



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCELO FERNANDES DE OLIVEIRA

**PROPOSTA DE UM MODELO DE
COMBATE A EMPRESAS NOTEIRAS**

Brasília - DF

2023

MARCELO FERNANDES DE OLIVEIRA

**PROPOSTA DE UM MODELO DE
COMBATE A EMPRESAS NOTEIRAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade de Brasília – Faculdade de
Direito como requisito final para obtenção do
título de Bacharel em Direito

Orientador: Professor Doutor Antônio de
Moura Borges

Brasília – DF

2023

F363p Fernandes de Oliveira, Marcelo
Proposta de um modelo de combate a empresas noteiras /
Marcelo Fernandes de Oliveira; orientador Antônio de Moura
Borges. -- Brasília, 2023.
52 p.

Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de
Brasília, 2023.

1. empresas noteiras. 2. cadastro. 3. direito
tributário. I. Moura Borges, Antônio de, orient. II.
Título.

MARCELO FERNANDES DE OLIVEIRA

**PROPOSTA DE UM MODELO DE
COMBATE A EMPRESAS NOTEIRAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade de Brasília – Faculdade de
Direito como requisito final para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Data da aprovação: 17/07/2023

BANCA EXAMINADORA

Antônio de Moura Borges - Orientador
Professor Doutor da Faculdade de Direito da UnB

Rodrigo Senne Capone
Professor Doutor do UDF Centro Universitário

Luiz Gonçalves Bomtempo
Professor Mestre da Faculdade de Direito da UnB

Pedro de Souza de Menezes Bastos
Especialista em Direito Tributário, RFB

*Dedico este trabalho a minha esposa e filha,
que sempre me incentivaram ao longo dessa
jornada.*

AGRADECIMENTOS

Este trabalho marca o fim de um ciclo. Gostaria de expressar minha gratidão às pessoas que me acompanharam nessa jornada.

Agradeço à minha esposa e filha, cujo apoio e incentivo foram fundamentais para que eu pudesse concluir o curso, mesmo que isso significasse sacrificar momentos juntos.

Um agradecimento especial ao prof. Antônio de Moura Borges, por me orientar nesse trabalho, e aos colegas de trabalho Paulo Antonio Espindola Gonzalez, que me apresentou ao tema, Paulo Cirilo Santos Mendes e Pedro de Souza de Menezes Bastos, que me proporcionaram a oportunidade de aprofundar meu conhecimento sobre o assunto.

Por fim, agradeço aos colegas de faculdade, aos professores e a todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para minha formação acadêmica.

“It is not the most intellectual of the species that survives; it is not the strongest that survives; but the species that survives is the one that is able best to adapt and adjust to the changing environment in which it finds itself.” (Leon C. Megginson sobre a obra de Charles Darwin)

RESUMO

Alterações legislativas foram publicadas recentemente com o objetivo de modernizar e desburocratizar o ambiente de negócios no Brasil. Dentre as facilidades implementadas está a simplificação no processo de abertura de empresas. Embora nobre a intenção, a medida teve como efeito colateral a proliferação de empresas noteiras, ou seja, empresas fictícias ou fantasmas, que são criadas para o cometimento de ilícitos tributários. A existência desse tipo de empresas e a forma que atuam, emitindo uma grande quantidade de documentos fiscais em um curto intervalo de tempo com o objetivo de gerar crédito tributário para terceiros, não são problemas recentes, mas a facilidade com que passaram a ser criadas tornou o combate a esses ilícitos ainda mais difícil e menos efetivo. A facilitação da abertura de empresas não foi acompanhada de medidas necessárias para permitir uma rápida atuação pelos órgãos de controle. Embora a identificação dessas empresas possa ser realizada com relativa rapidez, a legislação impõe um demorado rito processual a ser seguido nos casos de baixa cadastral, tornando esse combate pouco efetivo. Além disso, o combate a fraudes adota uma abordagem reativa e repressiva, enquanto deveria focar em mecanismos preventivos. O avanço tecnológico possibilita a prevenção de ilícitos pelo monitoramento contínuo do comportamento do contribuinte e pela imposição de limites a sua atuação. Essa abordagem não é novidade no setor público, a exemplo do monitoramento de empresas que atuam no comércio exterior. O trabalho conclui pela necessidade de atualizar a legislação tributária para permitir a adoção de um limite de valor para a emissão de documentos fiscais baseado na capacidade operacional da empresa. Isso garantiria às empresas uma liberdade de atuação supervisionada e possibilitaria ao fisco reduzir os prejuízos causados por empresas noteiras.

Palavras-chave: Combate à fraude. Empresas noteiras. Direito Tributário.

ABSTRACT

Legislative changes have recently been published with the aim of modernizing and reducing bureaucracy in the business environment in Brazil. Among the implemented measures is the simplification of the process of opening companies. Although noble in intention, this measure had the side effect of proliferating fake or ghost firms, which are fictitious companies created to commit tax frauds. The existence of these types of companies and the way they operate, issuing a large number of tax documents in a short period of time with the aim of generating tax credit for third parties, is not a recent problem. However, the ease with which they can now be created has made combating these frauds even more difficult and less effective. The facilities promoted for opening companies were not accompanied by necessary measures to allow rapid action by control agencies. Although these companies can be identified relatively quickly, the legislation imposes a lengthy procedural rite to be followed in cases of cadastral cancellation, making this fight ineffective. In addition, the fight against fraud adopts a reactive and repressive approach, while it should focus on preventive mechanisms. Technological advancement enables the prevention of frauds through continuous monitoring of taxpayer behavior and by imposing limits on their actions. This approach is not new in the public sector, as exemplified by the monitoring of companies operating in foreign trade. The work concludes that there is a need to update tax legislation to allow for the adoption of a value limit for the issuance of tax documents based on the operational capacity of the company. This would guarantee companies a supervised freedom of action and enable tax authorities to reduce losses caused by ghost companies.

Keywords: Tax fraud prevention. Ghost company. Tax law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação Cível
BPC	Benefício de Prestação Continuada
Cadin	Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
DJe	Diário da Justiça Eletrônico
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IRPF	Imposto sobre a Renda das Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
QSA	Quadro de sócios e administradores
REsp	Recurso Especial
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
SEFAZ	Secretaria de Fazenda
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

Introdução	12
1. Dificuldades para combater empresas noteiras.....	18
2. Restrição ao livre exercício como meio de cobrança indireta de tributo	30
3. Avanços normativos da Lei 14.195/2021 e sua norma regulamentadora.....	33
4. Necessidade de habilitação no Siscomex para atuar no comércio exterior.....	38
5. Necessidade de um novo modelo de combate à fraude	41
Considerações Finais	47
Referências	50

INTRODUÇÃO

Não é raro encontrar notícias na imprensa sobre operações de combate a empresas noteiras. Rotineiramente são realizadas operações com esse objetivo. Por vezes, operações maiores atraem a atenção pública e alcançam as manchetes de jornais. Uma rápida pesquisa na internet pelo termo “empresas noteiras” ajuda a compreender a dimensão atual do problema.



Figura 1: Notícia de operação conjunta de fiscos estaduais (SEFAZ-SP, 2021)

Embora essas ações repressivas sejam importantes e necessárias, elas estão longe de serem motivos de comemoração. Ao contrário: elas evidenciam falhas nos mecanismos de controle preventivo, que, por sua vez, nos obriga a refletir sobre como essas infrações conseguiram persistir por tanto tempo e alcançar valores tão elevados.

A reportagem apresentada na Figura 1 mostra que, até o momento de deflagração da operação conjunta de combate à fraude, as empresas envolvidas já haviam emitido aproximadamente R\$ 5,4 bilhões em notas fiscais em um período de apenas doze meses. Em 2020, a RFB, no âmbito do Projeto de Prevenção a Ilícitos Tributários, identificou R\$ 45,8 bilhões em notas fiscais emitidas por empresas noteiras (RFB, 2020, p. 32). O prejuízo financeiro causado ao erário por essas empresas noteiras é difícil, senão impossível, de ser reparado. Mas, afinal, o que são empresas noteiras?

Entende-se por empresas noteiras aquelas empresas constituídas e registradas de forma fraudulenta, que só existem no papel e que são utilizadas, de maneira criminosa, para a emissão de documentos fiscais. Justamente por essas características, também são denominadas empresas de fachada ou empresas fantasmas, pois, embora se apresentem, pelo menos formalmente, como

uma empresa regularmente constituída, uma análise mais detalhada de sua composição societária e de seu modo de operação revelam a prática de atividades delituosas.

Ainda que o termo “empresa noteira” não seja utilizado pela legislação pátria, ele é muito utilizado pelas autoridades tributárias e policiais por definir, com bastante precisão, a forma como essas empresas operam. Tal denominação, porém, já se popularizou na imprensa e começa a ganhar espaço também nos tribunais, por meio das denúncias apresentadas pelo Ministério Público:

(...) com o apoio de empresas de fachada **chamadas pelo Ministério Público de "noteiras", que seriam "pessoas jurídicas constituídas e registradas de modo fraudulento, que não exercem de fato a atividade declarada, cuja finalidade é, notadamente, emitir documentos fiscais de conteúdo ideologicamente falso para legalizar saídas de mercadorias de outras empresas**, suportando as noteiras os impostos devidos pelos reais vendedoras, impostos estes que não são recolhidos aos cofres públicos, consequentemente gerando créditos indevidos de ICMS.

(STJ, Sexta Turma, Recurso em Habeas Corpus nº 151.007 - PR (2021/0237929-4), Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Julgado em 22/02/2022, DJe: 21/10/2022.)

(grifos não constam no original)

A atividade dessas empresas geralmente está associada à emissão de documentos fiscais de conteúdo ideologicamente falso, com o objetivo de gerar créditos indevidos de impostos não-cumulativos, especialmente do ICMS. No entanto, elas também podem ser utilizadas para a prática dos mais diversos ilícitos penais, tais como encobrir falsas exportações, registrar contabilmente despesas fictícias, reintroduzir mercadorias oriundas de roubo, furto ou descaminho no mercado formal, ocultar o recebimento de valores proveniente de corrupção e tráfico de drogas (SEFAZ-MA, 2018).

Diferentemente da corrupção, em que o dinheiro entra nos cofres públicos e uma parte é desviada, na sonegação fiscal o dinheiro sequer chega a entrar nos cofres públicos. “Ademais, há também um profundo dano à livre concorrência, permitindo que alguns empresários – por meios ilícitos – adquiram vantagens competitivas em prejuízo daqueles que atuam dentro da legalidade”. Isso porque a emissão de documentos fiscais inidôneos, além de gerar créditos irregulares de ICMS, gera também custos inexistentes no IRPJ, permitindo às empresas envolvidas praticar preços mais baixos que seus concorrentes (PGFN, 2022).

As empresas noteiras atuam de forma predatória em um determinado segmento de mercado, contaminando-o e influenciando-o. Como elas não têm a intenção de serem

sustentáveis e duradouras, elas operam sem nenhuma responsabilidade. Como exemplo, quando introduzem mercadorias roubadas, furtadas ou objeto de descaminho no mercado formal, vendem seus produtos a preços muito abaixo do habitualmente praticado pelos seus concorrentes, criando uma competição desleal, colocando as empresas idôneas em desvantagem competitiva.

Tipos de empresas noteiras

As empresas que costumam emitir documentos fiscais de conteúdo ideologicamente falso podem ser agrupadas, de maneira geral, em dois grupos: aquelas empresas que são constituídas com o único propósito de praticar fraudes fiscais ou encobrir práticas criminosas e aquelas empresas que, embora estabelecidas e com operações regulares, se utilizam dessa prática para obter, ainda que parcialmente, vantagens indevidas.

As empresas do primeiro grupo geralmente são constituídas sob a forma de EIRELI, ME ou MEI e têm como objetivo a prática de um ilícito (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021). Elas possuem pouca ou nenhuma preocupação em transparecer legitimidade, pois suas atividades empresariais não são planejadas para ser sustentáveis: elas visam obter o maior ganho possível para os envolvidos nas operações no menor intervalo de tempo possível. Após certo período de atividade, normalmente inferior a um ano, essas empresas são descartadas e substituídas por outras igualmente irregulares (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021). Empresas identificadas no âmbito da Operação Nota Fantasma, conduzida em junho de 2022 pela RFB e pela PGFN com o objetivo de combater a sonegação fiscal envolvendo empresas noteiras no estado do Espírito Santo, tinham uma duração que variava de um a três meses (PGFN, 2022). Não é raro, porém, encontrar empresas com duração ainda menor.

O quadro societário dessas empresas é geralmente fictício, quase sempre em nome de terceiros, conhecidos como “laranjas”. Esses intermediários realizam transações comerciais ou financeiras em nome próprio, seguindo as instruções de terceiros ou delegando esses atos por meio de procuração. O objetivo é ocultar a identidade do verdadeiro agente ou beneficiário da fraude e evitar, dessa forma, que esse beneficiário seja responsabilizado caso a fraude seja descoberta.

As pessoas que aparecem formalmente como proprietárias dessas empresas no quadro societário frequentemente não possuem histórico compatível com a atividade empresarial. Muitas vezes esses “laranjas” também são vítimas dos fraudadores, que usam suas identidades,

sem consentimento, para registrar a empresa. Em outras situações, eles permitem a utilização de seus dados pessoais em troca de uma remuneração. Há histórico recente de empresas no setor alimentício sendo registradas com o CPF de pessoas falecidas ou desaparecidas (SEFAZ-BA, 2023).

Durante a Operação Noteiras III, conduzida pela Secretaria da Fazenda e pelo Ministério Público de Alagoas, descobriu-se que as cinco empresas investigadas tinham como sócios catadores de mariscos e beneficiários do BPC. As investigações apontaram que os alvos da operação compraram certificados de assinaturas digitais para esses indivíduos em situação de grave vulnerabilidade social, assumiram o controle desses certificados (e, conseqüentemente, de suas identidades) e o utilizaram para o cometimento de crimes (BATISTA e FRANÇA, 2022).

De qualquer forma, independentemente do papel desempenhado por esses indivíduos, seja como vítima, desconhecendo as transações realizadas, ou como partícipe, permitindo a utilização de sua identidade para o cometimento de fraudes, o fato é que eles não possuem patrimônio ou os recursos financeiros necessários para arcar com os prejuízos causados aos cofres públicos pelas operações fraudulentas dessas empresas.

Outras características bastante comuns em empresas desse grupo é a inexistência de registro de empregados, a ausência de recolhimento tributário aos cofres públicos e a omissão na entrega de obrigações acessórias. Muitas dessas empresas sequer possuem registros de aquisição dos produtos que supostamente vendem. Mesmo quando têm algum registro, a quantidade de aquisições costuma ser incompatível com as vendas promovidas pelo estabelecimento. Isso ocorre porque o objetivo dessas empresas é justamente a geração de créditos tributários para terceiros através da emissão de documentos fiscais.

Existe, porém, a denominada empresa noteira de segundo nível. Ela se distingue da empresa de primeiro nível por possuir registros de aquisição de mercadorias ou insumos para revenda ou fabricação e aparenta estar inserida em uma cadeia de negociação. Contudo, ao se analisar o documento fiscal lastreia essas aquisições, percebe-se que ele também foi emitido por outras empresas noteiras e, portanto, são ideologicamente falsos.

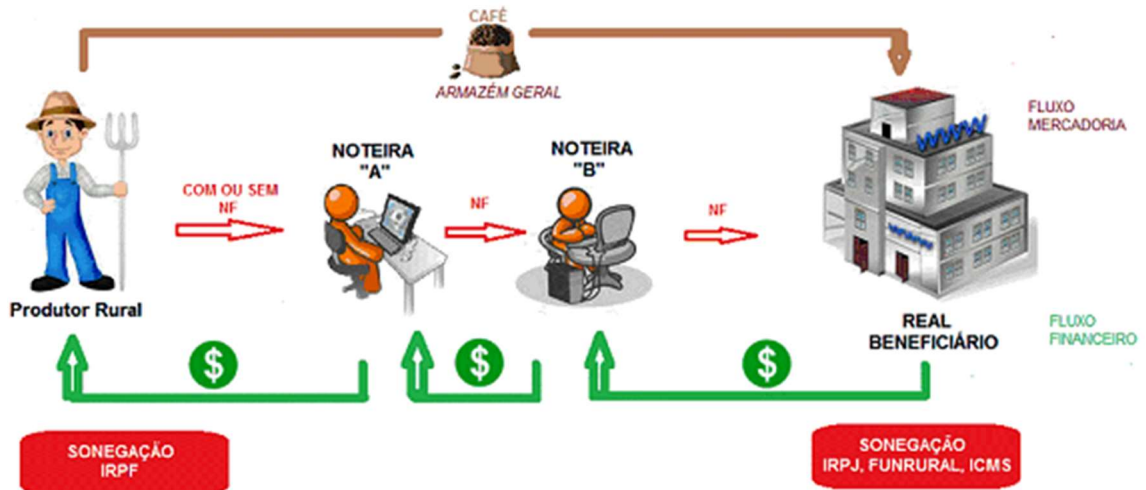


Figura 2: Ilustração da operação de noteiras de segundo nível – Operação Grão Brocado (RFB, 2018)

Não é incomum que essas empresas se estruturam em verdadeiros grupos fraudulentos, realizando operações simuladas de compra e venda entre si, com o intuito de dificultar a identificação dessas irregularidades e dos beneficiários dessas operações pelos órgãos de controle.

No entanto, como consequência de seu modo predatório de operação, as operações fraudulentas das empresas desse primeiro grupo costumam ser mais facilmente identificadas, pois são normalmente estruturadas de forma mais rudimentar. Frequentemente o endereço físico declarado não existe ou é incompatível com as operações registradas. Por vezes, elas se utilizam de endereços já ocupados por outras empresas legítimas ou o compartilham com outras empresas igualmente fictícias.



Figura 3: Endereço de uma empresa identificada como noteira (SEFAZ-MT, 2018)

Já as empresas que compõem o segundo grupo misturam, intencionalmente, suas operações idôneas com outras fraudulentas. Além de emitirem documentos fiscais idôneos, elas também fazem uso da emissão irregular de documentos fiscais para obter vantagens ilícitas. Essa estratégia visa reduzir a probabilidade dessas infrações serem detectadas pelos órgãos de controle e, conseqüentemente, de serem sancionadas.

Embora também sejam classificadas como noteiras, as empresas desse segundo grupo diferem substancialmente daquelas do primeiro grupo. Elas são empresas regularmente constituídas e possuem operações regulares, mas, além de emitirem documentos fiscais idôneos, emitem também documentos fraudulentos. Como resultado, as operações da empresa são turvadas pela emissão de notas fiscais frias, podendo essa contaminação ser pequena ou representar um grande percentual de suas operações.

Mesmo que em um primeiro momento a receita bruta da empresa seja artificialmente aumentada (em função da emissão de documentos fiscais de vendas que nunca existiram), e, como consequência, as alíquotas do IRPJ e a CSLL passem a incidir em uma base de cálculo maior, esse aumento no valor de tributos a recolher é compensado pelo recebimento de parte dos créditos tributários indevidamente gerados ou pela contabilização de despesas fictícias.

No entanto, como essas operações fraudulentas são cometidas por empresas estabelecidas, que contam com um quadro societário fidedigno, a identificação da fraude é mais difícil, pois estão embaralhadas com outras operações regulares. Porém, quando são flagradas cometendo os ilícitos descritos, as consequências são severas tanto para a empresa como para seus sócios: a fraude pode levar à desconsideração da personalidade jurídica da empresa e à responsabilização do patrimônio pessoal dos sócios para reparar os prejuízos causados.

1. DIFICULDADES PARA COMBATER EMPRESAS NOTEIRAS

Dificuldades operacionais

A maior dificuldade em se combater as práticas de emissão de documentos fiscais ideologicamente falso por empresas que mesclam suas operações idôneas com outras fraudulentas está na identificação e segregação dessas operações. Ademais, essa prática costuma estar associada a esquemas mais elaborados de fraude fiscal, utilizando-se de operações cruzadas, emissão multinível de notas inidôneas entre outras.

Como regra, é necessário um trabalho minucioso e detalhado de fiscalização até que a autoridade fiscal consiga identificar e coletar provas do comportamento delitivo. Contudo, uma vez caracterizada a fraude, é possível promover a responsabilização e a punição de seus mentores, seja pelo comprometimento do patrimônio da empresa ou de seus sócios. Apesar de apresentar muitas semelhanças com as empresas tipicamente noteiras, não é esse grupo o foco do trabalho devido a essas características específicas que só podem ser analisadas caso a caso.

Em relação às empresas abertas exclusivamente com objetivo exclusivo de operacionalizar fraudes fiscais, embora sejam mais facilmente identificáveis, isso não significa que são prontamente combatidas e eliminadas. Existem diversos obstáculos que dificultam o combate a essas práticas, como a dificuldade de se mobilizar a máquina pública, restrições orçamentárias, falta de servidores públicos, a rapidez com que essas empresas iniciam e encerram suas operações, além de divergências nas interpretações legislativas e nos entendimentos jurisprudenciais, ainda muito focados em um modelo repressivo de combate à fraude.

Quando analisamos as alterações normativas promovidas pelo Poder Legislativo nos últimos anos, verificamos que o legislador tem adotado um entendimento mais permissivo e favorável às demandas dos contribuintes por menos controle estatal. Leis recentemente aprovadas pelo Congresso Nacional promoveram a desburocratização, facilitação na abertura de empresas e na emissão de documentos fiscais eletrônicos, com o objetivo de simplificar a abertura de empresas e melhorar o ambiente de negócios no país.

Durante solenidade da promulgação da Lei da Liberdade Econômica, o então Presidente da República afirmou que a lei significava “a confiança do Estado em quem quer abrir um negócio no Brasil” (CBN, 2019). Segundo o entendimento do governo à época, “A nova lei

deve diminuir a burocracia e facilitar a abertura e o funcionamento de empresas” (JORNAL NACIONAL, 2019).

Essas alterações foram divulgadas com grande alarde, enfatizando que a possibilidade de se “[a]brir uma empresa em poucas horas, via internet e sem burocracias, agora é realidade também no Distrito Federal. (...) [Q]ualquer cidadão pode abrir uma empresa de forma simplificada e automática, com redução de tempo e de custos” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021).

O denominado Balcão Único é um exemplo de iniciativa que agiliza a abertura de empresas. Com ele, todo o processo é concentrado em um só local, permitindo ao cidadão abrir uma empresa totalmente pela internet, sem a necessidade de comparecer à Junta Comercial. Assim, para abrir uma empresa e obter o número do CNPJ, nos casos em que as licenças e alvarás são dispensados e nos casos que permitem a autodeclaração do usuário de que cumpre com os requisitos necessários para emissão automática do alvará, basta o interessado preencher um único formulário e assiná-lo digitalmente (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021).

Embora essas medidas tenham um propósito nobre, elas também podem ser usadas por aqueles que desejam cometer ilícitos. Como resultado, elas também permitem uma agilidade na criação de empresas noteiras e, conseqüentemente, na prática de fraudes e operações simuladas (SEFAZ-PR, 2022). A ausência de controle aliada à facilitação na abertura de empresas promove e estimula também a abertura de empresas noteiras.

Essa correlação é corroborada pelo auditor-fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, Telmo Damiani, que demonstra preocupação com as empresas noteiras no país. Segundo ele, “elas são fruto do mesmo caminho trilhado pela facilitação do empreendedorismo, que trouxe facilidade para abertura” (SEFAZ-PB, 2019). Cresce, portanto, a quantidade de empresas que desvirtuam a intenção do legislador de facilitar o processo de abertura de empresas.

Por mais que essas alterações legislativas sejam úteis e necessárias, elas precisam vir acompanhadas por aperfeiçoamentos que permitam igualmente um combate mais célere por parte da administração tributária àqueles que desvirtuam a lei. No entanto, essa preocupação parece não ter sido levada em consideração. Em nome da liberdade econômica, leis promulgadas promoveram uma redução significativa do papel regulador do Estado. Uma consequência disso é a proliferação de empresas “descartáveis”, com ciclo de vida bastante curto, muitas vezes de apenas alguns dias. Elas são criadas, iniciam suas operações, emitem

uma grande quantidade de documentos fiscais e, em poucos dias, encerram suas atividades, dando lugar a outra empresa, que reinicia todo o ciclo, assumindo parcial ou completamente as operações da empresa substituída.

Essas empresas são criadas remotamente e, em poucas horas, já estão operando e emitindo documentos fiscais inidôneos. Contudo, o trabalho de identificação dessas empresas, seguido da representação fiscal dos indícios encontrados, da publicação de edital, da ciência ao contribuinte dos fatos a ele imputado, da abertura de prazo para defesa prévia até resultar na baixa cadastral da empresa é bastante demorado e consome muitos recursos. Não raras vezes a empresa tem uma duração menor do que o tempo necessário para se identificar essas operações fraudulentas. Quando a empresa é notificada, muitas vezes já concluiu o seu propósito de existir e deixou de operar.

Exemplo desse comportamento está ilustrado na Tabela 1. Nela são mostradas todas as empresas pertencentes a um único indivíduo que, ao abrir diversas microempresas sucessivamente, foi capaz de emitir documentos fiscais somando milhões de reais durante os anos de 2019 e 2020.

CNPJ*	Porte	Abertura	Extinção	Situação Cadastral*	UF	Vendas*** (R\$)	Compras*** (R\$)
CNPJ 01	ME	03/02/2017	05/06/2019	Baixada	Ituverava - SP	5.100.000,00	96.000,00
CNPJ 02	ME	05/06/2019	01/07/2019	Baixada	Mococa - SP	1.200.000,00	-
CNPJ 03	ME	01/07/2019	11/07/2019	Baixada	Ipiguá - SP	2.400.000,00	-
CNPJ 04	ME	12/07/2019	06/08/2019	Baixada	Alumínio - SP	920.000,00	29.000,00
CNPJ 05	ME	06/08/2019	16/08/2019	Baixada	Dracena - SP	630.000,00	-
CNPJ 06	ME	16/08/2019	02/09/2019	Baixada	Holambra - SP	1.500,00	-
CNPJ 07	ME	02/09/2019	19/09/2019	Baixada	Aramina - SP	3.000.000,00	-
CNPJ 08	ME	19/09/2019	25/09/2019	Baixada	Ituverava - SP	1.400.000,00	-
CNPJ 09	ME	25/09/2019	18/10/2019	Baixada	Ituverava - SP	3.000.000,00	50.000,00
CNPJ 10	ME	18/10/2019	24/10/2019	Baixada	Delta - MG	870.000,00	-
CNPJ 11	ME	24/10/2019	24/10/2019	Baixada	Delta - MG	-	-
CNPJ 12	ME	24/10/2019	04/11/2019	Baixada	Guará - SP	2.300.000,00	9.500,00
CNPJ 13	ME	04/11/2019	14/11/2019	Baixada	Guaíra - SP	2.300.000,00	-
CNPJ 14	ME	14/11/2019	25/11/2019	Baixada	Indaiatuba - SP	540.000,00	-
CNPJ 15	ME	25/11/2019	29/11/2019	Baixada	Ubatuba - SP	620.000,00	-
CNPJ 16	ME	29/11/2019	10/12/2019	Baixada	Pontal - SP	2.300.000,00	-
CNPJ 17	ME	10/12/2019	20/12/2019	Baixada	Taiúva - SP	1.600.000,00	-
CNPJ 18	ME	20/12/2019	30/01/2020	Baixada	Jardinópolis - SP	19.000.000,00	-
CNPJ 19	ME	30/01/2020	10/02/2020	Baixada	Sertãozinho - SP	970.000,00	-
CNPJ 20	ME	10/02/2020	19/02/2020	Baixada	Jeriquara - SP	2.600.000,00	-
CNPJ 21	ME	19/02/2020	27/02/2020	Baixada	Ituverava - SP	2.000.000,00	-
CNPJ 22	ME	27/02/2020	02/12/2022	Inapta	Aramina - SP	4.200.000,00	-
Total						56.951.500,00	184.500,00
* CNPJ omitido intencionalmente							
** O termo "Baixada" se refere àquela a pedido do contribuinte (baixa voluntária), e não a de ofício.							
*** Valores arredondados							

Tabela 1 - Empresas de um mesmo sócio que operaram sucessivamente em um curto intervalo de tempo

A partir dessa tabela, é possível identificar várias características desse tipo de empresa. Observa-se que, juntas, as empresas desse único indivíduo emitiram um total de quase R\$ 57 milhões em documentos fiscais. A emissão é fragmentada e realizada por diferentes empresas, cada uma com um CNPJ distinto, de modo que, individualmente, não chamam tanto a atenção dos órgãos de controle em meio a milhares de outras empresas.

Outra característica marcante dessas empresas é que elas são constituídas em diferentes localidades, inclusive em diferentes estados da federação. Isso dificulta o trabalho de identificação dessas fraudes pelos fiscos estaduais, que geralmente atuam apenas dentro de suas fronteiras.

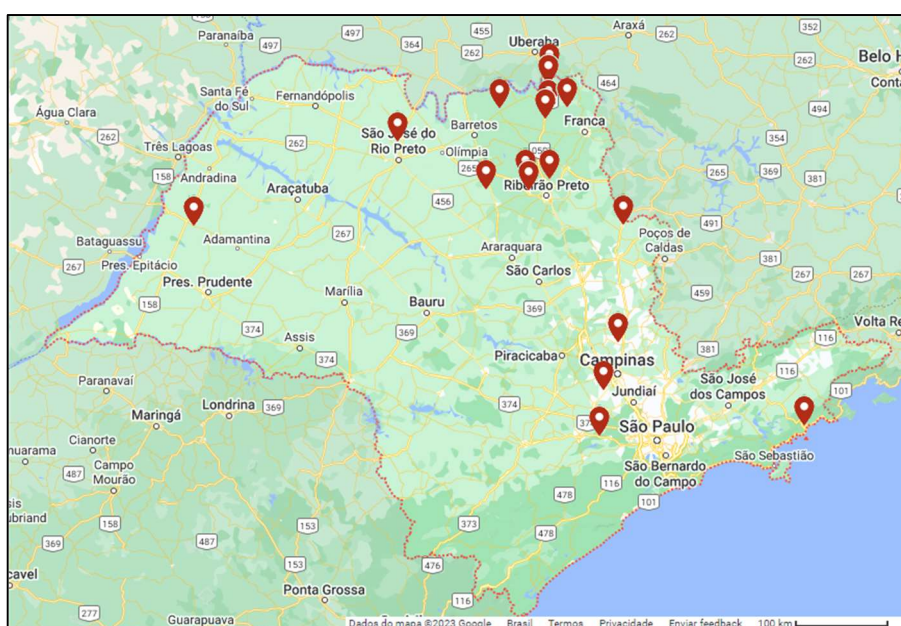


Figura 4: Distribuição espacial das empresas listadas na Tabela 1

Também é possível verificar que, embora a empresa promova saída de mercadorias, raramente realiza compras. É importante destacar que, no exemplo mencionado, não se trata de empresa prestadora de serviços, mas de revendedora de mercadorias. Em outras palavras, a empresa vende produtos que não entraram formalmente em seu estabelecimento.

Da mesma forma, é possível observar a fragilidade legislativa, que permite uma microempresa emitir documentos fiscais cujos valores ultrapassam, em poucos dias, o limite do faturamento anual previsto em lei para esse porte de empresa, sem que se exija explicações ou se imponha restrições a essas operações. Mais especificamente, a principal penalidade para empresas do Simples Nacional que extrapolem o limite legal de faturamento estabelecido pela Lei Complementar 123/2006 é o seu desenquadramento do regime especial desde o início de sua operação.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da **microempresa**, aufera, em cada ano-calendário, **receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00** (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de **empresa de pequeno porte**, aufera, em cada ano-calendário, **receita bruta superior a R\$ 360.000,00** (trezentos e sessenta mil reais) e **igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00** (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(...)

§10. A empresa de pequeno porte que no decurso do ano-calendário de início de atividade ultrapassar o limite proporcional de receita bruta de que trata o §2º **estará excluída do tratamento jurídico diferenciado** previsto nesta Lei Complementar, bem como do regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, **com efeitos retroativos ao início de suas atividades**.

(grifos não constam no original)

Contudo, provavelmente a característica mais significativa observada na Tabela 1 é a curta duração de cada uma das empresas desse indivíduo. Algumas delas duraram menos de uma semana e, mesmo durante essa curta existência, foram capazes de emitir milhões de reais em documentos fiscais. Com exceção da primeira e da última empresa mostrada na Tabela 1, que tiveram duração significativamente maior que as demais, as empresas desse “empresário” têm uma vida média de apenas 13,3 dias.

CNPJ	Existência	Vendas (R\$)	Vendas (R\$) / dia
CNPJ 18	41 dias	19.000.000,00	463.414,63
CNP J20	9 dias	2.600.000,00	288.888,89
CNPJ 21	8 dias	2.000.000,00	250.000,00
CNPJ 03	10 dias	2.400.000,00	240.000,00
CNPJ 08	6 dias	1.400.000,00	233.333,33
CNPJ 13	10 dias	2.300.000,00	230.000,00
CNPJ 12	11 dias	2.300.000,00	209.090,91
CNPJ 16	11 dias	2.300.000,00	209.090,91
CNPJ 07	17 dias	3.000.000,00	176.470,59
CNPJ 17	10 dias	1.600.000,00	160.000,00

Tabela 2: Dez maiores emissões de NF-e por dia de existência da empresa

Essa constatação coloca em xeque a efetividade de qualquer esforço que vise seguir o rito definido no processo administrativo fiscal e reforça a necessidade de uma ampla revisão dos procedimentos adotados e do arcabouço legal existente para combater fraudes de empresas

noteiras. Esse novo modelo deve, inexoravelmente, incorporar medidas preventivas e permitir o uso de novas tecnologias para auxiliar nesse combate.

Ao mesmo tempo em que se verifica a exaustão do modelo repressivo de combate a esse tipo de fraude, verifica-se o surgimento de novas tecnologias que permitem a adoção de abordagens preventivas. Essas tecnologias possibilitam o monitoramento em tempo real de todas as operações de uma empresa e permitem a rápida identificação de potenciais abusos cometidos.

Embora a quantidade de empresas noteiras seja muito inferior a quantidade de empresas regularmente constituídas, o dano causado por elas é significativo. Todos os dias, empresas de diferentes portes e setores econômicos realizam transações no mercado. A quantidade de informação que necessita ser analisada é enorme e complexa. Identificar manualmente essas transações ilícitas, em meio à tantas outras, é, portanto, tarefa impossível.

Por outro lado, o aumento da capacidade de processamento computacional permite análises cada vez mais completas e complexas das informações disponíveis. Atualmente é possível monitorar quase em tempo real informações acerca das entradas e saídas de mercadorias de uma empresa, analisar sua evolução, verificar o perfil dos indivíduos responsáveis por essas transações e até mesmo compará-la com outras empresas de mesmo porte e ramo de atividade. O seu emprego permite, em última instância, identificações mais céleres e precisas de empresas noteiras, permitindo um combate mais eficaz contra essas fraudes fiscais.

Além disso, a identificação desse tipo de fraude não requer o uso de modelos de inteligência artificial não supervisionados, nos quais o algoritmo aprende um comportamento e toma decisões no lugar de especialistas. A identificação de empresas noteiras pode ser realizada a partir de cruzamentos de dados, algo bastante comum e que sempre foi realizado nesse tipo de análise. No entanto, o uso computacional permite o cruzamento de informações de bases de dados complexas, de forma muito rápida e abrangendo todas as variáveis de interesse.

Em outras palavras, a metodologia que resulta na identificação do comportamento fraudulento de uma empresa é facilmente rastreável, permite individualizar os motivos e auxiliar na fundamentação da decisão que impor restrições ao comportamento delitivo. Isso é especialmente importante para a administração pública, que precisa fundamentar e publicizar todas suas decisões (CF/88, art. 5º, XXXIII e art. 37, *caput*), além de permitir àqueles afetados pela decisão exercerem sua ampla defesa (CF/88, art. 5º, LV).

A crescente quantidade de dados em posse da administração tributária, combinada com o aumento do poder computacional disponível para processar essas informações, permitiu a identificação dessas fraudes com bastante precisão. A legislação necessária para municiar o Estado com as ferramentas adequadas para combatê-las, no entanto, ainda está bastante defasada.

Como mostrado na Tabela 1, uma empresa é aberta, começa a operar, emite uma grande quantidade de documentos fiscais que causam prejuízos significativos aos cofres públicos e, em poucos dias, encerra suas atividades. Ato contínuo, todo o ciclo se reinicia sob novo CNPJ.

Ainda que a empresa fosse identificada como fraudulenta em seu primeiro dia de operação, a administração tributária não seria capaz de impedir os prejuízos causados. Isso porque seria necessário seguir todo o rito definido no PAF. O tempo consumido na elaboração de representação fiscal contra a empresa, publicação de edital de citação e na espera de prazo razoável para a contestação já superaria o tempo médio de vida da empresa. Para piorar, todo o trabalho teria que ser refeito para o novo CNPJ que substituir as operações da empresa anteriormente identificada e que, por sua vez, também seria baixado em poucos dias.

Fica claro que qualquer esforço de aperfeiçoamento da legislação tributária que não considere a implementação de um modelo de monitoramento automático e célere não será efetivo no combate a empresas noteiras. Embora existam modelos de monitoramento em operação por algumas administrações tributárias, esse procedimento ainda é algo distante da realidade normativa brasileira, o que dá margem à questionamentos judiciais.

Dificuldades normativas e divergências jurisprudenciais

Ao identificar fraudes envolvendo empresas noteiras, a administração tributária tem o dever de atuar para salvaguardar os interesses do Estado e da sociedade. A maneira mais eficiente para estancar esse prejuízo é impedir a emissão de documentos fiscais inidôneos. Isso pode ser feito alterando a situação cadastral da empresa de “ativa” para “suspensa” ou “inapta”, até que a legitimidade das operações seja comprovada.

O procedimento para alterar a situação cadastral de uma empresa está previsto na Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Embora esse procedimento tenha sido recentemente alterado pela Lei 14.195 em 26 de agosto de 2021 (ver capítulo 3), a possibilidade da inativação cadastral foi preservada.

É importante ressaltar que a suspensão ou inaptidão do cadastro de uma empresa só deve ocorrer quando a administração tributária possuir elementos suficientes para classificar as operações da empresa como irregulares. Se realizada indevidamente, a alteração pode acarretar enormes prejuízos à empresa, pois suas atividades ficam inviabilizadas durante o período que tiver sido suspensa ou declarada inapta.

Efetuada a alteração cadastral, a administração tributária deve rapidamente dar ciência à empresa afetada dos motivos que levaram à essa decisão e abrir prazo para contestação. Recebendo contestação convincente ou identificando qualquer indício de que a alteração possa ter sido equivocada, a administração tributária tem a obrigação de reativar imediatamente o cadastro da empresa para que ela possa voltar a operar, minimizando, assim, os prejuízos causados.

Esse procedimento, porém, ainda não está pacificado nos tribunais brasileiros. Algumas decisões favorecem a fazenda pública e corroboram os procedimentos adotados pela administração tributária, enquanto outros consideram que eles violam os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (CF/88, art. 5º, LV).

Não é incomum que empresas recorram diretamente ao Poder Judiciário para reverter a inativação cadastral ao invés de apresentarem recursos administrativos. Normalmente elas alegam violação ao direito de defesa e afirmam que a medida adotada pelo fisco é drástica, ao impedir o funcionamento da empresa. Também costumam invocar a inconstitucionalidade da imposição de medidas restritivas ao livre exercício da atividade econômica ou profissional como meio de cobrança indireta de tributos.

Exemplo dessa situação é ilustrada no processo nº 5059451-17.2022.8.09.0051 (Suspensão de Liminar) que tramitou no TJ-GO e teve decisão publicada no DJe nº 3414, seção I. Após serem impedidas de emitir documentos fiscais pela Secretaria de Fazenda daquele estado, empresas impetraram mandados de segurança pedindo a reversão do bloqueio. No processo elas alegaram que tais medidas causaram enormes prejuízos pela impossibilidade de realizarem transações comerciais. Alegaram também que a restrição imposta ocorreu “sem justificativa e aviso por parte do Fisco Estadual” (TJ-GO, 2022). A segurança foi concedida em primeira instância.

A Procuradoria do Estado apresentou recurso contra a liminar concedida argumentando que “o bloqueio efetivado pelo fisco estadual se deu como medida acautelatória, (...) dentro do procedimento administrativo próprio de fiscalização para evitar que as empresas continuassem

com as práticas ilegais”. Alegou também “terem sido constatados fortes indícios de atuação fraudulenta das empresas requeridas, tidas como ‘noteiras’, constituídas e situadas no Estado de Goiás em operações de compra e venda de commodities agrícolas, motivo pelo qual foi determinado o bloqueio de emissão de notas fiscais eletrônicas pela Secretaria de Estado da Economia, como medida acautelatória” (TJ-GO, 2022).

Utilizando-se da prerrogativa concedida pelo artigo 4º da Lei 8.437/92, o Presidente do Tribunal de Justiça suspendeu a execução das liminares por se tratar de caso de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade, bem como para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas. Segundo sua decisão, “o bloqueio efetivado pelo requerente foi realizado como medida acautelatória, dentro de procedimento administrativo próprio, visando a fiscalização das empresas envolvidas, evitando-se a prática de atos ilegais, notadamente a sonegação tributária na comercialização de grãos, o que evidencia grave lesão à ordem e à economia pública” (TJ-GO, 2022).

Contudo, também existem decisões contrárias aos interesses da Fazenda Nacional, que consideram os procedimentos por ela adotados como violadores do princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Como exemplo, no Processo nº 0069632-60.2014.4.01.0000/DF, o colegiado da Sétima Turma do TRF da 1ª Região entendeu que “a suspensão do CNPJ de uma empresa antes de lhes ter sido oportunizada a apresentação de defesa, na forma prevista em repetidas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, fere ao mesmo tempo o princípio da legalidade estrita como também o princípio constitucional do devido processo legal, que impõe a observância do contraditório e da ampla defesa também aos processos administrativos” (TRF1, 2015).

Entendimento similar possui o TRF da 4ª Região, que firmou jurisprudência no sentido de que o ato administrativo que declara a suspensão, inaptidão ou baixa do CNPJ antes de intimar a pessoa jurídica para apresentar defesa viola os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DO CNPJ PRÉVIA À INTIMAÇÃO DA EMPRESA PARA CONTRAPOR REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS DE INAPTIDÃO DE CNPJ. CERCEAMENTO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

1. A inaptidão de inscrição de pessoa jurídica junto ao CNPJ encontra fundamento legal no art. 81 da Lei n.º 9.430/96, bem como no art. 41 da IN-RFB n.º 1.863/2018. 2. A jurisprudência deste Regional tem entendido que a **suspensão do CNPJ antes da notificação da empresa para contrapor a**

representação fiscal viola os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Precedentes.

3. **Illegal, portanto, a previsão** do art. 44, §2º, da IN-RFB n.º 1.863/2018 no sentido **de que o Fisco pode intimar a pessoa jurídica para oferecer defesa com relação à representação fiscal para fins de inaptidão de CNPJ e, no mesmo ato, notificar a empresa da suspensão de sua inscrição, já levada a efeito.**

4. A intimação para a apresentação de documentos, prévia à instauração da representação fiscal para fins de inaptidão de CNPJ, não supre as exigências do contraditório e da ampla defesa.

(TRF4, AC 5001671-04.2018.4.04.7110, Ministro Relator Roger Raupp Rios, Primeira Turma, julgado em 24/06/2020)

(grifos não constam no original)

É importante ressaltar que, embora essa decisão tenha sido proferida com base em legislação atualmente superada, o raciocínio desenvolvido parece ainda ser aplicável, uma vez que a essência da lei não foi alterada.

Parece também haver divergência na definição de urgência adotada pelas esferas administrativas e judiciais. A necessidade de a fazenda pública interromper, de maneira imediata, as atividades de empresas infratoras parece não encontrar o mesmo entendimento na esfera judicial. A fazenda pública alega urgência para estancar o prejuízo causado por empresas que cometem esse tipo de ilícito, enquanto o poder judiciário parece não ver os mesmos perigos iminentes, mesmo reconhecendo haver indícios que possam resultar na baixa da inscrição cadastral da empresa. Isso pode ser identificado na decisão monocrática no REsp 2052611/PR, publicada durante a elaboração deste trabalho.

Decisão monocrática no REsp nº 2052611 - PR (2023/0042476-9)

(...) Por fim, cumpre ainda ressaltar que o Tribunal de origem, ao analisar o conteúdo fático dos autos, consignou expressamente que **"Embora a autoridade fiscal, na representação fiscal, apure indícios que podem conduzir à baixa da inscrição no CNPJ da empresa, não deduz motivação relativa a perigo iminente apto a ensejar a suspensão preventiva da inscrição no cadastro"**.

(REsp nº 2052611 - PR (2023/0042476-9), Relator Ministro Francisco Falcão, data do julgamento: 17/03/2023, DJe: 21/03/2023).

(grifos não constam no original)

Infelizmente os tribunais superiores ainda não tiveram a oportunidade de pacificar essas divergências. Alguns poucos recursos de contribuintes que chegaram ao STJ questionando os procedimentos adotados pela administração tributária, alegaram também violação ao texto constitucional. Isso afasta, de certa forma, a competência daquela corte decidir sobre o assunto, como exemplificado no acórdão do REsp 1.679.057/PR.

PROCESSUAL CIVIL. SUSPENSÃO DO CNPJ. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. CONTROVÉRSIA SOLUCIONADA COM AMPARO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "(...) tal procedimento, que permite a suspensão da inscrição no CNPJ antes de ser propiciada a contraposição de razões à representação fiscal, fere os princípios da ampla defesa e do contraditório, os quais, como declara a Constituição Federal (art. 5º, inc. LV), merecem observância em processo judicial e administrativo" (fl. 171, e-STJ).

2. Não se configura a ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

3. Apesar de terem sido apontados dispositivos legais, a **matéria** foi debatida **com fundamento eminentemente constitucional** (ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal), **sendo a sua apreciação de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal**, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional. Assim, não é possível analisar a tese recursal, sob pena de usurpar a competência do Supremo Tribunal Federal estabelecida nas alíneas do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ, REsp n. 1.679.057/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/9/2017, DJe de 9/10/2017)

(grifos não constam no original)

Outros questionaram no STJ a validade da IN RFB 1.183/2011. Contudo, como não se trata de lei federal em sentido estrito, mas de uma norma infralegal, restou inviabilizada a apreciação desses recursos por aquele tribunal, conforme didaticamente explicado no acórdão do AgRg no REsp 1.529.445/SC.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535, I, DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. CRÉDITO DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.183/2011 DA RFB. DESCABIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. REVISÃO. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Consigne-se que eventual violação de lei federal, *in casu*, é reflexa, uma vez que para o deslinde da controvérsia seria imprescindível a interpretação da

Instrução Normativa 1.183/2011 da RFB, providência vedada em Recurso Especial, visto que **tal regramento não se subsume ao conceito de lei federal**. (STJ, AgRg no REsp nº 1.529.445/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 11/11/2015)

(grifos não constam no original)

Enquanto não houver decisão dos tribunais superiores indicando qual o entendimento que deve prevalecer (se é o entendimento do fisco, priorizando o interesse coletivo mesmo que isso resulte na postergação do contraditório e da ampla defesa para momento posterior à imposição de medidas cautelares, ou se o contraditório e ampla defesa são indispensáveis antes de se adotar qualquer medida restritiva, ainda que isso resulte em prejuízos para a coletividade), é provável que essa disputa judicial se intensifique.

2. RESTRIÇÃO AO LIVRE EXERCÍCIO COMO MEIO DE COBRANÇA INDIRETA DE TRIBUTO

É importante distinguir a aplicação de meios coercitivos para se cobrar tributos daqueles utilizados para coibir fraudes. No primeiro caso, o Estado faz uso de seu poder coercitivo para impor um ônus desproporcional àqueles que, mesmo operando legitimamente, deixaram de recolher tributos por qualquer motivo. Já no segundo caso, o Estado não está desempenhando sua função arrecadatória, mas regulatória.

O crédito tributário não declarado é constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 42, CTN).

Os créditos declarados pelo contribuinte ou constituídos de ofício pela autoridade administrativa são inscritos em dívida ativa tributária depois de esgotado o prazo fixado para pagamento (art. 201, CTN). Inscrito em dívida ativa, a cobrança do crédito tributário poderá ser realizada administrativa ou judicialmente. Outras medidas, como o protesto da dívida em cartório e a inserção do nome do devedor em bancos de dados privados (SPC, Serasa) também passaram a ser utilizadas nos últimos anos por serem eficazes, rápida e baratas (SERPRO, 2016). Essas são as medidas coercitivas que podem ser utilizadas para compelir a empresa ao pagamento do tributo devido.

A administração tributária não pode interferir no funcionamento da empresa e impedir que elas emitam documentos fiscais exclusivamente em função da existência de débitos tributários com o fisco. Esse entendimento é pacífico nos tribunais e já foi objeto de inúmeras súmulas.

Súmula 547/STF: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Esse entendimento foi reafirmado em sede de repercussão geral no julgamento do ARE 914.045/MG, de relatoria do Ministro Edson Fachin:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CLÁUSULA DA

RESERVA DE PLENÁRIO. ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL PLENO DO STF. RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELO ESTADO. LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL. MEIO DE COBRANÇA INDIRETA DE TRIBUTOS. (...) 2. **O Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente entendido que é inconstitucional restrição imposta pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quanto aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos.** (...)

(ARE 914045 RG, Relator Min. Edson Fachin, julgado em 15/10/2015, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, DJe: 19/11/2015).

(grifos não constam no original)

Ainda, conforme assentado pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto condutor do acórdão de julgamento do RE 565.048/RS:

(...) **a Fazenda deve buscar o Judiciário visando à cobrança**, via executivo fiscal, do que devido, mostrando-se **impertinente recorrer a métodos que acabem inviabilizando a própria atividade econômica, como é o relativo à proibição de as empresas em débito**, no tocante a obrigações, principal e acessórias, **vir a emitir documentos considerados como incluídos no gênero fiscal.**

(STF, REsp 565.048-RS, Plenário, Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 29/05/2014)

(grifos não constam no original)

Esse entendimento é seguido pelas instâncias inferiores, que já declararam em diversas oportunidades a ilegalidade da adoção dessas medidas coercitivas para compelir o contribuinte a pagar seus débitos com o fisco. É pacífico, portanto, que tais medidas configuram ofensa ao livre exercício da atividade econômica.

Contudo, a restrição imposta pela autoridade tributária à emissão de documentos fiscais por empresas noteiras não possui relação com o entendimento pacificado. É importante distinguir o bloqueio da emissão de notas fiscais eletrônicas de contribuintes inadimplentes daqueles com indícios de fraude. A ementa da decisão em Mandado de Segurança, apreciada pela 2ª Câmara Cível do TJ-GO, deixa clara essa distinção:

MANDADO DE SEGURANÇA. FAZENDA PÚBLICA. LEGITIMIDADE PASSIVA. BLOQUEIO DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL ELETRÔNICA. ILEGALIDADE. OFENSA A DIREITO LÍQUIDO E CERTO. LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. SEGURANÇA CONCEDIDA. (...) 2. **A inadimplência de débitos fiscais, pelo contribuinte, sem indícios de sonegação fiscal ou outras fraudes, não autoriza o bloqueio da emissão de notas fiscais eletrônicas, pois a Administração Fazendária dispõe de meios legais, administrativos e judiciais para a cobrança de seus créditos tributários em atraso. Por esta razão, não pode a Fazenda Pública**

valer-se de meios coativos, impedindo o comerciante de desenvolver suas atividades, sob pena de violação ao princípio do livre exercício da atividade econômica. Segurança concedida. (TJGO, Mandado de Segurança 5335365-38.2017.8.09.0000, Rel. ZACARIAS NEVES COELHO, 2a Câmara Cível, julgado em 15/12/2017, DJe de 15/12/2017).

(grifos não constam no original)

Essa distinção é significativa porque, no caso de empresas noteiras, a administração tributária não está interessada na arrecadação tributária, mas em coibir a fraude. O crédito tributário ainda não foi constituído e, portanto, não há se falar em cobrança. Não existe um valor líquido e certo a ser cobrado e, em função das características dessas empresas, já expostas anteriormente, tampouco há expectativa de ingresso desses valores nos cofres públicos.

Portanto, as ações que visam impedir fraudes fiscais devem ser analisadas e julgadas como medidas acautelatórias aplicadas pelo Estado no exercício de seu poder regulatório, e não no exercício de sua função arrecadatória.

3. AVANÇOS NORMATIVOS DA LEI 14.195/2021 E SUA NORMA REGULAMENTADORA

A alteração da situação cadastral de uma empresa é hoje um importante instrumento no combate às fraudes praticadas por empresas noteiras. Isso porque o cadastro certifica se uma empresa pode ou não operar. Se a situação cadastral for diferente de “ativa”, a empresa enfrentará grandes dificuldades em suas operações regulares. Além disso, o fisco poderá desconsiderar as transações que envolverem empresas irregulares e, conseqüentemente, glosar os créditos tributários resultantes dessas transações.

Recentemente o legislador promoveu alterações significativas na Lei 9.430/1996, que, dentre outras disposições, normatiza o tratamento dado às empresas consideradas inidôneas. Ela foi alterada em 2021 pela Lei 14.195/2021, que revogou dispositivos que tratavam de ritos procedimentais adotados nos casos de suspensão, inaptidão e baixa cadastral.

Os artigos revogados determinavam como os dados deveriam ser publicados (art. 80, §2º, Lei 9.430/1996), onde deveriam ser publicados (art. 80, §§2º e 3º, Lei 9.430/1996) e designavam um local para a consulta dos CNPJ baixados (art. 80, §4º, Lei 9.430/1996). Embora essa normatização seja importante e necessária, estabelecê-las por Lei Ordinária parece ser excessivamente oneroso, uma vez que ela pode ser realizada mais eficientemente por atos infralegais.

Em se tratando-se de atos procedimentais, que precisam ser atualizados sempre que os processos são aprimorados, sua positivação em lei em sentido estrito impede, na prática, que eles sejam modificados. Nesse sentido, a revogação desses dispositivos da Lei 9.430/1996 foi um importante avanço, pois transferiu a normatização dessa matéria para a legislação infralegal e possibilitou que a administração tributária avançasse no combate à fraude fiscal.

A Lei 14.195/2021 também alterou a redação de artigos que eram vagos e que não impunham obrigações à administração tributária ou aos contribuintes. Um exemplo é o artigo 81 da Lei 9.430/1996, cuja redação foi alterada de

Art. 81. **Poderá ser declarada inapta**, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
(grifos não constam no original)

para

Art. 81. **As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas**, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica: (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)
(grifos não constam no original)

A lei precisa definir com clareza os limites de atuação do Estado e oferecer segurança jurídica aos administrados. Isso permite que a administração tributária exerça suas competências de forma vinculada, reduzindo a discricionariedade e, conseqüentemente, diminuindo a litigiosidade decorrente de interpretações divergentes sobre determinado assunto.

Embora o legislador não possa prever todas as hipóteses de incidência da lei, verifica-se que ele tentou trazer racionalidade às normas que disciplinam a alteração cadastral baseada na gravidade da conduta dos administrados. Ele delegou maior discricionariedade à administração tributária nos casos de menor gravidade, ao mesmo tempo em que disciplinou, detalhadamente, os procedimentos e sanções a serem aplicados nos casos mais graves.

Seguindo essa linha de raciocínio, o legislador delegou a normatização das hipóteses de suspensão cadastral, uma penalidade de menor gravidade, para a RFB (art. 80, Lei 9.430/1996). Por outro lado, ele disciplinou, exaustivamente, as hipóteses e condições em que as inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas (art. 81, Lei 9.430/1996).

Possivelmente o avanço normativo mais significativo trazido pela Lei 14.195/2021, no que tange a alteração da situação cadastral de empresas, foi a elevação ao *status* legal de dispositivos antes disciplinados somente em atos infralegais. Com isso, alterações cadastrais efetivadas pela RFB com base nas hipóteses de inaptidão, antes normatizadas apenas pela IN RFB 1.863/2018 (RFB, 2019), passaram a ter maior segurança jurídica ao serem disciplinadas em lei. Isso reduz a possibilidade de questionamento judicial dos procedimentos de baixa de ofício, pois diminuem as alegações de extrapolação do poder regulamentador da administração tributária.

A definição clara das hipóteses em que uma empresa será declarada inapta também é fundamental para a segurança jurídica do contribuinte, uma vez que essa declaração traz severas conseqüências não só para a empresa, mas também para aqueles com quem ela se relaciona. O artigo 82 da Lei 9.430/1996 impede, na prática, que terceiros mantenham relações comerciais com empresas declaradas inaptas, ao proibir o uso de créditos tributários originados dessas empresas.

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, **não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros**

interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

(grifos não constam no original)

Este dispositivo normativo tem como objetivo impedir a utilização de créditos tributários gerados de forma irregular e fraudulenta por empresas noteiras, através de operações fictícias. O parágrafo seguinte ressalva os casos em que as operações comerciais possam ser comprovadas pelo pagamento do preço e pelo recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços, invertendo, portanto, o ônus da prova.

Assim, a classificação de uma empresa como inapta é uma sanção bastante severa, pois impede, na prática, que ela exerça suas atividades empresariais. Dada a gravidade dessa restrição, fica clara a importância da Lei 14.195/2021 ao estabelecer uma sólida base legal para sua aplicação.

Para regulamentar os novos dispositivos da Lei 9.430/1996, foi publicada, em 08 de dezembro de 2022, a IN RFB 2.119/2022. A nova IN, além de detalhar o procedimento a ser seguido para a alteração de ofício da situação cadastral do CNPJ, também detalhou as sanções previstas para aquelas empresas na situação cadastral suspensa ou inapta. A empresa suspensa fica impossibilitada de obter incentivos fiscais e financeiros, de realizar operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos, tem as contas bancárias, aplicações financeiras e empréstimos congelados, além de ficar proibida de emitir documentos fiscais eletrônicos.

Se declarada inapta, além dos efeitos previstos para os casos de suspensão cadastral, a empresa também será incluída no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (Cadin) e fica impedida de participar de concorrências públicas e de celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso de recursos públicos.

Alterações no procedimento adotado ao se identificar fraudes

Antes das alterações trazidas pela Lei 14.195/2021, os ilícitos tributários cometidos por empresas identificadas como noteiras eram combatidos pela RFB com base no artigo 29 da IN RFB 1.863/2018. A ação fiscal não necessariamente envolvia a declaração prévia de inaptidão da empresa, pois o CNPJ identificado com esse perfil poderia ser imediatamente baixado de ofício pela autoridade tributária:

IN RFB nº 1.863/2018

Art. 29. Pode ser **baixada de ofício** a inscrição no CNPJ da entidade:

(...)

II - **inexistente de fato**, assim denominada aquela que:

a) não dispuser de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

b) não for localizada no endereço constante do CNPJ e cujo representante legal:

1. não for localizado ou alegue falsidade ou simulação de sua participação na referida entidade ou não comprove legitimidade para representá-la, nos termos do art. 7º; ou

2. depois de intimado, não indicar seu novo domicílio tributário.

(...)

e) realizar exclusivamente:

1. emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias; ou

2. operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;

(grifos não constam no original)

A inaptidão, por sua vez, era declarada nos casos em que a empresa não entregava suas declarações e demonstrativos por dois exercícios consecutivos, não era localizada no endereço informado (seja pela devolução de correspondências enviadas ou pela constatação em diligência realizada pela RFB) ou não conseguia comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior (art. 41, IN RFB 1.863/2018):

Art. 41. Pode ser **declarada inapta** a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica:

I - **omissa de declarações** e demonstrativos, assim considerada aquela que, estando obrigada, deixar de apresentar, em 2 (dois) exercícios consecutivos, qualquer das declarações e demonstrativos relacionados no inciso I do caput do art. 29;

II - **não localizada**, definida nos termos do art. 43; ou

III - **com irregularidade em operações de comércio exterior**, assim considerada aquela que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica a entidade domiciliada no exterior.

(grifos não constam no original)

A nova redação do artigo 81 da Lei 9.430/1996 tornou mais claro o procedimento a ser seguido nos casos em que forem identificadas empresas inexistentes de fato. A imediata baixa cadastral foi substituída pela declaração de inaptidão, seguida de baixa cadastral se, após 180 dias, a situação cadastral da empresa permanecer inapta (art. 81-A, Lei 9.430/1996). Isso significa que se uma empresa for declarada inapta e não tomar as providências necessárias para

sanar os questionamentos da autoridade tributária em relação à sua capacidade financeira e legitimidade de suas operações comerciais, ela terá o CNPJ baixado transcorrido o prazo de 180 dias.

Outras situações que na antiga IN RFB 1.863/2018 resultavam na baixa por inexistência de fato também passaram a ser hipóteses de inaptidão, como é o caso dos incisos IV, V e VI do art. 81 da Lei 9.430/1996.

Lei 9.430/1996

Art. 81. As inscrições no CNPJ **serão declaradas inaptas**, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica: (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

(...)

II - não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior; (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

III - **for inexistente de fato**, assim considerada a entidade que: (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

a) **não dispuser de patrimônio ou de capacidade operacional** necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado; (Incluída pela Lei nº 14.195, de 2021)

b) **não for localizada no endereço informado** no CNPJ; (Incluída pela Lei nº 14.195, de 2021)

(...)

IV - **realizar operações** de terceiros, **com intuito de acobertar seus reais beneficiários**; (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

V - tiver participado, segundo evidências, de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais, inclusive por meio de **emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias ou cessão de créditos inexistentes ou de terceiros**; (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

VI - tiver sido **constituída**, segundo evidências, **para a prática de fraude fiscal estruturada**, inclusive em proveito de terceiras empresas; ou (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

(grifos não constam no original)

Esse novo procedimento oferece vantagens em relação ao anterior, pois, além de aplicar sanções progressivas, permite que a empresa comprove a idoneidade de suas operações e regularize sua situação cadastral antes que o CNPJ seja efetivamente baixado. Contudo, ainda há incertezas sobre como esses novos dispositivos serão interpretados pelos tribunais, uma vez que eles não superam a jurisprudência estabelecida por alguns tribunais de que é necessário o contraditório e a ampla defesa antes de impor qualquer restrição às operações das empresas.

4. NECESSIDADE DE HABILITAÇÃO NO SISCOMEX PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR

Para atuar no comércio internacional, é necessário que pessoas físicas ou jurídicas se cadastrem previamente na Receita Federal do Brasil, cujas competências abrangem também o controle aduaneiro brasileiro. O procedimento de cadastramento é popularmente conhecido como “habilitação no Siscomex”, em referência ao programa que registra e controla todas as operações de importação e exportação (YABUUTI, 2015, p. 6).

O processo de habilitação no Siscomex é disciplinado pela IN RFB 1.984, de 27 de outubro de 2020. De acordo com o artigo 2º dessa IN, seu objetivo é “aperfeiçoar os controles aduaneiros e coibir a atuação fraudulenta de interpostas pessoas no comércio exterior, que buscam dificultar a identificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e, por sua vez, a identificação dos responsáveis por infração contra a legislação aduaneira e tributária” (RFB, 2020).

Acrescenta-se que a habilitação da empresa e o credenciamento de seus representantes no Siscomex deverão ser obtidos antes da realização de qualquer atividade relacionada ao despacho aduaneiro de mercadorias. Essas autorizações serão concedidas em caráter precário, sujeitando-se a revisão a qualquer tempo (art. 3º, IN 1.984/2020).

A base legal para a habilitação no Siscomex é o art. 237 da CF/88, que estabelece que “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”. Além disso, o §2º do artigo 809 do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) também determina que:

§2º As operações de importação e exportação dependem de prévia habilitação do responsável legal da pessoa jurídica interessada, bem como do credenciamento das pessoas físicas que atuarão em seu nome no exercício dessas atividades, de conformidade com o estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

(grifos não constam no original)

A habilitação prévia no Siscomex é um requisito indispensável para a realização de operações de importação ou exportação. Essa exigência representa o exercício do poder regulador do Estado para prevenir a ocorrência de ilícitos no comércio exterior. (YABUUTI, 2015, p. 10).

Existem três modalidades de habilitação concedidas em razão de aspectos subjetivos da empresa e do grau de risco que ela representa. São elas:

1. expressa: quando o interveniente é empresa pública ou sociedade de economia mista ou quando se tratar de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade anônima de capital aberto, com ações negociadas em bolsa de valores ou no mercado de balcão, e suas subsidiárias;
2. limitada: quando o interveniente não puder ser enquadrado na modalidade anterior e tenha capacidade financeira estimada em valor igual ou inferior ao valor estabelecido em norma (atualmente de US\$ 150.000,00 ou equivalente);
3. ilimitada: quando o interveniente não for enquadrado na modalidade expressa, mas tenha capacidade financeira estimada em valor superior ao limite estabelecido em norma (US\$ 150.000,00).

As empresas são segmentadas em função do risco potencial que apresentam. Aquelas com menos risco de cometer ilícitos no comércio internacional recebem um tratamento mais favorável e podem operar de maneira ilimitada (modalidades expressa e ilimitada). Já as empresas com capacidade econômica questionável podem igualmente operar, mas com valores reduzidos. Em outras palavras, as empresas que não demonstram condições operacionais sólidas terão menos liberdade e serão monitoradas mais de perto.

O art. 17 da IN 1.984/2020 avança nessa classificação e subdivide as empresas habilitadas na modalidade limitada em outras duas categorias: aquelas empresas que possuem capacidade financeira estimada de até US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares) e aquelas que possuem capacidade financeira estimada entre US\$ 50.000,00 e US\$ 150.000,00.

As empresas habilitadas na modalidade limitada só podem realizar operações de importação até o limite máximo definido para a faixa em que se encontram, em cada período consecutivo de seis meses. Ou seja, uma empresa que não consiga comprovar capacidade financeira superior a US\$ 50.000,00, ainda poderá se habilitar no Siscomex e realizar operações de importação. No entanto, ela não poderá importar mais do que US\$ 50.000,00 em mercadorias a cada seis meses.

A capacidade financeira para operar no comércio internacional é regulamentado pela Portaria Coana 72/2020. De acordo com o art. 2º, §1º desta portaria, a estimativa da capacidade financeira leva em consideração os recolhimentos de tributos e contribuições registrados nos

sistemas da RFB nos últimos quatro anos-calendário e no ano corrente, até a data de protocolização do requerimento de habilitação ou de revisão de estimativa.

O art. 5º dessa portaria estabelece que o processo de habilitação deverá ser instruído através do sistema “Habilita”. Esse sistema analisa e verifica a veracidade das informações preenchidas, cruzando-as com os registros nos sistemas da RFB. Se não houver impedimentos, a habilitação é concedida automaticamente em até dez dias, com base na capacidade financeira estimada. Caso esse prazo não seja cumprido, a habilitação ou revisão da estimativa é concedida automaticamente nos termos solicitados, sem prejuízo de reanálise futura.

Art. 56. A análise documental dos requerimentos de habilitação ou de revisão de estimativa de que trata o Capítulo III **será efetuada no prazo de dez dias**, contado da data de solicitação de juntada dos documentos ao dossiê digital de atendimento.

§1º **A habilitação** ou a revisão de estimativa **será automaticamente concedida, independentemente de manifestação do requerente, caso a análise do respectivo requerimento não seja concluída no prazo estabelecido** no caput.

(grifos não constam no original)

Portanto, o interveniente que discordar da estimativa financeira e da modalidade de habilitação concedida poderá impugnar a decisão, apresentando os documentos necessários para que esse limite seja revisto. Caso a administração tributária não consiga analisar o pedido, a habilitação será concedida nos termos solicitados. Isso evita que os interessados sejam prejudicados pela inércia da administração pública, além de permitir previsibilidade para o contribuinte, que saberá, de antemão, qual o prazo máximo para a concessão de sua habilitação e, conseqüentemente, para iniciar suas operações no mercado internacional.

5. NECESSIDADE DE UM NOVO MODELO DE COMBATE À FRAUDE

Se o procedimento de habilitação imposto às empresas que desejam operar no mercado internacional fosse adotado também no processo de abertura de uma empresa comercial, que desejasse operar exclusivamente no mercado doméstico, essas empresas precisariam se credenciar junto aos órgãos públicos responsáveis pelo controle de emissão de documentos fiscais e comprovar capacidade financeira antes de iniciarem suas operações. Elas também estariam sujeitas ao monitoramento periódico de suas transações, podendo essa permissão ser revogada e elas serem impedidas de transacionar mercadorias.

Por certo que isso significaria um retrocesso, criaria barreiras desnecessárias ao livre comércio, aumentaria a burocracia e sobrecarregaria os órgãos de controle. Tais mecanismos são possíveis naquele cenário porque a quantidade de empresas que operam no comércio internacional é ínfima quando comparada ao total de empresas existentes no país. Exigir habilitação prévia de todas as empresas seria um retrocesso e contrariaria não só a Lei da Liberdade Econômica, mas também todos os esforços empregados até aqui para incentivar o ambiente de negócios.

Porém, a comparação entre os processos de habilitação de uma empresa para operar no mercado exterior e o procedimento necessário para a abertura de uma empresa comercial demonstra que a liberdade de comercialização não é plena, mas fruto das escolhas do legislador. O Estado impõe restrições e exigências razoáveis para proteger seus interesses e a dinâmica comercial nas áreas consideradas sensíveis ou estratégicas. Aqueles que desejam atuar nessas áreas precisam se submeter a regras mais rígidas e a um maior controle.

Por discricionariedade do legislador, atualmente há pouco controle no processo de abertura de uma empresa. Os controles existentes são insuficientes e se limitam aos dados cadastrais dos interessados. Contudo, uma vez aberta, a empresa pode emitir uma grande quantidade de documentos fiscais sem qualquer restrição. Esse cenário é bastante distinto daquele enfrentado por empresas que desejam participar do comércio internacional. Isso levanta a questão: por que não utilizar alguns dos mecanismos de controles utilizados pelo Siscomex para monitorar riscos subjetivos para também avaliar as empresas que operam no mercado doméstico?

A falta de controle no processo de abertura de empresas parece estar relacionada às limitações humanas e tecnológicas do passado e como essas dificuldades foram contornadas.

Para abrir uma abertura era necessário cumprir exigências de diversos órgãos, muitas vezes fornecendo a mesma informação múltiplas vezes. Algumas obrigações impostas eram de difícil cumprimento e faziam com que os pedidos de abertura se acumulassem. Ao invés de modernizar e desburocratizar os controles existentes, o legislador preferiu eliminá-los.

Os mecanismos de controle no comércio exterior evoluíram de maneira diferente. Desde 1997, quando o módulo para registrar as operações de importação entrou em operação, todas as operações passaram a ser registradas em sistema informatizado. Com o avanço tecnológico, foi possível realizar análises mais precisas das informações armazenadas e, posteriormente, a integração do Siscomex com outras bases de dados permitiu a simplificação dos controles, mantendo o risco de fraudes em patamares baixos.

Se, no passado, a habilitação para operar no mercado exterior exigia a apresentação do balanço patrimonial e do resultado do exercício em meio magnético ou planilha eletrônica (arts. 3º e 4º, ADE Coana 10/2004), atualmente essas informações são obtidas diretamente dos registros existentes nos bancos de dados da RFB, com mais qualidade e sem a necessidade de solicitá-las ao interessado.

Similarmente, hoje todos os documentos fiscais são emitidos, transmitidos e validados, de forma eletrônica e em tempo real, pela administração tributária. O trabalho de fiscalização, que antes envolvia a análise de cada documento fiscal, a verificação de sua existência física e contábil, está superado. Muitos postos de controle fiscal das Secretarias de Fazenda foram desativados e a administração tributária tem focado no gerenciamento de risco e nas avaliações de conformidade.

A Secretaria da Fazenda (Sefaz) desativou os postos fiscais situados no Aeroporto de Vitória e na divisa do Espírito Santo com Minas Gerais (Zito Pinel), na última quarta-feira (01). A partir de 1º de agosto próximo, serão fechados os postos fiscais Éber Teixeira de Figueiredo (Bom Jesus do Norte) e Amarílio Lunz (Pedro Canário). De 1º de setembro em diante não vai funcionar posto fiscal José do Carmo (Mimoso do Sul). (..) **“As empresas atualmente usam a Nota Fiscal Eletrônica, cujo processamento é semelhante a uma autorização para cartão de crédito.** As transportadoras obtêm a autorização da Secretaria da Fazenda para emitir a nota e a partir deste momento nós passamos a controlar essa mercadoria até a entrega final do produto” (...) Bruno Negris destacou que a atuação em postos “fixos” era apenas um dentre vários instrumentos de fiscalização e que a tecnologia da informação e a inteligência fiscal têm se revelado como importantes meios para a atuação fazendária dos Estados. **“O modelo de fiscalização que vinha sendo adotado foi perdendo a eficácia ao longo dos últimos anos em virtude da criação e da implementação de mecanismos mais modernos de gestão tributária que**

auxiliam no combate à sonegação, como a Nota Fiscal Eletrônica e o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped)” (SEFAZ-ES, 2009).
(grifos não constam no original)

Devido à incapacidade de os órgãos fiscalizatórios analisarem todas as operações dos contribuintes, não era possível estabelecer limites de valor às operações comerciais de uma empresa. O Estado não teria condições de verificar o cumprimento desses limites e qualquer regulamentação nesse sentido seria inaplicável e de difícil execução. Como consequência, a legislação refletiu essa incapacidade e concedeu ampla liberdade às empresas para transacionar, reservando ao Estado um papel reativo e repressivo.

Em muitos casos o legislador delega ao próprio contribuinte a responsabilidade de se auto fiscalizar e comunicar aos órgãos estatais quando incorrer em certas situações. Isso ocorre, por exemplo, com empresas que ultrapassam os limites de faturamento definidos na legislação do regime especial de tributação, conhecido como “Simples Nacional”.

Apesar de os órgãos tributários possuírem hoje informações suficientes para acompanhar a evolução diária do faturamento das empresas e poderem adotar uma postura preventiva, sua atuação ainda está voltada basicamente para a aplicação de sanções quando há o descumprimento de uma obrigação legalmente imposta.

A tecnologia evoluiu de tal forma que tarefas antes realizadas manualmente agora são automatizadas e executadas de maneira mais eficiente e completa. A administração tributária, que até pouco tempo não conseguia analisar todos os contribuintes e precisava priorizar os casos mais relevantes, hoje esbarra em limitações legislativas para atuar.

Apesar do avanço tecnológico, pouco ou nenhum avanço normativo foi identificado no mesmo período. Embora as fraudes sejam identificadas em grande quantidade, com a ajuda de ferramentas de monitoramento, elas ainda são tratadas, com raras exceções, conforme o rito processual estabelecido para o processo administrativo fiscal.

Esse procedimento é bastante adequado para fiscalizações complexas, nas quais diferentes interpretações da legislação tributária são discutidas. Ele permite um debate sobre a correta interpretação da lei, contribuindo para a identificação da existência do crédito tributário. Contudo, ele parece não ser o instrumento mais adequado quando se trata de empresas noteiras, que normalmente operam em nome de terceiros e não têm compromisso com as normas tributárias ou com a própria sustentabilidade. O objetivo dessas empresas é gerar créditos

tributários, promover a lavagem de dinheiro ou até mesmo reintroduzir mercadorias roubadas ou extraviadas no mercado nacional em um curto intervalo de tempo.

É inadmissível que uma empresa desse tipo possa ser constituída e operar sem restrições por uma ou duas semanas, causando enormes prejuízos aos cofres públicos e, quando identificadas, ainda estarem sujeitas ao mesmo tratamento processual de uma empresa multinacional que discute a correta interpretação da legislação tributária.

Ademais, o prazo para apresentação de recursos administrativos muitas vezes é superior ao tempo de vida da empresa. Como são fáceis de criar, elas operam até enfrentar o primeiro obstáculo e então são abandonadas. Os créditos tributários, quando e se lançados de ofício, acabam recaindo sobre indivíduos sem capacidade financeira para responder pelos prejuízos causados.

Análise de risco para a abertura de empresas

Atualmente, o principal obstáculo que limita o trabalho de fiscalização exercido pela administração tributária, especialmente no que se refere à fiscalização de empresas noteiras, é de natureza normativa. Embora existam metodologias robustas para identificar e caracterizar fraudes, elas esbarram em limitações legais ou jurisprudenciais, conforme detalhado nos capítulos anteriores.

Quando a administração tributária identifica e comprova a fraude ou abuso do direito por uma empresa noteira, não há consenso nos tribunais sobre os limites de sua atuação. É controverso se a administração tributária pode atuar de ofício, alterando imediatamente a situação cadastral da empresa para inapta, ou se deve antes abrir espaço para o contraditório. No entanto, é amplamente aceito que uma empresa possa sofrer limitações ou, em casos extremos, ser impedida de operar quando importa ou exporta mercadorias em quantidades incompatíveis com sua capacidade operacional.

A possibilidade de atuar de ofício permite que a administração tributária adote uma abordagem preventiva, monitorando continuamente o comportamento das empresas. Nessa abordagem, o fisco assume um papel regulador ao invés de repressor e abre caminho para o compartilhamento de informações com os contribuintes. As sanções são aplicadas somente como último recurso, quando todas as alternativas de regularização falharem.

Uma maneira de se equilibrar a liberdade de empreender com a necessidade de se prevenir abusos, em particular aqueles cometidos por empresas noteiras, é estabelecer cotas

para emissão de documentos fiscais semelhante ao limite de valor imposto pelo Siscomex na importação de mercadorias.

Contudo, tendo em vista a necessidade de se facilitar a abertura de empresas, diferentemente do procedimento adotado pelo Siscomex, não seria necessário habilitação prévia para a empresa iniciar suas operações. O volume de documentos fiscais que a empresa poderia emitir seria constantemente atualizado com base em sua capacidade operacional, calculada a partir de informações já existentes nos bancos de dados da administração pública, como a arrecadação da empresa, quantidade de empregados registrados, propriedade de bens móveis e imóveis, pagamentos recebidos, contratação com órgãos públicos, emissão de Conhecimento de Transporte eletrônico.

Em grosso modo, essa cota não difere muito do limite de crédito concedido por uma instituição financeira a um indivíduo ou empresa. Da mesma forma que o banco constantemente aumenta ou diminui o limite de crédito concedido baseado no histórico do relacionamento com seus clientes, as cotas de emissão também seriam avaliadas e concedidas conforme a capacidade operacional das empresas.

Para empresas recém-abertas, sem histórico prévio, ainda sim é possível estimar sua capacidade operacional com base no perfil e histórico dos sócios e de empresas coligadas ou que possuam quadro societário em comum. Se não houver informações disponíveis, um limite mínimo pode ser aplicado, que será atualizado à medida que a empresa demonstre capacidade operacional, medida pelo seu recolhimento tributário e previdenciário, registro de funcionários, pela entrega de escrituração fiscal (ECF) entre outros.

Assim, uma empresa recém-criada, sem qualquer relação direta ou indireta com outras empresas já estabelecidas, poderia emitir documentos fiscais até um determinado valor durante um período específico. Essa cota seria recalculada periodicamente ou poderia ser aumentada mediante solicitação da empresa e comprovação da idoneidade de suas operações. A imposição dessa cota impediria o comportamento abusivo observado em empresas noteiras, sem prejudicar o funcionamento das demais empresas.

No início de suas operações, uma empresa de pequeno porte tem atividade modesta e dificilmente possuirá algum registro nos bancos de dados da RFB. Como consequência, ela receberá uma cota de baixo valor para emitir documentos fiscais. No entanto, seu volume de vendas também é pequeno, de modo que o limite de emissão imposto ao seu perfil atenderá plenamente suas necessidades operacionais e dificilmente será atingido. À medida que a

empresa cresce e suas vendas aumentam, sua relação com a administração tributária também se intensifica: mais funcionários são contratados, mais tributos são recolhidos e mais dividendos são pagos aos seus sócios. Como consequência, ela passa a ter um histórico positivo junto à administração tributária, o que resultará no aumento do limite para emissão de documentos fiscais. O raciocínio inverso também se aplica.

Se uma empresa tiver um desempenho excepcional em seus primeiros dias de operação e precisar emitir uma quantidade significativa de documentos fiscais, além do limite inicialmente concedido, ela poderá solicitar a revisão da cota, apresentando documentos que comprovem a legitimidade de suas operações e a existência de seus sócios. Por outro lado, caso a empresa em questão seja uma empresa noteira, ela rapidamente atingirá o limite estabelecido para a emissão de documentos fiscais e, por não conseguir comprovar as operações realizadas, não conseguirá aumentá-lo. Haverá, ainda assim, prejuízos aos cofres públicos, mas ele estará limitado pelo valor da cota.

A aplicação de um limite de valor para a emissão de documentos fiscais não tem como objetivo dificultar as operações das empresas, mas sim prevenir abusos. Com base em seu relacionamento com a administração tributária ou na comprovação de sua capacidade financeira, esse limite pode ser suficientemente alto ou até mesmo deixar de existir.

Um argumento contrário a adoção dessas medidas é o de que poderia haver um aumento ainda maior na quantidade de abertura de empresas fraudulentas, já que elas atingiriam rapidamente o limite estabelecido e novas seriam criadas para substituí-las. No entanto, a abertura sucessiva de empresas e o atingimento do limite ficam registrados nos sistemas informatizados da administração tributária e permitem aperfeiçoamentos nesse controle. Como exemplo, o valor desse limite poderia ser reduzido ainda mais nos casos de empresas que compartilhassem o mesmo quadro societário com empresas já identificadas como noteiras. Em casos extremos, poder-se-ia exigir a comprovação da capacidade operacional da empresa como condição para iniciar suas operações, especialmente quando o sócio responsável tiver um histórico de má conduta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os custos de armazenamento e processamento de dados diminuíram significativamente nos últimos anos. Isso permitiu que particulares e órgãos públicos passassem a coletar uma grande quantidade de informação para serem utilizadas dentro de certos critérios. Algumas dessas informações são estratégicas ou sensíveis e devem ser mantidas em sigilo, enquanto outras podem ser utilizadas em benefício do cidadão. Um exemplo recente desse último caso é a declaração pré-preenchida do IRPF, que acessa informações armazenadas em diversos bancos de dados e as disponibiliza para os contribuintes (PORTAL TERRA, 2023).

Graças a essa integração, informações como o saldo da conta corrente no final do período de apuração do IRPF, a remuneração recebida durante o ano, o imposto retido na fonte e até mesmo as doações realizadas para os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FDCA) e os Fundos dos Direitos da Pessoa Idosa (FDI) estão incluídas na declaração pré-preenchida. Isso demonstra que é possível consultar informações sobre um indivíduo ou empresa, armazenadas em diversas fontes de dados, e consolidá-las para auxiliar na tomada de decisão ou disponibilizá-las para que o contribuinte possa cumprir com suas obrigações tributárias mais facilmente.

Os bancos de dados em poder do Estado não se limitam a informações fiscais. Muitos outros dados são coletados e podem ser utilizados para traçar o perfil do contribuinte, como dados cadastrais de beneficiários de assistência social, informações sobre a habilitação para conduzir veículos, quantidade de viagens ao exterior realizadas entre outros. A administração pública conseguiu se modernizar e administrar bancos de dados de alta qualidade, muitas vezes cobiçados por empresas privadas interessadas nas informações lá disponíveis.

A detecção de fraudes foi particularmente beneficiada pelo avanço tecnológico, que permitiu a identificação de comportamentos suspeitos quase em tempo real. O setor bancário brasileiro é um exemplo de como essas tecnologias são amplamente utilizadas para prevenir prejuízos ao cliente e acionistas. É essa tecnologia que permite aos bancos identificar mudanças no comportamento de consumo de seus clientes e bloquear transações suspeitas.

A tecnologia utilizada pelo setor privado é a mesma disponível para setor público. A diferença, porém, está na velocidade que elas são incorporadas. Enquanto grandes empresas fazem investimentos vultuosos para adquirirem tecnologia de ponta, o setor público enfrenta limitações de recursos humanos e financeiros.

Tanto as empresas privadas quanto o setor público utilizam essas tecnologias para detectar e combater fraudes. No entanto, é compreensível haver maiores restrições na atuação do Estado, pois sua atuação é vinculada: enquanto a administração pública deve sempre agir conforme a lei, as empresas privadas têm mais liberdade para atuar, desde que não a contrarie.

Assim, embora existam tecnologias que permitam a identificação de comportamentos suspeitos de fraude fiscal, há procedimentos normativos que precisam ser seguidos para evitar que a ação seja anulada administrativa ou judicialmente. Na ausência de normas permissivas, a administração tributária se vê impedida de agir com a velocidade necessária para combater empresas fraudulentas, sob o risco violar o princípio da legalidade aplicado ao setor público.

Portanto, é importante que essa possibilidade de atuação esteja prevista em lei. As medidas aplicadas pelo Estado ao particular quando ele encontra uma fraude têm como objetivo fazê-la cessar: o Estado tem a obrigação de agir para interromper o comportamento delitivo. É necessário, portanto, que os procedimentos aplicados nessa intervenção sejam claros e efetivos.

Seria ainda melhor se houvessem normas que permitissem ao Estado atuar de forma preventiva, com regras claras que proporcionem às empresas idôneas a liberdade necessária para exercerem suas atividades empresariais e que, ao mesmo tempo, dificultem o cometimento de fraudes por aqueles indivíduos mal-intencionados. Essa realidade já é tecnicamente possível, mas demanda atualização do arcabouço jurídico para a sua efetivação. A exemplo dos procedimentos adotados pelo Siscomex, a instituição de uma cota de valor para a emissão de documentos fiscais não só traz a previsibilidade às empresas, mas também diminui (ou pelo menos limita) os prejuízos causados por empresas noteiras.

A adoção dessa medida não tem natureza restritiva de direitos, pois permite plenamente o exercício do comércio por aquelas empresas legitimamente constituídas, embora sob contínuo monitoramento. Ao contrário, ela visa evitar a atuação contundente do Estado na alteração, de ofício, da situação cadastral (e, conseqüentemente, nas operações) de empresas identificadas como fraudulentas. Trata-se, portanto, da atuação do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo sua função de regulação e fiscalização (art. 174, CF/88).

No Brasil, nenhuma atividade é exercida de forma irrestrita e sem supervisão. Contudo, para poder exercer a supervisão, o órgão regulador precisa ter as ferramentas necessárias para garantir a efetividade de suas ações impor o cumprimento da lei. Alterações legislativas que permitam o estabelecimento de cotas de valor para emissão de documentos fiscais abrem caminho para um controle preventivo efetivo e fornece à administração tributária instrumentos adequados para o combate de empresas noteiras.

Facilitar ou dificultar a atuação de órgãos de controle é uma decisão do legislador, que tem impactos profundos na organização da administração pública e na conduta dos cidadãos. Em algumas situações, como no caso das operações de importação, possivelmente devido à importância estratégica do comércio internacional para o país, o legislador equipou a administração tributária com instrumentos de controle mais adequados para o exercício de suas funções. No entanto, quando se trata de operações comerciais de empresas no mercado doméstico, parece haver uma ampliação demasiada do conceito de liberdade. Quando temas relacionados a empresas ou mercado empresarial são discutidos, a palavra controle assume uma conotação tão negativa que muitos legisladores não estão dispostos a discutir sobre o assunto.

As melhores práticas internacionais apontam para a necessidade de se promover a conformidade e a gestão de risco em substituição ao modelo repressor atualmente adotado. A sociedade e, em particular, a administração tributária, precisam se adaptar para incorporá-las em suas ações, inaugurando uma relação baseada na confiança mútua entre cidadão e Estado. Um dos caminhos que torna realidade esse novo relacionamento é a concessão de uma liberdade vigiada ou controlada, onde as empresas atuam com total liberdade, porém dentro de limites razoáveis e dinâmicos, previamente pactuados.

O monitoramento do comportamento fiscal do contribuinte abre espaço para o estabelecimento de uma relação de confiança mútua. Os dados em posse da administração tributária seriam disponibilizados ao contribuinte, que passaria a ter acesso às suas informações de recolhido tributário em determinado período, seus custos previdenciários e até mesmo o consumo de sua cota de emissão de documentos fiscais, antecipando o pedido de aumento dessa cota, se necessário.

Esse relacionamento deve evoluir para premiar as empresas que agem corretamente e intensificar o combate aos fraudadores. Para isso, é necessário demonstrar a necessidade e importância das ações realizadas e oferecer um bom atendimento em retorno. Ter canais eficientes para resolver rapidamente possíveis identificações incorretas é vital para que o sistema de monitoramento de emissão de documentos fiscais possa ser aplicado com sucesso.

Independentemente da solução adotada para enfrentar esse problema, uma coisa é certa: o arcabouço jurídico atual não é mais suficientemente eficaz para combater fraudes fiscais cometidas por empresas noteiras. É necessário criar condições e fornecer ao fisco as ferramentas jurídicas e tecnológicas adequadas para que ele possa agir com a mesma rapidez com que as fraudes são cometidas.

REFERÊNCIAS

BATISTA, R.; FRANÇA, D. Empresas investigadas por fraudes fiscais e sonegação de impostos em AL e SC tinham marisqueiros como 'sócios laranjas', diz MP. **G1**, 2022.

Disponível em: <<https://g1.globo.com/al/alagoas/noticia/2022/06/21/empresas-investigadas-por-fraudes-fiscais-e-sonegacao-de-impostos-em-al-e-sc-tinham-marisqueiros-como-socios-laranjas-diz-mp.ghtml>>. Acesso em 13 abr. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Casa Civil da Presidência da República**, 10 abr. 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20 mar. 2023.

CBN. Bolsonaro sanciona a Lei de Liberdade Econômica. **Radio CBN Recife**, 2019.

Disponível em: <<https://www.cbnrecife.com/inaldosampaio/artigo/bolsonaro-sanciona-a-lei-de-liberdade-economica>>. Acesso em 11 abr. 2023.

CTN. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Presidência da República**, 1966. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 18 abr. 2023.

JORNAL NACIONAL. Bolsonaro sanciona Lei da Liberdade Econômica. **Portal G1**, 2019.

Disponível em: <<https://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2019/09/20/bolsonaro-sanciona-lei-da-liberdade-economica.ghtml>>. Acesso em 11 abr. 2023.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Governo simplifica abertura de empresas no DF por meio do Balcão Único. **Governo Federal**, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/dezembro/governo-simplifica-abertura-de-empresas-no-df-por-meio-do-balcao-unico>>. Acesso em 14 abr. 2023.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Operação Dagon 2, da Receita Federal, combate à sonegação de imposto de renda de produtores rurais. **Ministério da Economia**, 2021.

Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/operacao-dagon-2-da-receita-federal-combate-a-sonegacao-de-imposto-de-renda-de-produtores-rurais>>. Acesso em 13 abr. 2023.

PGFN. PGFN e Receita Federal deflagram operação Nota Fantasma no ES. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/pgfn-e-receita-federal-e-deflagram-operacao-nota-fantasma-no-es>>.

Acesso em 13 abr. 2023.

PORTAL TERRA. Receita usa supercomputador pra fechar cerco à sonegação do IR.

Dinheiro em dia, 2023. Disponível em: <<https://www.terra.com.br/economia/dinheiro-em-dia/receita-usa-supercomputador-pra-fechar-cerco-a-sonegacao-do-ir,3586213e80d007a65aa0ea220ab619a0ti6jkw4.html>>. Acesso em 13 abr. 2023.

RFB. Operação Grão Brocado: Receita combate sonegação de impostos no comércio de café para exportação em Minas Gerais. **Receita Federal do Brasil**, 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2018/junho/operacao-grao-brocado-receita-combate-sonegacao-de-impostos-no-comercio-de-cafe-para-exportacao-em-minas-gerais>>. Acesso em 20 abr. 2013.

RFB. Edital de Intimação nº 115, de 23 de outubro de 2019. **Diário Oficial da União (gov.br)**, 2019. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/edital-de-intimacao-n-115-de-23-de-outubro-de-2019-223938577>>. Acesso em 25 mar. 2023.

RFB. Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020. **Normas**, 2020.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113361>>. Acesso em 15 jun. 2023.

RFB. **Relatório Anual da Fiscalização**. Receita Federal do Brasil. Brasília, p. 36. 2020.

SEFAZ-BA. Fraudes fiscais levaram ao cancelamento de 27,7 mil empresas na Bahia desde 2015. **Governo do Estado da Bahia**, 2023. Disponível em:

<<https://www.bahia.ba.gov.br/2023/03/noticias/fazenda/fraudes-fiscais-levaram-ao-cancelamento-de-277-mil-empresas-na-bahia-desde-2015/>>. Acesso em 13 abr. 2023.

SEFAZ-ES. Secretaria da Fazenda desativa postos fiscais. **Secretaria da Fazenda - ES**, 2009.

Disponível em: <<https://sefaz.es.gov.br/secretaria-da-fazenda-desativa-postos-fiscais>>.

Acesso em 13 abr. 2023.

SEFAZ-MA. Operação nacional combate empresas que emitem notas frias. **Secretaria da Fazenda - MA**, 2018. Disponível em:

<<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/noticia/noticia.jsf?codigo=5302>>. Acesso em 13 abr. 2023.

SEFAZ-MT. Mato Grosso integra operação nacional de combate às empresas noteiras.

Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Mato Grosso, 2018. Disponível em:

<<https://www5.sefaz.mt.gov.br/-/10942780-mato-grosso-integra-operacao-nacional-de-combate-as-empresas-noteiras>>. Acesso em 10 abr. 2023.

SEFAZ-PB. Experiências bem sucedidas do País no combate às empresas noteiras são

compartilhadas no Encontro Nacional em João Pessoa. **Secretaria de Estado da Paraíba**,

2019. Disponível em: <Experiências bem sucedidas do País no combate às empresas noteiras são compartilhadas no Encontro Nacional em João Pessoa>. Acesso em 14 abr. 2023.

SEFAZ-PR. Receita Estadual identificou 844 empresas falsas nos últimos cinco anos. **Receita**

Estadual do Paraná, 2022. Disponível em: <<https://www.aen.pr.gov.br/Noticia/Receita-Estadual-identificou-844-empresas-falsas-nos-ultimos-cinco-anos>>.

Acesso em 14 abr. 2023.

SEFAZ-SP. Fiscos de SP e RJ fazem operação conjunta para combater fraudes de R\$ 600

milhões no ICMS. **Secretaria de Fazenda de São Paulo**, 2021. Disponível em:

<[https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Fiscos-de-SP-e-RJ-fazem-opera%C3%A7%C3%A3o-conjunta-para-combater-fraudes-de-R\\$-600-milh%C3%B5es-no-ICMS.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Fiscos-de-SP-e-RJ-fazem-opera%C3%A7%C3%A3o-conjunta-para-combater-fraudes-de-R$-600-milh%C3%B5es-no-ICMS.aspx)>. Acesso em 10 abr. 2023.

SERPRO. Governo utiliza protesto para cobrar créditos da Dívida Ativa da União. **Serpro**, 2016. Disponível em: <<http://intra.serpro.gov.br/tema/noticias-tema/governo-utiliza-protesto-para-cobrar-creditos-da-divida-ativa-da-uniao>>. Acesso em 23 jun. 2023.

STJ. HC nº 362478 / SP (2016/0182386-0). **Superior Tribunal de Justiça**, 2017. Disponível em:

<<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=HC%20362478>>. Acesso em 11 abr. 2023.

TJ-GO. Suspensão de Liminar nº 5059451-17.2022.8.09.0051. In: FRANÇA, D. C. A. **Decisão**: 10/02/2022, DJe: 14/02/2022. Goiânia: [s.n.], 2022.

TRF1. DECISÃO: Fazenda Nacional deve restabelecer CNPJ de empresas do Grupo OK. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, 2015. Disponível em:

<<https://portal.trf1.jus.br/portaltf1/comunicacao-social/imprensa/noticias/decisao-fazenda-nacional-deve-restabelecer-cnpj-de-empresas-do-grupo-ok.htm>>. Acesso em 27 mar. 2023.

YABUUTI, M. A. I. **O Impacto do uso de Tecnologia da Informação e Gerenciamento de Risco no Procedimento Fiscal de Habilitação para Operar no Comércio Exterior**. FGV. São Paulo. 2015.

ZIEMBOWICZ, R. L. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários à luz da análise econômica do direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil? **Revista de Direito de Polícia Judiciária**, Brasília, julho-dezembro 2018. p. 189-226.