

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**JÉSSICA AMANDA DE MORAIS SCHONS**

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E EVASÃO FISCAL NO COMÉRCIO BRASIL-CHINA**

**CURITIBA**

**2021**

**JÉSSICA AMANDA DE MORAIS SCHONS**

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E EVASÃO FISCAL NO COMÉRCIO BRASIL-CHINA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Graduação em Ciências Econômicas, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Maurício Vaz Lobo Bittencourt

**CURITIBA**

**2021**

*À minha mãe, Luciene, que sempre me  
incentivou a perseguir meus sonhos.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a meus amigos e minha família, por todo o apoio e a compreensão, principalmente durante a minha graduação.

Ao professor Maurício Bittencourt, pela orientação que permitiu o desenvolvimento deste trabalho. Também, a todos os professores que, de alguma forma, passaram pela minha vida e ajudaram a construir os caminhos que me trouxeram até aqui.

**D**eixo um agradecimento especial ao professor Honório Kume, pelos materiais disponibilizados e pela gentileza ao esclarecer questões que surgiram ao decorrer desta pesquisa.

## RESUMO

Esta pesquisa analisa a evasão fiscal do imposto de importação na relação comercial Brasil e China, para o período de 2010 a 2018. Para isso, calculou-se o *gap* de evasão fiscal, a partir da metodologia de Fisman e Wei (2001). Em teoria, os fluxos comerciais de importação e exportação, relatados pelos parceiros para um mesmo produto e ano, deveriam coincidir, tornando este *gap* nulo. Apesar disso, uma vasta literatura demonstrou que esta discrepância de dados está correlacionada a variáveis indicativas de sonegação fiscal. Neste estudo, sugere-se o subfaturamento de importações e o *mislabeling* como os principais canais de evasão fiscal. Encontrou-se também suporte empírico para a hipótese de que maiores alíquotas tarifárias acarretam maior evasão fiscal: um aumento de 1% na tarifa do produto implica em aumento do *gap* de evasão de 1,5% a 5,1%. Adicionalmente, os resultados, mesmo que de maneira menos robusta, sugerem que a sonegação é mais acentuada entre os produtos diferenciados, para os quais está correlacionada negativamente com as tarifas de produtos similares e positivamente com a complexidade do sistema tributário.

Palavras-chave: Evasão fiscal. Sonegação. Imposto de Importação. Carga tributária.

## ABSTRACT

This research analyzes the tax evasion of the import duty in the commercial relation between Brazil and China, for the period concerning 2010-2018. The Fisman and Wei (2001) methodology was applied to estimate the tariff evasion *gap*. In theory, the import and export trade flows, reported by the partners for a specific product in a given year, should coincide, making the evasion *gap* null. In spite of that, a vast literature has demonstrated that this data discrepancy is correlated to tax evasion indicator variables. In this case, under invoicing and *mislabeling* arise as the main channels of tariff evasion. Furthermore, we found empirical support for the hypothesis that high tariff rates leads to greater tax evasion: a one-percentage-point increase in the tariff rate implies an increase in the evasion *gap* between 1,5% and 5,1%. Also, the results, even though less robustly, suggest that responsiveness of the evasion *gap* to lower rates of similar goods and to a complex set of tributary rules is greater for differentiated products, in comparison to homogeneous products.

Keywords: Tax evasion. Tariff evasion. Import Duty. Tax burden.

## **LISTA DE FIGURAS**

|          |                                                                        |    |
|----------|------------------------------------------------------------------------|----|
| FIGURA 1 | FLUXOGRAMA DO DESPACHO ADUANEIRO.....                                  | 36 |
| FIGURA 2 | PLOT DE CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS PARA O PAINEL DE EVASÃO EM VALOR..... | 61 |

## **LISTA DE QUADROS**

|          |                                                                       |    |
|----------|-----------------------------------------------------------------------|----|
| QUADRO 1 | HIPÓTESES E PENALIDADES PARA OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA..... | 28 |
| QUADRO 2 | PRINCIPAIS PENALIDADES PREVISTAS NO REGULAMENTO ADUANEIRO.....        | 37 |
| QUADRO 3 | ILUSTRAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (SH).....                           | 57 |

## LISTA DE TABELAS

|          |                                                                                                                                                                        |    |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| TABELA 1 | ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS, POR ANO, DAS PRINCIPAIS VARIÁVEIS.....                                                                                                       | 59 |
| TABELA 2 | IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA, PARA O PERÍODO 2010-2018.....                                                                 | 62 |
| TABELA 3 | IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADO O EFEITO <i>MISLABELING</i> , NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018).....                                     | 64 |
| TABELA 4 | IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS <i>MISLABELING</i> E COMPLEXIDADE, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018).....                    | 65 |
| TABELA 5 | IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS DA DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTOS, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018).....                         | 67 |
| TABELA 6 | IMPACTOS DO <i>MISLABELING</i> SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS DA DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTOS, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018).....                 | 67 |
| TABELA 7 | IMPACTOS DA COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS DA DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTOS, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018)..... | 68 |
| TABELA 8 | IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018) - DADOS AGREGADOS POR CLASSES TARIFÁRIAS...                                        | 69 |

## LISTA DE SIGLAS

|                  |                                                                                                                                                           |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AFRFB            | Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil                                                                                                               |
| AS-72            | Modelo Allingham-Sandmo de 1972                                                                                                                           |
| ATRFB            | Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil                                                                                                          |
| BTN              | Bônus do Tesouro Nacional                                                                                                                                 |
| COFINS           | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social                                                                                                    |
| CTN              | Código Tributário Nacional                                                                                                                                |
| DI               | Declaração de Importação                                                                                                                                  |
| DSI              | Declaração Simplificada de Importação                                                                                                                     |
| DU-E             | Declaração Única de Exportação                                                                                                                            |
| Duimp            | Declaração Única de Importação                                                                                                                            |
| IBPT             | Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário                                                                                                           |
| ICMS             | Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| II               | Imposto de Importação                                                                                                                                     |
| <i>Incoterms</i> | <i>International Commercial Terms</i>                                                                                                                     |
| IPI              | Imposto sobre Produtos Industrializados                                                                                                                   |
| IPVA             | Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores                                                                                                       |
| ISS              | Imposto Sobre Serviços                                                                                                                                    |
| LI               | Licença de Importação                                                                                                                                     |
| MEI              | Microempreendedor Individual                                                                                                                              |
| NF-e             | Nota Fiscal Eletrônica                                                                                                                                    |
| PIB              | Produto Interno Bruto                                                                                                                                     |
| PIS/Pasep        | Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público                                                                      |
| RFB              | Receita Federal do Brasil                                                                                                                                 |
| RTU              | Regime de Tributação Unificada                                                                                                                            |
| SH               | Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias                                                                                            |

|             |                                                                 |
|-------------|-----------------------------------------------------------------|
| Siscomex    | Sistema Integrado de Comércio Exterior                          |
| SITC        | <i>Standard International Trade Classification</i>              |
| TEC         | Tarifa Externa Comum                                            |
| TIPI        | Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados |
| TRAINS      | <i>Trade Analysis Information System</i>                        |
| UN COMTRADE | <i>The United Nations Commodity Trade Statistics Database</i>   |
| WITS        | <i>World Integrated Trade Solution</i>                          |
| WVS         | <i>World Values Surveys</i>                                     |

## LISTA DE ABREVIATURAS

|             |                       |
|-------------|-----------------------|
| Art.        | Artigo                |
| <i>e.g.</i> | <i>Exempli gratia</i> |
| ed.         | Edição                |
| <i>i.e.</i> | <i>Id est</i>         |
| nº          | Número                |
| Obs         | Observações           |
| p.          | Página                |

## SUMÁRIO

|          |                                                                 |           |
|----------|-----------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b> | <b>INTRODUÇÃO.....</b>                                          | <b>13</b> |
| <b>2</b> | <b>REVISÃO DE LITERATURA.....</b>                               | <b>19</b> |
| 2.1      | O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....                            | 19        |
| 2.1.1    | Tributo: Conceito e formas previstas.....                       | 19        |
| 2.1.2    | Princípios do Sistema Tributário Brasileiro.....                | 22        |
| 2.1.3    | Obrigações e obediência tributária.....                         | 24        |
| 2.2      | A SONEGAÇÃO.....                                                | 26        |
| 2.2.1    | Definição, penalidade e implicações.....                        | 27        |
| 2.2.2    | Outros conceitos: elisão, descaminho e contrabando.....         | 30        |
| 2.3      | O PROCESSO DE IMPORTAÇÃO.....                                   | 33        |
| 2.3.1    | Despacho, parametrização e desembaraço da mercadoria.....       | 34        |
| 2.3.2    | Fiscalização, penalidades e multas.....                         | 36        |
| 2.3.3    | Impostos incidentes e casos de exceção.....                     | 39        |
| 2.4      | UMA BREVE REVISÃO SOBRE A ECONOMIA DA SONEGAÇÃO.....            | 42        |
| 2.4.1    | O modelo AS-72 e evidências internacionais.....                 | 42        |
| 2.4.2    | Estudos tributários e sonegação de impostos para o Brasil.....  | 44        |
| 2.4.3    | Crimes contra a Ordem Tributária sob a ótica internacional..... | 47        |
| <b>3</b> | <b>METODOLOGIA.....</b>                                         | <b>51</b> |
| 3.1      | O MODELO.....                                                   | 51        |
| 3.1.1    | Métodos de regressão.....                                       | 54        |
| 3.2      | OS DADOS.....                                                   | 56        |
| 3.2.1    | Fonte de dados.....                                             | 58        |
| 3.2.2    | Estatísticas descritivas.....                                   | 58        |
| <b>4</b> | <b>RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>                              | <b>62</b> |
| 4.1      | EVASÃO E ALÍQUOTAS TARIFÁRIAS.....                              | 62        |
| 4.2      | EVASÃO E MISLABELING.....                                       | 63        |
| 4.3      | EVASÃO E COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....                | 64        |
| 4.4      | EVASÃO E DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTO.....                          | 65        |
| 4.5      | AJUSTAMENTO DO MODELO.....                                      | 68        |
| <b>5</b> | <b>CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                    | <b>71</b> |
|          | <b>REFERÊNCIAS.....</b>                                         | <b>73</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

Durante o processo de evolução da macroeconomia, na busca de se entender e garantir o crescimento e o desenvolvimento econômico, muito se discute sobre o papel do governo e sobre as variáveis a ele atreladas.

Constantemente, a preocupação com os gastos e despesas do governo é alvo de debate. Sobretudo no Brasil, considerado um dos países com maior índice de percepção de corrupção em 2019, segundo o ranking da Transparência Internacional<sup>1</sup>, é bastante marcado no imaginário popular o discurso de ineficiência da ação governamental, que muito toma em impostos e pouco provê em relação às necessidades mais básicas da população.

No âmbito econômico, o debate se estende. Do lado das despesas, a necessidade de gastos públicos e a alocação do investimento público geram opiniões diversas, onde se fala também sobre superfaturamento, corrupção e uso indevido de cargos públicos, além das despesas de manutenção de empresas estatais consideradas ineficientes. Nesse sentido, os usos controversos do empreendimento público, como geração de emprego acima do nível de eficiência para privilegiar apoiadores do governo, esquemas de propina (SHLEIFER; VISHNY, 1994) ou mesmo distribuição de dividendos com fins políticos (ROSA; PERÁRD, 2010) pautam tradicionalmente o discurso clássico avesso à propriedade e ao controle estatal.

A despeito da visão conservadora da intervenção do Estado na economia, é imprescindível se considerar a posição de muitos outros pesquisadores sobre o papel econômico do Estado na contemporaneidade. Um de seus expoentes e prêmio Nobel da Economia<sup>2</sup>, Joseph Stiglitz (2003) defende a criação de uma “terceira via” na esfera socioeconômica: é preciso que os mercados trabalhem complementarmente ao Estado para a maximização do bem-estar coletivo, observadas as idiosincrasias de cada nação que influem na escolha ótima dos pesos atribuídos a ambos os setores. Esse equilíbrio público-privado se faz necessário, segundo o autor, pois os mercados enfrentam problemas de informação

---

<sup>1</sup> Em 2019, o Brasil ocupou a 106ª posição dentro do ranking de transparência para 180 países. Disponível em: <https://www.transparency.org/en/countries/brazil>.

<sup>2</sup> Aqui se refere ao Prêmio do Banco da Suécia para as Ciências Econômicas em Memória de Alfred Nobel, concedido pelo Banco da Central da Suécia, mas popularmente conhecido como “Nobel da Economia”.

incompleta e imperfeita, e o Estado, por sua vez, pode trazer regulação e burocracia em excesso; daí a ideia de propor a terceira via, a fim de contrabalançar os aspectos positivos e negativos de cada instituição (STIGLITZ, 2003).

Dada a importância do Estado como agente econômico, ressalta-se também sua relevância social, uma vez que, como lembra Baltazar Junior (2017, p. 799), "[...] o Estado arrecada para cumprir certas finalidades, de interesse coletivo, não arrecada por arrecadar (...)". Entre essas finalidades, pode-se mencionar o financiamento das liberdades básicas necessárias à vida humana, que, segundo Amartya Sen (2008), também Nobel da Economia<sup>3</sup>, levariam ao desenvolvimento econômico.

É preciso, portanto, se observar como se dá o autofinanciamento do Estado: em suma, a arrecadação tributária. Daí emerge uma ampla discussão acerca da carga tributária – tanto em magnitude, quanto em complexidade – e seus efeitos sobre contribuinte e sociedade. Nesse sentido, pode-se mencionar a curva de Laffer, teoria desenvolvida por Arthur Laffer, em 1974, para explicar a relação entre as alíquotas tributárias e a receita tributária, fruto de seu recolhimento.

Para o autor, haveria um certo ponto em que o aumento das alíquotas tarifárias levaria a uma queda na receita total gerada. Este ponto de inversão representa o esgotamento da capacidade contributiva do agente, levando-o a buscar alternativas ao pagamento do imposto devido (LAFFER, 1979 citado por LIMA; REZENDE, 2019).

Ainda que, confrontada empiricamente, a teoria não tenha apresentado os resultados esperados, Laffer ajudou a popularizar o debate tributário na economia: devemos criar mais impostos? Qual a alíquota ótima para maximizar a arrecadação? Qual o peso e o impacto da carga tributária imposta aos contribuintes? É possível minimizar a sonegação através da redução das alíquotas tributárias?

Em estudo nacional, Lima e Rezende (2019) citam a carga tributária brasileira como uma das mais elevadas do mundo. De fato, essa tributação é equivalente a quase 35% do PIB, em 2019<sup>4</sup>. Sobre a curva de Laffer, os pesquisadores encontraram alguma evidência de sua validade, porém reforçam que

---

<sup>3</sup> Ler nota de rodapé nº 2.

<sup>4</sup> Segundo os dados do Tesouro Nacional, a Carga Tributária Bruta brasileira do governo central representou 33,17% do PIB em 2019. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076#:~:text=Em%202019%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,02%20pontos%20percentuais%20do%20PIB.](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076#:~:text=Em%202019%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,02%20pontos%20percentuais%20do%20PIB.)

difícilmente o Brasil se encontraria no dito “lado proibitivo” da curva, tendo em vista a nacionalmente generalizada sonegação fiscal (ALBUQUERQUE, 1991 citado por LIMA; REZENDE, 2019).

A evasão fiscal, tema do presente trabalho, mina a capacidade de arrecadação e poupança do governo, com potencial prejuízo à provisão de bens públicos. Sob o ponto de vista do contribuinte, deve-se ressaltar o papel da sonegação na distorção de incentivos, repassando o ônus tributário àqueles que, de fato, se comprometem com suas obrigações; ainda, sob o ponto de vista da firma, há distorção da competição de mercado, onde driblar impostos pode se transformar em uma estratégia de sobrevivência (SIQUEIRA, 2004).

Além disso, como lembram Javorcik e Narciso (2008), não se deve considerar apenas as consequências diretas da evasão fiscal, mas também seu impacto sobre a percepção de risco para os investidores e, consequentemente, sobre a imagem interna e externa do país. Igualmente, os crimes tributários podem gerar extensos prejuízos sociais, como a normalização de práticas fraudulentas e o aliciamento da população para o mundo do crime (VARELA; MEIRELES, 2010 e COSTA, 2017).

No âmbito acadêmico, após *Crime and Punishment* de Gary Becker e sua pioneira análise econômica do crime em 1968 (BECKER, 1974), surge, em 1972, o modelo econômico seminal da chamada Economia da Sonegação: o modelo Allingham-Sandmo (doravante, AS-72). Neste, Allingham e Sandmo (1972) buscam explicar determinantes do comportamento que levam à sonegação do imposto sobre a renda.

Desde então, a ideia de que o combate à sonegação pode ser mais profícuo que a compensação da carga tributária evadida com uma elevação das alíquotas já existentes e/ou com a criação de novos impostos vem se disseminando. Não levou muito tempo até que a área se expandisse e fosse aplicada a outros impostos que não o sobre a renda.

Dada a progressiva relevância do comércio exterior no mundo globalizado, surgiram estudos sobre a evasão sob a ótica internacional, sobretudo em relação ao imposto de importação (II). O primeiro estudo que fez uso do *gap* entre exportação e importação relatadas pelos parceiros para um mesmo fluxo comercial como *proxy* para a evasão fiscal foi Bhagwati (1974), mensuração popularizada posteriormente por Fisman e Wei (2001).

Considerando a relevância da tributação aduaneira em termos de receita para países em desenvolvimento (JAVORCIK; NARCISO, 2008; BOUËT; ROY, 2012), o problema da sonegação do imposto de importação no Brasil se torna uma questão interessante. Além disso, houve um crescimento real de 6,46% na arrecadação de impostos advindos da importação<sup>5</sup> em janeiro de 2020, em relação ao mesmo período de 2019, conforme reporta em seu *site* a Agência Brasil (2020).

Sobre o quadro do comércio exterior brasileiro, vale ressaltar o crescimento da relação com a China. Em 2007, a potência asiática ultrapassou a Argentina e tomou a segunda colocação como maior exportador para o Brasil e, desde então, vem se alternando com os Estados Unidos pelo primeiro lugar na pauta de importações brasileiras.

Segundo dados disponibilizados pela *World Integrated Trade Solution - WITS*<sup>6</sup>, a participação chinesa nas importações brasileiras saltou de 8,75%, em 2006, a 19,16%, em 2018, ano em que foi o maior exportador para o Brasil. Nesse sentido, torna-se válido buscar particularidades da relação entre Brasil e China, assim como suas consequências em termos de arrecadação e evasão fiscal.

Dada a contextualização do tema, o problema do presente trabalho é delimitado pela seguinte pergunta: quais são as evidências para a evasão fiscal do imposto de importação na relação comercial Brasil-China, pós-crise de 2008?

Para responder a este problema, os seguintes objetivos são delineados:

- a) Analisar o sistema tributário brasileiro, bem como o processo de importação de mercadorias pelo Brasil;
- b) Verificar a relação entre a evasão fiscal do imposto de importação e as alíquotas tarifárias aplicadas à China pelo Brasil;
- c) Verificar se a complexidade do sistema tributário brasileiro afeta os níveis de evasão fiscal do imposto de importação aplicados à China pelo Brasil;
- d) Verificar se a diferenciação de produtos afeta os níveis de evasão fiscal do imposto de importação aplicados à China pelo Brasil;
- e) Analisar os canais pelo qual a evasão fiscal do imposto de importação pode ser realizada: subfaturamento e classificação incorreta de produto, visando o pagamento de um imposto reduzido (*mislabeled*).

---

<sup>5</sup> São considerados impostos advindos da importação, nesta reportagem, o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produto Industrial Vinculado (IPI-Vinculado).

<sup>6</sup> Disponível em: <https://wits.worldbank.org/>.

O subfaturamento de importações consiste na falsa declaração do preço pago pela mercadoria importada. Neste caso, o importador declara um valor menor que o realmente pago ao exportador, reduzindo o montante a ser tributado (*i.e.*, sua base tributária) e, conseqüentemente, os impostos devidos ao Estado.

Por sua vez, o *mislabeling* é a falsa declaração da mercadoria importada. Em um exemplo hipotético, há duas mercadorias A e B que são similares, mas não idênticas (o conceito de similaridade adotado neste trabalho será explicado adiante, na seção de metodologia). Para a importação do produto A é exigida uma alíquota tributária de 5% e, para o produto B, esta alíquota é de apenas 1%. O importador de A pode fraudar sua declaração, indicando a compra do produto B, a fim de reduzir os impostos devidos; como os produtos são similares, a possibilidade de detecção desta classificação incorreta é mais baixa.

Dados os modelos teóricos e igualmente as evidências que embasam o referencial desta pesquisa, levantam-se as seguintes hipóteses:

- f) Espera-se que haja uma correlação positiva entre a evasão fiscal e a magnitude das alíquotas tarifárias de importação aplicadas aos produtos;
- g) Espera-se que haja uma correlação positiva entre a evasão fiscal e a complexidade do sistema tributário brasileiro;
- h) Espera-se que haja uma correlação positiva entre a evasão fiscal e a diferenciação de produtos;
- i) Considerando-se a prática de *mislabeling*, espera-se uma correlação negativa entre a evasão fiscal e as tarifas dos produtos similares (quanto menores as tarifas dos produtos similares, maior a tendência de que o sonegador classifique sua mercadoria incorretamente, visando reduzir seus impostos).

Considerada crime no Brasil desde 1965 (BALTAZAR JUNIOR, 2017), a evasão fiscal é um problema generalizado e pode colocar em risco a arrecadação por parte do Estado, que, sem receitas, vê sua capacidade de poupança e provisão de bens públicos prejudicada. Existe ainda o impacto da evasão sobre a percepção de corrupção e de transparência dos investidores, tornando o país pouco atrativo para aportes, conforme explicam Javorcik e Narciso (2008). Também, é possível observar as consequências sociais dos crimes tributário-financeiros, como a normalização e a expansão da prática criminosa dentre a população, conforme discutem Varela e Meireles (2010) e Costa (2017).

Destarte, combater a evasão tende a ser um caminho mais profícuo que compensar a sub arrecadação, criando novos impostos e/ou aumentando as tarifas daqueles existentes, uma vez que esta proposta combate apenas a primeira das consequências supracitadas. Isso quando não se considera a possibilidade de um ciclo vicioso, em que o aumento da carga tributária pode acarretar em maior evasão fiscal, reduzindo a arrecadação e criando assim a necessidade de novo aumento.

Portanto, o primeiro passo para lidar com o problema da sonegação é compreendê-lo. Nesse sentido, este estudo pretende contribuir com a literatura na área, sobretudo no âmbito nacional, visto a exploração ainda tímida acerca do assunto (em geral, da Economia da Sonegação e, em particular, sob a ótica do comércio internacional).

O presente trabalho é também uma extensão dos esforços empreendidos por Sousa et. al (2008), que analisaram a evasão fiscal do imposto de importação na relação Brasil-Estados Unidos, entre 1998 e 2003; também, de Kume et al. (2011), que estudaram a sonegação do mesmo tributo, expandindo a análise para um rol de países que mantinham relações comerciais com o Brasil em 2003. Esses autores evidenciaram a importância de se verificar a possibilidade de generalização dos resultados encontrados para outros parceiros e períodos de tempo.

Sobre a escolha da China, não é desconhecido o crescimento exponencial de sua relação comercial com o Brasil, sobretudo nos últimos 15 anos. A potência asiática foi de terceiro maior exportador para o Brasil (8,75% das importações brasileiras), em 2006, a primeiro colocado na pauta brasileira de importações em 2018, compondo 19,16% das transações realizadas pelo Brasil (dados disponíveis no site da *World Integrated Trade Solution* - WITS, 2020).

Dessa forma, o estudo busca dar continuidade à análise econômica da evasão fiscal, considerando as particularidades do caso brasileiro. Busca também preencher uma lacuna de conhecimento sobre a relação brasileira com a China sob a ótica da Economia do Crime.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Com o advento da Constituição Federal de 1988<sup>7</sup>, os institutos do direito tributário brasileiro passaram a ser eminentemente regulamentados em âmbito constitucional. Isso não torna a legislação infraconstitucional menos volumosa, mas os princípios e conceitos que regem o sistema tributário quase sempre podem ser reduzidos a dispositivos constitucionais.

Diante disso, qualquer pesquisa sobre o direito tributário brasileiro não prescinde de prévia análise do chamado Sistema Constitucional Tributário. Ainda, se faz necessário conhecer o funcionamento do sistema, para que se possa entender como sua complexidade pode afetar a sonegação.

#### 2.1.1 Tributo: Conceito e formas previstas

Com efeito, a Constituição Federal dedica 17 artigos para regulamentar os tributos, contemplando: (i) competências para instituir tributos e normas gerais em matéria tributária; (ii) princípios do direito tributário e limites do poder de tributar; (iii) espécies tributárias e vários elementos que devem constar na regra matriz de incidência de cada espécie.

A Constituição Federal, porém, não apresenta um conceito de tributo, que deve ser buscado no Código Tributário Nacional (CTN)<sup>8</sup>. Aqui, cabe ressaltar que o CTN é anterior à Constituição Federal (Lei nº 5172/1966), tendo sido recepcionado como lei complementar que institui normas gerais. Essa recepção formal se mostrou necessária na medida em que o CTN aborda uma série de matérias cuja regulamentação é reservada a leis complementares.

Dito isso, vale hoje o conceito de tributo contemplado no art. 3º do CTN: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

---

<sup>7</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://bit.ly/3cvZPt3>. Acesso em: 01 fev. 2021.

<sup>8</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://bit.ly/3tbf5BA>. Acesso em: 01 fev. 2021.

possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Mesmo que a interpretação possa ser realizada a partir dos aspectos gramaticais do texto legal, fato é que a interpretação literal da norma é apenas o primeiro passo para sua compreensão. Diante disso, para compreender o conceito de tributo é necessário recorrer à doutrina.

Em primeiro lugar, a compulsoriedade do tributo não se confunde com a exigibilidade existente em qualquer outro tipo de obrigação jurídica. Nesse sentido, explica Machado (2010, p. 62): “Embora todas as prestações jurídicas sejam [...] obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação.”

Por sua vez, Carvalho (2014) lista seis significados para o termo “tributo”: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) relação jurídica tributária; (v) norma jurídica tributária; (vi) norma, fato e relação jurídica. Daí depreende-se que a disposição do art. 3º conecta-se mais ao sentido de dever jurídico.

Sobre a quantidade de espécies tributárias, a doutrina tributária não é unânime. Embora existam teorias que preveem de duas a cinco espécies, as mais conhecidas são a teoria tripartite e a teoria quinquipartite. A primeira pressupõe que o art. 145<sup>9</sup> da Constituição Federal é taxativo ao prever que existem três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições. Já a segunda, entende que o texto constitucional é claro ao estabelecer diferenças irreduzíveis entre cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e

---

<sup>9</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.” (BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://bit.ly/3cvZPt3>. Acesso em 01 fev. 2021).

empréstimos compulsórios (de acordo com os artigos 145, 148<sup>10</sup> e 149<sup>11</sup> da Constituição Federal).

Por sua vez, os impostos são tributos que se caracterizam pela ausência de vinculação estatal de suas receitas – seja na origem, seja na destinação. Isso significa que o Estado seleciona algumas atividades como “signos presuntivos de riqueza”<sup>12</sup> e, sobre elas, impõe o dever de recolhimento de impostos, sem prever também uma destinação das receitas geradas. Existem impostos de competência da União (e.g., Imposto de Renda, IR); dos Estados (e.g., Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, IPVA); e dos Municípios (e.g., Imposto Sobre Serviços, ISS). O Distrito Federal é competente para instituir tributos estaduais e municipais, ao passo que se reserva à União a competência para instituir normas gerais sobre todos os impostos.

Diferentemente dos impostos, as taxas são vinculadas à prestação de atividade estatal prévia: “exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” (art. 145, II, Constituição Federal). A expressão “atividade estatal” significa a prestação de serviços públicos ligados às funções essenciais do Estado, expressão do exercício de sua soberania. Por isso as taxas se diferenciam do preço público: enquanto aquelas são espécie tributária instituída por lei para remunerar a atividade estatal, o preço público advém de contrato e pode exceder o valor despendido na atividade, resultando em lucro. Nesse sentido, segundo Schoueri (2019), “preço público é receita que o Estado auferir no mercado, enquanto agente econômico; o tributo independe do mercado”. Complementa Caldas Neto (1997), “se o serviço público é essencial, há taxa; se industrial ou comercial, há preço público. A taxa seria compulsória, bastando que o serviço seja posto à

---

<sup>10</sup> “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.” (BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://bit.ly/3cvZPt3>. Acesso em 01 fev. 2021).

<sup>11</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” (BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://bit.ly/3cvZPt3>. Acesso em 01 fev. 2021).

<sup>12</sup> BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 498

disposição; o preço seria voluntário, de uso potencial, podendo o usuário dele prescindir”.

Também possuem uma vinculação estatal prévia as contribuições de melhoria, contudo não decorrem da prestação de um serviço público prestado de maneira específica, mas difusa. Por exemplo, quando uma obra pública é realizada em determinada localidade, é uma tendência que os imóveis da região sejam valorizados; diante disso, o Estado pode cobrar dos beneficiários uma contrapartida pela valorização que tiveram seus bens em razão das obras realizadas.

Paralelamente, as contribuições possuem uma vinculação pelos seus resultados. Dito de outro modo, as hipóteses de incidência das contribuições são livres, de maneira similar ao que ocorre com impostos, mas a receita gerada é vinculada a determinado fundo. Existem contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Todas são “instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, segundo o art. 149 da Constituição Federal, o que significa que as receitas precisam ser gastas em fins específicos (BRASIL, 1988).

Por fim, existem os empréstimos compulsórios. Segundo o art. 148 da Constituição Federal, estes devem ser instituídos em situações muito específicas: (i) atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa; ou (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (BRASIL, 1988). A competência é exclusiva da União, que deve instituir tais tributos mediante lei complementar. Assim como as contribuições, os empréstimos compulsórios também são tributos vinculados na destinação<sup>13</sup>. Além de seu caráter extraordinário, a principal diferença em relação aos demais tributos é a previsão de que serão devolvidos aos cidadãos – por isso o nome “empréstimo”.

### 2.1.2 Princípios do Sistema Tributário Brasileiro

Qualquer explanação sobre o sistema constitucional tributário não pode deixar de abordar seus princípios, bem como os limites do poder de tributar, todos previstos nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

---

<sup>13</sup> “A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. Art. 148, parágrafo único da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Se faz necessário destacar a natureza do poder de tributar. Como explica Cordeiro (2009), trata-se de uma “parcela da soberania exercida internamente pelo Estado”, sendo também conceituado, segundo Rosa Junior (1995), como “o exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição de tributos”.

Conforme elucida Nogueira (1989), “a soberania fiscal é parte da soberania do Estado em razão da soberania ou poder de império que o Estado tem sobre as pessoas e coisas de seu território (...)”. Contudo, no âmbito democrático existem as limitações ao poder de tributar, na medida em que a tributação não pode ser entendida como relação de poder, em sentido estrito, mas sim como relação jurídica, pautada na soberania do Estado, que carece de regulação pelo direito (CORDEIRO, 2009).

A partir do texto constitucional (BRASIL, 1988), é possível deduzir os princípios: (i) da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); (ii) da estrita legalidade (art. 150, I); (iii) da isonomia tributária (art. 150, II); (iv) da irretroatividade (art. 150, III, “a”); (v) da anterioridade anual (art. 150, III, “b”); (vi) da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”); (vii) da vedação de confisco (art. 150, IV); (viii) da liberdade de tráfego (art. 150, V); (ix) da uniformidade tributária (art. 151, I); (x) da imunidade recíproca (art. 151, II); (xi) princípio da vedação de isenção heteronômica (art. 151, II).

Embora não haja hierarquia entre estes princípios, convém comentar pela sua relevância prática. Primeiramente, o princípio da estrita legalidade é especialmente relevante porque é um dos principais limites ao poder de tributar, ao determinar que apenas lei formal pode instituir ou majorar tributos. Mais do que uma previsão formal, a legalidade exige que a instituição de tributos ocorra com, no mínimo, a participação de dois poderes da República: o Poder Legislativo (criando a relação jurídica tributária) e o Executivo (exercendo a capacidade ativa na relação jurídica tributária). Assim, eleva-se o nível democrático da atividade e garante-se respeito aos direitos do contribuinte. Nesse sentido, Coelho (1999) enfatiza que “a doutrina jurídica dos povos cultos e democráticos acredita na preeminência do princípio da legalidade em matéria tributária.”

Além disso, é proeminente o princípio da capacidade contributiva, o qual determina que a tributação deve ser instituída em conformidade com a possibilidade do contribuinte arcar com o peso da tributação. Nos termos da Constituição Federal:

Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Vale observar que o fato de o dispositivo acima utilizar apenas a palavra “impostos” em vez de “tributos” não limita a incidência do princípio sobre todas as espécies tributárias.

Além dos princípios, outros limites importantes ao poder de tributar se encontram no rol de imunidades contemplado no art. 150, IV da Constituição Federal. A partir desse dispositivo, é vedada a instituição de tributos sobre: (i) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (ii) templos de qualquer culto; (iii) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos; (iv) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; (v) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras de autores brasileiros. (BRASIL, 1988).

### 2.1.3 Obrigação e obediência tributária

Dentro da relação jurídica tributária, o sujeito ativo, *i.e.*, a quem compete o direito de exigir o tributo (CARVALHO, 2014), já foi exposto, observados os critérios de competência e limites do poder de tributar. É necessário, então, voltar os olhos ao sujeito passivo da relação, aquele a quem cabe o dever. Nesse sentido:

Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I), e (b) responsável, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresse de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II). (MACHADO, 2010, p. 149).

Ainda, como esclarece Machado (2010), há duas modalidades de obrigação previstas no CTN. A primeira é a obrigação principal, relativa à imposição pecuniária (de tributo e/ou multa); a segunda, conhecida como obrigação acessória, é o conjunto de deveres ligados ao “fazer”, “não fazer” e “tolerar” (*e.g.*, emitir a nota fiscal corretamente, sendo uma obrigação acessória do tipo “fazer”). Cabe ressaltar a crítica de Carvalho (2014) ao segundo vocábulo: uma vez que a obrigação é criada a partir de um fato gerador, a inexistência deste desqualifica o dever como

obrigação, que haveria de ter natureza econômica (assim como no caso da obrigação principal). Nesse sentido, as obrigações secundárias podem ser entendidas como deveres instrumentais ou formais, conforme aconselha. Nas palavras do autor:

Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. (CARVALHO, 2014, p. 290).

A obrigação tributária, de toda forma, busca sempre observar a realidade econômica e a capacidade tributária do contribuinte. Não obstante, ressalta-se que a incapacidade jurídica na esfera civil não se confunde à capacidade no âmbito tributário – seja para pessoa física, seja para jurídica. Assim, mesmo que privada ou limitada do exercício de certas atividades civis (e.g., um menor de idade ou uma empresa irregular), à pessoa ainda é dada a plena capacidade tributária, no sentido de se configurar como sujeito passivo (MACHADO, 2010).

Outrossim, a obediência tributária remonta a três condutas: (i) declaração da verdadeira base tributária; (ii) cálculo correta da obrigação; (iii) pagamento integral das obrigações (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). De toda maneira, como lembra Siqueira (2004), o sistema tributário brasileiro apoia-se na conformidade voluntária, *i.e.*, espera-se que o contribuinte conheça, compreenda e cumpra com todas as suas obrigações tributárias. Todavia, este é um preceito irrealista, sobretudo no caso brasileiro. Ao mencionar pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), Lima e Rezende (2019) observam a quase impossibilidade de tal feito: para a compreensão do sistema tributário nacional, o contribuinte precisa analisar três mil normas fiscais e 61 tributos.

Nesse sentido, a desobediência tributária pode decorrer não só de ação dolosa (motivada por razões econômicas, éticas, entre outras), mas também por simples falta de instrução. Daí a importância de um desenho de mecanismo adequado para a imposição de penalidades quanto ao inadimplemento e à sonegação<sup>14</sup>, de forma que não se puna em excesso este último tipo de contribuinte, mas que também não premie ou deixe impune aquele contribuinte que sonega intencionalmente (SIQUEIRA, 2004).

---

<sup>14</sup> O primeiro constitui parte, mas não o todo do segundo. As diferenças tributárias e jurídicas serão analisadas mais adiante, na seção 2.2.1.

## 2.2 A SONEGAÇÃO

Os crimes contra a Ordem Tributária e suas penas são abordados pelo chamado Direito Penal Tributário; no entanto, como as condutas que os tipificam geram também consequências administrativas, há atuação conjunta do Direito Tributário Penal. Como explica Baltazar Junior (2017), uma vez que o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário é a arrecadação e a manutenção da ordem tributária<sup>15</sup>, é importante que se defina um ramo específico do Direito Penal para o tratamento dos crimes contra a Ordem Tributária. Primeiro, porque a arrecadação se trata de um bem coletivo, através do qual a administração pública é capaz de se autofinanciar, promovendo atividades de interesse coletivo.

Em segundo lugar, deve-se considerar também a preocupação com o cumprimento tributário por parte de todos os contribuintes, visando a observação do princípio da livre concorrência (tanto em termos econômicos, uma vez que se pode obter vantagens ilegais através da sonegação, quanto em termos éticos e sociais, estremecidos pela sensação de impunidade de tal prática, caso não seja devidamente fiscalizada e coibida).

Conforme explica o doutrinador, é comum que haja incoerências no estudo e aplicação das normas quanto aos crimes contra a Ordem Tributária, sobretudo quanto às penas, uma vez que a legislação brasileira acerca do tema se encontra bastante esparsa (BALTAZAR JUNIOR, 2017). Como pontua Segarra (2015), há discussão, inclusive, quanto à tipificação de determinados crimes como atentatórios à ordem tributária.

Aqui, adotaremos o esquema de cinco grupos de crime contra a Ordem Tributária, proposto por Baltazar Junior (2017), o qual corrobora o entendimento de Segarra (2015) acerca do crime de descaminho. De acordo com a classificação, o primeiro grupo trata sobre os crimes tributários aduaneiros, que aborda infração em relação aos tributos gerados no processo de importação ou exportação (descaminho); o segundo abarca a sonegação, caracterizada pela conduta fraudulenta; o terceiro versa sobre a apropriação indébita, relativa à conduta quanto

---

<sup>15</sup> É importante destacar a não unanimidade acerca do bem jurídico tutelado na doutrina mundo afora. Para outros juristas, o bem tutelado pode ser tanto o erário, quanto a defesa dos interesses do Estado, assim como a base normativa que rege a Ordem Tributária; ou ainda, intersecções entre estes. É possível encontrar discussão em Segarra (2015).

ao tributo devido por um terceiro; o quarto trata dos crimes funcionais, aqueles realizados por servidores públicos encarregados de combater as infrações (e.g., corrupção e facilitação de delitos); por fim, o quinto grupo é o das falsidades, especificidades do crime contra a fé pública (BALTAZAR JUNIOR, 2017).

A título de conhecimento, a lei que versa, de fato, sobre os crimes contra a Ordem Tributária – arts. 1º ao 3º da Lei 8137/90 – abarca somente três dos cinco grupos supracitados: sonegação, apropriação indébita e crimes funcionais (BRASIL, 1990). Contudo, a doutrina adotada entende que descaminho e falsidade são passíveis do mesmo tratamento, uma vez que apresentam natureza e efeitos semelhantes.

Nos próximos tópicos, serão tratados o crime de sonegação e a distinção deste dos demais crimes ditos transnacionais (nos termos de COSTA, 2017) e do comércio exterior (nos termos de VARELA; MEIRELES, 2010). Apesar da tipificação do crime de descaminho prevista na legislação brasileira e sua semelhança ao tema do presente trabalho, aqui se opta pelo uso do termo evasão/sonegação fiscal, por uma questão de aderência aos termos da literatura nacional e internacional<sup>16</sup>.

### 2.2.1 Definição, penalidade e implicações

Como explica Baltazar Junior (2017), a todos os cenários de sonegação está associada a ideia de fraude, seja por omissão de declarações devidas, simulação, falsificações de documentos, dentre outras hipóteses. Hoje, a lei que regula a matéria acerca dos crimes contra a Ordem Tributária, dando o hodierno entendimento ao crime de sonegação, passou a valer em 1990 (BRASIL, 1990).

Sobre a tipificação sonegação, há duas condutas a serem consideradas, de acordo com a jurisprudência brasileira: a inadimplência e a fraude. Dentro das condutas do contribuinte, o inadimplemento, *i.e.*, a ausência ou pagamento incorreto dos tributos devidos, não configura crime por si só, sendo necessário o exercício de alguma modalidade fraudulenta, que caracterize a sonegação.

O sujeito passivo é a pessoa jurídica com competência tributária sobre o tributo analisado, que é o objeto do crime de sonegação, independente se na forma de imposto, contribuição ou quaisquer acessórios. Ainda, sobre as formas de

---

<sup>16</sup> A literatura da área trabalha com o termo “evasão do imposto de importação”, como em Sousa et. al (2008). Internacionalmente, a adesão é pelos termos *tax avoidance*, *tax evasion* e *tax compliance*, traduzidos, respectivamente, como elisão fiscal, evasão fiscal e obediência tributária.

inadimplemento, a conduta pode se dar por supressão, *i.e.*, inadimplemento integral, ou por redução do tributo, *i.e.*, inadimplemento parcial. Já sobre as hipóteses de fraude, segue abaixo o quadro-resumo (QUADRO 1) sobre as condutas previstas para os crimes contra a Ordem Tributária (não só de sonegação), assim como as penas previstas, conforme a lei 8.137:

QUADRO 1 - HIPÓTESES E PENALIDADES PARA OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
(continua)

| (continua)                                                                                                                                                   |            |                              |                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------------------------|---------------------|
| Conduta fraudulenta                                                                                                                                          | Autor      | Pena restritiva de liberdade | Multa               |
| Omitir informação, ou prestar declaração falsa                                                                                                               | Particular | Reclusão de 2 a 5 anos       | 10 a 360 dias-multa |
| Fraudar a fiscalização tributária (omissão ou informação inexata)                                                                                            |            |                              |                     |
| Falsificar ou alterar documento relativo à operação tributável                                                                                               |            |                              |                     |
| Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato                                                                                |            |                              |                     |
| Deixar de fornecer ou fornecer em desacordo com a lei nota fiscal ou documento equivalente                                                                   |            |                              |                     |
| Empregar fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo                                                                               |            | Detenção de 6 meses a 2 anos |                     |
| Deixar de recolher valor de tributo, quando sujeito passivo de obrigação                                                                                     |            |                              |                     |
| Exigir, pagar ou receber qualquer percentagem sobre a parcela dedutível de tributo como incentivo fiscal                                                     |            |                              |                     |
| Deixar de aplicar ou aplicar em desacordo incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas                                                                  |            |                              |                     |
| Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela que é fornecida à Fazenda |            |                              |                     |

QUADRO 1 - HIPÓTESES E PENALIDADES PARA OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
(conclusão)

| Conduta fraudulenta                                                                                                                       | Autor                 | Pena restritiva de liberdade | Multa |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------|-------|
| Extraviar, sonegar ou inutilizar documento de que tenha a guarda em razão da função, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo | Funcionários públicos | -                            |       |
| Exigir, solicitar ou receber, em razão de sua função, vantagem indevida, para deixar de tributar corretamente                             |                       | Reclusão de 3 a 8 anos       |       |
| Patrocinar interesse privado perante a Fazenda, valendo-se da qualidade de funcionário público                                            |                       | Reclusão de 1 a 4 anos       |       |

FONTE: Elaboração própria, a partir da lei 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Por sua vez, o sujeito ativo do crime de sonegação pode ser tanto o contribuinte (quando pessoa física), quanto quem concorra com sua prática, observado o grau de culpabilidade (e.g., o contador da empresa ou um sócio que poderia evitar o fato), ou ainda o responsável pela tomada de decisão final (quando pessoa jurídica). No último caso, dada a existência de um sujeito ativo para a tipificação dos crimes contra a Ordem Tributária, é impossível penalizar uma pessoa jurídica pelo ilícito; dessa forma, é necessário que se identifique o administrador ou o agente detentor de poder de mando, para que este responda penalmente<sup>17</sup>.

Destarte, é necessária a observância também do princípio da insignificância, que confere certa subjetividade ao impacto do ilícito sobre o bem jurídico. Hoje, a imputação penal ocorre apenas quando precedida de execução pela administração tributária e, em termos de valor, é considerado significativo o ato que prejudique a arrecadação a partir de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), conforme jurisprudência majoritária (BALTAZAR JUNIOR, 2017).

As penas para o crime de sonegação são, em geral, restritivas de direito. A pena privativa de liberdade é prevista em lei, como visto acima, porém atua de forma secundária, em caso de descumprimento das sanções alternativas ou como punição mais severa para crimes de colarinho branco (BALTAZAR JUNIOR, 2017). Para a

<sup>17</sup> Conforme elucida Baltazar Junior (2017), a figuração em quadro societário ou a posição de gerente e equivalentes, por si só, não configura a pessoa física como sujeito ativo do crime, sendo necessária prova de poder decisório e domínio do fato.

estipulação da pena, é necessário que se avalie o grau de culpabilidade – nível de instrução dos envolvidos, situação financeira, motivo, existência de sofisticação –, assim como é preciso se considerar casos agravantes. Como explica Baltazar Junior (2017), o valor da penalidade de multa depende da escolha jurisprudencial de cálculo: na lei 8137/90 está previsto o valor para o dia-multa em termos de BTN (Bônus do Tesouro Nacional, índice de correção já extinto); no Código Penal, o dia-multa é dado em termos de salários mínimos. Assim como pode deixar de ser cobrada por inexistência de parâmetro legal fixo, a multa ainda poderá ser adequada em relação à capacidade de pagamento do condenado, majorando-a em até dez vezes ou reduzindo-a em até um décimo.

Ao encontro do princípio da insignificância, que estabelece um valor subjetivo mínimo para que o crime seja considerado significativamente danoso ao bem público, um dos agravantes para o crime de sonegação é o de grave prejuízo: o valor sonegado causa grande prejuízo à coletividade. Conforme estabelece portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor mínimo para a consideração do agravante é de dez milhões de reais. Em paralelo, analisam-se também as minorantes do crime, sendo prevista para a conduta de sonegação a possibilidade de colaboração premiada: abrandamento da pena em casos de confissão espontânea e total, quando há coautoria ou associação criminosa (BALTAZAR JUNIOR, 2017).

### 2.2.2 Outros conceitos: elisão, descaminho e contrabando

São muitos os termos que definem e diferenciam as práticas de Ordem Tributária, assim como existem diversas infrações penais-tributárias e outros crimes ligados ao comércio exterior. Nesse sentido, se faz essencial a compreensão de cada caso e dos limites da legalidade, afastando qualquer confusão acerca destes conceitos.

A primeira distinção a ser pontuada é entre evasão e elisão fiscal. Embora haja debate quanto ao uso dos termos e sua adequação semântica, pode-se definir que:

Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador,

seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos [...] para escapar ao pagamento de tributos. (MOREIRA, 2003).

Segundo esta doutrina, a análise objetiva da diferenciação entre as condutas pauta-se nos critérios cronológico e de legitimidade. O primeiro diz respeito à relação temporal entre a conduta e o fato gerador do tributo: sendo realizada antes da existência do fato gerador, a conduta é caracterizada como elisão (MOREIRA, 2003). Essa prática é bastante comum no âmbito do planejamento tributário, onde se busca evitar ou reduzir o pagamento de tributos, esquivando-se da criação do fato gerador e, conseqüentemente, da obrigação tributária. Dessa forma, há manobra fiscal para qualificar os atos da forma mais favorável ao contribuinte lícitamente.

Uma vez gerado o fato e o dever tributário, atos que visem redução ou supressão do pagamento são considerados ilegais, sejam eles simultâneos ou posteriores ao fato em si. Destarte, a conduta é classificada como sonegação, segundo o critério cronológico (MOREIRA, 2003). Não obstante, há casos em que a fraude – condição *sine qua non* para o crime de sonegação (BALTAZAR JUNIOR, 2017) – precede cronologicamente o fato gerador, ocasionando a necessidade de um segundo critério.

Nesse sentido, o critério da legitimidade busca analisar a licitude, à luz do ordenamento jurídico, dos meios pelos quais o contribuinte tenta reduzir sua carga tributária (MOREIRA, 2003). Por exemplo, no caso de um comerciante que, a fim de iludir o fisco, subnotifique suas vendas, deixando de emitir nota fiscal, a prática é considerada ilegítima (conduta fraudulenta), configurando assim evasão fiscal, mesmo que ainda não tenha sido gerado o dever tributário. Paralelamente, a conduta que tem como fim a economia de impostos, não sendo vedada pelo ordenamento jurídico, configura a prática legítima de elisão fiscal.

Tendo sido diferenciada a ação criminosa da ação legítima, cabe ressaltar que esta última pode se apresentar em duas formas, conforme elucida Moreira (2003): a elisão induzida pela lei, caso em que o próprio ordenamento jurídico estabelece a redução ou supressão tributária para pessoas jurídicas enquadradas em critérios específicos (e.g., o regime de tributação unificada de importação, caso que será visto na próxima seção deste trabalho); e a elisão por lacuna nas leis, uma

vez que a economia tributária surge de uma falha legislativa, em que se atribui finalidade atípica ao negócio jurídico previsto em lei.

No âmbito do comércio internacional, cabe o debate acerca do crime transnacional, que consiste no ganho ilícito, obtido a partir de ação de associações criminosas, cujos integrantes residem em mais de um Estado, ou ainda quando os efeitos da conduta transbordam fronteiras internacionais (COSTA, 2017). Como demonstram Varela e Meireles (2010), é bastante comum que estes crimes, como descaminho, contrabando e evasão de divisas, ocorram de forma concomitante, acarretando efeitos bastante negativos sobre a sociedade que sofre com sua prática. Como citam Varela e Meireles (2010), os crimes de descaminho e contrabando eram regidos pelo mesmo artigo do Código Penal brasileiro. Na forma do art. 334, em redação original (BRASIL, 1940):

Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:  
Pena - reclusão, de um a quatro anos.

Destarte, é possível compreender o descaminho como crime ligado à não prestação integral de obrigação devida no ato da importação ou exportação; já o contrabando, tange à conduta de comercialização internacional de mercadorias proibidas. De toda forma, como ressaltam as pesquisadoras, o fim último da coibição das práticas de contrabando e descaminho é mútuo: “proteger as finanças do país, bem como tutelar outras áreas, como a saúde, a moral, a higiene, a ordem pública e a indústria nacional”, culminando na instituição do Programa Nacional de Combate ao Contrabando e ao Descaminho (VARELA; MEIRELES, 2010).

Alteração última, contudo, foi feita em 2014, conforme elucida Segarra (2015), instituindo o dispositivo 334-A para tipificar exclusivamente o crime de contrabando, com tratamento mais severo em relação ao descaminho. Na forma do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 13.008/14 (BRASIL, 2014), ficam tipificados:

#### Descaminho

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:  
Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

#### Contrabando

Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida:  
Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.

Para Segarra (2015), o entendimento do crime de sonegação é extensível ao crime de descaminho, uma vez que “[...] o descaminho é uma fraude ao pagamento dos tributos, onde apresenta a relação Fisco/contribuinte, tal como ocorre na sonegação fiscal (...)”, apesar de não estar propriamente identificado nos moldes da lei 8137/90. Nesse sentido, é possível compreender a sonegação fiscal como conduta fraudulenta no âmbito das relações comerciais nacionais; já o descaminho se caracteriza por conduta fraudulenta semelhante, porém no âmbito das relações comerciais internacionais, uma vez que ocorre nos processos de importação e exportação.

Diferentemente, o crime de evasão de divisas não está ligado a tributo cobrado sobre uma mercadoria, mas sim sobre uma remessa de capital a país estrangeiro. Nesse sentido, a evasão de divisas se dá por operação de câmbio sem que haja autorização e regulação pelo país de origem (BRASIL, 1986). O art. 22 da lei 7492/86, que tipifica a evasão de divisas como crime contra o Sistema Financeiro Nacional, prevê pena de reclusão de 2 a 6 anos, assim como multa (BRASIL, 1986). No âmbito do comércio internacional, esta operação de câmbio ilegal pode se dar através do subfaturamento de importações e exportações; este, por sua vez, é tido como principal meio para a evasão brasileira de impostos de importação, segundo Kume et al. (2011).

Além destes, há ainda muitos outros crimes e práticas fraudulentas que acometem o ambiente de troca internacional, sobretudo com o avanço da globalização nos últimos anos. É possível mencionar ainda crimes ligados à pirataria, contrafação, lavagem de dinheiro e outros, cuja discussão fugiria ao escopo do presente trabalho. Dessa forma, caso haja interesse no aprofundamento do debate, sugere-se a leitura de Varela e Meireles (2010), Costa (2017) e Oliveira (2019).

### 2.3 O PROCESSO DE IMPORTAÇÃO

No Brasil, a gestão do comércio exterior acontece pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), criado com objetivo de desburocratizar e promover a maior transparência e eficiência nos processos brasileiros de importação e exportação.

O sistema funciona hoje com base em três pilares: integração entre os diversos órgãos públicos e privados envolvidos; redesenho dos processos ligados ao comércio exterior; e tecnologia da informação, com uso de recursos modernos e processamento eletrônico.

Sobre o processo de importação, as mercadorias advindas do exterior devem ser submetidas ao despacho aduaneiro, independentemente do regime de destino e de impostos, conforme estabelece o artigo 44 do Decreto-Lei nº 2.472. A partir da análise do processo de importação, percebe-se quais são os meios e instrumentos pelos quais o importador pode empregar a sonegação.

### 2.3.1 Despacho, parametrização e desembaraço da mercadoria

Hoje, o despacho se dá através da Declaração de Importação (DI) e dos documentos de conhecimento de carga, fatura comercial, romaneio de carga, prova de origem, manifesto de carga, que podem ser mandatórios ou não e tem por objetivo a prestação de informações acuradas sobre as mercadorias.

O despacho de importação é iniciado pelo importador, através da Licença de Importação (LI), quando aplicável. Concedido o licenciamento, é necessário que o transportador internacional preste as informações necessárias sobre veículo e carga e, posteriormente, que o depositário informe à Receita Federal sobre a disponibilidade da carga recebida (presença de carga, conforme modal de transporte). Neste momento, o importador registra sua DI, que entra em processo de fiscalização.

A documentação da DI deve conter dados comerciais, fiscais e cambiais acerca da mercadoria importada e apresenta seis requisitos para ser registrada, conforme indica a Receita Federal: cadastro regular do importador; licenciamento e normas cambiais de acordo com o previsto pelos órgãos competentes; registro correto da chegada da carga (regime comum ou antecipado); mercadoria passível de vinculação da DI aos sistemas de registro; quitação de débitos tributários, advindos da importação da mercadoria; e ausência de irregularidades outras que impeçam o registro da DI (e.g., omissão ou erro no fornecimento dos dados obrigatórios).

A título de exemplo, o formulário de Dados Gerais da SISCOMEX, para uma importação destinada ao consumo, conta com seis abas para preenchimento:

“Importador”, com campos para identificação do tipo de importador e tipo de operação; “Básicas”, com informações sobre o despacho e o processo; “Transporte”, para a determinação da via de transporte da mercadoria importada; “Carga”, para informações acerca da mercadoria, como país de procedência, peso, frete e seguro, valores em moeda nacional, entre outros; “Adições”, campo para editar uma adição à DI; e, por fim, “Pagamento”, contando com as informações de recolhimento de valores e tributos, além de campos para os dados da conta em que serão debitados estes valores.

Com as DIs devidamente registradas, o Siscomex dá início à conferência aduaneira. Para isto, parametriza as declarações em quatro categorias: verde, indicando que a mercadoria será direcionada automaticamente para o desembaraço, sem demais verificações (salvo em casos de indicativos de irregularidade); amarela, indicando a necessidade do exame documental<sup>18</sup> da mercadoria, para posterior desembaraço (se não constatada irregularidade); vermelha, indicando a necessidade de exame documental e verificação física<sup>19</sup> da mercadoria, sem os quais não há liberação para o desembaraço; e cinza, indicando, além das etapas previstas para a categoria vermelha, a necessidade de inspeção de importação com indício de fraude, o que exige uma atuação aduaneira especial.

Nos casos de parametrização diversa à categoria verde, a DI é direcionada para um auditor-fiscal da RFB (AFRFB), que ficará responsável pelos procedimentos e despacho, podendo ser auxiliado por analista-tributário da RFB (ATRFB) na verificação física da mercadoria e passível de solicitação de perícia de carga.

Com o desembaraço aduaneiro, é concluída a conferência das mercadorias e, na ausência de irregularidades, estas são disponibilizadas para a entrega ao importador. A entrega é feita mediante a apresentação de alguns documentos, sendo eles o comprovante de recolhimento do ICMS, nota fiscal ou documento equivalente em nome do importador, documento de conhecimento de carga e documentos de identificação do responsável pela retirada da mercadoria.

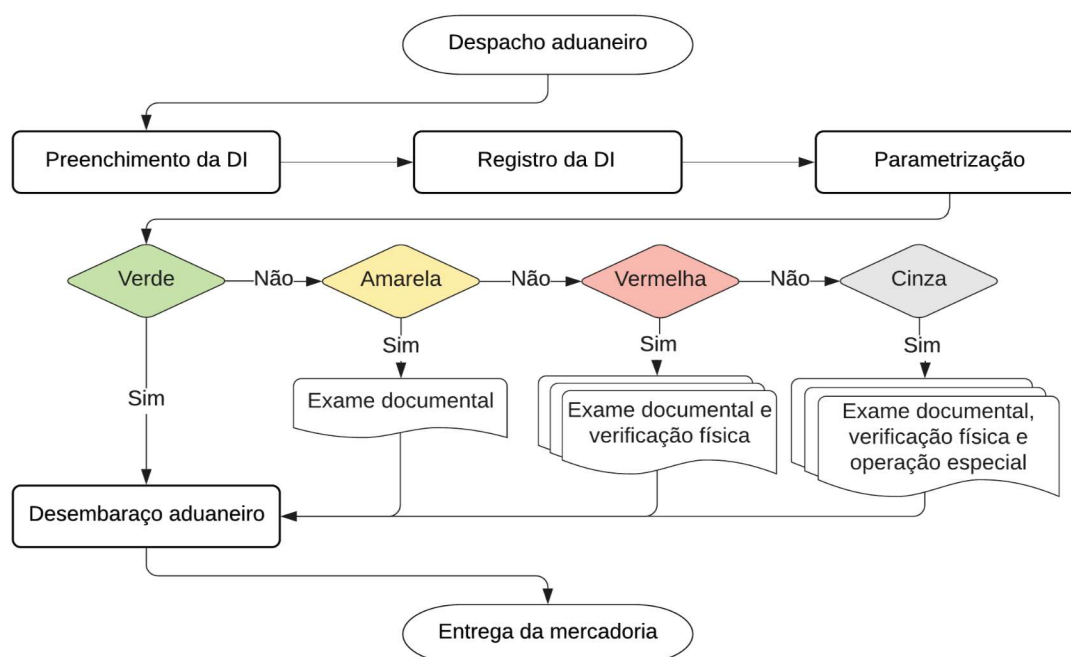
Em resumo, o fluxograma abaixo demonstra as etapas do despacho aduaneiro, a partir da ação do importador:

---

<sup>18</sup> Para mais informações, acessar o sítio da RFB, através do link: [Exame Documental — Português \(Brasil\)](#).

<sup>19</sup> Para mais informações, acessar o sítio da RFB, através do link: [Verificação Física da Mercadoria — Português \(Brasil\)](#).

FIGURA 1: FLUXOGRAMA DO DESPACHO ADUANEIRO



FONTE: Elaboração própria, a partir de informações da Receita Federal do Brasil.<sup>20</sup>

Desenvolvida em 2018, a Duimp (Declaração Única de Importação) pretende substituir o processo atual de importação brasileiro, que depende da Declaração de Importação e da Declaração Simplificada de Importação. A Duimp permite o registro da declaração antes mesmo da chegada da mercadoria ao Brasil e a inspeção em janela única e, conseqüentemente, a atuação harmônica dos órgãos intervenientes. Além disso, essa tecnologia utiliza o reaproveitamento de informações disponibilizadas na NF-e (Nota Fiscal Eletrônica), facilitando o preenchimento da declaração pelo importador, similar à DU-E (Declaração Única de Exportação), já vigente.

### 2.3.2 Fiscalização, penalidades e multas

Conforme elucida o manual aduaneiro de importação da Receita Federal:

“[...] A conferência aduaneira tem por finalidade identificar o importador, verificar fisicamente a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações (fiscais e outras), exigíveis em razão da importação.” (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020).

<sup>20</sup> Para mais detalhes, é possível acessar a página da RFB dedicada ao Manual de Importação, através do link: [Manual Aduaneiro de Importação — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](http://www.gov.br).

Dessa forma, é garantida ao responsável pelo despacho do setor a indicação de quaisquer procedimentos de fiscalização, a qualquer momento, independentemente do resultado inicial da parametrização. Durante a conferência aduaneira, caso se constatem irregularidades (e.g., ausência de documento obrigatório, alteração da classificação fiscal, valores a recolher em tributos e/ou multas), o auditor fiscal pode realizar a interrupção do despacho.

De acordo com o site da RFB, comete infração aquele que pratique ação ou omissão que leve à inobservância normativa do Regulamento Aduaneiro e/ou suas normas complementares (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020). A infração independe se executada por pessoa física ou jurídica, de forma voluntária ou não e também de sua efetividade, sendo a penalidade proposta por AFRFB e estendida também a quem concorre com ou se beneficia da prática. De toda forma, conforme legislação, apenas ocupar a posição de destinatário de mercadoria, cujo processo de importação se revele fraudulento, não configura a pessoa como autora e/ou beneficiária da infração cometida.

Desta maneira, toda infração é passível de imputação penal, que pode ser cumulativa ou não, conforme rege o artigo 675 do regulamento. Há três formas de penalidade, aplicadas de acordo com o fato gerador: perdimento, que se desdobra em perdimento do veículo, da mercadoria e de moeda; multa, sendo administrativa ou jurídica/tributária; e sanção administrativa. O quadro 2 apresenta as principais infrações e suas penalidades correspondentes, conforme indica a RFB:

QUADRO 2 - PRINCIPAIS PENALIDADES PREVISTAS NO REGULAMENTO ADUANEIRO  
(continua)

| Infração                                     | Descrição                                                                                                                                                                 | Penalidade                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Valor declarado incorretamente               | Verifica-se divergência entre o valor declarado na DI e o valor efetivo/arbitrado da carga                                                                                | Multa de 100% sobre a diferença verificada. Natureza administrativa                                                                         |
| Declaração inexistente ou inexata de valor   | Verifica-se o não pagamento, valor não declarado ou declarado incorretamente da carga                                                                                     | Multa de 75% sobre o valor total (caso inexistente) ou sobre a diferença entre o efetivo e o declarado (caso inexata). Natureza tributária. |
| Declaração inexata de informações relevantes | Verifica-se que foi incorretamente (i) classificada a mercadoria, (ii) quantificada a mercadoria, (iii) prestada a informação administrativo-tributária/cambial/comercial | Multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (mínimo de R\$ 500,00 e máximo de 10% do valor total)                                     |

QUADRO 2 - PRINCIPAIS PENALIDADES PREVISTAS NO REGULAMENTO ADUANEIRO  
(conclusão)

| <b>Infração</b>                                    | <b>Descrição</b>                                                                                                                                                                       | <b>Penalidade</b>                                                                                                 |
|----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Impedir ou dificultar fiscalização                 | Verifica-se o embarço, dificuldade ou impedimento da fiscalização, por qualquer meio, inclusive por perda de prazo na resposta à intimação de procedimento fiscal                      | Multa de R\$ 5.000,00, com agravante de cassação do registro/credenciamento                                       |
| Mercadoria/remessa abandonada                      | Verifica-se abandono, se decorrer do prazo de permanência previsto em alfândega ou quando não há possibilidade de entrega ao destinatário, devido a instruções incorretas do remetente | Perdimento da mercadoria/remessa (convertível em multa, caso ainda não tenha sido dada outra destinação pela RFB) |
| Ausência de licença                                | Verifica-se que a mercadoria está com a licença de importação vedada ou suspensa                                                                                                       | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Fracionamento                                      | Verifica-se fracionamento de mercadoria, visando beneficiar-se de regime de tributação simplificada e/ou iludir pagamento de tributos ou cumprimento de normas                         | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Mercadoria ou documento falsificado                | Verifica-se a falsificação ou adulteração que dificulte a identificação da mercadoria ou de documentação necessária ao desembaraço                                                     | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Mercadoria atentória                               | Verifica-se que a mercadoria é atentória à moral, aos bons costumes, à saúde e/ou à ordem pública                                                                                      | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Mercadoria oculta                                  | Verifica-se ocultamento de carga; por exemplo, em fundo falso                                                                                                                          | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Falsa declaração de conteúdo                       | Verifica-se falsa declaração de conteúdo, a partir do documento anterior ao despacho aduaneiro                                                                                         | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Interposição fraudulenta                           | Verifica-se ocultação/simulação do real vendedor, comprador ou responsável pela importação ou ainda a não-comprovação da origem, transferência e disponibilidade dos recursos          | Perdimento da mercadoria/remessa                                                                                  |
| Ingresso de moeda através de remessa internacional | Verifica-se a entrada de moeda, em sentido estrito, por via outra que a estabelecida pelo Banco Central do Brasil (transferência bancária)                                             | Perdimento de moeda                                                                                               |

FONTE: Elaboração própria, a partir de informações da Receita Federal do Brasil.

Ainda, existe o caso de denúncia espontânea, quando há, pelo próprio agente, denúncia da infração – acrescida de pagamento dos tributos e acréscimos legais, se for o caso –, para a qual fica vedada a penalização. Conforme rege o artigo 683, a denúncia não será espontânea caso já tenha sido dado início ao despacho aduaneiro ou a quaisquer outros procedimentos fiscais, com possibilidade de apuração da irregularidade.

### 2.3.3 Impostos incidentes e casos de exceção

A complexidade do sistema tributário brasileiro é amplamente reconhecida. Ainda que justificável, em parte, pela dimensão continental e a desigualdade regional do país, a tributação brasileira – em carga, quantidade de impostos e complexidade de sua aplicação – pode inibir o comércio, o crescimento e ainda dar margem à sonegação fiscal, propositada ou não (para exemplos, ver SOUSA et al., 2008; SOUSA, 2017; e BRITO et al., 2012).

Dessa forma, não se espera outro cenário no processo de importação brasileiro. Além do próprio imposto de importação (II), as mercadorias provenientes do exterior também são taxadas conforme regime de tributação interna, uma vez que a importação é entendida como equiparada à produção interna. Nesse sentido, sobre a mercadoria importada recaem o IPI, o PIS/Pasep e o COFINS, de competência federal, e ainda o ICMS, de competência estadual.

Conforme o artigo 69 do Regulamento Aduaneiro, o imposto de importação incide sobre a mercadoria estrangeira, tendo como fato gerador a entrada desta em território aduaneiro (BRASIL, 2009). A classificação como “mercadoria” inclui também bagagens de viajante, presentes e amostras/envios gratuitos, assim como a mercadoria nacional que retorne ao país<sup>21</sup>. A não incidência do imposto é regida pelo artigo 71, que dispõe de algumas hipóteses, e.g., mercadoria destruída acidentalmente durante o transporte e mercadoria objeto de pena de perdimento.

Há duas bases possíveis para o cálculo do II: se a alíquota for *ad valorem*, incide sobre o valor aduaneiro; se a alíquota for específica, incide sobre a quantidade de mercadoria mensurada na unidade estabelecida. Conforme o Acordo de Valoração Aduaneira, o valor aduaneiro compreende o custo de transporte até o local de processamento alfandegário, as capatazias associadas ao transporte e o seguro, além do custo da própria mercadoria (BRASIL, 2009).

Sobre a base de cálculo incidem as alíquotas de Tarifa Externa Comum (TEC). As alíquotas são estabelecidas com base na classificação fiscal da mercadoria, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul, para países contemplados por este acordo, ou segundo o Sistema Harmonizado<sup>22</sup>, de alcance global e que é base do primeiro.

---

<sup>21</sup> Para casos de exceção, ler o art. 70 do Regulamento Aduaneiro.

<sup>22</sup> Para uma ilustração do funcionamento do Sistema Harmonizado, ver o quadro, na seção 3.2

É possível ao importador consultar o Simulador do Tratamento Tributário e Administrativo das Importações, disponibilizado pela Receita Federal<sup>23</sup>. A partir do código NCM, do valor aduaneiro e da moeda que o expressa, o importador tem acesso às alíquotas dos 5 impostos incidentes, assim como a conversão do valor do tributo à moeda nacional.

Abundam, contudo, casos de exceção do regime de tributação; a seguir serão apresentados os principais. Conforme o Regulamento Aduaneiro, o regime de tributação simplificada é aplicado a remessas postais internacionais, isentando-as dos tributos IPI, PIS/Pasep e COFINS<sup>24</sup>.

Por sua vez, o Regime de Tributação Unificada, ou RTU<sup>25</sup>, importação de mercadorias paraguaias pelo Brasil: além de observar cotas e limites para a importação, assim como a presença de listas positiva e negativa de artigos<sup>26</sup>, a alíquota estabelecida é de 32%<sup>27</sup> sobre o valor da fatura emitida por loja inscrita em Ciudad del Este. Este acordo beneficia micro importadoras, microempreendedores individuais (MEI), assim como empresas enquadradas no Simples Nacional.

Como mecanismo de incentivo às exportações, existe ainda o regime aduaneiro de *drawback*, que prevê a suspensão temporária ou eliminação de tributos incidentes sobre os insumos importados, que serão utilizados posteriormente em mercadoria destinada à exportação. O regime, criado em 1966, busca reduzir os custos de produção da mercadoria exportada pelo Brasil, tornando o país mais competitivo no âmbito do mercado internacional (Capítulo V do Regulamento Aduaneiro; BRASIL, 2009).

Há ainda o regime aduaneiro de loja franca (Capítulo XIV do Regulamento Aduaneiro; BRASIL, 2009)<sup>28</sup>. Conhecido internacionalmente como regime *duty free*,

<sup>23</sup> O acesso ao simulador pode ser feito através do link: [Sítio de Apoio ao Importador \(fazenda.gov.br\)](http://fazenda.gov.br).

<sup>24</sup> “Art. 99. O regime de tributação simplificada é o que permite a classificação genérica, para fins de despacho de importação, de bens integrantes de remessa postal internacional, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas do imposto de importação, e isenção do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.” (BRASIL, 2009). Disponível em: [Decreto nº 6759 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br).

<sup>25</sup> “Art. 102-A. O regime de tributação unificada é o que permite a importação, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai, mediante o pagamento unificado do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, observado o limite máximo de valor por habilitado, conforme estabelecido em ato normativo específico.” (BRASIL, 2009). Disponível em: [Decreto nº 6759 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br).

<sup>26</sup> Dentre os artigos da lista negativa desfilam cigarros, bebidas alcoólicas e veículos automotores (BRASIL, 2009).

<sup>27</sup> A fim de observar a autonomia dos entes federados, esta alíquota tem 25% da arrecadação destinada à União e os 7% restantes serão destinados ao estado no qual reside o importador.

<sup>28</sup> “Art. 476. O regime aduaneiro especial de loja franca é o que permite a estabelecimento instalado em zona primária de porto ou de aeroporto alfandegado vender mercadoria nacional ou estrangeira a

permite a instalação de pontos comerciais em territórios alfandegários (como em portos e aeroportos), com finalidade de venda de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros em viagem internacional ou missões diplomáticas, tripulantes e empresas de navegação, sem a cobrança de tributos sobre a operação.

Por fim, há os regimes de exceção tarifária para II e IPI. O Ex tarifário para II estabelece redução temporária de alíquota para algumas desagregações, dentro de determinado código NCM, abrindo exceções à Tarifa Externa Comum<sup>29</sup>; necessariamente, estes produtos devem ser classificados como bens de capital (BK) ou bens de informática e telecomunicações (BIT)<sup>30</sup> e sua aquisição depende da inexistência de fabricação nacional, sujeita a exame de similaridade<sup>31</sup>.

Por sua vez, o Ex tarifário para IPI apresenta exceções para determinadas mercadorias, sob o código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)<sup>32</sup>.

Vale mencionar também o caso da Zona Franca de Manaus, área de livre comércio, que visa o desenvolvimento industrial e agropecuário do interior da Amazônia. A Zona Franca de Manaus conta com incentivos fiscais especiais, de modo a proporcionar um ambiente econômico favorável ao desenvolvimento local, observado o problema da falta de competitividade regional. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus é isenta dos impostos que incidem sobre a importação e também sobre o produto industrializado. Como extensão do projeto da Zona Franca de Manaus, foram criadas outras áreas de livre comércio em regiões de fronteira internacional nos estados do Amapá, Roraima, Rondônia e Acre (no Regulamento Aduaneiro, ver Título II, capítulo I para a Zona Franca de Manaus e capítulo II para as áreas de livre comércio; BRASIL, 2009).

---

passageiro em viagem internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira.” (BRASIL, 2009). Disponível em: [Decreto nº 6759 \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br/decreto/n6759).

<sup>29</sup> Para consultar a LETEC, usar o link para o sítio da Receita Federal: [Letec — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](http://www.letec.gov.br).

<sup>30</sup> Para consultar a LEBIT, usar o link para o sítio da Receita Federal: [Lebit — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](http://www.lebit.gov.br).

<sup>31</sup> Para mais informações acerca do Exame de Similaridade, é possível acessar o link: [Exame de Similaridade — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](http://www.exame.gov.br).

<sup>32</sup> Para a conferência tanto do IPI, quanto de seus casos de exceção, é possível acessar o sítio da RFB, através do link: [IPI - Imposto sobre produtos industrializados — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](http://www.ipi.gov.br).

## 2.4 UMA BREVE REVISÃO SOBRE A ECONOMIA DA SONEGAÇÃO

Como supracitado, o modelo pioneiro da Economia da Sonegação é o modelo Allingham-Sandmo, formulado em 1972 (AS-72). A partir deste modelo, muitos outros surgiram, a fim de preencher lacunas de conhecimento acerca dos diferentes tipos de sonegação fiscal, sua magnitude e suas variáveis explicativas.

### 2.4.1 O Modelo AS-72 e uma Breve Revisão Sobre a Economia da Sonegação

Partindo da análise econômica do crime e utilizando-se dos axiomas de Von Neumann-Morgenstern acerca do comportamento sob risco, o modelo AS-72 postula alguns determinantes da evasão do imposto sobre a renda. Segundo a proposta de Allingham e Sandmo (1972), para o contribuinte existem duas escolhas: a primeira, declarar toda a sua renda; e a segunda, declarar sua renda parcialmente.

Os *payoffs* (i.e., retornos) esperados dependem da probabilidade de investigação pelo fiscal do governo, da alíquota tributária e da taxa que incide sobre a renda não declarada, caso a sonegação seja detectada. Por simplificação, a função de utilidade do contribuinte tem a renda como único argumento e, para que haja incentivo ao comportamento sonegador, o contribuinte deve perceber a probabilidade de pagar a multa (pode não ter magnitude conhecida de forma exata, aumentando a incerteza) sobre a renda não declarada como sendo menor que o valor da taxa constante de tributação em si.

Os resultados obtidos por estática comparativa não determinam com exatidão os resultados de variações na renda real e na alíquota tarifária em relação à evasão. De toda forma, os resultados dos parâmetros que interessam principalmente no campo das políticas públicas são inequívocos: um aumento na probabilidade de detecção leva a uma maior renda declarada, assim como o faz um aumento na taxa aplicada sobre a renda não declarada, no caso de a evasão ser detectada (ALLINGHAM; SANDMO, 1972).

Como os próprios autores do modelo seminal afirmam, são necessários diversos refinamentos de forma a adequar o modelo à realidade, em maior ou menor grau. Daí surgem outros modelos ampliados: incorporação da provisão de bens públicos (COWELL e GORDON, 1988), endogenização da probabilidade de detecção (teoricamente, como em Graetz, Reinganum e Wilde, 1986; e

empiricamente, como em Dubin e Wilde, 1988), inclusão da oferta de trabalho como determinação da renda real, que deixa de ser exógena (PENCAVEL, 1979) e até a introdução de parâmetros de *enforcement* – isto é, capacidade do governo de garantir a conformidade e execução das leis (FRANZONI, 1998).

Além das extensões do modelo AS-72, é igualmente necessário se analisar os estudos da sonegação sob o prisma psicológico, ético e até religioso. Apesar da breve menção dos autores pioneiros sobre um possível impacto de variáveis não-pecuniárias sobre a evasão – a exemplo, o “custo” de se tornar um cidadão mal visto após a detecção da sonegação, considerando um jogo sequencial (ALLINGHAM; SANDMO, 1972) –, este potencial não foi explorado no trabalho.

Nesse sentido, vale citar estudos como o de Bank et al. (2015b), que busca analisar a percepção da evasão fiscal como um crime, frente a outras práticas ilícitas. Aplicando questionários a uma amostra da população turca, o autor encontra evidências de que crimes de colarinho branco (sendo a sonegação um deles) são percebidos de como menos graves, quando comparados a crimes violentos (e.g. assassinato); de toda forma, entre os crimes de colarinho branco, a evasão fiscal foi considerada um dos delitos mais graves, acima de violações de leis do salário mínimo e do trabalho infantil (BANK et al., 2015b). De forma alternativa, podemos citar o estudo de James et al. (2019) sobre a percepção da seriedade da evasão fiscal para uma amostra de estudantes e membros de uma universidade inglesa.

Contrariamente a Bank et al. (2015b), que não encontra evidências significativas do impacto de variáveis demográficas em seus resultados, estes autores mostram que pessoas de mais idade tendem a respeitar mais as leis em relação ao grupo mais jovem, assim como mulheres se opõem mais à evasão de impostos que homens (JAMES et al., 2019).

Sob o ponto de vista moral, McGee (2006) encontra evidências de que o crime de evasão fiscal é considerado altamente antiético entre os membros de associações e academias internacionais. Com uma pontuação de 1 (forte concordância) a 7 (forte discordância) para questão em que a evasão não seria considerada antiética, a prática ilícita foi considerada mais antiética caso os recursos recebidos sejam utilizados, em sua maioria, para beneficiar o próprio entrevistado; o caso em que a conduta se mostra menos antiética é para situações em que o governo prende pessoas por suas opiniões políticas. De toda forma, o autor destaca que, mesmo para o caso mais extremo criado por ele (supondo o entrevistado como

um contribuinte judeu que deve impostos à Alemanha nazista), a pontuação média foi de 4,23, reforçando a convicção de imoralidade por trás da prática de sonegação.

Em sua revisão bibliográfica, McGee (2006) cita também diversos trabalhos acerca da interpretação da sonegação fiscal sob o olhar religioso, como a perspectiva cristã, a judaica, a mórmon e até estudos sobre a literatura bíblica no que tange o pagamento de impostos. Paralelamente, com dados da *World Values Surveys* (WVS) para os anos de 2010 a 2014, Benk et al. (2015a) propõe um modelo para determinar o ato da evasão numa situação hipotética, tendo como variáveis independentes parâmetros socioeconômicos, atitudinais, de relacionamento interpessoal, além do fator religião. Para este estudo, considerando apenas cristianismo, islamismo, budismo, fé bahá'í, hinduísmo e judaísmo, os autores encontraram que os seguidores da fé bahá'í são menos avessos a ideia de sonegar impostos, para a qual os budistas seriam os mais avessos (BENK et al., 2015a).

A partir deste enquadramento, é possível incorporar outras variáveis a modelos econômicos, aproximando-os da realidade do contribuinte. A exemplo, Erard e Feinstein (1994) formulam um modelo para a evasão fiscal considerando contribuintes heterogêneos, categorizados entre honestos e desonestos. De toda forma, resta uma lacuna interdisciplinar a ser preenchida nos estudos sobre a evasão fiscal, pois, como evidenciam Siqueira e Ramos (2005), a análise econômica da obediência tributária foca-se em variáveis de detecção e sanção “sem questionar a relevância de motivações éticas e sociológicas”.

#### 2.4.2 Estudos Tributários e Sonegação de Impostos Para o Brasil

Acerca da carga tributária brasileira, Lima e Rezende (2019) analisam seu processo de evolução entre 1947 e 2014, num modelo em que cada categoria de impostos explica em parte a elevação da carga tributária. Os resultados apontam que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi o tributo que mais contribuiu para a elevação da carga tributária no Brasil, considerando o período analisado. Em relação à aplicação da teoria da curva de Laffer, o estudo mostra que, para certos períodos e categorias de tributos (e.g. impostos sobre bens e serviços, entre 1995 e 1999), um aumento na alíquota nem sempre leva a um aumento da receita tributária, corroborando assim a teoria de Laffer (LIMA e REZENDE, 2019). De toda forma, os autores reforçam que dificilmente o Brasil se

encontraria na situação em que um aumento na alíquota leva a uma redução da receita tributária, tendo em vista o problema da sonegação fiscal (ALBUQUERQUE, 1991 citado por LIMA e REZENDE, 2019).

Na linha do modelo seminal AS-72, é possível citar a tese de Siqueira (2004), com um modelo econômico para a evasão fiscal do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) para o Brasil. Num esforço de aproximar seu modelo da realidade sem a adoção de hipóteses excessivamente restritivas, o autor incorpora a capacidade limitada dos agentes fiscalizadores, determinando um parâmetro de eficiência para a fiscalização. Essa fiscalização é também definida em dois movimentos, sequenciais, para detecção da evasão pelo fisco: a primeira, revisão de malha, é uma operação mais simples e de menor custo; considerando que esta não capta toda a renda não declarada, a autoridade pode aplicar o segundo método, denominado fiscalização, que, sendo mais detalhado e custoso, tem baixa probabilidade de ocorrência.

Após algumas calibrações do modelo considerando os dados do IRPF para o Brasil de 1998, os resultados obtidos demonstram a correlação positiva entre a renda declarada e as probabilidades de detecção, assim como para as penalidades aplicadas (resultados previstos no modelo AS-72). Em relação às alíquotas marginais do imposto, o autor encontra evidências de que seu aumento contribui para uma redução da evasão fiscal (a renda declarada cresce, ainda que a taxas decrescentes, com a alíquota de imposto). Em relação à variável incorporada de eficiência da auditoria, seu aumento impacta a renda declarada positivamente, sugerindo que o governo pode trabalhar com melhorias no seu sistema fiscalizatório a fim de lidar com o problema da sonegação. Por fim, em análises desagregadas, as evidências são de que as regiões do país e as classes profissionais reagem de formas diversas e, por essa razão, o *policy maker* deve levar estes aspectos em consideração no desenho de mecanismos tributários. (SIQUEIRA, 2004).

Para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Dalfior Junior (2015) igualmente encontra evidências da efetividade da autuação fiscal aplicada no estado do Espírito Santo. Para o período de 2011 a 2015, o autor mostra que o grupo de contribuintes autuados aumentou sua declaração de impostos após a autuação fiscal, com diferença estatisticamente significativa em relação ao grupo que não sofreu autuação. Outras variáveis também parecem ter impacto sobre a

obediência tributária, como idade da empresa, localização e quantidade de sócios (DALFIOR JUNIOR, 2015).

Seguindo as extensões ao modelo AS-72 propostas por Graetz, Reinganum e Wilde (1986), Clemente e Lírio (2017) analisam, sob a ótica da teoria dos jogos, dois grupos de países – os de baixa evasão e os de alta evasão, onde se encaixa o Brasil. Neste jogo, em que o *gap* de evasão é dado pela diferença entre a renda real e a renda declarada, há uma interação entre dois *players*: o contribuinte, que busca maximizar sua utilidade, dada a renda, a probabilidade do contribuinte sonegar e a probabilidade de detecção da evasão e de decorrente multa; e o órgão fiscalizador, que deseja maximizar sua receita tributária, dados os custos de fiscalizar e auditar, além dos parâmetros considerados pelo contribuinte. Como resultados, tem-se que as alíquotas de imposto e o custo de fiscalização são mais elevados nos países de alta evasão, indicando uma correlação positiva entre estes parâmetros e a evasão fiscal (CLEMENTE; LÍRIO, 2017). De acordo com os achados de Siqueira (2004), Clemente e Lírio (2017) também sugerem que diminuir custo de fiscalização (*i.e.*, aumentar a eficiência do sistema) pode ser mais efetivo que aplicar grandes multas no combate à prática de sonegação.

Por fim, sob o aspecto ético da evasão fiscal, Dalmácio et al. (2009) aplicaram a estudantes e profissionais da área de negócios o questionário proposto por McGee (2006), encontrando resultados menos avessos à prática da sonegação por brasileiros residentes do Espírito Santo, em comparação aos resultados obtidos por McGee nos Estados Unidos (no agregado, nenhum resultado teve média de respostas 5 ou mais na escala proposta).

Em relação às análises desagregadas, há evidências de que mulheres são menos permissivas à prática de sonegação do que os homens, o que vai ao encontro da literatura acerca do tema. Surpreendentemente, os mais jovens parecem ser mais avessos ao ato de sonegar, quando comparados ao grupo de idade mais elevada, o que vai de encontro aos achados de James et al. (2019). Por categoria de formação profissional, os economistas aparecem com menor rejeição à evasão fiscal, seguidos dos administradores e, com maior rejeição, surgem os contadores (DALMÁCIO et al., 2009).

Em comum, os estudos parecem indicar um comportamento mais permissivo à prática de sonegação pelo contribuinte brasileiro e maiores níveis de evasão fiscal para o país. Nesse sentido, podem ser apontadas algumas causas para estes

resultados, como a complexidade do sistema tributário nacional (LIMA e REZENDE, 2019; SOUSA et al., 2008), a insatisfação com a gestão da carga tributária (DALMÁCIO et al., 2009) e a baixa eficiência do sistema de fiscalização (SIQUEIRA, 2004; CLEMENTE; LÍRIO, 2017).

#### 2.4.3 Crimes contra a Ordem Tributária sob a Ótica Internacional

Os crimes contra a Ordem Tributária podem ser organizados em cinco categorias: crime tributário aduaneiro, sonegação, apropriação indébita, crimes funcionais e falsidades (BALTAZAR JUNIOR, 2017). Nesta seção, serão analisados alguns modelos sob a ótica internacional para apenas dois desses crimes, o contrabando e a sonegação fiscal.

Na análise do contrabando de mercadorias no comércio internacional, um dos trabalhos mais conhecidos é o de Bhagwati e Hansen (1973), que, utilizando a estrutura teórica de Hicks-Samuelson, analisam a concorrência entre as atividades legal e ilegal, assim como seu impacto no bem-estar. Sob várias estruturas de custos e de mercado, os autores encontram como proposição geral a redução do bem-estar causada pelo contrabando, quando esse coexiste com o comércio legal (BHAGWATI; HANSEN, 1973).

Seguindo a linha de Bhagwati e Hansen (1973), Martin e Panagariya (1984) incorporam ao modelo a disparidade de preços e analisam a tomada de decisão individual de uma firma em relação à proporção entre comércio legal e ilegal a ser praticada. Também de forma adicional, os autores explicitam o custo do contrabando como variável endógena. Apesar do efeito ambíguo sobre o bem-estar, o modelo demonstra que um aumento na tarifa de importação aumenta o preço doméstico dos importados e a proporção entre comércio ilegal e legal, pois reduz o custo do contrabando. Além disso, um aumento do preço mundial deixa inalterada a proporção de importações ilegais e legais; e, como forma de combater a contrabando, sugere-se o endurecimento da aplicação das leis, visto que essa política aumenta o custo real unitário do contrabando, reduzindo a quantidade absoluta de importações ilegais e sua participação no total das importações.

Já na análise do crime de sonegação, muitos trabalhos vêm utilizando a *proxy* para evasão fiscal definida como a diferença entre a exportação para o país analisado relatada por um parceiro comercial e a importação vinda deste parceiro e

relatada pelo próprio país, medida essa que surgiu com Bhagwati (1974) e seu modelo de subfaturamento de importações para a Turquia.

Em 2001, este *gap* exportação-importação foi retomado, com o estudo sobre a evasão fiscal na China, de Fisman e Wei (2001). Analisando o comércio entre Hong Kong e China para 1998, os autores encontram que um aumento de 1% na tarifa de importação leva a um aumento de 2,82% na evasão fiscal, assim como encontram um padrão de não linearidade para a relação entre tarifas e evasão (indícios de custo fixo para a evasão). Há igualmente evidências para a prática de *mislabeling* e para a subdeclaração de valores, enquanto a evasão por quantidade sub reportada não parece ser significativa nesse caso (FISMAN; WEI, 2001).

Em 2008, a evasão fiscal do imposto de importação foi analisada para a relação entre a Alemanha e outros dez países da Europa Oriental, na busca de se verificar a relação entre a sonegação e o ambiente institucional dos países envolvidos. Neste estudo, Javorcik e Narciso (2008) encontram um impacto positivo e significativo das tarifas sobre a evasão para oito dos dez países analisados, sendo essa mais forte para produtos diferenciados, frente a produtos homogêneos. Sobre os canais de evasão, dada a sonegação pelo preço unitário, há evidências mais robustas para produtos diferenciados; há pouca evidência para a sonegação por subdeclaração de quantidades; já a prática de *mislabeling* não parece ser significativa. Contudo, o resultado mais interessante encontrado pelas pesquisadoras é sobre o parâmetro de corrupção: para uma determinada alíquota tarifária, ocorre menos evasão nos países importadores com melhor governança (JAVORCIK; NARCISO, 2008).

Em 2012, o estudo sobre evasão fiscal e proteção comercial foi levado à África, onde Bouët e Roy (2012) analisam o comércio entre Quênia, Ilhas Maurício e Nigéria. Entre os principais resultados estão a relação positiva e significativa entre a evasão fiscal e as tarifas de importação. Surpreendentemente, não há evidências de que a evasão seja facilitada em produtos diferenciados. Em relação a corrupção, o *gap* de evasão parece ser mais elevado para países com menor qualidade institucional (neste caso, a elasticidade do *gap* em relação às tarifas é maior no Quênia, seguido da Nigéria e, por fim, encontram-se as Ilhas Maurício; essa ordenação é similar ao *ranking* de governança para os países citados, em ordem crescente). Por fim, os autores destacam que a evasão fiscal pode ser reduzida através de reformas que visem atenuar a proteção comercial (BOUËT; ROY, 2012).

Em 2016, usando um painel de dados sobre comércio agregado entre centenas de países em 11 anos (2002-2012), Kellenberg e Levinson (2016) analisam o *gap* de evasão com foco nas características dos países que podem impactá-lo. Os resultados indicam que os níveis da evasão tarifária dependem tanto do nível de corrupção percebida nos países (positivamente), quanto de sua participação em acordos comerciais (negativamente), além de ter impactos distintos em nações de alta e baixa renda (KELLENBERG; LEVINSON, 2016).

Para o Brasil, destacam-se dois modelos para a evasão do imposto de importação. O primeiro, de Sousa et. al (2008), busca evidências para a sonegação na relação comercial brasileira com os Estados Unidos, com análise dos dados em painel para o período de 1998 a 2003. Neste estudo, os autores mostram que alíquotas mais elevadas estimulam a evasão, evidenciando um custo de oportunidade de não sonegar crescente com a magnitude dos impostos. Também são encontradas evidências para a prática de *mislabeling* e para os custos fixos da atividade sonegadora (resposta do *gap* de evasão em relação ao imposto não é linear, crescendo mais com alíquotas mais elevadas).

Adicionalmente, Sousa et al. (2008) incorporam ao modelo outras três variáveis: dispersão e amplitude tarifárias em relação aos similares e a participação do produto no fluxo bilateral total. O conjunto de novos parâmetros se relaciona positiva e significativamente com o *gap* de evasão, demonstrando que não só a magnitude, mas a complexidade tarifária é relevante para se estudar a sonegação no Brasil e que, possivelmente os importadores de produtos mais comercializados tem mais experiência em burlar a legislação (SOUSA et al., 2008).

Já o segundo estudo, de Kume et al. (2011), analisa o fluxo de importação brasileiro em relação a 96 países exportadores para o Brasil de 2003. Esses autores também demonstram uma relação positiva entre as tarifas de importação e a evasão (elasticidade de 3,1), assim como evidências para um custo fixo para a sonegação (de acordo com os achados de Sousa et al., 2008).

Na mesma linha de Javorcik e Narciso (2008), Kume et al. (2011) utilizam um parâmetro para captar a diferenciação de produtos como um determinante da sonegação: como esperado, a elasticidade da evasão em relação às tarifas é mais elevada para produtos diferenciados, quando comparados a produtos homogêneos. Diferente de Sousa et. al (2008), não há evidências robustas para a prática de

*mislabeling* (ocorre somente para bens diferenciados), sendo o subfaturamento de importações o canal mais evidente para a ocorrência de sonegação no Brasil.

O modelo proposto na próxima seção deste projeto terá como base os trabalhos de Sousa et al. (2008) e de Kume et al. (2011). Outras correções e/ou sugestões serão tomadas de outros artigos presentes nesta revisão de literatura.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia adotada neste estudo sobre a sonegação do imposto de importação será a análise de dados em painel do comércio entre Brasil e China, entre os anos de 2010 a 2018. A *proxy* para a evasão fiscal será definida como a diferença entre os logaritmos naturais da exportação para o Brasil, relatada pela China e da importação de origem chinesa, relatada pelo Brasil.

A fim de compatibilizar os dados provenientes dos dois países, foi escolhido o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), que será explicado na subseção 3.2, e a mensuração dos fluxos comerciais de importação e exportação ambos em dólares, a fim de manter certo nível de compatibilidade nos dados.

#### 3.1 O MODELO

A especificação do modelo acontece em quatro etapas, descritas nas equações 1 a 4 abaixo:

O modelo básico (1) tem como objetivo analisar a correlação entre evasão e alíquota tarifária, variável central dos modelos para sonegação fiscal sob a ótica internacional:

$$(1) \log(X_{it}) - \log(M_{it}) = EV_{it} = B_0 + B_1 T_{it} + \varepsilon_{it}, \text{ onde}$$

$\log(X_{it}) \equiv$  logaritmo natural do valor das exportações chinesas com destino ao Brasil para o *i*-ésimo produto ao nível de seis dígitos para o SH, no ano *t*;

$\log(M_{it}) \equiv$  logaritmo natural do valor das importações brasileiras oriundas da China para o *i*-ésimo produto ao nível de seis dígitos para o SH, no ano *t*;

$T_{it} \equiv$  alíquota média de importação, imposta à China pelo Brasil, sobre o *i*-ésimo bem a seis dígitos para o SH, no ano *t*.

Por fim,  $EV_{it}$  representa a *proxy* para a evasão fiscal,  $B_0$  é uma constante e  $\varepsilon_{it}$ , o termo de erro aleatório.

O modelo para *mislabeling* (2) pretende captar também a sonegação por identificação incorreta do produto. Esta prática consiste em quando o importador, deliberadamente, registra seu produto como sendo um de seus similares taxados

com alíquota tarifária menor que a da mercadoria importada de fato; dessa forma, busca-se a redução do imposto pago. A especificação é a que segue:

$$(2) EV_{it} = B_0 + B_1 T_{it} + B_2 TSim_{it} + \varepsilon_{it}, \text{ onde}$$

$TSim_{it}$  é a variável de captação do *mislabeling*, que será testada de duas maneiras:

a)  $TSimMed_{it} \equiv$  tarifa média dos produtos similares ao bem  $i$  a quatro dígitos no SH, para o ano  $t$ ;

b)  $TSimMin_{it} \equiv$  tarifa mínima dos produtos similares ao bem  $i$  a quatro dígitos no SH, para o ano  $t$ .

Nesse caso, testar as duas variáveis é importante, já que a literatura (e.g., Sousa et al., 2008) demonstra que pode haver uma probabilidade de detecção mais alta da evasão por *mislabeling*, quando o importador opta pela declaração da tarifa mínima, pois a busca pela minimização do tributo pago é mais intuitiva tanto para o evasor, quanto para o fiscal. Considerando decisões racionais e sob risco, o importador pode optar por declarar o produto como um de menor alíquota, mas não a mínima, a fim de reduzir as chances daquele produto específico ser fiscalizado e, conseqüentemente, de ser pego evadindo impostos.

A terceira equação busca captar a complexidade tarifária do sistema tributário brasileiro e sua correlação com a sonegação (3). Como sugerem Sousa et al. (2008), não apenas a magnitude das tarifas aplicadas pode contribuir para a evasão fiscal, mas também a diversidade de alíquotas e obrigações, as quais devem ser cumpridas pelo importador.

Não bastasse o princípio da conformidade voluntária, pelo qual o contribuinte é considerado apto a compreender corretamente e exercer sua obrigação tributária espontaneamente<sup>33</sup>, há de se ponderar o impasse pela ótica regulatória. Com dada complexidade tributária – que acarreta acentuada dificuldade na fiscalização e, conseqüentemente, menor probabilidade de detecção –, o contribuinte sonegador pode se aproveitar de um cenário que incentiva a prática ilegal<sup>34</sup>. O modelo leva em consideração este último caso, utilizando duas *proxies* descritas abaixo:

<sup>33</sup> Conforme Lima e Rezende (2019), que citam estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), uma compreensão razoável do sistema tributário brasileiro dependeria do conhecimento de três mil normas fiscais, 61 tributos e 93 obrigações acessórias.

<sup>34</sup> Isso quando o contribuinte não sonega de forma não intencional, como debatido durante a revisão de literatura. Contudo, este modelo de complexidade tributária não fará distinção entre os casos.

$$(3) EV_{it} = B_0 + B_1 T_{it} + B_2 TSim_{it} + B_3 Complex_{it} + \varepsilon_{it}, \text{ onde}$$

$Complex_{it}$  é a *proxy* para a complexidade tributária, medida por:

a)  $ComplexDP_{it} \equiv$  desvio-padrão das alíquotas tarifárias, dentro da categoria de quatro dígitos do SH, para o  $i$ -ésimo produto, no ano  $t$ ;

b)  $ComplexAmp_{it} \equiv$  amplitude das alíquotas tarifárias, dentro da categoria de quatro dígitos do SH, para o  $i$ -ésimo produto, no ano  $t$ .

Em (4), será acrescida ao modelo uma variável *dummy* para captar uma possível influência do grau de diferenciação dos produtos sobre a evasão fiscal do imposto de importação. Dada a literatura dentro do tema (e.g., Kume et al., 2011), a sonegação tende a ser mais elevada dentre os produtos diferenciados, já que seu preço oscila com maior amplitude, tornando o subfaturamento de importações e o *mislabeling* mais fáceis e também pode ser uma justificativa para a ação de fiscalizadores corruptos (JAVORCIK; NARCISO, 2008). A equação (4) apresenta o modelo de evasão para diferenciação de produtos:

$$(4) EV_{it} = B_0 + B_1 T_{it} + B_2 TSim_{it} + B_3 Complex_{it} + B_4 D_{it} + \varepsilon_{it}, \text{ onde}$$

$D_{it}$  é a variável *dummy* para a diferenciação de produtos, que assume as seguintes formas:

a)  $Dlib_{it} \equiv$  *dummy* de diferenciação, segundo a classificação liberal de Rauch<sup>35</sup>, com valor 1 seja o produto  $i$ , no ano  $t$ , diferenciado e 0, caso contrário;

b)  $Dcon_{it} \equiv$  *dummy* de diferenciação, segundo a classificação conservadora de Rauch, com valor 1 seja o produto  $i$ , no ano  $t$ , diferenciado e 0, caso contrário.

Como a classificação de Rauch (1999) é amplamente adotada nos estudos para evasão sob a ótica importação-exportação, este trabalho seguirá a literatura da área. De acordo com Rauch (1999, citado por Kume et al., 2011, p. 74-75), os produtos são separados em três categorias: a primeira, de produtos homogêneos, compreende os bens precificados em mercados organizados; a segunda categoria é a de produtos com preços referenciados, para os quais são disponibilizadas

<sup>35</sup> Em seu trabalho, Rauch (1999) desenvolve duas classificações, a conservadora, que maximiza o número de produtos diferenciados, e a liberal, que minimiza a diferenciação: "Because ambiguities arose that were sometimes sufficiently important to affect the classification (...), both 'conservative' and 'liberal' classifications were made, with the former minimizing the number of (...) commodities that are classified as either organized exchange or reference priced and the latter maximizing those numbers." (RAUCH, 1999, p. 15).

referências especializadas para a determinação de seus valores monetários; e a terceira e última categoria engloba os produtos diferenciados, para os quais é mais difícil a cotação de preços e classificação de bens, consequentemente, tornando mais complexa a fiscalização e a comprovação de evasão por subfaturamento.

Originalmente, a classificação de Rauch (1999) foi formulada para a nomenclatura SITC (*Standard International Trade Classification*), a quatro dígitos de desagregação. Assim, fez-se necessário a compatibilização entre SITC4 e SH6, cuja concordância está disponível na página de materiais de apoio da plataforma WITS<sup>36</sup>. Posteriormente, foram programadas operações de *join* em linguagem R para juntar os dados de diferenciação, já convertidos em SH6, aos dados inicialmente coletados (fluxos comerciais, tarifas etc).

### 3.1.1 Métodos de regressão

Para o desenvolvimento deste trabalho, os dados foram organizados em painel, com os índices para indivíduos e tempo representados pelos produtos SH-2007, desagregados a seis dígitos, e pelos anos 2010-2018, respectivamente, resultando em um painel desbalanceado.

Nesse sentido, foram estimadas as equações propostas em quatro diferentes métodos: Pooled, EF Between, EF Within e Random. O primeiro consiste na estimação por Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) agrupado, onde cada grupo de indivíduos é tomado como amostra aleatória para um determinado período de tempo (WOOLDRIDGE, 2018). Assim, há nove cortes transversais independentes, um para cada ano analisado, com amostragem aleatória dos produtos SH-2007. Este primeiro método de regressão será estimado a título de comparação.

Para os demais métodos, assume-se a existência de um efeito não observado, que afeta a variável dependente (neste caso, o *gap* de evasão calculado). Este efeito não observado, desconsiderado quando a estimação acontece por MQO agrupado, pode ser fixo ou variar no tempo, por isso são adicionados ao modelo uma variável que capta o efeito de todos os fatores não observados e constantes no tempo (efeito fixo), além de um novo termo de erro, que representa os fatores não observados que variam no tempo (erro idiossincrático).

---

<sup>36</sup> Disponível em: [https://wits.worldbank.org/product\\_concordance.html](https://wits.worldbank.org/product_concordance.html)

Exemplificando, para a equação (1) do modelo aqui apresentado, a estimação ficaria da seguinte forma:

$$EV_{it} = B_0 + B_1 T_{it} + \alpha_i + u_{it}, \text{ onde}$$

$\alpha_i \equiv$  heterogeneidade não observada do indivíduo  $i$ , *i.e.*, efeito fixo no tempo;

$u_{it} \equiv$  erro idiossincrático, *i.e.*, fator não observado variante no tempo  $t$ .

Um exemplo de efeito fixo neste modelo seriam as características particulares da China (*e.g.*, estrutura socioeconômica e histórico cultural, ambiente institucional) que influenciam na evasão do imposto de importação. Estes fatores não variam no tempo (ou variam muito pouco), uma vez que o painel é todo construído com dados Brasil-China, porém devem ser diferentes para outros parceiros. Ainda, a nível de produto, podemos considerar que características específicas de um determinado grupo de produtos torna o comércio destes mais propensos à evasão.

O erro idiossincrático, por sua vez, capta o efeito de alterações que afetam todos os indivíduos do painel ao longo do período analisado. Controlando este efeito fixo no tempo, é possível mitigar, por exemplo, a possibilidade de que o *gap* de evasão seja afetado pela volatilidade cambial (JAVORCIK; NARCISO, 2008).

Nesse sentido, os métodos EF Between e EF Within consideram que os efeitos não observados são fixos no tempo e estão correlacionados com as demais variáveis preditoras. Conforme Wooldridge (2018), este efeito representa a heterogeneidade do indivíduo; por exemplo, as características particulares de cada produto SH-2007 que afetam a evasão, e não estão sendo controladas pelas demais variáveis explicativas do modelo.

O modelo EF Between é estimado por efeitos fixos, tendo como controle os fatores não observados entre os cortes transversais. Assim, o método regride as médias da variável predita, em função das médias das variáveis explicativas, dentro de cada período de tempo. Dessa forma, é possível calcular apenas um intercepto/constante para a equação estimada. Uma das vantagens deste método é justamente trazer uma maior robustez quanto ao impacto da variação cambial sobre os resultados encontrados.

Já o EF Within é estimado por efeitos fixos intraindivíduos, *i.e.*, uma *dummy* é adicionada para controlar os efeitos de cada observação do painel. Neste trabalho, o método aplicado leva em consideração os efeitos fixos tanto dos produtos

SH-2007, quanto dos períodos de tempo, sendo calculado um intercepto para cada um deles.

A inclusão de efeitos fixos para cada produto desagregado a seis dígitos restringe o impacto das características individuais sobre os resultados. Assim, caso seja mais caro transportar metais pesados, em comparação ao algodão, este controle suaviza o efeito do custo de transporte sobre a *proxy* de evasão.

Por fim, Random representa a estimação por modelo de efeitos aleatórios, que considera os efeitos não observados como variantes no tempo, não estando correlacionados com os demais regressores. Este método de regressão em painel permite verificar como as variáveis modificam-se ao longo do tempo (WOOLDRIDGE, 2018). A tendência à estabilidade no tempo das variáveis tarifárias pode ameaçar a validade do método de efeitos fixos; assim, reportar a estimação por efeitos aleatórios ganha certa relevância.

Preferiu-se seguir sem a especificação de um modelo único, uma vez que a literatura da área não apresenta consenso nesta questão. Além disso, as estimações múltiplas tendem a conferir certa robustez aos resultados encontrados, como explicado acima.

O debate acerca do uso da discrepância entre os dados relatados pelos parceiros comerciais para um mesmo fluxo comercial é conhecido. Entende-se que o *gap* adotado nesta metodologia pode refletir, além da sonegação, fatores diversos: custos de transporte, variação cambial, erros de mensuração, entre outros. Para os dois primeiros, a preocupação se afasta com os controles descritos nesta subseção; entretanto, os erros de medida não são contemplados por esta metodologia, sendo aqui levantado um ponto de discussão sobre o ajustamento desta *proxy* ao fenômeno de evasão fiscal.

Além dos cuidados observados neste trabalho, é possível adicionar *proxies* para controlar os demais parâmetros que potencialmente afetam o *gap* calculado (ver, por exemplo, Javorcik e Narciso, 2008). De toda forma, como demonstra extensa literatura a favor do uso desta *proxy* para a evasão fiscal, o *gap* parece estar altamente correlacionado a fatores tarifários, indicando uma provável captura do fenômeno de sonegação em si.

### 3.2 OS DADOS

Para a análise da evasão fiscal do imposto de importação, escolheu-se a nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH), com desagregação de seis dígitos, seguindo os passos da literatura da área (ver FISMAN; WEI, 2001, JAVORCIK; NARCISO, 2008, KUME et al., 2011). Este sistema de nomenclatura de mercadorias é amplamente utilizado e conta com possibilidade de desagregação bastante específica da pauta comercial: no total, são 21 seções, 96 capítulos e aproximadamente 5000 produtos, conforme ilustra o quadro 3. O Sistema Harmonizado é atualizado a cada 5 anos, portanto, será utilizada a atualização mais recente, que abarca todo o período estudado, o SH-2007.

QUADRO 3 - ILUSTRAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (SH)

|                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Seção I - ANIMAIS VIVOS E PRODUTOS DO REINO ANIMAL</b>                                                                                                                                                                                                   |
| Capítulo 01 Animais vivos.                                                                                                                                                                                                                                  |
| Capítulo 02 Carnes e miudezas, comestíveis.                                                                                                                                                                                                                 |
| Capítulo 03 Peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos.                                                                                                                                                                                 |
| Capítulo 04 Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos.                                                                                                    |
| Capítulo 05 Outros produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos.                                                                                                                                                        |
| <b>Seção II - PRODUTOS DO REINO VEGETAL</b>                                                                                                                                                                                                                 |
| Capítulo 06 Plantas vivas e produtos de floricultura.                                                                                                                                                                                                       |
| 06.01 Bulbos, tubérculos, raízes tuberosas, rebentos e rizomas, em repouso vegetativo, em vegetação ou em flor; mudas, plantas e raízes de chicória, exceto as raízes da posição 12.12.                                                                     |
| 06.02 Outras plantas vivas (incluindo as suas raízes), estacas e enxertos; micélios de cogumelos.                                                                                                                                                           |
| 06.03 Flores e botões de flores, cortados, para buquês (ramos*) ou para ornamentação, frescos, secos, branqueados, tingidos, impregnados ou preparados de outro modo.                                                                                       |
| 06.04 Folhagem, folhas, ramos e outras partes de plantas, sem flores nem botões de flores, e ervas, musgos e líquenes, para buquês (ramos de flores*) ou para ornamentação, frescos, secos, branqueados, tingidos, impregnados ou preparados de outro modo. |
| 0604.20.00 Frescos                                                                                                                                                                                                                                          |
| 0604.90.00 Outros                                                                                                                                                                                                                                           |

FONTE: Elaboração própria, a partir da consulta ao SH, disponibilizada pelo SISCOMEX

Primeiro, pode-se observar o título da seção, em negrito; posteriormente, são descritos os capítulos de cada seção. Dentro dos capítulos, tem-se duas desagregações: a desagregação de quatro dígitos, como em 06.01 e 06.02; e a desagregação de seis dígitos, como em 0604.20 e 0604.90.

Neste trabalho, será adotada esta última classificação, *i.e.*, cada dado de importação e exportação será relativo a um produto de seis dígitos. Para a análise

de produtos similares, conforme explicado na seção 3.1, serão utilizados os dados de desagregação de quatro dígitos: no exemplo anterior, 0604.20 e 0604.90 são considerados produtos similares, pois ambos estão inseridos na categoria 0604.

Nesse sentido, os valores para tarifas média e mínima, assim como desvio padrão e amplitude das tarifas dos produtos similares, levam em conta esta classificação de similaridade.

### 3.2.1 Fonte de dados

Os dados utilizados no presente trabalho foram obtidos através de duas plataformas principais:

a) World Integrated Trade Solution (WITS)<sup>37</sup>, plataforma mantida pelo Banco Mundial em parceria com diversos banco de dados;

b) Sítio eletrônico do professor James E. Rauch<sup>38</sup>.

Destas fontes, foram provenientes os seguintes dados:

c) Importação e exportação, da UN Comtrade Database, obtidos através do portal da WITS;

d) Tarifas e dados relacionados, da TRAINS, obtidos através da WITS;

e) Concordância entre as nomenclaturas SITC<sup>39</sup> e SH, disponibilizada também pela WITS;

f) Classificação de Rauch para produtos diferenciados, obtida no sítio do próprio autor.

### 3.2.2 Estatísticas descritivas

Do número total de mercadorias registradas (aproximadamente 5000 no SH), foram retirados os produtos para os quais não há comércio entre o Brasil e a China, assim como aqueles que apresentavam dados nulos para exportação ou

<sup>37</sup> Disponível em: <https://wits.worldbank.org/>.

<sup>38</sup> Disponível em: [https://econweb.ucsd.edu/~jrauch/rauch\\_classification.html](https://econweb.ucsd.edu/~jrauch/rauch_classification.html).

<sup>39</sup> A classificação de Rauch para diferenciação de produtos é desenvolvida, originalmente, para a nomenclatura SITC (*Standard International Trade Classification*), revisão 2, com desagregação de 4 dígitos. Assim, foi necessário compatibilizar esses dados com a nomenclatura do SH, revisão de 2007, com desagregação de 6 dígitos, concordância disponível nos materiais de suporte da WITS.

importação<sup>40</sup>. Destarte, foram analisadas aproximadamente 3000 observações<sup>41</sup> por ano, totalizando, para o painel de evasão medida em dólares, 28423 observações, como ilustra a tabela 1.

TABELA 1 - ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS, POR ANO, DAS PRINCIPAIS VARIÁVEIS

| Variável                 | Ano    |        |        |        |        |        |       |        |        |
|--------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|--------|--------|
|                          | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016  | 2017   | 2018   |
| Evasão - Valor           |        |        |        |        |        |        |       |        |        |
| Mínimo                   | -15,19 | -15,38 | -11,89 | -10,72 | -10,39 | -14,38 | -8,91 | -11,05 | -12,79 |
| Média                    | -0,12  | -0,11  | -0,08  | -0,15  | -0,14  | -0,20  | -0,10 | 0,01   | -0,09  |
| Máximo                   | 12,34  | 11,98  | 9,29   | 11,71  | 9,01   | 10,56  | 9,76  | 9,83   | 9,40   |
| Desvio Padrão            | 1,80   | 1,73   | 1,78   | 1,73   | 1,74   | 1,76   | 1,77  | 1,77   | 1,72   |
| Tarifa do Produto        |        |        |        |        |        |        |       |        |        |
| Mínimo                   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00  | 0,00   | 0,00   |
| Média                    | 15,43  | 15,51  | 15,52  | 15,56  | 15,53  | 15,39  | 15,35 | 15,48  | 15,41  |
| Máximo                   | 55,00  | 55,00  | 55,00  | 48,33  | 41,33  | 35,00  | 35,00 | 35,00  | 35,00  |
| Desvio Padrão            | 8,53   | 8,57   | 8,59   | 8,57   | 8,55   | 8,50   | 8,50  | 8,56   | 8,54   |
| Tarifa Média do Similar  |        |        |        |        |        |        |       |        |        |
| Mínimo                   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00  | 0,00   | 0,00   |
| Média                    | 15,25  | 15,35  | 15,36  | 15,45  | 15,41  | 15,28  | 15,21 | 15,28  | 15,21  |
| Máximo                   | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00 | 35,00  | 35,00  |
| Desvio Padrão            | 8,39   | 8,43   | 8,50   | 8,49   | 8,46   | 8,44   | 8,47  | 8,54   | 8,50   |
| Tarifa Mínima do Similar |        |        |        |        |        |        |       |        |        |
| Mínimo                   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00  | 0,00   | 0,00   |
| Média                    | 10,75  | 10,90  | 10,84  | 10,90  | 10,83  | 10,69  | 10,74 | 10,85  | 10,85  |
| Máximo                   | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00  | 35,00 | 35,00  | 35,00  |
| Desvio Padrão            | 10,81  | 10,88  | 10,89  | 10,91  | 10,89  | 10,85  | 10,86 | 10,97  | 10,89  |
| Desvio Padrão Tarifário  |        |        |        |        |        |        |       |        |        |
| Mínimo                   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00  | 0,00   | 0,00   |
| Média                    | 2,49   | 2,45   | 2,51   | 2,52   | 2,55   | 2,53   | 2,51  | 2,46   | 2,45   |
| Máximo                   | 17,50  | 17,50  | 17,05  | 16,56  | 17,05  | 17,50  | 17,50 | 17,50  | 17,50  |
| Desvio Padrão            | 2,82   | 2,83   | 2,86   | 2,86   | 2,89   | 2,81   | 2,77  | 2,72   | 2,73   |
| Amplitude Tarifária      |        |        |        |        |        |        |       |        |        |
| Mínimo                   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00  | 0,00   | 0,00   |
| Média                    | 6,82   | 6,70   | 6,87   | 7,00   | 7,08   | 7,01   | 6,86  | 6,76   | 6,70   |
| Máximo                   | 41,00  | 41,00  | 41,00  | 41,00  | 41,00  | 41,00  | 35,00 | 35,00  | 35,00  |
| Desvio Padrão            | 7,70   | 7,73   | 7,81   | 8,09   | 8,15   | 7,89   | 7,62  | 7,49   | 7,48   |
| Nº de Observações        | 3133   | 3199   | 3198   | 3170   | 3209   | 3167   | 3087  | 3115   | 3145   |

FONTE: Elaboração própria, a partir de dados disponibilizados pela WITS<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> A retirada destas observações atende aos fins práticos do estudo, uma vez que a metodologia exige a transformação dos valores brutos para seu logaritmo natural, que é indefinido quando a observação assume valor zero.

<sup>41</sup> Há observações faltantes para a classificação dos produtos quanto à diferenciação. Na ausência destas informações, os modelos foram estimados com menos observações. Apesar disso, não deve haver impacto significativo nas estimações, uma vez que todos os painéis contaram com mais de 20 mil observações.

<sup>42</sup> Os valores foram obtidos através da plataforma WITS, conforme explica a seção 3.2.1.

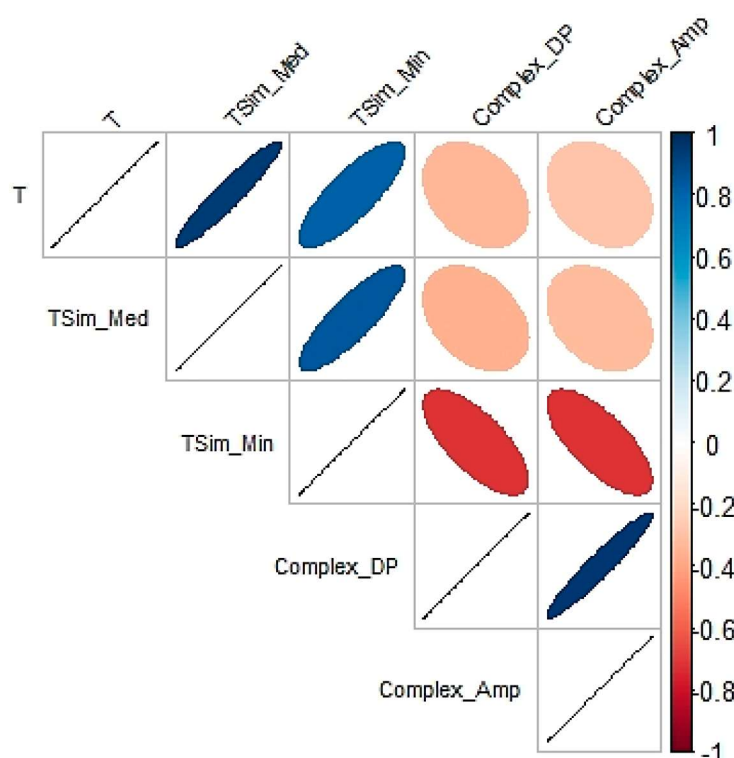
Para o período analisado, é possível observar que o *gap* de evasão é, em geral, negativo. Este resultado era esperado, uma vez que os fluxos comerciais são medidos em termos internacionais de comércio distintos para os dados colhidos: a exportação é medida em termos FOB (livre a bordo do navio) e a importação, em termos CIF (custos, seguros e frete). Isso significa que o valor relatado para as importações incorpora, além do custo da própria mercadoria, os custos com seguro, frete, entre outros; como, em teoria, se espera que os valores absolutos relatados pelos parceiros coincidam, o *gap* para os dados apresentados deveria ser negativo, uma vez que as importações estão majoradas por estes custos.

Nesse sentido, o uso de termos distintos pode, na verdade, subestimar a evasão; uma vez que o *gap* esperado é negativo, seu valor bruto não parece dizer muito sobre a evasão. De toda forma, é possível observar que a diferença não é devida apenas à questão dos *incoterms* (*International Commercial Terms*): basta observar que, para o ano de 2017, o *gap* em dólares assumiu um valor positivo, o que deve ser explicado por outros fenômenos, e.g., a magnitude tarifária.

Em relação às variáveis tarifárias, nota-se que houve pouca variação entre 2010 e 2018: a tarifa do produto e a tarifa média do similar estagnam em aproximadamente 15,5%; a tarifa mínima, em média, foi de quase 11%; as variáveis de desvio-padrão e amplitude tarifária variam em torno de 2,5% e 8%, respectivamente. Apesar da pouca variação no tempo, as estatísticas de dispersão não têm resultados desprezíveis, o que pode, em primeiro momento, corroborar a pressuposição de alta complexidade do sistema tributário nacional.

Quanto às especificações do modelo, verificou-se a correlação entre as principais variáveis, a fim de evitar um potencial problema de multicolinearidade. Os resultados encontrados são apresentados na figura 2.

FIGURA 2 – PLOT DE CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS PARA O PAINEL DE EVASÃO EM VALOR



FONTE: Elaboração própria.

Neste gráfico, utiliza-se a correlação de Pearson para a análise da relação entre as variáveis explicativas do modelo, cálculo que vai de -1, para a correlação perfeita e negativa (em vermelho), até 1, para a correlação perfeita e positiva (em azul), sendo atribuído o valor 0 na ausência de correlação.

Assim, quanto mais fino o traço e mais forte sua cor, maior será a correlação entre as variáveis do quadro. A primeira diagonal representa a interação das variáveis com elas mesmas, demonstrando uma correlação perfeita e positiva (*i.e.*, apenas uma linha, de inclinação à direita, e azul escuro).

Sobre as demais variáveis, vale ressaltar a interação entre as *proxies* de complexidade, desvio-padrão e amplitude, que indica uma alta correlação positiva: este é um resultado esperado, uma vez que as duas variáveis buscam explicar o mesmo fenômeno no modelo; em termos práticos, o uso conjunto destas será evitado na estimação dos modelos. Ainda, cabe evidenciar a forte relação positiva entre a tarifa e a tarifa média do similar, que se buscará contornar através do uso de parâmetro de interação entre as duas variáveis no modelo (*i.e.*, a multiplicação entre as variáveis de alíquota tarifária do produto e de tarifas do produto similar).

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção está subdividida em cinco partes: as quatro primeiras reportam os resultados dos métodos de regressão (Pooled, EF between, EF within, Random) para cada equação proposta na metodologia (equações 1 a 4); a quinta e última seção versa sobre o problema de ajustamento do modelo, assim como explica e discute o método utilizado para resolvê-lo.

### 4.1 EVASÃO E ALÍQUOTAS TARIFÁRIAS

O modelo básico traz a relação entre o *gap* de evasão (EV) e a alíquota tarifária (T) do produto. Para todos os modelos testados, houve um impacto positivo e significativo da tarifa sobre a evasão, conforme ilustra a tabela 2.

TABELA 2 - IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA, PARA O PERÍODO 2010-2018

|                | Resultado das Regressões Simples |                      |                   |                      |
|----------------|----------------------------------|----------------------|-------------------|----------------------|
|                | Variável Dependente: EV          |                      |                   |                      |
|                | Pooled<br>(1)                    | EF Between<br>(2)    | EF Within<br>(3)  | Random<br>(4)        |
| T.             | 0.016***<br>(0.001)              | 0.020***<br>(0.003)  | 0.020*<br>(0.011) | 0.018***<br>(0.003)  |
| Constante      | -0.363***<br>(0.021)             | -0.461***<br>(0.054) |                   | -0.427***<br>(0.045) |
| Nº Observações | 28,423                           | 3,820                | 28,423            | 28,423               |
| R2             | 0.006                            | 0.011                | 0.0001            | 0.002                |
| R2 Ajustado    | 0.006                            | 0.011                | -0.155            | 0.002                |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

Para a estimação por MQO agrupado, na coluna (1), é possível verificar que, dado um ponto percentual de aumento na alíquota tarifária, houve, em média, um aumento de 1,6% na sonegação fiscal brasileira no comércio com a China, entre os anos de 2010 e 2018. Este resultado corrobora o pressuposto de que maiores alíquotas geram um incentivo à fraude fiscal.

Para todos os modelos com intercepto para a equação (constante), representados pelas colunas (1), (2) e (4), encontra-se estimador negativo e

significante a 1%. Possivelmente, este resultado reflete a discussão dos termos de comércio internacionais, feita na seção 3, uma vez que, quando a tarifa é nula, a evasão assume um valor negativo em função do intercepto.

#### 4.2 EVASÃO E MISLABELING

Para a análise da classificação propositadamente incorreta das mercadorias, *i.e.*, a prática de *mislabeling*, foram estimados os modelos para as duas *proxies* propostas para a captação do efeito (TSim\_Med, tarifa média do similar e TSim\_Min, tarifa mínima do similar), além da interação destas com a alíquota tarifária (T).

Quando adicionadas à equação sem interação com a tarifa do produto, ambas as tarifas similares não apresentaram resultados estatisticamente significativos, indo ao encontro de Kume et al. (2011), mas contrariando os resultados encontrados por Sousa et al. (2008). De toda forma, ao se multiplicar a tarifa similar média e a alíquota tarifária do produto, o parâmetro resultante é negativo e significativo para todos os métodos de regressão analisados, ainda que a magnitude do impacto seja pouco expressiva. Este resultado fica demonstrado na tabela 3.

Para cada ponto percentual de redução na alíquota média dos produtos similares, interagida com a alíquota tarifária do produto, a evasão fiscal para este produto aumenta em 0,1%, corroborando a ideia de que tarifas menores para os similares tendem a levar o importador a classificar sua mercadoria incorretamente. O resultado significativo apenas para a interação demonstra que provavelmente o custo de oportunidade do *mislabeling* está relacionado à magnitude tarifária do produto (quanto maior a alíquota tarifária do produto, maior a propensão do importador à classificação incorreta).

Também, é relevante destacar que a adição deste parâmetro não impacta na significância da tarifa e da constante, mas amplifica substancialmente a magnitude de seus efeitos: para o modelo Pooled, o impacto da alíquota sobre a evasão vai de 0,016 para 0,036, quando incorporado o efeito da classificação incorreta. Isso se dá porque, para a regressão simples, o estimador da tarifa captava ambos os efeitos da magnitude tarifária e do *mislabeling*, que apresentam sinais contrários, além da interação mitigar o problema da autocorrelação entre as duas variáveis.

Não foram encontradas evidências expressivas ao se utilizar a tarifa mínima do similar como *proxy* para *mislabeling*, o que pode indicar que, conforme proposto por Sousa et al. (2008), é mais intuitivo para o fisco que o sonegador vá buscar a minimização do pagamento de tributos e assim concentra seus esforços de fiscalização nos produtos de alíquota mínima. Dessa forma, o importador racional e avesso ao risco, a fim de driblar o fisco, classifica incorretamente seu produto como aquele que paga uma tarifa reduzida em relação ao valor realmente devido, mas não a de mínimo valor.

TABELA 3 - IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADO O EFEITO *MISLABELING*, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018)

|                | Resultado das Regressões Múltiplas |                       |                      |                       |
|----------------|------------------------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
|                | Variável Dependente: EV            |                       |                      |                       |
|                | Pooled                             | EF Between            | EF Within            | Random                |
|                | (1)                                | (2)                   | (3)                  | (4)                   |
| T              | 0.036***<br>(0.004)                | 0.050***<br>(0.009)   | 0.051***<br>(0.017)  | 0.046***<br>(0.007)   |
| TTSim_Med      | -0.001***<br>(0.0001)              | -0.001***<br>(0.0002) | -0.001**<br>(0.0005) | -0.001***<br>(0.0002) |
| Constante      | -0.506***<br>(0.032)               | -0.665***<br>(0.080)  |                      | -0.617***<br>(0.064)  |
| Nº Observações | 28,423                             | 3,820                 | 28,423               | 28,423                |
| R2             | 0.008                              | 0.014                 | 0.0004               | 0.003                 |
| R2 Ajustado    | 0.008                              | 0.014                 | -0.155               | 0.003                 |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

#### 4.3 EVASÃO E COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A fim de se avaliar o impacto da complexidade do sistema tributário sobre a evasão fiscal, foram incorporadas ao modelo duas *proxies* (desvio-padrão, Complex\_DP, e amplitude tarifária, Complex\_Amp), propostas por Sousa et al. (2008). No intuito de evitar os problemas decorrentes da alta correlação entre as variáveis, estas foram testadas individualmente, além de uma interação entre as duas (*i.e.*, a multiplicação entre amplitude e desvio-padrão tarifários).

Nas estimações, foram mantidos os regressores para os quais foi encontrada significância, conforme discussão acima. Assim, as regressões

incorporaram o efeito da tarifa do produto e de sua interação com a tarifa média do similar, além de uma variável *proxy* para a complexidade.

Diferentemente do que foi reportado por Sousa et al. (2008), não se encontrou evidência de efeito estatisticamente significativo para nenhum dos regressores estimados, mesmo que interagidos com a alíquota tarifária do produto. Este resultado pode sugerir que o impacto positivo destas *proxies* sobre a evasão fiscal do imposto de importação, encontrado por Sousa et al. (2008), é próprio da relação brasileira com os Estados Unidos, ou mesmo para o período de tempo analisado (1998-2003).

A despeito da ausência de significância das variáveis estimadas, pode-se observar que sua inclusão não alterou os efeitos para a alíquota tarifária e sua interação com a tarifa média do produto similar, o que reitera a robustez dos resultados encontrados até aqui. As estimações do modelo com a *proxy* desvio-padrão são encontradas na tabela 4; os resultados para as demais variáveis não se alteram substancialmente e, por essa razão, não serão reportados.

TABELA 4 - IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS *MISLABELING* E COMPLEXIDADE, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018)

|                | Resultado das Regressões Múltiplas |                       |                     |                       |
|----------------|------------------------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|
|                | Variável Dependente: EV            |                       |                     |                       |
|                | Pooled<br>(1)                      | EF Between<br>(2)     | EF Within<br>(3)    | Random<br>(4)         |
| T              | 0.036***<br>(0.004)                | 0.050***<br>(0.009)   | 0.051***<br>(0.017) | 0.046***<br>(0.007)   |
| TTSim_Med      | -0.001***<br>(0.0001)              | -0.001***<br>(0.0002) | -0.001**<br>(0.001) | -0.001***<br>(0.0002) |
| Complex_DP     | -0.002<br>(0.004)                  | 0.006<br>(0.010)      | 0.004<br>(0.016)    | 0.001<br>(0.007)      |
| Constante      | -0.498***<br>(0.035)               | -0.685***<br>(0.085)  |                     | -0.621***<br>(0.068)  |
| Nº Observações | 28,423                             | 3,820                 | 28,423              | 28,423                |
| R2             | 0.008                              | 0.014                 | 0.0004              | 0.003                 |
| R2 Ajustado    | 0.008                              | 0.013                 | -0.155              | 0.003                 |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente. R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

#### 4.4 EVASÃO E DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTO

Conforme mencionado na seção 3, acredita-se que o *gap* de evasão seja mais elevado para produtos diferenciados, uma vez que fica mais difícil fiscalizar e comprovar a fraude de subfaturamento em mercadorias com maior grau de diferenciação. Para captar este efeito, adicionou-se uma *dummy* de valor 1 para produtos diferenciados, sob a classificação de Rauch (1999).

Foram testadas *dummies* para ambas as classificações de Rauch, além de sua interação com os regressores de alíquota tarifária do produto, de classificação incorreta e de complexidade. Os resultados demonstrados a seguir incorporam os efeitos da diferenciação medida pela classificação conservadora (variável *D\_Con*), pois esta, por maximizar o número de produtos diferenciados, tende a apresentar maior impacto sobre as demais variáveis. De toda forma, os resultados obtidos com o uso da classificação liberal (*D\_Lib*) não parecem ser consideravelmente distintos, sobretudo em termos de significância estatística.

Em teoria, a adição deste parâmetro deveria amplificar os resultados esperados para as demais variáveis. Surpreendentemente, a interação da *dummy* com a alíquota tributária estimada apresentou resultado negativo e significativo para a maioria dos modelos: dentre os produtos diferenciados, o impacto médio da alíquota sobre a evasão fiscal é reduzido, em relação aos produtos homogêneos.

Conforme demonstra a tabela 5, para o modelo Pooled, um aumento de um ponto percentual na tarifa dos produtos homogêneos leva a uma evasão de 2,4%; para os produtos diferenciados, de apenas 1,2% (0,024 - 0,012). Este resultado vai de encontro aos apresentados por Kume et al. (2011) e Javorcik e Narciso (2008), carecendo de pesquisa adicional que busque justificá-lo.

Em relação à prática de *mislabeled* e à complexidade do sistema tributário, as variáveis *proxies* passam a ter significância estatística na maior parte dos modelos, quando adicionada a *dummy* para diferenciação de produtos. Isto é, para produtos diferenciados, é possível verificar impactos da tarifa média do similar (TABELA 6) e do desvio-padrão tarifário (TABELA 7) sobre a evasão fiscal, que não puderam ser verificados sem o controle da diferenciação.

Estes achados estão de acordo com os pressupostos teóricos e também com as evidências encontradas em Kume et al. (2011) e Javorcik e Narciso (2008). No entanto, os resultados não apresentam robustez, perdendo significância quando a interação da tarifa com a tarifa média do similar volta a ser controlada nos modelos.

TABELA 5 - IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS DA DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTOS, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018)

| Resultado das Regressões Múltiplas |                         |                      |                  |                      |
|------------------------------------|-------------------------|----------------------|------------------|----------------------|
|                                    | Variável Dependente: EV |                      |                  |                      |
|                                    | Pooled<br>(1)           | EF Between<br>(2)    | EF Within<br>(3) | Random<br>(4)        |
| T                                  | 0.024***<br>(0.003)     | 0.033***<br>(0.008)  | 0.030<br>(0.033) | 0.030***<br>(0.007)  |
| TD_Con                             | -0.012***<br>(0.004)    | -0.018**<br>(0.009)  | 0.005<br>(0.036) | -0.015**<br>(0.007)  |
| D_Con                              | 0.141***<br>(0.053)     | 0.146<br>(0.129)     |                  | 0.125<br>(0.109)     |
| Constante                          | -0.412***<br>(0.042)    | -0.535***<br>(0.100) |                  | -0.492***<br>(0.085) |
| Nº Observações                     | 22,575                  | 3,032                | 22,575           | 22,575               |
| R2                                 | 0.005                   | 0.011                | 0.0004           | 0.002                |
| R2 Ajustado                        | 0.005                   | 0.010                | -0.155           | 0.002                |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

TABELA 6 - IMPACTOS DO *MISLABELING* SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS DA DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTOS, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018)

| Resultado das Regressões Múltiplas |                         |                      |                    |                      |
|------------------------------------|-------------------------|----------------------|--------------------|----------------------|
|                                    | Variável Dependente: EV |                      |                    |                      |
|                                    | Pooled<br>(1)           | EF Between<br>(2)    | EF Within<br>(3)   | Random<br>(4)        |
| T                                  | 0.022***<br>(0.003)     | 0.032***<br>(0.007)  | 0.032**<br>(0.014) | 0.027***<br>(0.005)  |
| TSim_MedD_Con                      | -0.010***<br>(0.003)    | -0.017**<br>(0.008)  | 0.005<br>(0.013)   | -0.012**<br>(0.006)  |
| D_Con                              | 0.122***<br>(0.047)     | 0.138<br>(0.116)     |                    | 0.094<br>(0.093)     |
| Constante                          | -0.392***<br>(0.037)    | -0.521***<br>(0.089) |                    | -0.459***<br>(0.072) |
| Nº Observações                     | 22,575                  | 3,032                | 22,575             | 22,575               |
| R2                                 | 0.005                   | 0.011                | 0.0004             | 0.002                |
| R2 Ajustado                        | 0.005                   | 0.010                | -0.155             | 0.002                |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

TABELA 7 - IMPACTOS DA COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO SOBRE A EVASÃO FISCAL, INCORPORADOS OS EFEITOS DA DIFERENCIAÇÃO DE PRODUTOS, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018)

| Resultado das Regressões Múltiplas |                         |                      |                     |                      |
|------------------------------------|-------------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
|                                    | Variável Dependente: EV |                      |                     |                      |
|                                    | Pooled<br>(1)           | EF Between<br>(2)    | EF Within<br>(3)    | Random<br>(4)        |
| T                                  | 0.015***<br>(0.002)     | 0.022***<br>(0.004)  | 0.036***<br>(0.014) | 0.019***<br>(0.003)  |
| Complex_DPD_Con                    | 0.011**<br>(0.005)      | 0.024*<br>(0.014)    | -0.008<br>(0.022)   | 0.016<br>(0.010)     |
| D_Con                              | -0.035<br>(0.032)       | -0.140*<br>(0.079)   |                     | -0.101<br>(0.065)    |
| Constante                          | -0.321***<br>(0.027)    | -0.411***<br>(0.067) |                     | -0.379***<br>(0.056) |
| Nº Observações                     | 22,575                  | 3,032                | 22,575              | 22,575               |
| R2                                 | 0.005                   | 0.011                | 0.0004              | 0.002                |
| R2 Ajustado                        | 0.005                   | 0.010                | -0.155              | 0.002                |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente. R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

Por fim, vale ressaltar os resultados positivos e significantes da *dummy* isolada, nos modelos Pooled da tabela 5 e da tabela 6, que reduzem a magnitude negativa do intercepto (*i.e.*, da constante dos modelos) e sugerem uma maior evasão fiscal para produtos diferenciados. Apesar disso, este não é um resultado robusto em relação aos métodos de estimação, ficando restrito à regressão por MQO agrupado. Daí, presume-se que o intercepto tende a se manter constante com a presença de diferenciação, sendo o efeito mais representativo, em geral, sobre a inclinação (ou seja, quando a *dummy* interage com um dos demais regressores).

#### 4.5 AJUSTAMENTO DO MODELO

Nos modelos apresentados anteriormente, é possível perceber que o grau de ajustamento do modelo, *i.e.*, seu o coeficiente de determinação (R2), é bastante baixo (o R2 máximo foi de 0,014 para o modelo EF Between, na tabela 4), apesar de estarem de acordo com o encontrado na literatura (ver, por exemplo, JAVORCIK; NARCISO, 2008 ou FERRANTINO et al., 2011).

Este problema de ajustamento é “provavelmente devido a erros na classificação ou na imputação do país de procedência do produto”, como explicam Kume et al. (2011). Para contornar o efeito destes ruídos sobre o coeficiente de determinação, aplicou-se um método de agregação de dados, conforme proposto por Fisman e Wei (2004) e Kume et al. (2011).

Nesse sentido, os produtos do painel foram agregados em função de sua tarifa, sendo estipuladas classes tarifárias para cada ponto percentual na alíquota (*i.e.*, 0% a 1% correspondem à primeira classe, 1% a 2% à segunda classe, e assim sucessivamente). Desta forma, criou-se um parâmetro com 23 grupos, com a última classe agregando todos os produtos com alíquota superior a 22%; o método de agregação escolhido para a sumarização das demais estatísticas foi a média.

Os resultados da estimação do modelo Pooled<sup>43</sup> encontram-se na tabela 8. Nesse sentido, é possível observar que o tratamento dos ruídos foi efetivo, uma vez que há melhora significativa nos coeficientes de determinação das regressões propostas, que chegam agora a quase 14%.

TABELA 8 - IMPACTOS DAS ALÍQUOTAS SOBRE A EVASÃO FISCAL, NA RELAÇÃO BRASIL E CHINA (2010-2018) - DADOS AGREGADOS POR CLASSES TARIFÁRIAS

| Resultados das Regressões de Classes - Método Pooling |                         |                      |                       |
|-------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------|-----------------------|
|                                                       | Variável Dependente: EV |                      |                       |
|                                                       | (1)                     | (2)                  | (3)                   |
| T                                                     | 0.014***<br>(0.003)     | 0.069**<br>(0.033)   | 0.040***<br>(0.008)   |
| TSim_Med                                              |                         | -0.057*<br>(0.034)   |                       |
| TTSim_Med                                             |                         |                      | -0.001***<br>(0.0002) |
| Constante                                             | -0.345***<br>(0.043)    | -0.298***<br>(0.050) | -0.478***<br>(0.056)  |
| Nº Observações                                        | 197                     | 197                  | 197                   |
| R2                                                    | 0.092                   | 0.105                | 0.146                 |
| R2 Ajustado                                           | 0.087                   | 0.096                | 0.138                 |

FONTE: Elaboração própria.

NOTA: \*, \*\*, \*\*\* representam os níveis de significância a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

R2 e R2 ajustado representam os coeficientes de determinação simples e ajustado.

<sup>43</sup> Os resultados para os demais métodos de regressão não sofrem alterações substanciais, quando em comparação ao método Pooled. Em razão disto, não serão reportados, a fim de poupar espaço.

Em comparação com os resultados obtidos anteriormente com o método de MQO agrupado, a magnitude do impacto das variáveis sobre a evasão não sofre grande alteração.

De toda maneira, ressalta-se que, agora, a tarifa média do similar apresenta significância, mesmo quando de maneira isolada. Na verdade, os resultados, em termos de magnitude, são superiores sem a interação com a alíquota tarifária do produto (estimador de TSim\_Med é maior que o de TTSim\_Med), trazendo robustez ao resultado de que a evasão fiscal pode se dar pela prática de *mislabeling*. As variáveis de complexidade continuam sem evidência estatística, independente da especificação do modelo.

## 5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar a evasão do imposto de importação para a relação comercial Brasil-China, no período compreendido entre 2010 e 2018. Para isso, foram estimados modelos em painel para as principais variáveis que podem impactar o *gap* de evasão (medido pela diferença entre exportação e importação, relatadas pelas partes para um mesmo produto), de acordo com a literatura da área: alíquotas tarifárias, tarifas dos produtos similares, complexidade do sistema tributário e diferenciação de produtos.

Conforme esperado, foi encontrada relação positiva e significativa entre a alíquota tarifária e a sonegação fiscal, sendo que um aumento de um ponto percentual na alíquota tarifária do produto implica em uma elevação do *gap* de evasão entre 1,5% e 5,1%, dependendo da especificação do modelo e seu método de regressão. Dessa forma, há evidência robusta de evasão fiscal por subfaturamento de importações vindas da China, entre os anos de 2010 e 2018, uma vez que esta relação foi relevante em praticamente todos os testes.

Em relação ao canal de evasão por *mislabeling*, há evidências menos robustas. Apesar disso, a tarifa média do produto similar, quando interagida com a alíquota tarifária, parece ter impacto significativo em muitos dos modelos propostos, sugerindo que o custo de oportunidade de evadir impostos por este canal depende da magnitude das tarifas. Individualmente, as tarifas média e mínima dos produtos similares parecem explicar pouco sobre a evasão, neste trabalho. De toda forma, a tarifa média aparenta ser uma *proxy* melhor para a classificação propositalmente incorreta de produtos, o que vai ao encontro da ideia de que a fiscalização dos produtos com alíquota mínima é mais rígida (SOUSA et al., 2008).

Sobre a complexidade do sistema tributário, as *proxies* de amplitude e desvio-padrão tarifários não parecem explicar os dados deste estudo de maneira satisfatória, contrariando os achados de Sousa et al. (2008). A significância estatística destas variáveis é encontrada apenas para produtos diferenciados (*i.e.*, quando a *proxy* interage com a *dummy* de diferenciação), e, mesmo assim, não apresenta robustez entre as especificações de diferentes modelos.

Dessa forma, há evidências de que a evasão fiscal é mais acentuada entre os produtos diferenciados, em conformidade com os resultados de Javorcik e

Narciso (2008) e Kume et al. (2011). De toda maneira, sugere-se maiores esforços para investigar a validade, ou não, desta teoria.

Portanto, recomenda-se a continuação desta linha de pesquisa, tendo em vista os problemas causados pela sonegação fiscal expostos neste trabalho, expandindo esta análise, tanto em termos teóricos – por exemplo, com novas *proxies* para a evasão e a ampliação do rol de variáveis explicativas para este fenômeno, quanto em termos práticos – com modelagem para outros parceiros comerciais, períodos de tempo e até novas fontes de dados.

Para isso, propõe-se avaliar a possibilidade do *gap* entre exportação e importação estar captando o custo de transporte, como em Javorcik e Narciso (2008). Além disso, tendo em vista a robustez do resultado para a alíquota tarifária, propõe-se um estudo para avaliar o que é mais profícuo para o Estado: reduzir impostos, gerando, em curto prazo, uma queda na arrecadação tributária, mas que tende a trazer retornos positivos sobre ela, a longo prazo, em razão da potencial redução na sonegação; ou manter a arrecadação tributária nos níveis atuais, com uma política de “vista grossa” sobre a evasão.

## REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, [s. l.], v. 1, n. 3, p. 323-338, 1972. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0047272772900102>. Acesso em: 16 mar. 2020.

Arrecadação de impostos de R\$ 174,9 bi é recorde para mês de janeiro. **Agência Brasil**, Brasília, 20 fev. 2020. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-02/arrecadacao-de-impostos-de-r-1749-bi-e-recorde-para-mes-de-janeiro>. Acesso em: 26 jun. 2020.

BALTAZAR JUNIOR, J. P. Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/90). In: **CRIMES Federais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 794-882.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, G. S. Crime and punishment: an economic approach. **National Bureau of Economic Research**, [s. l.], p. 1-54, 1974. Disponível em: <https://www.nber.org/system/files/chapters/c3625/c3625.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2020.

BENK, S. et al. How religions affect attitudes toward ethics of tax evasion? A comparative and demographic analysis. **Journal for the Study of Religions and Ideologies**, [s. l.], v. 14, n. 41, p. 202-223, 2015a. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/278966101\\_How\\_Religions\\_Affect\\_Attitudes\\_Toward\\_Ethics\\_of\\_Tax\\_Evasion\\_A\\_Comparative\\_and\\_Demographic\\_Analysis](https://www.researchgate.net/publication/278966101_How_Religions_Affect_Attitudes_Toward_Ethics_of_Tax_Evasion_A_Comparative_and_Demographic_Analysis). Acesso em: 4 jun. 2020.

BENK, S. et al. Perception of tax evasion as a crime in Turkey. **Journal of Money Laundering Control**, [s. l.], v. 18, ed. 1, 2015b. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/269628861\\_Perception\\_of\\_tax\\_evasion\\_as\\_a\\_crime\\_in\\_Turkey](https://www.researchgate.net/publication/269628861_Perception_of_tax_evasion_as_a_crime_in_Turkey). Acesso em: 4 jun. 2020.

BHAGWATI, J. On the underinvoicing of imports. In: **ILLEGAL Transactions in International Trade: Theory and Measurement**. [s. l.]: Elsevier, 1974, p. 138-147. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/B9780444105813500161>. Acesso em: 6 jun. 2020.

BHAGWATI, J.; HANSEN, B. **A theoretical analysis of smuggling**. 1971. 34 p. Working paper (Department of economics) - Massachusetts Institute of Technology, [s. l.], 1971. Disponível em: <https://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/64229/theoreticalanaly00bhag.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 jun. 2020.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://bit.ly/3cvZPt3>. Acesso em 01 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.** Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm). Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.472, de 1 de setembro de 1988.** Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2472.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2472.htm). Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Rio de Janeiro, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm). Acesso em: 01 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.008, de 26 de junho de 2014.** Dá nova redação ao art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e acrescenta-lhe o art. 334-A. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm). Acesso em 01 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://bit.ly/3tbf5BA>. Acesso em 01 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986.** Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7492.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7492.htm). Acesso em 01 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm). Acesso em 01 fev. 2021.

BRITO, R. et al. As burocracias inerentes ao processo de importação: o caso CMD Global Services. **Revista Negócios em Projeção**, [s.l.], v. 3, n. 2, p. 1-15, 2012. Disponível em: <http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/200/171>. Acesso em: 22 jan. 2021.

BOUËT, A.; ROY, D. Trade protection and tax evasion: Evidence from Kenya, Mauritius, and Nigeria. **Journal of International Trade and Economic Development**, [s. l.], v. 21, ed. 2, p. 287-320, 2012. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/233452195\\_Trade\\_protection\\_and\\_tax\\_evasion\\_Evidence\\_from\\_Kenya\\_Mauritius\\_and\\_Nigeria](https://www.researchgate.net/publication/233452195_Trade_protection_and_tax_evasion_Evidence_from_Kenya_Mauritius_and_Nigeria). Acesso em: 29 mai. 2020.

CALDAS NETO, C. Preço público e taxa: algumas considerações. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 34, n. 135, p. 267-270, 1997. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/279/r135-30.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2021.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CLEMENTE, F.; LIRIO, V. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-41612017000300487&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612017000300487&lng=pt&nrm=iso). Acesso em 29 mai. 2020.

COELHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CORDEIRO, R. A. O princípio da isonomia tributária no direito brasileiro. **Revista Âmbito Jurídico**, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2MOq4A8>. Acesso em: 01 fev. 2021.

COSTA, A. B. **As relações Brasil-Paraguai e os crimes transnacionais na tríplice fronteira: comércio e cooperação internacional**. 2017. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Relações Internacionais) - Universidade Federal da Integração Latino-Americana, [S. l.], 2017. Disponível em: <http://dspace.unila.edu.br/123456789/2526>. Acesso em: 11 jan. 2021.

CUNHA, A.; TEIXEIRA, A. The impacts of trade blocks and tax reforms on the Brazilian economy. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 3, p. 325-342, 2004. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-71402004000300002&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402004000300002&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 04 jun. 2020.

DALFIOR JUNIOR, F. **Autuação fiscal e comportamento futuro dos contribuintes: um estudo empírico no Espírito Santo**. Orientador: Fábio Moraes da Costa. 2015. 35 p. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2015. Disponível em: [http://legado.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Florentino%20Junior%20.pdf](http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Florentino%20Junior%20.pdf). Acesso em: 24 abr. 2020.

DALMÁCIO F. Z. et al. A ética da evasão fiscal: um estudo comparativo de profissionais e estudantes da área de negócios. In: International Association for Accounting Education and Research (IAAER) – Associação Nacional de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), 3, 2009. São Paulo. Anais [...]. São Paulo: ANPCONT, 2009. Disponível em: [http://legado.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/Zoboli%20-%20A%20etica%20da%20evas%C3%A3o%20fiscal.pdf](http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/Zoboli%20-%20A%20etica%20da%20evas%C3%A3o%20fiscal.pdf). Acesso em: 26 jun. 2020.

EPAPHRA, M. Tax rates and tax evasion: evidence from missing imports in Tanzania. **International Journal of Economics and Finance**, [s. l.], v. 7, n. 2, p. 122-137, 25 jan. 2015. Disponível em: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/62328/>. Acesso em: 3 jun. 2020.

ERARD, B.; FEINSTEIN, J. S. Honesty and evasion in the tax compliance game. **The RAND Journal of Economics**, [s. l.], v. 25, n. 1, 1994. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/24048864\\_Honesty\\_and\\_Evasion\\_in\\_the\\_Tax\\_Compliance\\_Game](https://www.researchgate.net/publication/24048864_Honesty_and_Evasion_in_the_Tax_Compliance_Game). Acesso em: 4 jun. 2020.

FISMAN, R.; WEI, S. Tax rates and tax evasion: evidence from "missing imports" in China. **National Bureau of Economic Research**, [s. l.], n. 8551, 2001. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w8551>. Acesso em: 6 jun. 2020.

FRANZONI, L. A. Tax evasion and tax compliance. **Working paper of University of Bologna**, 1998. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=137430](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430). Acesso em: 21 abr. 2020.

JAMES, S. et al. How seriously do taxpayers regard tax evasion? A survey of opinion in England. **Journal of Money Laundering Control**, [s. l.], v. 22, n. 3, p. 563-575, 2019. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/333254988\\_How\\_seriously\\_do\\_taxpayers\\_regard\\_tax\\_evasion\\_A\\_survey\\_of\\_opinion\\_in\\_England](https://www.researchgate.net/publication/333254988_How_seriously_do_taxpayers_regard_tax_evasion_A_survey_of_opinion_in_England). Acesso em: 4 jun. 2020.

JAVORCIK, B. S.; NARCISO, G. Differentiated products and evasion of import tariffs. **Journal of International Economics**, [s. l.], v. 76, ed. 2, p. 208-222, 2008. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0022199608000688>. Acesso em: 6 jun. 2020.

KAHNEMAN, D. D.; TVERSKY, A. A. Prospect theory: an analysis of decision under risk. **Econometrica: The Econometric Society**, [s. l.], v. 47, n. 2, p. 263-291, 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2020.

KELLENBERG, D.; LEVINSON, A. Misreporting trade: tariff evasion, corruption, and auditing standards. **National Bureau of Economic Research**, [s. l.], n. 22593, 2016. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w22593>. Acesso em: 6 jun. 2020.

KUME, H.; PIANI, G.; MIRANDA, P. Tarifas de importação e evasão fiscal no Brasil. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 15, n. 1, p. 65-82, 2011. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-80502011000100004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502011000100004&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 29 mai. 2020.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239-255, 2019. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 4 jun. 2020.

LIU, X.; SHI, H.; FERRANTINO, M. Tax evasion through trade intermediation: evidence from chinese exporters. **International Review of Economics and**

**Finance**, [s. /], v. 42, p. 518-535, 2016. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1059056015001720>. Acesso em: 6 jun. 2020.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTIN, L.; PANAGARIYA, A. Smuggling, trade, and price disparity: a crime-theoretic approach. **Journal of International Economics**, [s. /], v. 17, ed. 3, p. 201-217, 1984. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0022199684900205>. Acesso em: 5 jun. 2020.

MCGEE, R. W. The ethics of tax evasion: a survey of international business academics. **60th International Atlantic Economic Conference**, Nova York, 2006. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=803964](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=803964). Acesso em: 4 jun. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Receita Federal. **Manual aduaneiro de importação**. [S. /], 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao>. Acesso em: 28 dez. 2020.

MOREIRA, A. M. Elisão e evasão fiscal - Limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, p. 11-17, 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/elisao-e-evasao-fiscal-limites-ao-planejamento-tributario/>. Acesso em: 29 maio 2020.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, I. R. S. **Os crimes de sonegação fiscal como delitos antecedentes à lavagem de dinheiro**. Orientador: Hélio Silvio Ourém Campos. 2019. 111 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2019. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/1219>. Acesso em: 11 fev. 2021.

PENCAVEL, J. H. A note on income tax evasion, labor supply, and nonlinear tax schedules. **Journal of Public Economics**, [s. /], v. 12, n. 1, p. 115-124, 1979. Disponível em: [https://econpapers.repec.org/article/eeepubeco/v\\_3a12\\_3ay\\_3a1979\\_3ai\\_3a1\\_3ap\\_3a115-124.htm](https://econpapers.repec.org/article/eeepubeco/v_3a12_3ay_3a1979_3ai_3a1_3ap_3a115-124.htm). Acesso em: 21 abr. 2020.

RAUCH, J. E. Networks versus markets in international trade. **Journal of International Economics**, [s. /], v. 48, ed. 1, p. 7-35, 1999. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0022199698000099>. Acesso em: 6 mar. 2021.

ROSA, J.; PÉRARD, E.. When to privatize? When to nationalize? A competition for ownership approach. **Kyklos**, v. 63, ed. 1, p. 110-132, 2010.

ROSA JUNIOR, L. E. F. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SANTOS, B. F. A. **Economia do crime: especificidades no caso brasileiro**. Orientador: Louis Roberto Westphal. 2007. 102 p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Econômicas) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/122072>. Acesso em: 12 abr. 2020.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

SEGARRA, G. Dos tipos penais tributários: especificidades do crime de descaminho. **Revista Transgressões: Ciências Criminais em debate**, Natal, v. 3, n. 1, p. 256-269, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/transgressoes/article/view/7205>. Acesso em: 27 jun. 2020.

SEN, A. K. Os fins e os meios do desenvolvimento. In: *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, p. 51-71.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. Politicians and firms. **Quarterly Journal of Economics**, v. 109, n. 4, pp. 995-1025, 1994.

SIQUEIRA, M. L. **Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil**. Orientador: Francisco de Sousa Ramos. 2004. 125 p. Tese (Doutorado em Economia) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3855>. Acesso em: 21 abr. 2020.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**. Rio de Janeiro, 2005, v. 9, n. 3, p. 555-581. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-98482005000300004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-98482005000300004&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 18 abr. 2020.

SOUSA, M. C. S.; TANNURI-PIANTO, M. E.; SANTOS, C. A. S. Imposto de importação e evasão fiscal: uma investigação do caso brasileiro. **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v. 62, n.1, pp.77-93, 2008. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-71402008000100004&script=sci\\_arttext](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-71402008000100004&script=sci_arttext). Acesso em: 29 mai. 2020.

SOUSA, R. D. **O imposto sobre valor agregado e sua viabilidade frente ao nosso sistema constitucional tributário**. Orientador: Giliard Cruz Targino. 2017. 57 p. Trabalho de Conclusão de Curso - Monografia (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal de Campina Grande, Sousa, 2017. Disponível em: <http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/jspui/handle/riufcg/14946>. Acesso em: 22 jan. 2021.

THE WORLD Integrated Trade Solution (WITS). Disponível em: <https://wits.worldbank.org/>. Acesso em: 11 jun. 2020.

TRANSPARENCY International: the global coalition against corruption. Disponível em: <https://www.transparency.org/en/>. Acesso em: 11 jun. 2020.

VARELA, J. L. B.; MEIRELES, E. C. Crimes no comércio internacional: análises socioeconômicas impactantes no Brasil. **EmpíricaBR: Revista Brasileira de Gestão, Negócio e Tecnologia da Informação**, [s. /], v. 1, n. 3, p. 110-153, 2010. Disponível em: <http://www2.ifrn.edu.br/ojs/index.php/EmpiricaBR/article/view/500>. Acesso em: 11 jan. 2021.

WILLIANSOM, O. Public and private bureaucracies: a transactions cost perspective. **Journal of Law Economics and Organization**, v. 15, n. 1, p. 306-342, 1999.

WOOLDRIDGE, J. M. Tópicos avançados. In: *Introdução à econometria: uma abordagem moderna*. São Paulo: Cengage Learning, 2018, p. 491-567.