão fiscal antes de tratar dos métodos possíveis disponibilizados pela literatura. Com isso, visava evitar que se criassem ilusões a respeito de suas potencialidades e, fundamentalmente, sinalizava a necessidade de uma postura nova da administração tributária diante do fenômeno da evasão que passou a preocupar os estudiosos do mundo desenvolvido no final da década dos 70 por ocasião da crise econômica associada à crise fiscal.

Segundo esse autor, as dificuldades estavam nas órbitas material, técnica e de cultura da organização. Material, porque o cotidiano imediato das administrações tributárias não permitia a liberação de técnicos para se dedicarem ao estudo do fenômeno da evasão. Técnica, pela dificuldade de delimitação do fenômeno, pois mesmo uma auditoria “profunda e exaustiva” (MEDEIROS, 1993, p. 9) não garante a detecção de toda a evasão que ocorreu. Além disso, a forma de orientação das auditorias, indo atrás de indicadores de sonegação dos contribuintes, tende a levar à superestimação da evasão com base na prática de auditorias. De cultura organizacional, porque os técnicos da administração tributária tradicionalmente vêm essas quantificações antes como meros cálculos acadêmicos do que como instrumentos que possam orientar a prática.

Nesse sentido, é importante referir que nenhuma estimativa da evasão com base em modelos, assim, como nenhuma auditoria individualizada pode ser tida como uma fonte de quantificação inquestionável desse fenômeno.

Os modelos de quantificação da evasão disponibilizados pela literatura são geralmente classificados em indiretos e diretos (MEDEIROS, 1993, p. 11) ou, correspondentemente, em macromedições e micromedições (JORRATT e PODESTÁ, 2010, p. 72). Salienta-se que Jorratt e Podestá apresentam uma enumeração de vários modelos os quais enquadram nas definições oferecidas por Tanzi e Shome (1993) e pela OCDE (2001), mas concluem, finalmente, que a maioria dos métodos pode ser classificada nos dois grandes grupos por eles designados de forma abreviada como macromedições e micromedições ou indiretos e diretos.

Esses autores informam, ainda, que dentro do grupo macro, o mais utilizado é o que estima a receita potencial com base nas contas nacionais (2010, p. 72), com aplicação predominante para o IVA e para o imposto sobre a renda das empresas.

Numa avaliação mais detalhada do modelo com base em contas nacionais, Jorratt e Podestá registram nas páginas 72 e 73 que:

Suas principais vantagens são a simplicidade, o baixo custo e a possibilidade de construir séries anuais de evasão. Suas desvantagens se relacionam com limitações da informação das contas nacionais, para cuja construção se utiliza, entre outras fontes, informação contábil das empresas e inclusive, para alguns setores econômicos, informação tributária, razão pela qual os agregados macroeconômicos poderiam conter parte da evasão, causando que os cálculos do descumprimento sejam subestimados” (tradução nossa!!).

Os métodos diretos ou micromedições se utilizam de programas especiais de auditoria ou de fiscalizações mais detalhadas. Partem de uma amostra de contribuintes representativa para inferir sobre a totalidade. Destacam-se como método mais adequado no segundo grupo as auditorias aleatórias, que se diferenciam das auditorias realizadas tradicionalmente pelo fisco que já são orientadas por indicadores de evasão.

O *Internal Revenue Service* (IRS), a receita federal dos Estados Unidos, é geralmente indicado como exemplo de órgão que utiliza as micromedições. Em 1964, ele iniciou o *Taxpayer Compliance Measurement Program* (TCMP), focando o imposto sobre a renda relativo a 1963 do contribuinte individual e depois ampliou o escopo para o imposto de renda relativo a 1969 das corporações (ROTZ, MULROW e FALK, 1994, p. 121). Atualmente ele aplica o *National Research Program* (NRP), instituído em 2000 (BROWN & JOHNS, 2007, p. 125).

A razão para esses métodos não serem aplicados nos demais países e, mais especificamente, no Brasil, reside no seu custo de realização, o que, entre outras razões, também motivou a instituição do NRP nos EUA em lugar do TCMP (BROWN & JOHNS, 2007, p. 128). Para sua execução teriam que ser deslocados técnicos da área tributária, reconhecidamente mais produtivos numa visão de curto prazo na busca imediata da evasão já que as auditorias para a finalidade de averiguação do nível de evasão “não se concentram em aspectos específicos da legislação, mas sim são exaustivas e aleatórias, e, portanto, mais longas e com menor rendimento” (JORRATT e PODESTÁ, 2010, p. 72).

Dessa forma, conclui-se que existem micromedições para o IVA, mas as estimativas com base nas contas nacionais têm aplicação preferencial para esse tipo de tributo.

4. Experiências de medições no Brasil

No caso do ICMS no Brasil, serão analisadas nessa ordem, as medições do Sinprofaz e as formuladas por integrantes da administração tributária estadual como o modelo do “Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros” e o modelo do Mato Grosso, além de rápida menção a dois modelos internos da administração tributária do RS.

4.1. Sonegômetro Sinprofaz

O Sonegômetro do Sinprofaz (Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional), lançado em 5 de junho de 2013, com base em dados referentes ao exercício de 2011, constitui um contraponto³ ao Impostômetro, divulgado pela Associação Comercial de São Paulo, a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (Facesp) e o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), que se responsabiliza pelo seu cálculo.

O Sonegômetro do Sinprofaz considera todo o sistema tributário brasileiro e no que concerne ao ICMS ((Sinprofaz, 2014, p.17), ele utilizou como parâmetro a evasão média do IVA em países da América Latina de 27,6%, estimada por Gómez-Sabaini e Jiménez (2011, p. 29), onde se registram casos extremos como o Chile com 11% e a Nicarágua com 38,1%, e como referência a estimativa de 27,14% relativa ao ICMS realizada por Amaral et alii (2009, p. 4) com base em dados de 2006, 2007 e 2008 e publicada pelo IBPT, cuja quantificação informa o percentual de empresas por eles pesquisadas que apresentaram indícios de sonegação.

Observa-se, pois, que no caso do ICMS, se trata de aplicar um percentual (em torno de 27%) sobre a projeção/realização da receita desse imposto para obter a estimativa da evasão potencial ou efetiva.

A qualidade dessa aferição fica difícil de ser avaliada, restando alertar que suas referências são uma média latino-americana que apresenta extremos com grandes diferenças e um indicador geral de suspeição de sonegação, mantendo um valor constante, sem reavaliação sistemática.⁴ Essa constância resulta, contraditoriamente,

³ Vide <http://www.sinprofaz.org.br/2016/2015/12/18/sonegometro-inspira-placar-sobre-sonegacao-de-icms/>, acesso em 2/3/2016

⁴ O mesmo percentual estático e com defasagem temporal, sem reavaliação, foi utilizado para o caso do ICMS do RS. Ver: <http://www.sonegometro-rs.org.br>.

num crescimento da estimativa de evasão em termos absolutos mesmo diante da elevação da receita resultante de combate à sonegação.

Ademais, a fonte do percentual de 27% apontado para o ICMS pelo Sinprofaz é o estudo realizado por Amaral e outros para o IBPT, que destaca uma questão fundamental no que concerne ao combate à sonegação, qual seja a evolução dos controles de fiscalização da administração tributária brasileira com base nas modernas técnicas utilizando o potencial do recurso eletrônico. Levando em conta a evolução desses controles, se projetaria, para os dias atuais, um percentual muito menor de evasão no campo do ICMS ao acima assinalado, comparável até ao obtido pelas administrações tributárias mais eficientes em nível internacional. De fato, conforme Amaral et al. (2009, p. 1):

Com os novos sistemas de controles fiscais, em 5 anos o Brasil terá o menor índice de sonegação empresarial da América Latina e em 10 anos índice comparado ao dos países desenvolvidos.

No caso das medições associadas à administração tributária do ICMS, o procedimento é de outra natureza, pois se realizam com o uso de modelos de natureza macroeconômica e mesoeconômica, em que se contrapõem as informações oriundas do mundo tributário ao das contas nacionais.

4.2. Modelo do “Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros”

O modelo do “Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros” (FFEB) busca estimar o “gap” tributário definido pela inadimplência, o litígio administrativo e judicial, a elisão fiscal e a sonegação.

1. Base de cálculo potencial

O procedimento inicia com o estabelecimento da base de cálculo potencial do ICMS, expressa por:.

$$\textit{Base Tributável Potencial} = \textit{PIB Tributável pelo ICMS (=VAB Tributável pelo ICMS+ ICMS + outros impostos)} + \textit{Entradas Interestaduais} + \textit{Importações} - \textit{Exportações}$$

Para obter o PIB tributável pelo ICMS se utiliza os dados publicados pelas contas nacionais do IBGE, registrando inicialmente o valor adicionado bruto (VAB) dos setores e segmentos tributáveis e deixando de fora os dos não submetidos à tributação desse imposto. Ao VAB tributável pelo ICMS será adicionado o valor do ICMS recolhido e o dos demais impostos arrecadados pelos setores submetidos a esse tributo chegando-se ao PIB tributável pelo ICMS.

A esse valor deverão ser agregadas, segundo os setores e segmentos econômicos, as entradas interestaduais, as importações e as exportações, considerando o território do ente tributante, qual seja o estadual.

2. Cálculo da alíquota padrão ponderada

A alíquota média (padrão) ponderada será obtida para o total e para cada um dos segmentos com informações disponibilizadas pelo IBGE. A mesma será obtida mediante o cálculo de uma média das alíquotas nominais internas, interestaduais e para o exterior ponderadas pelo valor das operações sobre as quais incidem.

*Alíquota média (padrão) ponderada = alíquota interna * % das operações + alíquota interestadual * % das operações + alíquota para o exterior * % das operações*

3 Cálculo do ICMS potencial bruto

A multiplicação da base tributável potencial pela alíquota média padrão resulta no ICMS potencial bruto tanto em termos de total da economia quanto dos setores econômicos que estiverem sendo considerados. Logo:

*ICMS Potencial Bruto = Base Tributável Potencial * Alíquota Média Padrão*

4 Cálculo do ICMS Potencial Líquido

O ICMS potencial líquido nada mais é que o próprio ICMS potencial bruto calculado no item anterior deduzido das parcelas:

- *Créditos do ICMS nas entradas interestaduais*
- *Variação do crédito acumulado no ano*
- *Diferença de alíquota nas saídas interestaduais*
- *Renúncia fiscal (gastos tributários)*

5. Cálculo do gap tributário do ICMS

Por fim, o “gap” tributário do ICMS é representado pela diferença entre o ICMS potencial líquido e o ICMS efetivamente arrecadado pelos contribuintes:

Gap Tributário do ICMS = ICMS Potencial Líquido – ICMS Arrecadado

Esse modelo segue a estratégia geral adotada nas medições macro- e mesoeconômicas que inicia por obter uma base de cálculo a partir de variável econômica externa à base de cálculo do ICMS e aplicar sobre ela uma alíquota ponderada padrão para obter o ICMS potencial o qual é então comparado ao valor efetivamente recolhido. Entretanto, como ele examina as operações em suas características específicas, considerando especificidades como o Simples Nacional, a mecânica da adjudicação de créditos e a cobrança das diferenças de alíquota interna e

interestadual, esse modelo cria mecanismos para introduzir esses detalhes no todo, o que se observa quando quantifica o potencial líquido.

Importante salientar que a quantificação final da evasão depende fundamentalmente do valor das renúncias fiscais do ICMS, as quais são submetidas a técnicas específicas de estimação, cuja metodologia ainda não foi harmonizada entre os estados brasileiros. Dessa forma, seguindo o que é salientado no próprio texto, esse modelo não pode ser visto como um meio para comparar performances de cumprimento dos contribuintes frente a diferentes administrações tributárias, mas, antes, como um indicador próprio cuja evolução deve ser acompanhada no tempo por cada uma das administrações.

Os autores também reconhecem que se trata de um modelo não necessariamente adequado a todas as realidades fiscais dos estados federados. Só a tentativa prática poderá revelar a sua adequação ou a necessidade de ajustes em cada caso. Testados e publicados foram os casos do Acre, Amapá, Distrito Federal e Rio de Janeiro. Já São Paulo observou inconsistências nos resultados obtidos..

Numa avaliação sintética, observa-se que o modelo FFEB se caracteriza pelo grande número de informações a serem disponibilizadas pela Secretaria da Fazenda, o que dificulta um acompanhamento por parte de estudiosos não integrados à administração tributária diante da regra do sigilo fiscal.

4.3. Modelo do Mato Grosso

Desde 2001 a Secretaria da Fazenda do Mato Grosso emprega uma metodologia de projeção de receita do ICMS utilizando a segmentação da economia, correspondendo à visão mesoeconômica. Essa metodologia de projeção da receita se pretende também como um instrumento de aferição do ICMS potencial e do valor evadido a qualquer título denominado de ICMS inconverso (compreendendo a inadimplência, o contencioso e a sonegação). Assim apresenta o ICMS potencial e efetivo e a eficácia tributária do ICMS por segmento econômico.

Essa metodologia foi sendo aperfeiçoada no decorrer do tempo. Os apontamentos a seguir se baseiam no relatório denominado “Análise da Receita Pública” referente ao 2. Quadrimestre 2015 e disponibilizado no site da Secretaria da Fazenda do Mato Grosso . Esse documento apresenta a referida metodologia da página 14 à 21 e a partir da página 27 constam as tabelas com o resultado dos cálculos.

São considerados 16 segmentos, sendo um deles um agregativo dos “outros”. Sua definição se baseia num misto entre produto e cadeia produtiva. Assim, por exemplo, o segmento 1, o do algodão, inclui a produção, a indústria e a comercialização desse produto.

O procedimento de cálculo para a aferição do ICMS evadido pode ser sintetizado da seguinte forma:

1. Cálculo do faturamento tributável

Ao invés do valor do Produto Interno Bruto, como é tradição, opta-se pela estimativa do valor do faturamento, que é adotado como “Proxy” do PIB. As fontes para essa variável podem ser externas (CONAB, no caso das previsões quantitativas de produção e preços dos produtos primários) e internas (projetando faturamentos com base nas informações da SEFAZ, como no caso de varejo e supermercados). Do valor do faturamento é deduzido o valor das exportações:

$$\text{Faturamento tributável} = \text{Faturamento total} - \text{exportações}$$

2. Cálculo do ICMS potencial bruto

Obtém-se o valor do ICMS potencial bruto pela aplicação da alíquota média do ICMS do segmento no valor do faturamento:

$$\text{ICMS potencial bruto} = \text{Faturamento tributável} \times \text{alíquota média}$$

3. Cálculo do ICMS potencial líquido

Obtém-se o valor do ICMS potencial líquido deduzindo do valor do ICMS potencial bruto o valor das renúncias fiscais:

$$\text{ICMS potencial líquido} = \text{ICMS potencial bruto} - \text{renúncias fiscais}$$

4. Cálculo do ICMS inconverso (ou evadido)

O valor do ICMS inconverso (ou evadido) resulta do confronto entre o valor do ICMS efetivo (arrecadado) com o valor do ICMS potencial líquido:

$$\text{ICMS inconverso (ou evadido)} = \text{ICMS potencial líquido} - \text{ICMS arrecadado}$$

A metodologia em análise também adota o caminho tradicional de obter uma base de cálculo a partir de variável econômica externa à base de cálculo do ICMS e aplicar sobre ela uma alíquota média para obter o ICMS potencial. Mas, no lugar da base econômica do PIB, adota o faturamento. Assim, em princípio, não estaria sendo estimada a receita potencial do ICMS, mas o débito potencial, que se contraporiria, posteriormente, à receita efetiva. Dessa forma, um dos pontos de exame mais acurados dessa metodologia deve ser a forma de cálculo da alíquota média, pois existe o risco de uma superestimativa do ICMS potencial. Para o setor primário muitas vezes se estima o valor do débito para tal tomando quantitativos da colheita os quais são multiplicados

pelos preços médios. Se tomarmos, de forma equivalente, o valor do faturamento do varejo, porém, temos, conforme já visto na parte teórica, um valor próximo ao valor da base de cálculo econômica total do ICMS. O que evidencia a possibilidade de uma estimativa com erro para cima.

Do ICMS potencial bruto também se deduzem as renúncias para chegar ao ICMS potencial líquido. Assim, da mesma forma como no caso do modelo publicado pela ESAF, o valor das renúncias fiscais, cuja metodologia ainda não foi harmonizada em termos nacionais, adquire um papel importante no cálculo do valor do ICMS evadido.

Uma prática a ser destacada é a projeção no tempo e a posterior correção dos valores estimados, o que denota a consideração da metodologia para a efetiva atuação do setor fazendário, pelo menos na área financeira.

Conclui-se que a metodologia em análise segue o padrão teoricamente previsto na literatura, mas adota hipótese que pode ser melhor ponderada por tender a superestimar a receita potencial. Ressalte-se, porém, que a metodologia atualmente empregada apresenta aperfeiçoamentos importantes em relação aos primeiros cálculos, evidenciando o esforço por parte da equipe técnica da Receita Estadual do Mato Grosso na busca do melhor instrumento possível de estimativa do potencial de receita do ICMS.

4.4. Modelo do RS

Além de um trabalho de mensuração de evasão de método microeconômico no início dos anos 80 (Índices de Sonegação do ICM a partir de verificações fiscais), durante a década de 1990 a Administração Tributária do Rio Grande do Sul⁵ utilizou também de forma interna um modelo macroeconômico de estimativa do potencial do ICMS e da evasão de sua receita.

A fonte de informação externa para esse cálculo era o IBGE, em nível nacional, e a FEE, em nível estadual. O procedimento consistia, em linhas gerais, em apurar, de forma semelhante ao que foi feito mais recentemente pelo FFEB, um valor adicionado tributável (e de um PIB tributável, com adição de impostos) e contrapô-lo a uma base tributária formal, a partir das informações dos contribuintes. Da diferença entre as duas

⁵ Modelos produzidos internamente pela Divisão de Estudos Econômicos (DEE) da Receita Estadual.

bases gerava-se a "base do ICMS evadida" e, a partir desta, o montante de evasão pela aplicação de uma alíquota média ponderada.

Tratava-se de modelo um pouco mais "enxuto", com menos variáveis (mas não menos complexo), em comparação, por exemplo, com o publicado mais recentemente pela ESAF. Assim como no modelo FFEB, só sua aplicação a cada caso estadual poderia atestar sua consistência.

5. Conclusão

Diante do quadro acima descrito, caracterizado pela imprecisão de medidas mais gerais como o Sonegômetro e a aplicação limitada dos modelos macro- e mesoeconômicos por parte das administrações tributárias, conclui-se pela necessidade de a administração tributária estadual brasileira manter um projeto de construção de um sistema de detecção da evasão do ICMS abarcando tanto os métodos micro como os macro- e mesoeconômicos. No caso específico do nível meso, considerando a existência de grande experiência de atuação prática dos técnicos da administração tributária, na atividade de fiscalização setorial, fica patente a possibilidade de a quantificação ser complementada por uma etapa qualitativa, em que os mesmos, em encontros periodicamente realizados, avaliariam os fluxos de comércio dos setores em que atuam, para identificar os pontos de risco para a evasão e, com base neles, formular ações concretas de ação fiscal, sem necessariamente efetivar uma quantificação prévia mais rigorosa.

Cabe alertar, ainda, que a construção desse sistema com os diversos modelos de aferição não pode ser encarado como um fato único, mas como um processo, com constante reavaliação e readaptação, para o que, é fundamental a participação de analistas técnicos especialmente designados que acompanhem a avaliação da possibilidade de implantação e o posterior aperfeiçoamento de cada um dos modelos considerados. O controle da evasão é importante em momentos de aperto fiscal como fonte de maiores receitas, mas, antes de tudo, constitui requisito para a justiça tributária entre os contribuintes que não pode estar associada a situações conjunturais.

5. Referências

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUC, Fernando. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas

brasileiras. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), março de 2009.

BROWN, Bob & JOHNS, Drew. National Research Program— Methods and Plans. IRS Office of Research. **The IRS Research Bulletin**. Proceedings of the 2007 Research Conference.

<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/07resconfbrown.pdf>, acesso em 01/03/2016.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. **ICMS:Gastos Tributários e Receita Potencial**. Brasília: ESAF, 2003. 51 p. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003, Tributação, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Pública, Porto Alegre (RS).

CAMPOS, Iris Walquiria. 2002. **O impasse da reforma tributária na era FHC – Tecocracia versus elite industrial: o triunfo da arrecadação sobre a produção**. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Ciência Política da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP.

OECD. Centre for Tax Policy and Administration. **Compliance Measurement – Practice Note**. GAP004. Issued: 25 June, 1999. Amended: 10 May, 2001.

GÓMEZ-SABAINI, Juan Carlos e JIMENEZ, Juan Pablo. **Estructura tributaria y evasión impositiva en America Latina**. CAF Documento de trabajo N° 2011/08. Caracas: CAF, 2011.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário; o gasto tributário no Direito Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HM Revenue and Customs.Measuring tax gaps 2014 edition. Tax gap estimates for 2012-13.

HM Revenue and Customs.Measuring tax gaps 2014 edition. Methodological annex.

JORRAT, Michel e PODESTÁ, Andrea. **Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta**. Projeto da CEPAL e GTZ, Evasión y equidad en América Latina. Santiago: CEPAL e GTZ, 2010.

LAGEMANN, Eugenio. **Gasto Tributário**. Boletim DEE, ano 14, número 39, outubro de 2000. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda do RS.

MARTINEZ, Jean-Claude. **El fraude fiscal**. Breviários. México: Fondo de Cultura Económica, 1989. Traduzido de: “La fraude fiscale”. Paris: PressesUniversitaires de France, 1984.

MEDEIROS, Tarcízio Dinoá. **Mensuração da economia informal e da evasão fiscal no Brasil**. Proyecto Regional de Política Fiscal. Santiago: CEPAL-PNUD , 1993.

MESSERE, K. C. **Tax policy in OECD countries; choices and conflicts**. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993.

PAES, Nelson Leitão (coordenador/orientador). **Modelo de cálculo do gap tributário do ICMS**. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. Núcleo 2 – Análise do desempenho da receita estadual. Brasília: ESAF, 2012, p. 431-463.

ROTZ, Wendy, MULROW, Jeri and FALK, Eric. The 1995 Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP). In: United States. Internal Revenue Service. Statistics of Income Division. American Statistical Association. **Statistics of income: Turning administrative systems into information systems, 1994**. P. 121-126. https://play.google.com/books/reader?id=cgwPKK7jsMAC&printsec=frontcover&output=reader&hl=pt_BR&pg=GBS.PA12, acesso em 01/03/2016.

SHOUP, Carl S. **Criteria for Choice among Types of Value Added Tax**. World Bank Economics and Research Staff Development Department. Discussion Paper Report N° DRD 191, September 1986.

SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2013**. Brasília: SINPROFAZ, 2014.

----. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Brasília: SINPROFAZ, 2015.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri/RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação; teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro 9(3): 555-581, set./dez. 2005.

TANZI, Vito/SHOME, Parthasarathi. A primer on tax evasion. **Staff Papers (International Monetary Fund)**, Washington (DC), Vol. 40, No. 4 (Dec., 1993), pp. 807-828

VIOL, A. **A arrecadação potencial como meta da administração tributária**. Florianópolis: CIAT, abr. 2006.

VON SIEMENS, C. F. **Veredelte Umsatzsteuer**. Siemenstadt:[s,ed,], 1921.