

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO TECNOLÓGICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DA PRODUÇÃO

**DIMENSÕES DA INFORMALIDADE NO MUNDO
DOS NEGÓCIOS: PROCEDIMENTOS INFORMAIS
ADOTADOS POR EMPRESAS FORMAIS**

JOSÉ ANTÔNIO MOREIRA ICÓ DA SILVA

PROF. BRUNO HARTMUT KOPITKE

Florianópolis
Novembro de 2005

JOSÉ ANTÔNIO MOREIRA ICÓ DA SILVA

**DIMENSÕES DA INFORMALIDADE NO MUNDO
DOS NEGÓCIOS: PROCEDIMENTOS INFORMAIS
ADOTADOS POR EMPRESAS FORMAIS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de Doutor em Engenharia de Produção, sob a orientação do Professor Bruno Hartmut Kopittke, Dr.

Florianópolis

Novembro de 2005

TERMO DE APROVAÇÃO

JOSÉ ANTÔNIO MOREIRA ICÓ DA SILVA

**DIMENSÕES DA INFORMALIDADE NO MUNDO DOS
NEGÓCIOS: PROCEDIMENTOS INFORMAIS ADOTADOS
POR EMPRESAS FORMAIS**

Esta tese foi julgada adequada para obtenção do título de Doutor, especialmente em Engenharia de Produção, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 3 de novembro de 2005.

Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador

Banca Examinadora:

Dr. Bruno Hartmut Kopittke, Dr.
Orientador

Edivaldo Machado Boaventura, PhD.
Membro

Francisco Antonio Pereira Fialho, Dr.
Membro

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, Dr
Membro

Pedro José Von Mecheln, Dr.
Membro

Aos meus pais, *in memoriam*,
afetuosamente vivos no meu coração,
Filenila Moreira Icó da Silva
e
Camilo Icó da Silva.

AGRADECIMENTOS

Meu eterno reconhecimento ao professor Dr. Bruno Hartmut Kopittke pelo incentivo e valiosa orientação em todos os momentos do curso e, especialmente, elaboração da tese.

Agradeço, penhoradamente, aos ilustres professores Edivaldo Machado Boaventura, Francisco Antônio Pereira Fialho, Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante e Pedro José Von Mecheln, pela revista feita no texto apresentado para o Exame de Qualificação e precisas recomendações que, em muito, o melhoraram.

Muitos outros agradecimentos serão oportunamente formulados, cingindo-me, aqui, ainda, aos seguintes:

ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, na pessoa do seu ilustre coordenador professor Dr. Edson Pacheco Paladini, minha aceitação no curso de doutorado;

à Universidade do Estado da Bahia (Uneb) e ao Centro Universitário da Bahia-FIB, pelos seus reitores professores Ivete Alves Sacramento e Nelson Cerqueira, que proporcionaram condições favoráveis para a minha participação no mencionado doutorado;

a todas as pessoas que se prontificaram a responder ao questionário da pesquisa, procedendo com esmero e riqueza de informações, porém, sob estrito sigilo;

aos meus colegas de curso, pela mútua colaboração e amizade, Sudário de Aguiar Cunha e Laerton de Andrade Lima, bem assim, aos mestres em Engenharia de Produção José Santos Mota e Renato Pinto Queiroz Falcão, este último prestimoso colaborador na formatação do trabalho gráfico da tese;

aos meus familiares, parentes e amigos pela compreensão e paciência durante minha participação no citado curso ou, até mesmo, pelo meu temporário afastamento do convívio de todos.

*E, como a multiplicidade de leis freqüentemente oferece
desculpas aos vícios,
de modo que um Estado é mais bem dirigido quando,
embora tendo muito poucas leis,
são elas estritamente cumpridas; [...].
Descartes, 1989, p. 44.*

RESUMO

Esta pesquisa foi idealizada e estruturada visando o levantamento de dados pertinentes a procedimentos informais adotados por empresas formais, com o escopo de categorizar mecanismos utilizados na sonegação tributária. Procurou trazer para estudos intramuros da Academia assunto recorrente no mundo dos negócios. Enfatizou que a maioria das obras sobre informalidade está voltada para as causas e as condições do trabalho informal, sobressaindo-se a precarização do trabalho. Viu as causas e os agentes da informalidade, as questões que envolvem as micro e pequenas empresas, bem assim as médias e grandes, no que respeita as suas parcelas de informalidade, como a evasão tributária. Analisa o paradoxo informalidade *versus* burocracia: esta, a um só tempo, antagônica e propulsora daquela. Adentrou o complexo mundo da legislação tributária que impõe ao contribuinte uma sufocante carga de tributos, acrescida de obrigações acessórias impossíveis de completo atendimento. A tarefa exigiu a releitura da Constituição Federal, Código Nacional Tributário, leis complementares, leis ordinárias, decretos e outros dispositivos que compõem o ordenamento jurídico tributário, dizendo respeito à cerca de sessenta espécies de tributos, entre impostos, taxas e contribuições. Arrola, desse modo, a elevada carga tributária brasileira apontada em pesquisas como uma das maiores do mundo, entre as possíveis causas da informalidade empresarial. A investigação utilizou-se de dados empíricos e informações obtidas na mídia digital, principalmente no momento em que aborda o entrelaçamento da sonegação fiscal com a corrupção. Conceituou e descreveu os principais instrumentos e meios presentes em quase todos os tipos de sonegação fiscal, como o “caixa dois” e a “nota fiscal fria”, bem assim, aqueles que dão suporte ao ilícito tributário, antes, durante e depois da sua concretização, como “lavagem de dinheiro”, “paraíso fiscal”, “laranja”, “contas CC-5”, entre outros. Mostrou exemplos de fraude, sonegação fiscal e corrupção que abalaram o mundo e o Brasil. Tipificou espécies de sonegação fiscal. Procurou construir o modelo mental do empresário sonegador. Relatou, utilizando o formato de casos múltiplos, o resultado da pesquisa de campo centrada nas declarações dos entrevistados, especialistas em atividades profissionais que lhes permitiram vivenciar a realidade de informalidades praticadas por empresas formais. Descreveu a análise dos casos que evidenciaram mecanismos especiais utilizados pelas empresas formais na consumação das práticas informais tributárias, culminando com o estudo de caso denominado “Albalonga”, revelador de artifícios sistêmicos não amparados pela legislação tributária. Fecha o texto com a conclusão a que chegou o estudo, seguindo-se as recomendações que se fizeram oportunas.

Palavras-chave: informalidade; sonegação fiscal; corrupção; carga tributária; burocracia.

ABSTRACT

This research was meant to raise data about informal proceedings adopted by formal Companies. The investigation was directed to reveal the mechanisms used for tax evasion. It should brought into the Academy studies about the world of business. It emphasized that most of the paperwork about informality are directed to the causes and conditions of informal labor, looming up the precariousness of employment. It verified the causes and the agents of the informality, the issues involving small companies, as well as big ones, concerning their share of informality and tax evasion. It analyses the paradox between informality *versus* bureaucracy: the latter, at the same time, antagonist and stimulator of the former. Further more, it went through the complex tributary legislation world, which imposes the taxpayers high taxes, adding secondary obligations that cannot be completely fulfilled. The task demanded rereading the Federal Constitution, the National Tributary Regulation, Complementary and Ordinary Laws, Edicts and other apparatus which make part of the legal tributary regulations that totalize around 60 different kinds of tributes, among taxes and contributions. It is known that the Brazilian's overwhelming tributary charge, one of the highest in the world, is one of the causes of tributary informality. This study used empirical data and information obtained from digital media, mainly on the occasion when corruption come together with taxes withholding. It evaluated the main mechanisms that intervene in almost any kind of taxes withholding, like "illegal cashbooks and invoices", as well as those that support the tax evasion before, during and after they are conceived, like "money laundering", "tax haven", "CC-5 accounts" among others. It showed examples of fraud, taxes withholdings and corruption which affected Brazil and the world. It classified species of taxes withholding. It tried to build up the withholder businessman's psychological way of thinking. It described, using the multiple cases format, the result of the field research centered on the declarations of specialists in professional activities which permitted them to look upon the reality of the informality put into practice by formal companies. It described the analysis of the cases that displayed the special mechanisms used by formal companies to accomplish informal tributary practices, culminating with the study of the case named "Albalonga" which revealed systematic artifices not supported by the National Tributary Regulation. The text ends with the conclusion to which this study has come, followed by opportune recommendations.

Key-words: informality; tax evasion; corruption; tributary charge; bureaucracy.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADROS

Quadro 1 – Tipos de regulamentação.....	47
Quadro 2 – Classificação de Empresas por Número de Empregados	56
Quadro 3 – Distribuição das taxas brutas de mortalidade conforme o ano de criação das empresas, em %	58
Quadro 4 – Declarações de pessoas jurídicas em 2001	64
Quadro 5 – Movimento bancário (créditos no extrato bancário), em relação à receita declarada para a Receita Federal	64
Quadro 6 – Tributos principais	92
Quadro 7 – Tipização dos crimes contra a ordem tributária e econômica	98
Quadro 8 – Percentuais de sonegação e inadimplência.....	99
Quadros 9 – Dispositivos legais sobre crime de sonegação fiscal.....	101
Quadro 10 – Instrumentos básicos utilizados na informalidade empresarial	117
Quadro 11 - Formação do terreno de 73.278,00m ² de propriedade da CBD.....	172
Quadro 12 - Patrimônio Líquido da Companhia Progresso de Alimentos.....	180

FIGURAS

Figura 1 – Fatores causadores da informalidade.....	50
Figura 2 – Ambiente do sistema MPE (sistema aberto).....	60
Figura 3 – Bi-repartição do mundo dos negócios	69
Figura 4 – Classificação de tributos	91
Figura 5 – Modelo da concepção e materialização do fenômeno da sonegação fiscal	141

Figura 6 – Conseqüências da sonegação fiscal descoberta.....	143
Figura 7 - Características da pesquisa	145
Figura 8 - Esquema da Empresa Cruzeiro	149
Figura 9 - Esquema do caso Recarsa.....	153
Figura 10 - Equipamento ECF-MR 5020	155
Figura 11 - Fechadura de controle	159
Figura 12 – Adulteração da gasolina.....	165
Figura 13 - Mecanismo de sonegação no caso Estrela.....	168
Figura 14 - Triangulação entre empresas – Área 1, 1ª Fase	174
Figura 15 - Triangulação entre empresas – Área 1, 2ª Fase	178
Figura 16 - Área em que foi totalmente desmembrado o terreno de 73.118,76m ²	182
Figura 17 - Controvérsias fundiárias envolvendo o terreno da CBD.....	184

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Empresas não-agrícolas com até 5 empregados, por tipo de empresa, segundo os grupos de atividade – Brasil – 1997.....	55
Tabela 2 - Distribuição do número de empresas no Brasil - 2000.....	57

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AEAC	Álcool etílico anidro combustível
AEHC	Álcool etílico hidratado combustível
AFP	Auditoria-Fiscal Previdenciária
AFPS	Auditor-Fiscal da Previdência Social
AFTN	Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional
AI	Auto de Infração
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
Anfip	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social
ANP	Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
Bacen	(também BC) Banco Central
CBD	Companhia Brasileira de Distribuição
CC-5	Carta Circular 5 [emitida pelo BC]
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIA	Companhia [Sociedade Anônima]
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNA	Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNPE	Conselho Nacional de Política Energética
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas/MF
CNT	Código Nacional Tributário
Codecon	Coordenação de Defesa do Consumidor
Cofins	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Conama	Conselho Nacional do Meio Ambiente
MPE	Mandato de Procedimento Fiscal
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMF	Contribuição Provisória da Movimentação Financeira
CRA	Centro de Recursos Ambientais
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTPS	Carteira de Trabalho e Previdência Social

CUB	Custo Unitário Básico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAS	Grupo-Direção e Assessoramento Superiores
DNRC	Departamento Nacional de Registro do Comércio
DUT	Documento Único de Transferência
ECF	Emissor de Cupom Fiscal
Ecinef	Economia Informal Urbana [pesquisa do IBGE]
EUA	Estados Unidos da América
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GE	Grande Empresa
GEM	Grande Empresa Matriz
Ibama	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBGE	Instituto Brasileira de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
IN/DC	Instrução Normativa/ Direção Central [do INSS]
INSS	Instituto Nacional de Previdência e Assistência Social
INSS	Contribuição Previdenciária: Empregados, Autônomos, Empresários e Patronal
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industriais
ITIV	Imposto de Transmissão Inter Vivos
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LM	Luiz Mendonça Empreendimentos Ltda.
MDE	Média Empresa [Empresa de Porte Médio]
MPE	Micro e pequena empresa
Nasdaq	National Association of Securities Dealers Automated Quotation
NBR	Norma Brasileira [Emitida pela ABNT]
NFLD	Notificação Fiscal de Lançamento de Débito
PEC	Proposta de Emenda Constitucional

PeME	Pequena e Microempresa
PGM	Procuradoria Geral do Município (Salvador)
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PMS	Prefeitura Municipal de Salvador
Rais	Relação Anual de Informações Sociais
RFFP	Representação Fiscal para Fins Penais
SA	Sociedade Anônima [Companhia]
SAT	Seguro Acidente do Trabalho
Sebrae	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SED	Secretaria de Direito Econômico do Ministério da Justiça
SEC	Securities and Exchange Comisson
Sefaz	Secretaria da Fazenda [dos Estados]
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
Seplan	Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Urbana (Salvador)
Sisbacen	Sistema do Bando Central
SPE	Sociedade com Propósitos Específicos
SPJ	Superintendência de Parques e Jardins
Sucom	Superintendência de Controle e Ordenamento do Uso do Solo
TAC	Termo de Acordo e Compromisso
TBrasil	Transparência Brasil
TMB	Taxa Bruta de Mortalidade [de Empresas]
Uneb	Universidade do Estado da Bahia
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
Unifacs	Universidade Salvador

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	19
1.1 CONTEXTO DA INTERVENÇÃO	20
1.2 PROBLEMA	26
1.3 OBJETIVOS.....	30
1.4 ESTRUTURA DA TESE.....	31
2 METODOLOGIA	34
2.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	34
2.2 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA	37
2.3 REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO.....	40
2.4 LIMITAÇÕES E DIFICULDADES	41
2.5 UNIVERSO DA PESQUISA	42
2.6 ETAPAS DA INVESTIGAÇÃO	43
3 A INFORMALIDADE NO MUNDO DOS NEGÓCIOS	45
3.1 A INFORMALIDADE E SUAS CAUSAS.....	45
3.2 AGENTES DA ECONOMIA INFORMAL	50
3.3 A INSERÇÃO DA ECONOMIA INFORMAL NO MUNDO DOS NEGÓCIOS	54
3.3.1 As micro e pequenas empresas diante de procedimentos formais	55
3.3.2 Mortalidade do micro e pequenas empresas	57
3.3.3 Micro e pequena empresa: “de produção final” e “satélite”	59
3.4 INFORMALIDADE NO AMBIENTE DAS EMPRESAS DE PORTE MÉDIO.....	62
3.5 A GRANDE EMPRESA DIANTE DO FASCÍNIO DA INFORMALIDADE	65
3.6 REPERCUSSÃO DA INFORMALIDADE NO MUNDO DOS NEGÓCIOS.....	66
3.7 CORRUPÇÃO	69
3.8 FRAUDES EMPRESARIAIS	71
3.9 SONEGAÇÃO FISCAL: UMA APROXIMAÇÃO CONCEITUAL	75
3.10 OUTRAS INFORMALIDADES TIDAS COMO CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	76
3.11 BUROCRACIA: CONCEITO ANTAGÔNICO E FOMENTADOR DA INFORMALIDADE	76

4 INFLEXÕES DA LEGISLAÇÃO: sonegação fiscal e carga tributária	82
4.1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS	82
4.2 DEFINIÇÕES EXPLICITADAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	85
4.2.1 Vinculação e não vinculação dos tributos.....	86
4.2.2 Obrigação tributária.....	87
4.2.3 Fato gerador.....	88
4.2.4 Base de cálculo e alíquota.....	89
4.2.5 Princípio da não-cumulatividade.....	90
4.3 UMA CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS.....	91
4.4 TRIBUTOS COBRADOS NO BRASIL: O ÔNUS EMPRESARIAL E REFLEXOS NA ECONOMIA	91
4.5 SONEGAÇÃO FISCAL.....	96
4.5.1 Meios ou mecanismos de execução da sonegação fiscal.....	99
4.5.2 Sonegação fiscal no caso da Previdência Social (INSS)	102
4.5.3 Sonegação fiscal e escrituração contábil.....	105
4.6 UMA ANÁLISE DO FENÔMENO	106
4.7 REFLEXOS DA INFORMALIDADE TRIBUTÁRIA NA GESTÃO EMPRESARIAL	107
5 A PRÁTICA DE PROCEDIMENTOS INFORMAIS POR PARTE DAS EMPRESAS FORMAIS: instrumentos e mecanismos utilizados	109
5.1 CAPITALISMO, MERCADO (DA VIDA) E INFORMALIDADE EMPRESARIAL.....	109
5.2 MECANISMOS DA FRAUDE EMPRESARIAL	110
5.2.1 Fraudes corporativas que abalaram os mercados financeiros no século XXI.....	111
5.2.2 Enron: caso típico	112
5.3 PRÁTICA DA CORRUPÇÃO	115
5.3.1 Caso recente: “Operação Vampiro”.....	115
5.3.2 Grandes casos de corrupção.....	117
5.4 INSTRUMENTOS BÁSICOS UTILIZADOS NA INFORMALIDADE EMPRESARIAL.....	117
5.4.1 Caixa dois.....	117
5.4.2 Nota fiscal fria e nota fiscal adulterada	119
5.4.3 Paraísos fiscais	121
5.4.4 Contas “CC-5”.....	124
5.4.5 Agente “laranja”	125
5.4.6 Lavagem de dinheiro	126

5.4.7 Lobista.....	129
5.4.8 Doleiro	131
5.5 MECANISMOS ESPECÍFICOS DE SONEGAÇÃO FISCAL	132
5.5.1 Caso Schincariol (Operação Cevada)	135
5.5.2 Caso Loja DASLU (Operação Narciso).	136
5.5.3 Caso Kaiser	137
5.5.4 O esquema “vaca de papel”.....	138
5.6 IDEALIZAÇÃO E MATERIALIZAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL: UM MODELO	139
6 ESTUDO DE CASOS REVELADORES DE PROCEDIMENTOS INFORMAIS ADOTADOS POR EMPRESAS FORMAIS	145
6.1 CASO DA FÁBRICA DE CONFECÇÕES	147
6.1.1 O mecanismo.....	147
6.1.2 Análise	150
6.2 CASO RECARSA	151
6.2.1 Subfaturamento do preço de venda de veículo.....	151
6.2.2 Autofinanciamento “aparente”	152
6.2.3 Carros novos vendidos como seminovos.....	152
6.2.4 Esquema do caso	153
6.2.5 Uma ocorrência ilustrativa	153
6.2.6 Análise	155
6.3 CASO DISMAC.....	155
6.3.1 O equipamento ECF	156
6.3.2 Mecanismos da fraude	157
6.3.3 Identificação da fraude.....	158
6.3.4 Ação fiscal para identificar empresas sonegadoras	159
6.3.5 Análise	160
6.4 O CASO DOS COMBUSTÍVEIS.....	161
6.4.1 Álcool combustível.....	161
6.4.2 Aspectos relacionados com o comércio da gasolina	162
6.4.3 Controle da qualidade dos combustíveis.....	164
6.4.4 Análise	166
6.5 CASO DA EMPRESA ESTRELA.....	166
6.5.1 Descoberta do ilícito fiscal.....	167
6.5.2 O mecanismo da sonegação fiscal.....	168
6.5.3 Análise	169

6.6 CASO ALBALONGA.....	170
6.6.1 O terreno de 73.278,00m ² ou de 73.118,75m ²	171
6.6.2 O terreno que compõe a Área 1 (67.086,00m ²).....	172
6.6.2.1 Irregularidades havidas nas transações envolvendo a Área 1 – 1ª Fase.....	173
6.6.2.2 Irregularidades havidas nas transações envolvendo a Área 1 – 2ª Fase.....	177
6.6.3 O chamado ciclo da “nesga”	180
6.6.3.1 As glebas unificadas no terreno de 73.278,00m ² (ou 73.118,76 m ²).....	181
6.6.3.2 A questão fundiária envolvendo a nesga	183
6.6.3.3 Aspectos tributários do caso	185
6.6.4 Análise	188
6.7 INTERPRETAÇÃO	189
6.8 RESPOSTA AO PROBLEMA DA PESQUISA.....	191
7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	193
7.1 CONCLUSÕES	194
7.2 RECOMENDAÇÕES.....	198
REFERÊNCIAS.....	200
ANEXO A DISCURSO DO MÉTODO	209
ANEXO B TRIBUTOS COBRADOS NO BRASIL.....	210
ANEXO C CASOS DE CORRUPÇÃO COM GRANDE DIMENSÃO.....	212
ANEXO D Artigo de Péricles Diniz publicado no Jornal A Tarde.....	231
ANEXO E Boletim Alerta Salvador Nº 01.....	233
APÊNDICE A QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	234
APÊNDICE B NOTA FISCAL	236

1 INTRODUÇÃO

O tema fala em dimensões da informalidade que, na sua acepção genérica, na contemporaneidade, perpassa os limites impositivos do ordenamento jurídico, ora apresentando uma faceta branda, mas ilegítima –“extralegal”, na conceituação de Soto (1987; 2001) –, quando transita e transaciona pacificamente no seio da sociedade (v.g., os camelôs), ora enveredando pela ilegalidade, como é o caso da informalidade tributária, consagrada como sonegação fiscal, praticada por empresas formais. A pesquisa, ao voltar-se para o objeto contido no subtítulo do tema, procura conduzir o estudo da sonegação fiscal para o foro acadêmico, tentando sistematizá-la com vista a investigações futuras mais abalizadas e elucidativas.

O ilícito exemplificado, algumas vezes, se apresenta como subproduto de outro procedimento informal levado a termo por empresas formais: a corrupção, entendida como a apropriação ilegal de recursos públicos para fins privados.

A pesquisa ganha em importância quando se tem notícia da evasão de parcela significativa da receita pública decorrente da sonegação fiscal e da corrupção, num país carente de recursos destinados a políticas públicas consistentes e promoção de um efetivo desenvolvimento sustentável, sempre com o entendimento de que “o progresso deve satisfazer as necessidades dos que vivem hoje sem prejudicar as gerações que virão amanhã”. (SCHMIDHEINY, 2001, p. 11). Reforça-se tal circunstância com a afirmativa de Casaroto Filho e Kopittke (2000, p. 13): “A escassez dos recursos frente às necessidades ilimitadas faz com que cada vez mais se procure otimizar sua utilização”.

Esta Introdução procurará mostrar o contexto da investigação, ampliar a justificativa da escolha do tema, conceber o problema da pesquisa e formular os objetivos a serem alcançados, e, bem assim, descrever a organização do texto e do pós-texto, ressaltando-se que a Metodologia, pela sua importância e singularidade, comportará capítulo próprio.

1.1 CONTEXTO DA INTERVENÇÃO

O Estado, para cumprir sua missão, necessita de meios financeiros que só podem ser obtidos no seio de sua população. E a forma de obtê-los é impondo e arrecadando tributos. Tributo, assim, significa o que se entrega a algum poder em sinal de dependência. Atualmente, o chamado poder de tributação ou poder impositivo é exercido exclusivamente pelo Estado, que passou a ser o maior consumidor de riquezas do mundo civilizado.

O principal tributo é aquele denominado de imposto, por ser exigido ao contribuinte, pelo governo, independentemente da prestação de serviços específicos, tendo, portanto, uma existência não vinculada, o que o leva a fazer parte do montante do orçamento nacional. Quando os tributos têm a existência vinculada a uma atuação ou serviço estatal recebem os nomes de taxa e contribuição (VALÉRIO, 1978, p. 32).

As empresas, entidades que visam o lucro, são os maiores contribuintes de tributos, constituindo-se, também, na principal força de crescimento e desenvolvimento. Criam riqueza e produzem bens e serviços. Não obstante, cabe ressaltar que, em relação à maior parte dos tributos, as empresas cumprem a imposição de repassar aos cofres públicos o arrecadado do consumidor final, quase sempre pessoas físicas.

As preocupações com a responsabilidade das empresas se manifestam paralelamente ao questionamento dos objetivos e do papel delas na sociedade. Suas ações provocam efeito numa série de pessoas interessadas nos resultados. Essas pessoas (*stakeholders*, na literatura inglesa) podem influenciar no êxito do negócio, encontrando-se entre elas: acionistas, clientes, fornecedores – de matéria-prima, produtos, serviços, tecnologia e crédito, – governos, empregados, concorrentes e várias outras instituições existentes nos seus ambientes próximo e remoto.

Os ambientes empresariais, na contemporaneidade, são verdadeiros mercados internacionalizados, passando por um processo constante de liberalização, privatização e austeridade fiscal. Na América Latina, o citado processo fazia parte das recomendações do assim chamado Consenso de Washington – um consenso entre o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e o Departamento do Tesouro dos Estados Unidos em relação às políticas “certas” para os países em desenvolvimento. O vocábulo liberalização é empregado acima com o significado de

“remoção da interferência do governo nos mercados financeiros, nos mercados de capitais e nas barreiras comerciais” (STIGLITZ, 2002, p. 43).

O Estado, obediente a essas novas diretrizes, deixa de ser protetor, acaba com os subsídios, incentiva a importação e reforça o mecanismo dos mercados competitivos, que funcionam à base de um sistema de preços e das hipóteses da racionalidade econômica: a) o consumidor procura maximizar a sua satisfação; b) as empresas objetivam maximizar os seus lucros; c) os proprietários dos fatores – terra, trabalho e capital – buscam maximizar suas rendas.

Nesse modelo, o Estado passa a ter como alvo das suas preocupações o controle da moeda, da inflação, do câmbio, utilizando-se de instrumentos monetaristas como taxa de juros e controle da base monetária. O modelo, assim, hospeda o objetivo colimado que procura consolidar um Estado mínimo para o povo. Esta é uma visão generalizada que a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social (Anfip) (2003) sempre acolheu e levou a debates quando da reforma tributária, que viria a se realizar em 2003, culminando com a aprovação, pelo Congresso Nacional, das propostas de emenda constitucional PEC 41 – Previdência e PEC 42 – Tributária.

Vários assuntos tributários não foram solucionados, motivo por que já existe projeto de nova reforma tributária em tramitação no congresso neste segundo semestre de 2005. No dizer de Canzian (2005 p. 1), a citada reforma “pode trazer novo estímulo ao caixa dois das empresas do setor privado, causar mais distorções na arrecadação e frear a economia e o emprego”. Continuando, Canzian (2005) acrescenta:

Estudo inédito da Fundação Getúlio Vargas revela que as distorções entre as empresas formais e informais tendem a se acentuar caso vençam as pressões dos Estados, hoje preponderantes, para um ‘nivelamento por cima’ das atuais alíquotas do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) na reforma. (p. 1).

As empresas buscam todos os meios possíveis para superarem os desafios da chamada “nova economia”, a começar pela concorrência que seus produtos têm que enfrentar com outros iguais ou semelhantes, principalmente quando originários de mercados com consideráveis investimentos em tecnologia e mão-de-obra barata, além de serem gravados com encargo tributário bem menor. Um olhar sobre a China, lançado por Lara et al. (2005, p. A-3), mostra que ela possui “gigantesco mercado consumidor e mão-de-obra barata” e, ademais,

[...] ocupa o 8º lugar em patentes e artigos científicos, sendo o 6º país que mais investe em atividades de pesquisa e desenvolvimento. O país tem firme objetivo de desenvolvimento tecnológico e se destaca como grande exportador de produtos de alta tecnologia – superou a meta de US\$ 100 bilhões em 2004. (A-3).

Acrescentem-se as dificuldades encontradas para a obtenção de recursos financeiros e seu alto custo, o que atualmente vem inviabilizando a expansão da indústria nacional. Além disso, a cultura empresarial sofre o impacto da tão falada prevalência do capital intelectual – conhecimento e informação, componentes de ativos ditos intangíveis – sobre os ativos físicos.

O citado alto custo dos recursos financeiros decorreu, no primeiro semestre de 2003, do sensível aumento da taxa de juros que alcançou o patamar de 26,5%, medida adotada pelo Banco Central para combater a inflação, no que teve êxito, mas afetou o emprego formal, um dos reflexos da retração da atividade econômica.

As grandes empresas industriais, na visão dos adeptos da nova economia, não devem ser vistas como um conjunto de negócios, no velho conceito. Afirmando o contrário, Stewart (2002, p. 56), cita Jeanne Terrile, analista da Merrill Lynch: “[são] um repositório de informações e de expertise, capaz de ser alavancado sobre uma enorme base instalada”. Conservadoras da concentração secular de capital, no momento de adaptação à nova economia ou quando são formadas de acordo com o novo paradigma, propiciam o surgimento de um novo tipo de pequena e média empresa, objetivando fornecimento e consertos, serviços industriais, limpeza, passando pela segurança até o sistema de entregas.

As megaempresas ficam delgadas por meio da terceirização (*outsourcing*), quando um número cada vez maior de esferas produtivas é delegado (“transferido”) a empresas formalmente autônomas. Não se trata de real criação de empresas, mais de um outro fato esclarecido por Kurz (1998) ao afirmar ser “o próprio grande capital que desenvolve, de certa forma, órgãos externos para reduzir os custos e lançar por terra o ‘lastro social’: não surge, absolutamente, uma nova empresa produtiva”. Muito pelo contrário, a citada terceirização que lhes deu origem, promovendo a diminuição das estruturas (*downsizing*), e mais as fusões e incorporações, só têm causado desemprego em massa.

Acrescente-se mais o desemprego tecnológico à medida que empresas multinacionais constroem instalações de produção com tecnologia de ponta em todo

o mundo. Em um número cada vez maior de países, como esclarece Rifkim (1995, p. 5), “as notícias chegam repletas de novidades sobre produtividade enxuta, reengenharia, gerenciamento da qualidade total, pós-fordismo, demissões e redução das estruturas”. Acentuam-se o declínio dos níveis de empregos e a redução da força de trabalho. Os novos desempregados aumentam a multidão formada de migrantes e jovens ávida por uma ocupação formal, que tende a crescer com os indivíduos que aderem aos programas de pedido de demissão incentivada mantidos por órgãos governamentais e empresas de economia mista.

Essa mesma multidão, procurando meios de sobrevivência, passa a desempenhar atividades classificadas como informais. Estas englobam fenômenos distintos que pela relevância da maioria passaram a constituir a chamada “economia informal” (Lopes, 1996). Esta denominação não é aceita unanimemente sendo substituída, às vezes, por “economia subterrânea”, “economia submersa”, “economia paralela” (Prado, 1991), “Criptoconomia” (Lima, 1985), “mercado negro”, “mercado oculto”, “mercado marginal”, “setor informal” ou, ainda, “setor extralegal”, conforme designação dada por Soto (2001). As citadas atividades são acentuadamente desiguais, variando do comércio de rua – camelôs, ambulantes e mascates –, contratação ilegal de trabalhadores assalariados e terceirização, até microempresas e sonegação fiscal, constituindo-se, a última, no cerne da pesquisa ora relatada.

No cenário contemporâneo, as microempresas proliferam de forma desordenada e, ao serem constituídas, seus empresários imbuem-se da esperança de um ciclo de vida longo para elas, o que só raríssimas conseguem. Esse fenômeno decorre da pouca ou nenhuma profissionalização dos proprietários, em grande número desempregados por motivo dos programas de demissão incentivada, de fusão e incorporação de grandes empresas, privatização, aposentadoria precoce, terceirização e enxugamento de estruturas. Quase sempre, tais desempregados empregam as polpudas quantias provenientes de indenizações e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) na criação de microempresas. Dessa forma, uma microempresa pode pertencer a um proprietário muito capaz, constituindo-se num grande empresário, como a um empresário imaturo no ramo mercantil.

Os dados estatísticos, as pesquisas empíricas, a legislação e a maioria dos estudos sobre microempresas tendem a diferenciá-las de pequenas empresas, conforme o seguinte balizamento: a) *microempresa*: com até 4 trabalhadores, dentre

proprietários e assalariados; b) *pequena empresa*: ocupando 5 ou mais e menos de 100 trabalhadores. Pequenas e microempresas, quando consideradas em conjunto, ganham, por acrossemia, a sigla PeME (Montaño, 1999), enquanto que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2003), faz referência a “micro e pequena empresa”, utilizando a sigla MPE.

A dimensão de uma MPE “é reduzida tanto no número de membros, quanto ao nível de produção e comercialização”, sentencia Montaño (1999, p. 13-14), depois de esclarecer que “dimensão”, numa organização produtiva, deve ser considerada em razão de certos elementos: “número de membros que compõem esta organização, volume de produção e comercialização, custos de produção, ponto de equilíbrio, número de mercadorias produzidas e volume de vendas, capital fixo e capital de giro, mercado que atende, volume de lucro, etc.”.

Entre os elementos que delimitam a dimensão das empresas, em termos tributários, encontra-se a escrituração contábil formal obrigatória para todas aquelas com receita anual acima de R\$ 1.200 mil, e, opcionalmente, simplificada (livros Caixa e Registro de Inventários), para aquelas com receita anual abaixo de R\$ 1.200 mil. Fica esclarecido, entretanto, que pelo novo Código Civil todos os empresários estão obrigados a prestar contas das atividades dos seus negócios, por meio da contabilidade. Por sua vez, o contabilista que cometer fraudes, ou exercer sua profissão sem zelo e profissionalismo, será responsabilizado pelos seus erros, juntamente com a empresa que o contratou.

Apresenta-se oportuna a contribuição que Cacciamali (2000, p. 156-157) traz a este estudo quando cita a definição formulada pela 15ª Conferência de Estatísticos do Trabalho, realizada em Genebra, em janeiro de 1993, consagrando “a vertente metodológica que apreende o setor informal a partir das unidades econômicas”:

The informal sector is a subset of household enterprises, i. e. unincorporated enterprises owned and operated by households or household members, either individually or in partnership with others. As opposed to corporations or quasi-corporations household enterprises are defined in SNA as production units which are not constituted as legal entities separate from their owner(s) and which do not have a complete set of businesses accounts, including balance sheets of assets and liabilities. Thus, the type of legal organization of the unit and the type of accounts kept are the first two criteria of the proposed international definition of the informal sector.

No contexto que revela um mundo de negócios conturbado pelas desigualdades e incertezas havidas no entrechoque de interesses entre poderosos e

dependentes, quer se trate de nações, de empresas ou pessoas, o tema da tese se configura contemporâneo e importante.

A doutrina já entende o tributo como elemento essencial à existência do Estado, constituindo-se numa opção por um Estado não-patrimonial – Estado Mínimo e Tributário –, que, ao invés de assenhorear-se dos meios de produção, busca, fundamentalmente, no mundo dos negócios os recursos necessários para a prestação do bem comum.

O trabalho não pretende esgotar o tema, mas, como já dito, introduzi-lo no âmbito dos estudos acadêmicos e dar uma contribuição inicial à sistematização da matéria que começa a provocar os mais acirrados debates, por interessar a todos os segmentos da sociedade, principalmente ao binômio Estado Tributário x contribuinte. A afirmação ganha relevo no momento em que a chamada Reforma Tributária, postergada durante anos, não apresentou um desfecho satisfatório para os contribuintes, pessoa jurídica ou física. Assim, tem-se a nítida compreensão que estudos de maior inspiração e ânimo se seguirão a este.

A pesquisa, quando do seu projeto, foi delineada visando à análise do fenômeno da informalidade tributária, na busca do conhecimento da sua essência e dos mecanismos utilizados no seu processamento. Para atingir seu desiderato, o pesquisador foi estimulado pela persuasão de que futuros estudos possam delinear ações visando a extirpação do mencionado fenômeno.

Supõe-se que estudos acadêmicos semelhantes possam estar sendo desenvolvidos, apesar de que qualquer pesquisa nesse sentido, parece, estará revestida de um possível ineditismo. Em qualquer hipótese, o autor sentiu-se impellido a pesquisar sobre o tema pelos seguintes motivos: a) o entendimento mantido com o orientador da pesquisa; b) formação acadêmica, graduação e pós-graduação – especialização e mestrado – ter sido feita na área da Ciência Contábil, e, conseqüentemente, o exercício da profissão liberal; c) cargo efetivo no serviço público federal ligado ao tributo previdenciário – Auditor Fiscal de Contribuições Previdenciárias –, bem assim, os cargos de Direção Superior correlatos ocupados, entre os quais se destaca o de Secretário Regional de Arrecadação e Fiscalização, no Estado da Bahia. O outro lado da questão – aplicação de receitas públicas – foi vivenciado quando da ocupação dos cargos de Secretário Nacional de Benefícios, no Rio de Janeiro e em Brasília, e o de Pró-Reitor de Administração da Universidade do Estado da Bahia (Uneb).

As limitações do estudo estão relacionadas com o seu pioneirismo, o que cerceia o alargar de horizontes que poderia ser proporcionado por referências bibliográficas específicas, praticamente inexistentes sobre o tema. Sabe-se também que as pesquisas qualitativas, às vezes, criam desconforto entre o pesquisador e o pesquisado por questões éticas, inclusive quando está presente a figura da garantia de sigilo das informações, condição expressa para tranquilidade do informante. Dessa forma, na pesquisa realizada ficou garantida a não identificação do autor das informações de um modo geral, visando a uniformização do trabalho.

1.2 PROBLEMA

As organizações multinacionais são as detentoras da grande acumulação de capital, porém, enquanto mesmo na contramão, é o setor das pequenas e microempresas que emprega mais pessoas em todo o mundo, e “é nele que o crescimento econômico dos países em desenvolvimento deve se concentrar em breve”, conforme o pensamento de Grayson e Hodges (2002, p.34). Eles asseveram que o fato constatado “É um sintoma do aumento significativo das pequenas e microempresas que estão fora da economia formal constituída por médias e grandes empresas registradas nos órgãos governamentais, pagando tributos e com regulamentação fiscalizada”.

Pagar tributos num país como o Brasil onde a carga tributária é “excessiva”, conforme os reclamos de todos os segmentos da sociedade, principalmente do setor produtivo, tem sido o grande nó das administrações, às vezes se constituindo em verdadeiro nó górdio, quando impossível de ser desatado.

Entre os muitos testemunhos de empresários que podem ser trazidos, selecionou-se o de Armando Monteiro, presidente da Confederação Nacional da Indústria (CNI), que, em fragmentos de artigo de Pires (2003, p. A-6), procura enfatizar que o aumento dos impostos nos últimos anos decorreu da retirada de recursos do conjunto da sociedade para financiar gastos do setor público, “que por sua vez não poupa e não investe”. Monteiro, em outro trecho do citado artigo de Pires, “lembra que só as grandes empresas ‘que têm condições de formar preços’ sobrevivem nas condições atuais, além das pequenas ‘que estão na informalidade’. Para as médias não há salvação”.

É neste cenário que a carga tributária de 38,45% do Produto Interno Bruto (PIB) comprovada no primeiro trimestre de 2003, poderá chegar rapidamente a 39,52%, segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no início de junho de 2003. Esta informação foi prestada por Malta (2003, p. A1 e A6) que acrescenta: “Hoje, a incidência de impostos sobre o setor primário é de 14,07%. Setores de produtos mais elaborados, com maior valor agregado, e de serviços, têm alta incidência de impostos”.

A Receita Federal divulga percentuais pouco menores referentes à carga tributária (em 2000, anunciou 33,18, enquanto o IBPT chegou a 34,16% sobre o PIB), isto devido à metodologia empregada, inclusive porque a Receita Federal não considera em seus estudos, conforme esclarece Amaral (2003, p. 2) “o custo tributário indireto que as empresas têm para prestar informações ao fisco. Segundo o IBPT, cada empresa gasta em média 1% do seu faturamento, somente para cumprir com as obrigações acessórias (pessoal, equipamentos, impressos, etc.)”.

Concluindo, Amaral aduz: “Assim, fazer um correto planejamento tributário empresarial é uma necessidade no mercado. O custo tributário é o principal item na composição do preço final de qualquer produto ou serviço. Ele representa, em média, 33% do faturamento bruto; 47% do total de custos e despesas e, 52% do lucro”.

Vê-se, assim, que Amaral nos leva a refletir sobre uma realidade tributária de alta complexidade, impingindo um custo financeiro enorme às empresas e, ainda, causando constante insegurança ao contribuinte de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Aliás, são mais de 60 tributos oficializados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições, criados, regulamentados, implementados, controlados e quitados consoante emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos e normas complementares (portarias, instruções normativas, atos declaratórios, resoluções, etc.). Atente-se, também, para as inúmeras obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para com o fisco (Federal, Estadual e Municipal): declarações, guias, formulários, livros, quadros, publicações, etc.

Dessa forma, é reduzida a probabilidade de sobrevivência das empresas, principalmente às médias e grandes, sem a manutenção da atividade conhecida como planejamento tributário. Trata-se de uma atividade voltada para a vigilância contínua do cumprimento das obrigações e encargos tributários, no sentido de mantê-lo sempre fidedigno. A compreensão que disso decorre é a da obtenção da maior

economia possível, reduzindo o pagamento de cada tributo para o valor exato e realmente devido por lei.

Ensinam os tratadistas que o planejamento tributário é uma atividade preventiva que, para ser eficaz, deve ser exercitada antes de cada transação, dimensionando-se suas conseqüências econômicas e jurídicas, porque, uma vez concretizada, considera-se realizado o fato gerador e efetivados os conseqüentes efeitos, o que faz surgir a obrigação tributária.

Ficou evidenciada uma situação emblemática conhecida como elisão fiscal que, para Fabretti (2003, p. 1), é “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei”. Logo, conclui ele, “a **elisão fiscal é legítima e lícita**, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico”.

Apesar da importância que vem sendo dada ao planejamento tributário (BATISTA JÚNIOR, 2002; BORGES, 2002; 1998; ROCHA, 1995), existem empresas, aderindo ou não aos seus conceitos, que, dizem elas, não suportariam os altos encargos tributários que continuam onerando seu caixa, seus custos e despesas, elevando o preço dos seus produtos e serviços e, por conseguinte, tornando-os não competitivos. Nesta situação, contrariando a sua condição de sujeito passivo, retardam, reduzem ou eliminam o pagamento do tributo. Quando comprovada a prática de ato comissivo do contribuinte fica demonstrada a vontade ardilosa de fraudar o fisco. O direito tributário denomina essa prática de **evasão fiscal**.

A evasão fiscal consiste em toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte mediante meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. É a conhecida **sonegação** fiscal que se constitui em infração administrativa tributária ao ocultar com fraude o todo ou parte do fato gerador do tributo.

Categorizando informalidades perpetradas por empresas formais é importante fazer-se menção à **inadimplência**, fenômeno que se deriva do não pagamento de imposto, taxa ou contribuição, em decorrência de sonegação e fraude ou por momentânea carência de meios financeiros. Nesta última situação, os agentes da ação fiscal dão a ela tratamento diferenciado, apesar de a lei não fazer distinção quanto ao lançamento do crédito tributário, às multas e ao procedimento administrativo em ambos os casos.

A informalidade no mundo dos negócios se apresenta de diversas formas e visa múltiplas finalidades, como é o caso da corrupção. No relatório da pesquisa realizada em 2002, Kroll e a Transparência Brasil (TBrasil) (2003) definem **corrupção** como “processo em que um administrador público aufere vantagens ou rendimentos indevidos, aproveitando-se de sua posição. A corrupção sempre envolve um administrador público e um co-participante privado (empresa ou indivíduo)”. Ainda para elas, administrador público é “qualquer pessoa investida de funções de gestão do Estado, seja funcionário público de carreira ou um político eleito. Também são incluídos nessa definição os agentes que atuam em nome do poder público, como concessionárias de serviços, mesmo as privatizadas”.

A pesquisa da Kroll e TBrasil ouviu 92 empresas, colhendo percepções e experiências de todas elas quanto às seguintes áreas da interface entre o público e o privado: financiamento eleitoral, processos de licitação, impostos e taxas e obtenção de licenças. Fazendo um recorte da parte do relatório que fala “Corrupção em impostos e taxas”, temos:

Quase metade das empresas respondentes declarou já ter sido sujeita a pedidos de propinas relacionadas a cobrança de impostos e taxas.

[...]

De acordo com as empresas consultadas, a prática da corrupção difere conforme o tipo de tributo analisado. Para 64% dos respondentes, a cobrança de ICMS é a mais vulnerável à corrupção, enquanto apenas 23% dos pesquisados apontam vulnerabilidade na cobrança de IPTU.

[...]

Entre os potenciais favores ilícitos relacionados à cobrança de impostos que podem ser obtidos por meio do pagamento de propina, as empresas consultadas indicam com maior frequência o relaxamento de inspeção, seguido por ‘deixar de ameaçar’, ‘não ver fraudes’ e ‘não ver valores não declarados’. O item ‘aconselhamento sobre possibilidades legais de reduzir obrigações’, de natureza diferente daqueles citados acima, também foi apontado reiteradamente’.

Os favores obtidos, no entanto, não são iguais em todos os ramos analisados. O item ‘deixar de ameaçar’ tem grande predominância na indústria, enquanto ‘não ver fraudes’ é proporcionalmente mais relevante no setor financeiro. (KROLL; TBRASIL, 2003, p. 9-11).

O citado relatório traz, também, o resultado da pesquisa sobre fraude perpetrada contra empresas por funcionários de vários escalões: executivos, gerentes, assistentes e estagiários. Apesar de essa categoria de informalidade não ter sido incluída na pesquisa, por questão de passividade da empresa, é relevante a definição dada para fraude pelas mencionadas entidades: “processo de enriquecimento privado

por burla de normas públicas ou privadas, sem participação da parte prejudicada. Na fraude, o agente é sempre um cidadão privado [ou uma empresa]”.

Sendo o campo de observação da pesquisa as empresas formais, o estudo põe em foco procedimentos informais, caracterizados pelos crimes de sonegação e corrupção ativa. Esta última visa a obtenção de vantagens e ganhos ilícitos e aquela, reduzir a receita, ao ocultar ou reduzir o fato gerador de tributos, quase sempre diminuindo o lucro líquido do exercício, mas aumentando consideravelmente disponibilidades encobertas. Como o numerário obtido na informalidade não pode ser registrado no “caixa oficial”, todo ele passa a constar de um caixa extra, paralelo à escrituração contábil oficial, comumente chamado “caixa dois”. O saldo do “caixa dois” constitui riqueza dos proprietários e só eles podem destiná-lo para qualquer finalidade. Nesse estágio, o dinheiro “sujo” já teria passado por um processo escuso de lavagem.

Concluiu-se, então, que o melhor caminho para refletir sobre a problemática acima seria investigar como se relacionam as variáveis presentes nos fenômenos decorrentes da evasão fiscal comissiva, a partir do seguinte questionamento: como se configura a utilização dos mecanismos próprios dos procedimentos informais praticados por empresas formais?

Há uma natural renovação dos mecanismos próprios de procedimentos informais, sempre secundados por um número limitado de instrumentos que se alternam na prática da informalidade empresarial.

1.3 OBJETIVOS

A pesquisa foi idealizada com o objetivo primeiro de tornar conhecidos os principais mecanismos utilizados por empresas formais para a prática de procedimentos informais. Estes, devido à limitação do trabalho e conforme o que consta da seção anterior, foram vistos principalmente na figura da sonegação fiscal.

A problemática circunscrita pelo tema conduz a pesquisa a outros objetivos importantes, quais sejam:

- a) conhecer a dimensão da informalidade presente na vida das empresas formais;

- b) descrever circunstâncias em que ocorre a informalidade no mundo dos negócios representado pelas empresas legalmente constituídas;
- c) ver o comportamento da informalidade perante a burocracia;
- d) examinar a composição da carga tributária brasileira e os seus reflexos;
- e) descrever os instrumentos empregados como suporte dos mecanismos próprios da informalidade empresarial;
- f) avaliar os efeitos da informalidade sobre a contabilidade empresarial e as normas de controle interno.

1.4 ESTRUTURA DA TESE

A estrutura redacional da tese seguiu o padrão oficial fixado pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), especificamente, a correlativa norma brasileira NBR 14724, de agosto de 2002, que lhe impõe três divisões básicas: pré-texto, texto e pós-texto. A primeira e a terceira divisões do trabalho apresentam seus elementos obrigatórios e muitos dos opcionais. O texto foi subdividido nos seus invariáveis desdobramentos: introdução, desenvolvimento e conclusão.

O desenvolvimento ou corpo do estudo repartiu-se, submetido ao melhor ordenamento das idéias, como bem aconselha Boaventura (1997), em dois momentos distintos, mas articulados: a) o primeiro, formado pelo referencial teórico, referido nos capítulos 3 e 4, que alicerça toda a base conceitual necessária à compreensão do problema e dos dois capítulos seguintes; b) o segundo, forma-se com a explanação dos pensamentos construídos com a análise das informações colhidas na pesquisa empírica. Nele, está o domínio dos capítulos 5 e 6.

O texto, com suas subdivisões, foi organizado na forma que se segue:

Capítulo 1 – INTRODUÇÃO apresenta o contexto da intervenção, quando se justifica a razão da pesquisa, seguindo-se a formulação do problema e dos objetivos, chegando a esta seção que mostra o arcabouço redacional de todo o trabalho.

Capítulo 2 – METODOLOGIA se constitui numa extensão do capítulo anterior, seguindo-o para evitar maior “fragmentação do texto” (LUBISCO; VIEIRA, 2003, p. 50), mas se destacando pela univocidade e complementaridade dos assuntos nele tratados, como o método e as técnicas utilizados na investigação, vista como exploratória e de natureza qualitativa, mostrando também outros constructos úteis ao

seu abrangente delineamento metodológico: limites e dificuldades, universo e etapas da pesquisa.

Capítulo 3 – A INFORMALIDADE NO MUNDO DOS NEGÓCIOS – faz revisão bibliográfica sobre as causas e os agentes da economia informal, aborda a problemática das micro e pequenas empresas, analisa a informalidade empresarial no que concerne às médias e grandes empresas, apontando a sua repercussão no mundo dos negócios. Introduce na discussão a problemática da corrupção, e alonga-se na sumária abordagem respeitante à burocracia, conceito antagônico e fomentador da informalidade no mundo dos negócios.

Capítulo 4 – INFLEXÕES DA LEGISLAÇÃO: sonegação fiscal e carga tributária, voltado para o objeto do ordenamento jurídico tributário, focalizando princípios tributários constitucionais, incorporados pelo Código Tributário Nacional que, inclusive, define constructos básicos do direito tributário, como: fato gerador, base de cálculo e alíquota. Oferece uma classificação de tributos, faz comentários sobre a sonegação fiscal e analisa seus reflexos na gestão empresarial.

Capítulo 5 – A PRÁTICA DE PROCEDIMENTOS INFORMAIS POR PARTE DAS EMPRESAS FORMAIS: instrumentos e mecanismos utilizados, relata a prática de casos mundiais de fraude corporativa e de corrupção envolvendo empresas brasileiras. Relaciona, conceitua e analisa os mais conhecidos instrumentos utilizados na prática de procedimentos informais, indissociáveis dos mecanismos próprios da sonegação fiscal. Submete a discussão modelo descritivo da idealização e materialização da sonegação fiscal.

Capítulo 6 – ESTUDO DE CASOS REVELADORES DE PROCEDIMENTOS INFORMAIS ADOTADOS POR EMPRESAS FORMAIS descreve, explica e analisa informações recolhidas nas entrevistas realizadas no trabalho de campo, na forma projetada no capítulo 2. A síntese das conclusões dos casos examinados revela como um número limitado de instrumentos conhecidos dá suporte para a diversificação de mecanismos próprios e qualificadores do fenômeno da informalidade empresarial, focada na sonegação fiscal.

O Capítulo 7 – CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES. Como o título já anuncia, apresenta as conclusões a que chegou o estudo, com a resposta ao problema da pesquisa e, bem assim, com os esclarecimentos fundamentados de como a citada pesquisa conseguiu atingir a todos os seus objetivos. Por fim, apresentou sugestões para que se efetive uma convergência de intenções visando se não desarraigam do mundo dos negócios a

sonegação fiscal, pelo menos mitigar a sua incidência e, por via conseqüente, os seus efeitos danosos.

2 METODOLOGIA

Este capítulo, na sua feição orgânica, liga-se ao anterior, e dele depende para cumprir sua finalidade. E acorde com o termo que o intitula, em uma das suas conotações, indica e ordena “o conjunto dos procedimentos técnicos de averiguação” (ABBAGNANO, 1982, p. 641) de um ou mais fenômenos, “visando aumentar a probabilidade de aproximação entre a realidade e suas interpretações” (DENCKER; VIÁ, 2001, p.31).

Recorre, então, à articulação empírico-teórica condizente ao desenvolvimento dos estudos provocados pelo tema, sempre de acordo com os princípios da epistemologia, esta entendida como conjunto de saberes que objetivam o conhecimento científico.

2.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa, no seu anteprojeto, apresentava acentuado grau de dificuldade para sua realização no ambiente natural de ocorrência dos fenômenos que direcionam o objeto da investigação, clarificado no problema – Como se configura a utilização dos mecanismos próprios dos procedimentos informais praticados por empresas formais?.

Surgiu, de logo, a idéia de que se tratava de uma pesquisa aplicada, pois o seu escopo visava gerar conhecimentos úteis à solução de uma questão socioeconômica que, herdada do último século do milênio recém-findo, está a exigir consideração efetiva.

O grau de dificuldade decorria do fato de que uma empresa formal dificilmente abriria sua “caixa preta” para um terceiro, mesmo em nome de realização de trabalho acadêmico, revelando procedimentos informais por ela adotados.

O óbvio apontava também para o obstáculo defrontado pelo pesquisador para colher dados mediante a observação participativa, praticamente intransponível.

Distante da ilusão com a perspectiva de possíveis exceções que, em havendo, não levariam a obtenção de informações em quantidade permissível para formulação de juízo de valor em torno do objeto, apresentou-se encorajador o lema “a ciência desconhece a falta de caminhos”. Buscou-se, então, outra via para a abordagem do trabalho de campo.

Optou-se, em conformidade com Boaventura (2004), pela pesquisa de natureza qualitativa, na qual “a fonte directa dos dados é o ambiente natural, constituindo o investigador o instrumento principal”, na reflexão de Bogdan e Biklen (1994, p. 47 e 49) que acrescentam: “A abordagem da investigação qualitativa exige que o mundo seja examinado com a idéia de que nada é trivial, que tudo tem potencial para construir uma pista que nos permita estabelecer uma compreensão mais esclarecedora do nosso objeto de estudo”. E na investigação que gravitou em torno do problema anteriormente formulado, todas as pistas mapeadas confluíam para o objeto da pesquisa.

Corporificava-se, pois, o acerto da escolha da pesquisa de natureza qualitativa, por se mostrar fundamental para a compreensão do objeto, inclusive por circunscrever a perspectiva de obtenção do testemunho de atores que vivenciaram a realidade de informalidades praticadas por empresas formais, mais especificamente, de informalidade caracterizada como sonegação fiscal, que propiciariam, como efetivamente propiciaram, pormenores descritivos a respeito da tipicidade dos elementos presentes na análise no mencionado fenômeno, de caráter empresarial/tributário.

Cabe ressaltar que o autor encontrou nas declarações dos mencionados atores material descritivo essencial para o estudo de casos múltiplos, como bem esclarecido mais à frente.

Esclareceu-se quando da formulação do problema que não havia literatura ordenada conhecida sobre os procedimentos informais praticados por empresas formais, a não ser quanto aos seus aspectos legal e jurídico. E, realmente, sempre que o estudo exigiu informações legais ou relacionadas com o Direito, predominou “a pesquisa bibliográfica, que não é somente uma fase preliminar de toda investigação, como também se constitui em um tipo de abordagem metodológica

pela sistematização do uso das fontes bibliográficas e documentais”. (BOAVENTURA, 2004, 58).

O pesquisador, na impossibilidade de se tornar conhecedor do estado da arte do objeto da pesquisa, mas na perspectiva dele se inteirar em maior grau possível, teria que efetuar uma pesquisa empírica que atendesse as suas necessidades, recaindo a escolha na classificada, com base em seus objetivos, como exploratória. Mesmo porque se pode dizer que a citada pesquisa “tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de instituições” (GIL, 1991, p. 45), proporcionando maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. E na maioria dos casos, como no presente, “envolvem entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado [...]”. (SELLITZ et al. apud GIL, 1991, p. 45).

Portanto, a pesquisa sendo exploratória, seguiu sua natureza qualitativa, por ser flexível na escolha de estratégias mais significativas de investigação na área das ciências sociais, e, em cuja conformidade, se destaca o estudo de caso que aborda fenômenos realizados no ambiente natural, onde ocorrem, como no presente estudo, ou seja, as empresas formais, não confinadas em si próprias, mas também considerando sua interação com entes públicos e privados, estes formais e informais.

As definições do estudo de caso como estratégia de pesquisa, encontradas com mais frequência, apenas repetiram os tópicos aos quais os estudos foram aplicados, conforme entendimento de Yin (2001) que prefere uma definição técnica que inclua o seu próprio escopo. Para ele, um estudo de caso é uma investigação empírica que:

- “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando
- os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. (p. 32).

Outro depoimento é dado por Bogdan e Biklen (1994, p. 89-90), quando vêem que o estudo de caso apresenta uma estrutura afunilada, no trecho a seguir transcrito:

Num estudo qualitativo, o tipo adequado de perguntas nunca é muito específico. O início do estudo é representado pela extremidade mais larga do funil: os investigadores procuram locais ou pessoas que possam ser objeto do estudo ou fonte de dados e, ao encontrarem aquilo que pensam interessar-lhes, organizam então uma malha larga, tentando avaliar o interesse do terreno ou das fontes de dados

para seus objetivos. Procuram indícios de como deverão proceder e qual a possibilidade de o estudo se realizar. Começa pela recolha de dados, revendo-os e explorando-os, e vão tomando decisões acerca do objetivo do trabalho. Organizam e distribuem o seu tempo, e escolhem as pessoas que irão entrevistar e quais os aspectos a aprofundar. [...] Com o tempo acabarão por tomar decisões no que diz respeito aos aspectos específicos do contexto, indivíduos ou fonte de dados que irão estudar. A área de trabalho é delimitada. A recolha de dados e as actividades de pesquisa são canalizadas para terrenos, sujeitos, materiais, assuntos e temas. De uma fase de exploração alargada passam para uma área mais restrita de análise de dados coligidos.

Concluída a visão teórica problemática da pesquisa, fez-se necessário buscar os instrumentos que viabilizassem a realização da investigação empírica com o desenvolvimento das atividades de campo. Este é o momento de se delinear o método, as técnicas e as etapas da pesquisa.

2.2 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA

Falar em método há que se voltar o pensamento para René Descartes e seu *Discours de la Méthode*, que apresenta os quatro preceitos básicos da metodologia moderna (Anexo A), aplicáveis a todas as áreas do conhecimento humano, dos quais o primeiro, sempre denominado *da evidência*, é aqui enunciado com as próprias palavras de Descartes (1989, p. 44): “O primeiro preceito era o de jamais aceitar alguma coisa como verdadeira que não soubesse ser evidentemente como tal”, e, em seguida, acrescenta: “isto é, de evitar cuidadosamente a precipitação e a prevenção, e de nada incluir em meus juízos que não se apresentasse tão clara e tão distintamente a meu espírito que eu não tivesse nenhuma chance de colocar em dúvida”.

Nos seus comentários sobre o citado princípio, Housman (1989, p. 44), depois de afirmar que “A evidência consiste na intuição intelectual de uma idéia clara e evidente”, esclarece:

“– Uma idéia é clara quando se percebem todos os seus elementos”;

“– Uma idéia é distinta quando não se pode confundi-la com nenhuma outra”.

É também ilustrativa a menção que Pidd (1998) faz sobre a “navalha de Occam”, quando dá a conhecer que William de Occam, ou Ockham, originário da Inglaterra, situa-se entre os mais importantes teólogos-filósofos da Idade Média, sendo lembrado (p. 28) “pelo princípio da análise, conhecido como navalha de

Occam, que ele usava para dissecar as especulações filosóficas dos outros”. Pidd (1998) recorta duas das muitas inscrições da navalha de Occam, que são as seguintes:

- Não multiplique as entidades desnecessariamente.
- Uma pluralidade (de razões) não deveria ser postulada sem necessidade.

Depreende-se desses registros, numa interpretação contemporânea, que se duas informações falam de um mesmo dado, então é melhor usar a mais simples das duas. Por conseguinte, “a navalha de Occam suporta a visão de que a simplicidade não é meramente aceitável, ela é desejável”. (PIDD, 1988, p.28).

O pensamento que subjaz o distinto, o claro e o simples encontra ressonância nas três regras de Pascal sobre a utilização de axiomas, lembradas por Parra Filho (2001):

- 1^a) muito cuidado com certos provérbios ou ditos populares, pois, só devem ser tomadas por axiomas verdades perfeitamente evidentes por si próprias;
- 2^a) jamais tentar demonstrar os axiomas; por definição, o mesmo é indemonstrável;
- 3^a) não multiplicar os axiomas.

As lições de Descartes, Occam e Pascal orientam a menta para, na pesquisa, se trabalhar com dados comprovadamente verdadeiros e selecionados entre os mais simples possíveis. Na pesquisa ora relatada, a busca desses dados relacionados com fatos concretos, observou estratégias e métodos compatíveis com a investigação qualitativa em ciências sociais, voltadas para as coisas reais, predominando aquelas que melhor se relacionassem com os objetivos do estudo: o ambiente natural das empresas formais como sujeito das informações colhidas nas entrevistas; o entrevistador como instrumento principal na recolha de dados; a ênfase nas exposições circunstanciadas dos entrevistados, muitas das quais transformadas em material para estudo de caso; o emprego do método indutivo na análise dos dados.

Tratando-se de uma investigação exploratória, além da revisão da literatura, consulta bibliográfica e documental, Denker e Biá (2001) apontam procedimentos que foram adotados no trabalho de campo: a) entrevistas com pessoas que possuam experiência prática no problema, como especialistas, e b) “levantamento de casos semelhantes para permitir a análise de exemplos que estimulem a compreensão”. (p. 59).

Outros autores consultados mostraram diretrizes para a escolha do método e das técnicas que foram utilizados na pesquisa, como os seguintes: Laville e Dionne (1999); Köche (1997); Marconi e Haguette (1997); Gil (1996); Severino (1996); Lakatos (1990); Barros e Lehfeld (1990).

O caráter reconstrutor e de muita especificidade dos fatos objeto das informações prestadas pelas pessoas consultadas (especialistas), transformou-as em casos relatados individualmente, conduzindo a sua abordagem, análise e conclusões para o método de estudo de casos múltiplos, seguindo o pensamento de Yin (2001) e de Coller (2000). Todavia, um caso recente, de extensa dimensão, teve o seu andamento acompanhado pelo pesquisador, sem que nele interviesse.

Objetivando as técnicas empregadas no processo de coleta e análise de informações, utilizou-se:

- roteiro/questionário de entrevistas compatível com o grau de especialização das pessoas que integraram a amostra dirigida (Apêndice A), impresso ou copiado em disquete. Considerando a condição de especialista dos entrevistados, optou-se pelo questionário “aberto” e entrevistas gravadas, afastando “o problema de meras respostas a meras perguntas, que podem estar facilmente desfocadas em sentido hermenêutico”. (DEMO, 2000, p.153).
- Consulta a documentos, bibliografia, com destaque para artigos publicados em jornais, principalmente os voltados para o mundo dos negócios, v.g., Gazeta Mercantil, e os de grande circulação (Folha de São Paulo, A Tarde), revistas, como Veja, Isto É e Exame, *sites* e CD-ROOM. As citadas fontes de consulta foram utilizadas devido à importância dada pela sociedade aos casos nelas reportados e, devido a sua recentidade, ainda não disponíveis sob a forma de artigos científicos. Os casos em consideração foram confrontados entre algumas das diversas fontes.
- Gravador cassete utilizado nas entrevistas.
- Visita a órgãos incumbidos de fiscalização, arrecadação e controle tributários.
- Acompanhamento do desenrolar do caso “Albalonga”.

Os *sites*, em face da quase inexistência de bibliografia que descrevesse e analisasse fenômenos caracterizados como informalidade empresarial, especialmente os rotulados de sonegação fiscal, como já referido, se constituíram na fonte mais rica

e atualizada das informações colidas para a conceituação e exemplificação de muitos dos instrumentos peculiares a ilícitos tributários.

2.3 REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO

O método norteador da construção do referencial de verificação empírica, considerando o escasso acervo de trabalhos sobre mecanismos próprios da informalidade empresarial, estava a exigir a formalização de referencial teórico que embasasse a qualidade interpretativa mobilizada pelo pesquisador no processo de tratamento e análise dos dados levantados e dos fenômenos verificados.

Assim, a pesquisa bibliográfica levada a efeito visou tornar o estudo consistente quanto aos constructos presentes em qualquer abordagem que se faça a respeito da economia informal e do ordenamento jurídico dos tributos, e que, neste relatório, compõe o marco referencial teórico explicitado nos dois capítulos seguintes.

Olhando adiante, a investigação ocupou-se da identificação de temas específicos, seleção de autores, definição de perspectivas teóricas, recortes e associações temáticas, leitura, fichamento bibliográfico, análise, etc., estando voltada, precipuamente, para autores que discutissem problemas brasileiros, sendo exceções, entre outras, as duas obras do peruano Hernando de Soto (1987 e 2001), e as que focalizam o binômio informalidade *versus* burocracia.

As fontes de consulta voltadas para o referencial teórico-metodológico que põe em evidência o ordenamento jurídico tributário foram selecionadas com o maior rigor possível, pois na unidade textual que o aborda se encontram os dispositivos legais que tipificam como crime a prática da informalidade tributária. A unidade também explicita a situação da carga tributária brasileira e seus efeitos na economia nacional. Aliás, é essa mesma carga tributária intitulada a citada unidade (Capítulo 4).

Buscou-se, de passagem, caracterizar a informalidade (fraude contra o patrimônio dos entes públicos e privados) que ocorre no ambiente interno da empresa formal e de outras entidades que, isentas do pagamento de tributos, são consideradas contribuintes substitutos. Estes têm a obrigação, na forma da lei, de descontar tributos vinculados a determinados pagamentos feitos a terceiros e recolher a respectiva importância aos cofres públicos. Pode-se citar, como exemplo, as

entidades filantrópicas consideradas de utilidade pública e as cooperativas de mão-de-obra.

2.4 LIMITAÇÕES E DIFICULDADES

As limitações do estudo, além do já comentado anteriormente, estão relacionadas com o seu pioneirismo, impeditivo, de certa forma, do alargar de horizontes que poderia ser proporcionado por literatura específica, praticamente inexistente sobre o tema. Sabe-se também que as pesquisas qualitativas, às vezes, criam desconforto entre o pesquisador e o pesquisado por questões éticas, inclusive quando está presente a figura da preservação do sigilo das informações, garantido o não comprometimento do informante. Dessa forma, na pesquisa realizada foi prevista a não identificação dos informantes, visando a uniformização do trabalho. Diversamente, foram citados autores de informações colhidas em fontes secundárias.

A delimitação da área de estudo, em concordância com Kerlinger (1979), como concebida no plano e estrutura da investigação, foi fielmente observada na execução da pesquisa no que se refere à observação, coleta e análise dos dados relacionados com os fenômenos surgidos com a prática da informalidade na empresa (ou entidade) formal. Esta entendida como pessoa jurídica mantenedora de escrituração contábil plena segundo os padrões estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e legislação societária, bem assim, não utilizando processos simplificados para pagamento dos tributos. Todas as empresas incluídas em tal categoria constituem o foco da investigação, por ser impossível, a priori, selecionar as que mascaram as respectivas movimentações financeiras, formando sistema que inclui sonegação e fraude.

Os dados primários colhidos se referem a empresas ou entidades sediadas no Estado da Bahia, que não invalida o caráter de universalidade dos fenômenos analisados, quando corroborados por informações de amplitude nacional, como, por exemplo, a quantidade de autos de infração e notificações de lançamento de débitos mostrada em dados estatísticos abrangentes de todo o território brasileiro.

2.5 UNIVERSO DA PESQUISA

A investigação concentrou-se em fontes externas à empresa formal, que apresentassem certo grau de relação com o problema e, conseqüentemente, com os objetivos da pesquisa.

Entretanto, cingiu-se a população acima idealizada à amostra formada pelos seguintes atores individuais ou institucionais: auditores fiscais, consultores tributários, firmas de prestação de serviços contábeis, seções de órgãos governamentais incumbidas da análise de levantamento de débito tributário, advogados tributaristas e contadores. Não obstante, foram incluídos no rol das informações coletadas circunstanciais depoimentos de gestores ou ex-gestores de empresas formais.

Ressalta-se, por oportuno, que o autor se valeu também da própria experiência advinda de sua profissão (contador) e dos cargos públicos que exerceu, relacionados com a linha de arrecadação e fiscalização da Previdência Social (Auditor-Fiscal da Previdência Social, Secretário Regional de Arrecadação e Fiscalização da Previdência Social e outros), conforme consta do capítulo precedente. A citada experiência do autor também facilitou os contatos com as pessoas entrevistadas, que se sentiram confiantes em prestar seus depoimentos.

A amostra foi do tipo intencional, uma vez que se procurou colher dados homogêneos junto a profissionais ou órgãos diretamente relacionados com os procedimentos pesquisados, não havendo escolha aleatória. Ademais, a amostra não foi inicialmente dimensionada pelos seguintes motivos: a) no primeiro momento, foi utilizada a *técnica da amostragem de bola de neve*, isto é, pedindo-se aos entrevistados que indicassem outros, para conseqüente seleção; b) a necessidade de se aumentar o rol dos entrevistados, incluindo pessoas que mostrassem mais conhecimento sobre o contexto da informalidade e propensão para a abordagem do assunto.

Outrossim, entendeu-se como valioso para o trabalho auscultar empresários de médias e grandes empresas quanto à visão particularizada da influência da informalidade no mundo dos negócios, como eles classificavam os efeitos da carga tributária no tocante à liquidez das empresas formais e, também, o juízo que faziam sobre os riscos do ilícito tributário. Neste caso, a seleção dos informantes além de

intencional foi também de oportunidade, por depender de decisão e acatamento do empresário.

2.6 ETAPAS DA INVESTIGAÇÃO

A investigação foi desenvolvida em três etapas, vistas a seguir com suas fases, havendo entre elas coincidência de ações e realização simultânea de atividades, ocasionando revisões e ajustes no arcabouço metodológico.

É importante esclarecer que, no avançar dos trabalhos, o autor se utilizou também de concepções contidas na *Soft Sysrtems Methodology* de Checkland (1989, p. 95), como a seguinte:

This is achieved by focusing upon differences between the models and perceived reality. Since the models are all based upon pure, carefully expressed worldviews, the discussion directs attention to taken-as-given assumptions about the world highlights alternatives and, in general, provides an opportunity for rethinking many aspects of real-world activity.

ETAPA I:

1. Revisão de literatura sobre economia informal, procurando o melhor entendimento sobre a sua gênese, expansão e raio de ação na sociedade contemporânea, principalmente no mercado de livre iniciativa e intensa competição, onde atuam as empresas formais;
2. pesquisa bibliográfica visando a compreensão do ordenamento jurídico tributário, a partir do objeto e fontes do direito tributário, chegando aos constructos presentes na dialética própria do contraditório emergido do embate de interesses entre o ente impositivo arrecadador de tributos e os contribuintes. E as transgressões ao citado ordenamento fazem surgir constructos, como os vistos na seção 1.2: elisão evasão ou sonegação, fraude fiscal, corrupção, entre muitos outros;
3. levantamento, proporcionado pela pesquisa bibliográfica, dos principais tributos que afetam os custos e a competitividade da empresa formal contribuinte.

ETAPA II:

4. Elaboração do questionário de pesquisa, contendo campos permissíveis à livre manifestação de pensamento, impresso em papel A4 ou copiado em disquete;
5. para escolha do informante;
6. seleção das pessoas físicas e jurídicas, para formar o rol inicial das entrevistas;
7. realização do trabalho de campo, procedendo-se esclarecimentos aos entrevistados, distribuição e recolha dos questionários;
8. visitas a órgãos dos governos federal e estadual, neste Estado, em Santa Catarina e Brasília, na busca de informações contidas em fontes secundárias, inclusive da legislação básica e complementar dos principais tributos.

ETAPA III:

9. Ajustes no rol das entrevistas e no planejamento metodológico;
10. complementação das entrevistas e encerramento da recolha dos questionários;
11. análise indutiva dos dados coletados, cotejamento dos resultados com os objetivos da pesquisa e formulação das conclusões do trabalho.

3 A INFORMALIDADE NO MUNDO DOS NEGÓCIOS

A pesquisa procurou investigar a situação atual da economia informal no Brasil, na qual as grandes e médias empresas, as consideradas formais, encontram nichos propícios ao acolhimento de alguns dos seus mecanismos de escape que subsidiam os estratagemas concebidos para o chamado planejamento tributário ou, para alguma delas, dissimular a prática de atos informais visando encobrir parcela significativa das receitas, e, assim, abrandar os efeitos da incidência da pesada carga tributária sobre o faturamento.

Este Capítulo, para o que se propõe, procura retratar o mundo dos negócios onde o formal propicia e convive com o informal, identificando as atividades que se marginalizam na ótica da economia e do ordenamento jurídico, com destaque para o setor fiscal. Estuda as causas da informalidade e os agentes que a promovem. Por fim, relata o surgimento de fenômenos causados pela inserção das unidades produtivas urbanas formais no submundo dos negócios e procedimentos informais.

3.1 A INFORMALIDADE E SUAS CAUSAS

A informalidade sempre foi vista como um fenômeno marginal da economia e se apresentava numa dimensão inversa ao grau de desenvolvimento do espaço considerado. As atividades informais eram ocupações classificadas como próprias de economias incipientes, em estágio de subdesenvolvimento. Todavia, a realidade contemporânea é outra, quando se vê a informalidade apresentando proporções que a situam em condições de permitir o confronto com a economia formal, mesmo nos países industrializados, com destaque para a Itália, porém muito mais perceptível no Terceiro Mundo, como o caso dos países da América do Sul.

Entre os vários trabalhos que dão suporte ao que se afirmou acima estão os de Mansilla (1992), Portes, Castells e Benton (1989) e Herrle (1982). Uma afirmativa de

Portes, Castells e Benton (1989, p 1) é a seguinte: “The informal economy, in all the ambiguity of its connotations, has come to constitute a major structural feature of society, both in industrialized and less developed countries”.

Por isso mesmo a chamada economia informal é de difícil diagnóstico tal a sua dissimulação e o entrelaçamento com a economia formal. Sua existência parece estar entranhada no âmago das relações capitalistas de produção, manifestando-se, na afirmação de Malaguti (2000, p.14), “em regiões ou países de inequívoca vocação capitalista, em empresas públicas e privadas, em instituições governamentais ou civis”.

A economia informal, assim entendendo a informalidade no mundo dos negócios, é, comprovadamente, um dos grandes temas que o Século XX legou a este novo milênio, sendo assunto cotidianamente presente na imprensa. Sua abrangência extrapola consideravelmente o significado constante dos léxicos atualizados, como o Houaiss (2001, p. 1097): “aquela que se exerce sem que as partes intervenientes paguem impostos por comerciar; setor informal”.

As alcunhas conferidas à economia informal, mostradas na Introdução, indicam que se trata de atividades econômicas desenvolvidas ao arrepio do ordenamento jurídico estabelecido, não aparecem nas estatísticas oficiais, não têm acesso a financiamentos, suas transações se efetuam em dinheiro vivo – moeda e papel-moeda (cédulas) – e não pagam tributos diretos.

Cabe-lhe também o termo “economia dos setores populares” utilizado por Kraychete et al. (2000) para englobar diversas atividades realizadas de forma individual, familiar ou associativa.

A economia informal, na realidade atual, para grande número de indivíduos e empresas, constitui-se “[...] em mecanismos de defesa ou de sobrevivência. A sua ocorrência significa, na maioria dos casos, a impossibilidade de sobreviver na economia visível” (LIMA, 1985, p. 17).

Pensamento semelhante encontra-se em Llosa (1987) ao afirmar que a economia informal é uma resposta à incapacidade estatal de satisfazer as aspirações mais elementares dos pobres. Faz ver, também, que, “quando a legalidade é um privilégio só alcançável mediante o poder econômico e político, às classes populares só resta buscar os meios de sobrevivência na ilegalidade” p. 14).

A ilegalidade da qual se está falando não é aquela com fins anti-sociais, como o narcotráfico, o roubo ou o seqüestro, mas da praticada pelos “informais” que

apenas utilizam meios ilegais para satisfazer objetivos legais, como construir moradia, prestar serviços ou comerciar e manufaturar. A adversidade da maioria dos “informais” começa na origem paupérrima sendo alimentada pela baixa escolaridade e hígidez comprometida pelos escassos planos de saúde e hígiene governamentais. Essa situação tem levado a multidão dos desassistidos à luta insana pela subsistência, num mundo dito globalizado em que o capital não cria oportunidades e não está disponível para as minorias. Acrescente-se a gradativa diminuição das frentes de trabalho formais. Numa visão mais dirigida, pode-se dizer que a informalidade acontece quando o “direito impõe regras que excedem o limite nominativo socialmente aceito, não ampara as expectativas, escolhas e preferências de quem não pode cumprir tais regras e o Estado não tem a capacidade coercitiva suficiente” (SOTO, 1987, p. 45).

Chega-se, sem muito esforço, a uma conclusão lógica que se coaduna com as idéias de Soto (1987) e acaba sendo definidora do fenômeno, por se entender informalidade como a execução de atividades lícitas de forma nitidamente irregular, devido ao não cumprimento de regulamentações apoiadas no ordenamento jurídico.

Os principais tipos de regulamentações não observados pelas práticas informais, devido ao seu considerável custo, se referem a impostos e taxas, mercado de trabalho e mercado de produtos, conforme detalha a Quadro 1, elaborado por MacKinsey&Company (2004, p. 5).

Quadro 1 – Tipos de regulamentação

Relacionados a impostos e taxas

- Evasão de taxas sobre o valor adicionado e sobre renda por meio do não registro da empresa ou não declaração de todas as atividades de negócios.
- Contrabando e falsificação de instrumentos de controle fiscal (selos, emissores de cupons, etc.)

Relacionadas a mercado de trabalho

- Evasão das obrigações de previdência, seguridade social, pisos salariais e segurança do trabalho através da não declaração de todos os empregados ou horas trabalhadas.

Relacionadas a mercado de produtos

- Evasão de requerimentos de qualidade de produto, direitos de propriedade, meio ambiente e/ou padrões fito-sanitários que aumentariam o custo de horas de bens ou serviços.

Os fatores apontados no citado Quadro, todos de ordem econômica, sempre proporcionam o crescimento da economia informal. Também os fatores de ordem psicológica, como a percepção da corrupção, atuam em complementação aos fatores econômicos, seduzindo os indivíduos a ingressarem na informalidade. Enfim, pode-se concordar com idéias generalizadas no sentido de que os efeitos do comportamento da economia informal não aparecem apenas através de um único indicador, mas, simultaneamente, na produção, força de trabalho, evasão tributária e em muitos, inclusive de caráter macroeconômicos.

Todos os autores que discutem o fenômeno da economia informal parecem ser unânimes quando relacionam o Estado como sua causa primeira, pelo excesso de regulamentação (intervenção estatal) – regras de funcionamento e pressões tributárias – ou pela incapacidade de controle – sua administração pode ser quantitativa ou qualitativamente insuficiente.

As regulamentações, ainda no entendimento de MacKinsey&Company (2004), incidem sobre as empresas nos mais variados setores de atividade econômica, manifestando-se de forma adversa, principalmente, para as empresas informais.

Veja-se, por exemplo, que os custos associados ao pleno cumprimento das leis pressionam empresas menos competitivas a entrarem e permanecerem na informalidade. Estabelece-se, assim, uma parcela cada vez maior da capacidade produtiva do País em empresas de produtividade¹ intrinsecamente menor. Em números, a diferença de produtividade do setor formal sobre o informal é significativa, estimando-se que no Brasil seja superior a duas vezes.

Estando na informalidade, diminuem os incentivos e condições para que essas empresas invistam em capital físico, humano e tecnológico. Faltam-lhes, assim, os meios para buscar maior produtividade, mesmos por que o crescimento estará sempre limitado ao seu porte tributário, desde quando um negócio de maior dimensão poderá atrair as ações dos órgãos fiscalizadores. Em conseqüência, não dispõem de acesso às instituições de crédito formais e, tampouco, ao Poder Judiciário para garantir o cumprimento dos seus contratos, proteger seus direitos de propriedade, etc.

As organizações informais tendem, normalmente, a estruturar suas relações com fornecedores e clientes também informais, o que torna mais difícil a expansão

¹ Por produtividade, entende-se o resultado direto dos sistemas e processos que uma empresa utiliza para criar produtos e serviços, refletindo em uma maior geração de valor para um dado nível de recursos.

dos seus negócios. Sabe-se da existência de cadeias de valor completamente informais, apresentando vantagens de custo impossíveis de serem compensadas por competidores da economia formal.

Em verdade, o Estado tem-se mostrado inabilitado para assumir a sua função ordenadora e, muitas vezes, através de políticas distributivas, incentiva a ocupação ilegal de terras e outras formas de economia informal. Tal ocorrência é apontada por Lopes (1996, p. 25) como “uma crescente desorganização da estrutura urbana, com aumento crescente da criminalidade”.

A desorganização do Estado, a sua insatisfatória condição de fiscalização e controle, aliadas aos altos custos da economia formal em termos tributários, levam a um acelerado crescimento da economia informal em todos os níveis da sociedade.

Outros fatores podem ser apontados como causa fomentadora da informalidade, como as seguintes:

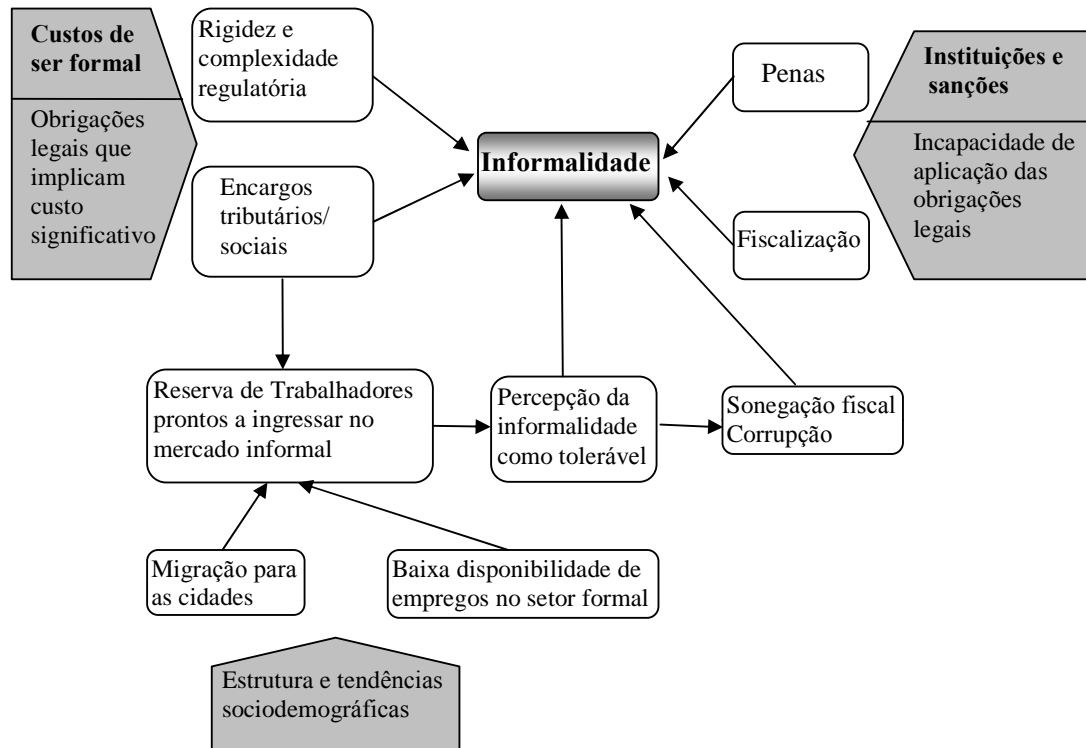
- a) a opção dos consumidores de menor poder aquisitivo, cuja renda, por vezes, é obtida na informalidade, de direcionar suas compras para onde possa obter produtos a preços módicos, encontrável mais facilmente no mercado que abriga o comércio informal;
- b) atrativos proporcionados pelos benefícios oferecidos para quantos a abraçam, que assim se colocam à margem da carga e cominações tributárias e dos complexos requisitos da burocracia governamental;
- c) baixo risco e significativo retorno, principalmente se a dimensão do negócio for pequena o suficiente para assegurar o anonimato;
- d) a tecnologia que hoje é copiada com velocidade cada vez maior. Exemplos que a mídia veicula com frequência: a pirataria de obras musicais, de calçados esportivos e de microcomputadores (hardware, software, etc).

O foco central desta seção pode ser visualizado na Figura 3. Sabe-se que na questão da informalidade a migração para as cidades confrontada com a baixa disponibilidade de empregos no setor formal é um aspecto a ser sempre considerado (parte inferior da Figura 3), mas os estudos atuais mostram que os fatores determinantes são outros, como esclarece McKinsey & Company (2004). Tais fatores são denominados de “barreiras ao crescimento da economia formal”, podendo ser reunidos em dois blocos: um corresponde aos custos que a formalização provoca,

e o outro se refere à incapacidade do Estado para cumprir os dispositivos legais existentes e suprir a carência de outros mais adequados, no que respeita a aplicação de penalidades e o incremento da ação de fiscalização sobre as empresas.

A todos esses fatores, cabe lembrar, somam-se outros preexistentes, como a percepção cultural de que a informalidade é tolerável.

Figura 1 – Fatores causadores da informalidade



Fonte: adaptação do autor do Quadro 3.1 de McKinsey & Company (2004, p. 23)

3.2 AGENTES DA ECONOMIA INFORMAL

A sabedoria popular opina: *onde existem regras há transgressão*. Na estreiteza deste pensamento, a economia informal poderia ser conceituada como “[...] um conjunto de atividades econômicas que, visando o lucro, à complementação de

renda e/ou à sobrevivência, transgridem regras de ordem econômica, social e/ou moral” (LIMA, 1985, 15).

Os sistemas reguladores, que enfeixam leis, regras, normas e praxes, procuram guiar a conduta com tamanha precisão e minúcias que acabam impedindo a realização dos objetivos, ao invés de simplesmente ordenar. Ademais, nutre-se a idéia de que em nenhuma atividade humana a cega obediência às regras garante o sucesso na realização do objetivo colimado, mesmo porque nem sempre o custo da obediência compensa o benefício a ser obtido. Não se deve perder de vista o dinamismo da sociedade como um todo, modificando com rapidez crescente hábitos que fundamentaram a norma vigente específica de determinado segmento do ordenamento jurídico. Passa a valer então a norma consuetudinária atual que rege os atos realizados na jurisdição do sistema considerado, até que o legislativo a consagre. Entrementes, praticam-se atos informais, extralegais, porém éticos, lícitos e, mais das vezes, acolhidos por tribunais.

Outrossim, nessa senda deve-se caminhar com alguma reserva. Um dos aspectos da economia informal é que ela, genericamente, representa transgressões. Mesmo assim nutre-se o entendimento de que nem toda a transgressão é necessariamente destrutiva para a organização, pois nem sempre a agride num ponto vital. E por isto se admite que muitos sistemas podem tolerar uma certa quantidade de transgressão.

Toma-se aqui, para exemplo, o conhecido “jogo do bicho”, atividade organizada e complexa que envolve uma multidão de anotadores, recebedores, pagadores, apuradores, etc. Para a perpetuação do negócio faz-se necessária a confiança nos “bicheiros” e que estes a depositem em seus colaboradores, sobretudo porque sendo uma contravenção as reclamações não seriam aceitas pelas autoridades. Para Lima (1985, p. 17), “por confiança não se deve entender necessariamente a [...] fé na integridade e na retidão dos outros”. Ela deve apoiar-se na convicção de que “não se ousaria infringir os acordos face a razões bastante práticas, como represálias ou perda de reputação”. Pode-se generalizar dizendo que na economia informal a confiança torna-se uma pré-condição indispensável ao funcionamento de qualquer empreendimento, uma vez que os contratos são verbais ou simplesmente simbólicos.

Acabou-se de empregar o vocábulo *contravenção* utilizado pelo Direito Penal para enquadrar nas suas disposições comportamento ofensivo a valores morais da sociedade mais leve do que o enquadrado como *crime*, “em que a contumélia é mais

grave”, segundo Prado (1991, p. 41). Há um ângulo da questão que define o crime como típico de violação preferencial de valores e interesses da sociedade, enquanto que as contravenções violariam interesses de grupos sociais menores ou os do próprio Estado.

Importante também é a distinção feita por Prado (1885) na economia informal quanto ao ponto de vista penal, evidenciando critérios não coincidentes entre legalidade e licitude. Vê-se então que:

- a) a atividade econômica legal, em regra, é lícita, embora possa ocasionalmente ser ilícita quando violente a consciência moral da sociedade, ainda que não haja sido tipificada como fato punível;
- b) a atividade econômica ilegal, via de regra ilícita, poderá ser não somente tolerada pela sociedade, como por ela considerada benéfica, não obstante proscria formalmente pelo ordenamento jurídico vigente.

Os agentes da economia informal costumam desenvolver suas atividades ditas marginais também no campo laboral e fiscal. No laboral, faz-se a distinção entre o trabalho informal propriamente dito e o trabalho que viola a legislação de proteção trabalhista.

No campo fiscal, ponto de convergência da pesquisa, os estudos sobre a economia informal realizados nos países desenvolvidos, o fator tributo vem sendo apontado como uma das principais causas que induzem à atividade clandestina. Referindo-se ao assunto, Prado (1991, p. 44) registra “[...] que essa observação é tanto ou mais válida nos países subdesenvolvidos, onde a carga tributária, além de ser sentida como iníqua e sufocante, não se justifica no desempenho do Estado”.

No mundo dos negócios, a prática de fraude fiscal tem revelado a sua face mais onerosa para o Estado, ou seja, a evasão fiscal, já conceituada na Seção 1.2 como sendo “[...] toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte mediante meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. É a conhecida **sonegação** fiscal [...]”.

Na referida Seção 1.2, falou-se na inadimplência que pode decorrer da sonegação fiscal como também de momentânea carência de meios financeiros.

Muitos dos agentes sonegadores são empresários legalmente estabelecidos que utilizam vários e renovados estratagemas, cada vez mais complexos e elaborados, para subtrair parcela de suas receitas à tributação e, conseqüentemente, fugir de seu pagamento.

Sabe-se que para a prática delituosa da evasão fiscal as empresas constituídas para a execução de atividades legais utilizam diversificados ardis visando ocultar o recebimento da citada parcela das suas receitas, cujo valor passa a ser manipulado através do mecanismo conhecido como “Caixa Dois”, não transitando, assim, pela conta Caixa da escrituração contábil oficial. Dessa forma, as empresas sonegadas mantêm registro paralelo para memória e controle de receitas, custos, despesas, recebimento, pagamento da compra de notas fiscais “frias”, compra e venda de mercadoria roubada, mão-de-obra não registrada, suborno, ajuda para campanhas eleitorais, pagamento simulado de lucros para baixar o saldo fictício da conta Caixa, bem como recebimento da venda de cheques pré-datados de clientes a doleiros, etc.

Costuma-se incluir no rol dos sonegadores o contraventor, o trabalhador informal e o empregador do mercado de trabalho subterrâneo, bem assim, aqueles que complementam seus salários ou vencimentos, com bicos os mais diversos, desde a venda de produtos de fabricação caseira às aulas particulares, quando não declarados ao fisco.

Outro ângulo da questão é aquele em que autores como Prado (1991) mitigam dos agentes da economia informal ao comentarem que a sonegação cometida pelas empresas formais não contam com a simpatia social, embora haja tolerância, como acontece com a dispensa da nota fiscal nas operações de compra e venda comerciais; já o sonegador autônomo – camelô, biscateiro, prestador de serviços domésticos e outros – e o microempresário gozam da indiferença do público, quando não de seu apoio, pois neles identifica, por empatia, a sua luta pela sobrevivência e a defesa contra a quase sempre alegada voracidade fiscal.

Nesse contexto, o efeito extremamente danoso da economia informal é o incentivo que cria à economia formal para sonegar tributos no sentido de aumento da sua competitividade. Os comerciantes incapazes de obter margens adequadas ao nível de preços que a economia informal possibilita praticar, iniciam processo de sonegação de tributos, que pode constituir um volume considerável em qualquer economia.

O comércio e a produção informal, na ótica de Lopes (1996), têm um lado positivo que é a de formação de microempresários, a de criação de uma válvula de escape frente à incapacidade da economia de gerar um número adequado de empregos formais e, finalmente, a de um amplo aprendizado e geração de oportunidades para a população excluída.

3.3 A INSERÇÃO DA ECONOMIA INFORMAL NO MUNDO DOS NEGÓCIOS

O Instituto Brasileira de Geografia e Estatística (IBGE, 1999), pelo seu Departamento de Emprego e Rendimento, em 1997, incluiu no elenco de suas pesquisas a intitulada Economia Informal Urbana (ECINF), que deve ser procedida a cada cinco anos, para captar o papel e a dimensão da economia informal na economia brasileira, identificando os proprietários de negócios informais: pequenos empregadores e trabalhadores por conta própria.

A pesquisa foi concebida com a finalidade de produzir informações para o estudo e planejamento do desenvolvimento socioeconômico do Brasil, e entre seus objetivos podem-se citar dois:

1. identificar as atividades econômicas desenvolvidas em unidades produtivas, que deixam de ser captadas ou são, apenas, parcialmente pelas fontes estatísticas disponíveis;
2. ampliar a base de informações necessárias para o Sistema de Contas.

A primeira pesquisa ECINF foi realizada em 1997 e publicada em 1999, trazendo conceitos, definições e dados valiosos para o melhor entendimento da informalidade ocorrida no mundo dos negócios.

A importância da pesquisa é indiscutível uma vez que, sabidamente, a economia informal apresenta robustez considerável com suas quase 10.000.000 de unidades produtivas, conforme mostra a Tabela 1.

Os dados da Tabela 1 mostram que, na época da pesquisa, 73% das empresas não agrícolas incluídas no parâmetro considerado e que prestaram declaração pertenciam às atividades de comércio e de prestação de serviços (6.959.223 unidades produtivas), contra 27% eram do ramo industrial (2.617.588 unidades produtivas).

Vê-se em IBGE (1997, p. 27) que “das empresas pesquisadas, 94% tinham um único proprietário e 80% possuíam apenas uma pessoa ocupada, ou seja, eram empreendimentos de trabalhadores por conta própria que trabalhavam sozinhos”.

Tabela 1 - Empresas não-agrícolas com até 5 empregados, por tipo de empresa, segundo os grupos de atividade – Brasil – 1997

Grupos de atividade	Empresa não agrícola com até 5 empregados		
	Total	Tipo de empresa	
		Conta-própria	Empregador
Total	9 580 840	8 190 610	1 390 231
Indústria de transformação e extrativa mineral	1 136 492	934 975	201 516
Indústria da construção	1 481 096	1 317 204	163 893
Comércio de mercadorias	2 509 824	2 085 498	424 125
Serviços de alojamento e alimentação	799 824	663 208	136 616
Serviços de transporte	639 187	592 606	46 580
Serviços de reparação, pessoais, domiciliares e de diversões	1 898 044	1 710 734	187 309
Serviços técnicos e auxiliares	1 079 826	861 380	218 445
Outros serviços	32 518	24 215	8 303
Sem declaração	4 232	788	3 443

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Departamento de Emprego e Rendimento (1997, 27)

3.3 1 As micro e pequenas empresas diante de procedimentos formais

Sabe-se que muitas unidades produtivas informais mantêm algum tipo de registro ou licença municipal necessárias para o exercício de suas atividades, sendo que o micro e pequeno empresário ou a sociedade empresária o fazem no Registro das Empresas – Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC)/Junta Comercial – da respectiva sede. Pelo Código Civil (art. 966, *caput*) “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

O Poder Executivo, por iniciativa própria e em harmonia com as confederações representativas das forças produtivas nacionais, criou o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), desvinculado da estrutura pública federal, que opera em sintonia com o setor público, sendo predominantemente administrado pela iniciativa privada.

O Sebrae, para melhor desempenhar suas atribuições, utilizou critérios próprios para possibilitar a compreensão do “Universo MPE”, como a classificação de porte das micro e pequenas empresas estabelecida pelo número de empregados, considerando as bases de dados estatísticos do Ministério do Trabalho e Emprego (TEM). A citada classificação poderia ser estabelecida pelo faturamento da empresa, mas o Sebrae alegou não dispor de nenhuma fonte oficial ou base de dados que fornecesse as informações necessárias.

Assim, para o Sebrae, conforme o Quadro 2, “[...] constituem-se micro e pequenas empresas, os estabelecimentos formais, atuantes nos grandes setores de atividade econômica (indústria, comércio, serviços e agropecuária), empregadores, com até 99 empregados”.

Quadro 2 – Classificação de Empresas por Número de Empregados

CLASSIFICAÇÃO DE PORTE	NÚMERO DE EMPREGADOS	
	NA INDÚSTRIA	NO COMÉRCIO
ME (Microempresa)	até 19	até 9
PE (Pequena Empresa)	20 a 99	10 a 49
MDE (Média Empresa)	100 a 499	50 a 99
GE (Grande Empresa)	acima de 499	acima de 99

Fonte: SEBRAE (2003).

O Sebrae (2003), com base na Relação Anual de Informações Sociais (Rais) 2001, esclarece que existiam no Brasil cerca de 5,6 milhões de empresas, das quais 99% eram de micro e pequenas, apontando, também, que a análise da participação de cada estrato empresarial nos principais setores de atividades mostra o seguinte: o setor da Indústria responde por cerca de 18% do total de empresas, o de Comércio por 45% e de Serviços por 37%.

Considerando os dados dentro de cada porte, a distribuição relativa do número de empresas sofre algumas alterações, mostrando mesmo significativa alternância: no setor Indústria prevalece o número de médias empresas (33,3%); no

setor Comércio, as microempresas (45,6%); no setor Serviços, as grandes empresas (79,8%), enquanto que as pequenas empresas mantêm uma participação mais homogênea, com dois 2º e um 3º (Serviços) lugares. A Tabela 2 detalha todos os dados.

Tabela 2 - Distribuição do número de empresas no Brasil - 2000

Porte	Indústria		Comércio		Serviços		Total	
	Nº de empresas	%	Nº de empresas	%	Nº de empresas	%	Nº de empresas	%
Micro	939.267	17,8	2.414.652	45,8	1.923.389	36,4	5.277.308	100
Pequena	48.314	19,7	88.941	36,2	108.203	44,1	245.458	100
Média	9.856	33,3	5.724	19,4	13.999	47,3	29.579	100
Grande	1.580	7,0	2.955	13,2	17.889	79,8	22.434	100
Total	999.017	17,9	2.512.272	45,1	2.063.450	37,0	5.574.779	100

Fonte: Sebrae (2003)/ Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) 2001 - MTE

3.3.2 Mortalidade do micro e pequenas empresas

A questão da mortalidade empresarial vem preocupando as instituições envolvidas com o pequeno capital e com a informalidade. Outras diferentes fontes têm afirmado que a taxa de mortalidade empresarial no Brasil oscila entre 70% e 80% no primeiro ano de existência das empresas, chegando a 92% no final do quinto ano. O Núcleo de Orientação Empresarial do Sebrae/BA patrocinou a pesquisa realizada em 2000 e 2001 que, na palavra do pesquisador, “[...] teve como propósito maior investigar quais são os elementos determinantes do sucesso e do insucesso das empresas, ao mesmo tempo em que buscou-se identificar quais são os fatores causais da mortalidade empresarial, notadamente no âmbito dos pequenos negócios”. (COELHO, 2002, p. 11).

A pesquisa partiu de uma amostra de 1.200 empresas selecionadas, localizando-se 813 unidades, 67,8%, estando 591 em atividade e 222 extintas, considerando-se ainda cada ano/amostra de 1997, 1998 e 1999, e estendendo-se nos dois anos seguintes.

A Taxa Bruta de Mortalidade (TBM) (as empresas extintas efetivamente, as empresas não localizadas e as que não chegaram a funcionar) é apresentada no Quadro 3, “[...] em que se observam os valores acumulados ano a ano para os três conjuntos amostrais”. (COELHO, 2002, p. 25).

Quadro 3 – Distribuição das taxas brutas de mortalidade conforme o ano de criação das empresas, em %

ANO DE CRIAÇÃO DAS EMPRESAS	TAXAS BRUTAS DE MORTALIDADE				
	1997	1998	1999	2000	2001
–	1997	1998	1999	2000	2001
1999	–	–	29,5	36,8	38,2
1998	–	37,8	46,0	52,0	52,5
1997	38,8	46,0	52,5	57,5	58,0
TAXAS MÉDIAS/ANO	35,2	43,0	47,6	55,0	58,0
–	1º Ano	2º Ano	3º Ano	4º Ano	5º Ano

Fonte: Coelho (2002)/Pesquisa de Campo Datanálise 2001.

Convenção:

Vermelho: taxas de mortalidade observadas no primeiro ano, de cada ano/amostra.

Azul: taxa acumulada correspondente ao 2º Ano.

Verde: taxa acumulada correspondente ao 3º Ano.

Rosa: taxa acumulada correspondente ao 4º Ano.

Negro: taxa para cinco anos.

Acompanhando Coelho (2002) na análise na leitura do Quadro 3, vê-se que, com a amostra de 1997, a taxa de mortalidade evoluiu de 38,8% no primeiro ano, para 58,0% ao término do quinto ano, apresentando uma taxa de sobrevivência para o conjunto de 1997 da ordem de 42%, ou seja, ao completar cinco anos de existência, 42% das empresas nascidas em 1997 ainda continuavam em atividade.

Semelhante raciocínio pode ser empregado para as amostras de 1998 e 1999, mas em todas elas tem-se a sinalização de que “[...] apesar da mortalidade dos pequenos negócios ser extremamente elevada [...], ela não alcança em circunstâncias normais o patamar de 80% que foi idealizado por alguns autores”. (COELHO, 2002, p. 26).

3.3.3 Micro e pequena empresa: “de produção final” e “satélite”

Mostrou-se nas seções anteriores a importância que as micro e pequenas empresas vêm adquirindo junto à sociedade como um todo, e mais acentuadamente na abrangência do mundo dos negócios. Visando facilitar a constante citação da sua denominação conjunta, as micro e pequenas empresas, pelo processo de acrossemia, como já dito, ganhou sigla identificadora: “MPE” (IBGE, 2003)².

Acredita-se ter ficado evidente que a MPE apresenta, por via de regra, estrutura muito elementar, poucos trabalhadores, baixo volume de produção e comercialização, impossibilidade quase irremovível de obtenção de financiamento por menor que seja, diminuto ou nenhum capital de giro, insuficiente definição explícita de objetivos, sendo, por isso e por tudo mais que se possa relacionar, uma categoria socioeconômica diferenciada.

Essa visão quantitativa condiciona o observador a ver a MPE como um tipo de empresa semelhante às demais e apenas diferenciada pelo tamanho. Tomando-se o número de trabalhadores como exemplo, conclui-se que nem toda MPE ocupa um baixo número de trabalhadores, assim como nem todas as empresas que empregam poucos funcionários são classificadas MPE. Veja-se o caso daquelas empresas que atingindo um elevado nível tecnológico automatizam a produção, contratam empresas fornecedoras de mão-de-obra, inclusive especializada, e empregam um baixo número de assalariados, obtendo, em cada final de exercício, lucros muito acima dos níveis médios de lucratividade das micro e pequenas empresas.

Acredita-se ser aconselhável teorizar sobre o aspecto qualitativo que envolve o perfil das MPE, bastando para tal mister, depois de ter analisado algumas das suas interações internas, presentes em qualquer sistema aberto, considerá-la como subsistema de um sistema maior confinante, com seus possíveis ambientes próximo e remoto que formam o mercado em que ela se insere e com o qual mantém um constante fluxo de importação e exportação de informações. A Figura 1 mapeia instituições circunvizinhas presentes no citado mercado.

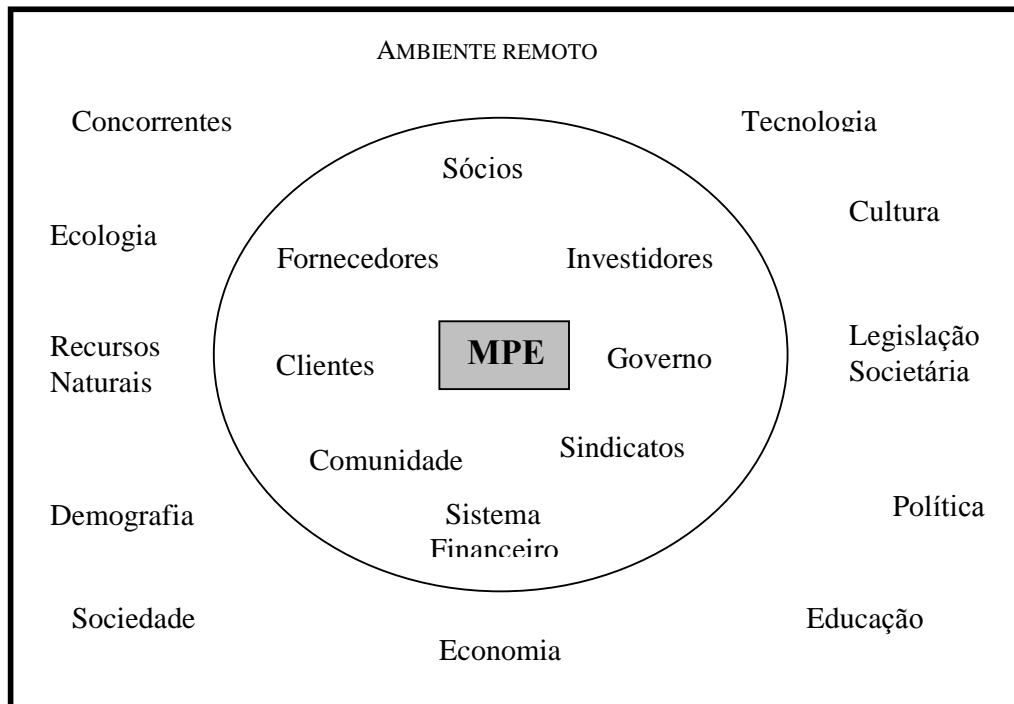
O enfoque macro da sociedade como um todo, entendida esta no mundo dos negócios como mercados estritamente regidos pelo sistema capitalista globalizado, evidencia uma diferenciação marcante, em termos qualitativos, entre as MPE e as grandes empresas (GE). Assim, imaginar a MPE como um projeto tendente

² Montaña (1999) prefere PeME (pequena e microempresa).

a evoluir para GE parece ser totalmente ilusório como fato possível de se consumir, principalmente em termos da economia contemporânea. As conseqüências teóricas e problemáticas da mencionada ilusão estão em sintonia com as idéias referidas por Montañó (1999, p. 16)), a saber:

[...] a) acreditar na “natural” evolução da PeME [leia-se MPE], seguindo o caminho: “micro”, “pequena”, “média” e “grande”; b) pensar que, para isso, apenas é necessário facilitar-lhes créditos industriais e capacitação empresarial; c) encontrar, entre as PeMEs, empresas com elevadíssimos níveis de lucro e rentabilidade, as quais servem de “exemplo” (inatingível) às outras; [...] d) acreditar na viabilidade da “livre” concorrência entre as PeMEs e as grandes empresas (GE)”.

Figura 2 – Ambiente do sistema MPE (sistema aberto)



Fonte: concepção do autor baseada em Bertrand e Guillemet (1988, p. 101)

Especulando ainda sobre a diferenciação qualitativa visível no confronto entre MPE e outras modalidades de negócios, Montañó (1999, p. 17) questiona:

Pode-se considerar microempresa aquela empresa de agiotas onde trabalham poucas pessoas, mas que lida com grandes quantias de dinheiro e nada produz? Um joalheiro que confecciona jóias de altíssimo valor constitui uma microempresa? A diferença entre a

Mercedes-Benz e uma pequena oficina é apenas quantitativa? Ou elas são econômica e politicamente diferentes?

Parece, assim, que para se estudar as MPE objetivando a contribuição que elas podem oferecer, no contexto em que se inserem, ao mundo dos negócios, há que se considerar seus aspectos quantitativos e qualitativos, aumentando-lhes a compreensão, para a especificação clara de características – uma qualidade, um atributo, etc. – que as distinguem das outras categorias de empresas (médias e grandes).

Estudos direcionados para as peculiaridades das micro e pequenas empresas distinguem duas formas fundamentais de inserção no mercado:

- a que produz certa mercadoria ou serviço para o consumidor direto, ou para distribuidor (ou intermediário comercial). Conhecida por *empresa de produção final* ela mesma define o tipo de produto ou serviço que oferece, sua qualidade, seu preço e seu público-alvo;
- a que produz certa mercadoria ou serviço para uma média ou grande empresa e com ela transacionando diretamente. Esta modalidade de MPE é chamada de *satélite*.

É o citado autor Montañó (1999) que aborda com clareza essa dualidade das micro e pequena empresas, conforme explicitado a seguir:

a) a MPE *de produção final* é a modalidade habitual destas unidades produtivas. A mercadoria por ela disponibilizada para o consumidor final e, às vezes, para um intermediário comercial, não recebe mais o acréscimo de qualquer valor, pois ela já sai da micro e pequena empresa na sua forma final para consumo.

Acrescente-se que a MPE se encontra ancorada no espaço, uma vez que, geralmente, não consegue ampliar seu mercado além da área onde está situada, ficando seu raio de ação extremamente limitado; diz-se, assim, que seu mercado é estático;

B) a MPE *satélite* produz um tipo de mercadoria ou presta um determinado serviço para uma grande empresa, denominada de “matriz” ou “subcontratante”. A grande empresa matriz (GEM) utiliza o produto que adquire daquela como matéria-prima e insumos diversos, inclusive peças de reposição para a própria maquinaria, implementos necessários a sua produção.

Parece correta a afirmação de que quanto mais especializada seja a produção da GEM e quanto mais monopolizadas forem sua produção e comercialização, tanto

mais dependência criará na MPE que continuamente girará em torno dela. Entende-se que por este motivo esta forma de micro e pequena empresa recebe a designação de “satélite”.

A MPE *satélite* tem uma existência produtiva limitada, pois já se instala objetivando uma linha de produção especializada, o que dificulta qualquer troca de ramo de produção. Estas peculiaridades “obrigam o empresário da PeME a permanecer na sua atividade de origem e a continuar aceitando, cada vez mais desvantajosamente, as demandas e as ofertas da GEM subcontratante em torno da qual gira.” (MONTAÑO, 1999, p. 24).

Na realidade, as MPE sobre as quais se está falando são consequência do processo de terceirização adotado mundialmente pelas grandes empresas, como visto no Capítulo anterior. A maioria das “satélites” não é propriamente criada, pois decorrem de desmembramentos de setores das GEM que, com esse procedimento, reduzem custos, inclusive propiciando condições favoráveis para o tão falando planejamento tributário, sendo que, em alguns casos, servem para acobertar mecanismos que respaldam ações de evasão fiscal.

3.4 INFORMALIDADE NO AMBIENTE DAS EMPRESAS DE PORTE MÉDIO

No Quadro 1, que ilustra o texto da subseção 2.3.2, vê-se que o Sebrae classifica como média empresa (MDE , empresa de porte médio), no Comércio, aquela na faixa de 50-99 empregados, e, na Indústria, aquela na faixa de 100-499 empregados.

As MDE são criadas adotando um dos tipos de sociedade empresária, sendo que sua quase totalidade opta pelo tipo de sociedade limitada, esta assim denominada pelo novo Código Civil e que antes dele era chamada de “sociedade por quotas de responsabilidade limitada”.

A sociedade limitada rege-se pelo Capítulo IV, do Subtítulo II, do Título II, do Livro II, do Código Civil em vigor e, nas omissões dele, pelas normas da sociedade simples (Capítulo I do mesmo Subtítulo). Ademais, o contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

As MDE, a priori, devem ter como base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de que trata o art. 153, inciso III, da vigente Constituição Federal, o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, conforme previsto no Código Tributário Nacional (Art. 44).

Como a base de cálculo é simples expressão do fato gerador, dele não se podendo separar, tem-se que a base de cálculo, no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, na afirmação de Machado (2003, p. 1) “[...] há de ser o montante *real*, salvo nos casos em que seja impraticável a apuração deste, nos quais prevalecerá o lucro *arbitrado*, e salvo a opção, que a lei pode assegurar ao contribuinte, pelo lucro *presumido*”.

As pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei 8.981/95, art. 44, Lei 9.065/95, art. 1º, Lei 9.249/95, art. 29, e Lei 9.718, art. 13). Todavia, existem empresas impedidas de se valer da citada opção³.

A citada Lei 8.981/95 (art. 44, § 1º) ainda prevê que o limite previsto será proporcional ao número de meses do ano calendário, no caso do início de atividade, ou seja, R\$ 4.000.000,00 mensais.

A opção pelo lucro presumido parece ser uma preferência da MDE para melhor proceder ao seu planejamento tributário. A propósito, é ilustrativa a transcrição do pensamento de Machado (2003, p. 1): “A inovação é elogiável. Em muitos casos pode ser vantajosa a opção para o contribuinte, sem prejuízo do interesse da Fazenda. Os custos com serviços de contabilidade são evitados. Reduz-se a burocracia. Ganha o Contribuinte e o Fisco”. (Sublinhou-se). Na realidade, é uma obrigação acessória da pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, à sua opção, manter apenas Livro Caixa e Livro Registro de Inventário.

Pode-se ver em Holland (2003) que a modalidade da declaração do imposto de renda pelo “presumido” é um fator que favorece a sonegação fiscal. Visando coibir tal ilícito ele sugere que o Governo deveria “Aumentar a arrecadação daqueles

³ Dentre outras, os bancos comerciais e de investimentos; as cooperativas, corretoras de títulos, previdência privada aberta; as que usufruam benefícios fiscais; de factoring; que exploram compra, venda e loteamento de imóveis; que tenham rendimentos provenientes do exterior.

que optarem pela informalidade, tributando com base na movimentação bancária”. (HOLLAND, 2003, p. 4).

A movimentação bancária, aliás, pode ser utilizada para mostrar o grau de informalidade dos segmentos empresariais, conforme as informações fornecidas pela Receita Federal constantes do Quadro 4, elaborado para efeito comparativo, e o Quadro 5.

Quadro 4 – Declarações de pessoas jurídicas em 2001

Modalidade	Quantidade	% de declarações	% de arrecadação
Lucro real	208.929	7,3%	83%
Presumido	629.226	22,7	10%
Simples	1.988.788	70%	7%

Fonte: Holland (2003)

Quadro 5 – Movimento bancário (créditos no extrato bancário), em relação à receita declarada para a Receita Federal

Empresas no “Simples”	3,2 vezes
Empresas no “Presumido”	2,1 vezes
Empresas no “Real” com contabilidade	1,6 vezes
Empresa no “Real” com contabilidade e auditadas	menos que 1,6 vezes
Companhias abertas, auditadas e transparentes	sonegação é mínima

Fonte: Holland (2003)

Nota: Na maioria dos países desenvolvidos, a auditoria estatutária é obrigatória para todas as empresas, excluindo as microempresas.

Em face da realidade tributária acima evidenciada e considerando que a Receita Federal não dispõe de recursos humanos necessários para o cabal cumprimento da sua função fiscalizadora, vale-se, então, aquele órgão, de procedimentos próprios do imediatismo, como o de concentrar o esforço da arrecadação nas companhias abertas e nas demais empresas que fazem o ajuste anual do IR pelo “lucro real”. Como “esse número de empresas está diminuindo, o Governo está continuamente aumentando os impostos sobre as empresas que reportam no ‘formal’ [...]”. (HOLLAND, 2003, p. 3).

3.5 A GRANDE EMPRESA DIANTE DO FASCÍNIO DA INFORMALIDADE

Na pesquisa, foram adotados os parâmetros fixados pelo Sebrae (Quadro 2, subseção 3.3.1), para classificação do porte das empresas. Logo, na Indústria, Grande Empresa (GE) é aquela que tem 500 ou mais empregados, e, no Comércio, 100 ou mais empregados.

As GE, na sua maioria, são sociedades anônimas tributadas pelo lucro real. Estão regidas pela Lei 6.404/76 e controladas, quanto aos aspectos societários, pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM), e, no que tange aos ditames contábeis, estão obrigadas ao cumprimento dos procedimentos e normas emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela CVM.

A sociedade anônima (AS) ou companhia (CIA⁴) pode ser aberta ou fechada, caso tenha ou não seus títulos mobiliários negociados em bolsa de valores ou em mercado de balcão.

A companhia aberta é examinada, anualmente, por auditor independente, devendo ser bem transparente, visando minimizar o risco do investidor (acionista) e de todos os seus demais *stakeholders*. Ela é obrigada a fazer sua declaração do ajuste anual do imposto de renda pela modalidade do “lucro real”. A fechada, quando a receita anual for igual ou inferior a R\$ 48 milhões, poderá optar pelo “lucro presumido”.

Assim, existem sociedades anônimas fechadas que podem ser classificadas média empresa, algumas propensas a conspirar-se diante do fascínio da informalidade. Observe-se que, em qualquer hipótese, a MDE, não importa o tipo jurídico (Quadros 4 e 5, seção 3.4), pode incidir em considerável grau de sonegação.

As grandes companhias, pelas facilidades que o mercado lhes oferece, são quase imunes ao canto e encantos da informalidade. Quase, repete-se, e não na totalidade.

Acrescente-se que a maioria de GE contemporâneas dispõe de condições favoráveis para implantar na sua estrutura organizacional um setor incumbido para o planejamento tributário administrativo, que busca meios para reduzir o ônus tributário sem ofensa ao ordenamento jurídico, mas devendo ir, dizem seus arautos,

⁴ Por exemplo, Petróleo Brasileiro SA (Petrobrás) e Companhia Vale do Rio Doce. A designação Sociedade Anônima ou SA pode aparecer na denominação no começo ou no fim, mas Companhia ou CIA, só no começo.

até o limite da legalidade. Com o argumento em foco, os estudos se instalam quando existir dois ou mais caminhos legais possíveis de serem trilhados.

3.6 REPERCUSSÃO DA INFORMALIDADE NO MUNDO DOS NEGÓCIOS

Considera-se como esclarecido o fato de que, no contexto deste trabalho, as atividades que compõem a economia informal são aquelas que tendo fins lícitos utilizam meios extralegais para atingir seus objetivos. Explicado, também, acredita-se, está o caso das MPE criadas na forma da legislação que as beneficia e que, inclusive, as isenta da obrigatoriedade de manter escrituração contábil formalmente constituída para fins tributários. Acrescente-se que no citado segmento empresarial não existe uma clara separação entre os fatores trabalho e capital dentro de um determinado processo produtivo. Sabe-se, inclusive, que proprietários e trabalhadores, quase sempre, sub-remuneram suas rendas para fazer frente à competição decorrente das ações perpetradas pelas empresas que se encontram estabelecidas em patamar tecnológico ou de capital superior. São tantas as informalidades presentes na vida organizacional de uma MPE que elas são classificadas no rol das informais, como visto anteriormente. Enfim, muitos estudiosos da economia informal, inclusive Soto (1987), conceituam economia informal como um conjunto de unidades de produção que não cumprem as obrigações capituladas no ordenamento jurídico vigente, principalmente no que se refere aos tributos e à regulação.

Corroborando com a idéia contida no final do parágrafo precedente, Feige e Schneider, lembrados por Ribeiro e Bugarin (2003, p. 2), definem economia informal como “... toda atividade que geralmente seria tributada se fosse reportada às autoridades tributárias”.

É sempre oportuno frisar que a economia informal discutida neste trabalho exclui da sua abrangência atividades criminosas como o contrabando, produção e distribuição de drogas e roubo de carga de mercadorias transportadas por caminhões. Todavia, a venda da mercadoria roubada pelos receptadores exige mecanismos e instrumentos que interessam ao presente estudo.

A percepção nítida desses e de outros vieses que criam conflitos de procedimentos no mundo dos negócios transcendem a suportabilidade dos atores

econômicos, não importando, a priori, o seu porte, mas sabendo-se dos danos que produzem na vida empresarial das pequenas e médias pessoas jurídicas voltadas para a lucratividade. A legislação procura socorrer a micro e pequena empresa com dispositivos tributários mais suaves. Todavia, a MPE pode prosperar até atingir o limite de receita que lhe permita usufruir os favores da lei fiscal. Diz-se que a pequena empresa informal precisa ficar “abaixo do radar”, estando, assim, condenada a não crescer, porque se o fizer se tornará visível e vulnerável. Outrossim, as empresas oligopolistas ou monopolistas, em função dos seus vultosos lucros, conseguem conviver com a incidência escorchante de tributos sobre o faturamento, podendo repassar alguns deles ao consumidor mediante o preço dos produtos. Ademais, a lei básica das sociedades anônimas⁵ (FONTOURA et al., 2002) faculta à GE recorrer a mecanismos lícitos – cisão, fusão, incorporação – para o seu planejamento tributário; ela também pode recorrer a processos de terceirização e reengenharia de recursos humanos. Assim é que, a depender do grau de moralidade fiscal – aqui entendida como a inclinação e a prática de pagar tributos –, os empresários procuram elidir, quando não sonegar os tributos devidos.

A percepção da informalidade por pessoas vinculadas a diferentes sistemas econômicos de produção distingue o fenômeno de acordo com os interesses próprios de cada um desses sistemas. Pode-se tomar para exemplo as idéias de Sullivan⁶(2001) que qualifica um mercado informal de grande proporção (“inchado”) como prejudicial às empresas e à economia, indicando que nesta há um exagero de regulamentação. Transformando-se essas perspectivas em realidade, certamente a empresa vai investir mais em capital do que em mão-de-obra. Dessas idéias, como consequência lógica, infere-se alguns corolários: a informalidade leva a uma redução da produtividade; o ambiente de competição fica prejudicado; lojas precisam competir com vendedores de rua; faz-se necessário o estabelecimento de regras para que os ambulantes possam vender as suas mercadorias. É ainda da lavra de Sullivan (2001) que a informalidade debilita a democracia.

O entendimento de Soto é mais brando. Na sua obra mais recente (2001, p. 107) ele declara: “A informalidade raramente é anti-social em sua intenção”. Prosseguindo, justifica: “Os ‘crimes’ cometidos pelos extralegais são planejados

⁵ Lei nº 6.404, de 15/12/1976.

⁶ Diretor-executivo do Center for International Private Enterprise (Cipe), entidade norte-americana voltada para a defesa do livre mercado

como objetivos tão comuns como a construção de uma casa, o fornecimento de serviços ou a criação de um negócio”.

Toma-se conhecimento, assim, da existência de um sistema de ordenamento informal, única condição que os convencioneados têm de minimizar sua via-crúcis com a precária regulamentação de suas vidas e transações. O citado sistema acaba imprimindo certa relevância para o modo de vida e de trabalho dos pobres.

A informalidade, todavia, não está presente tão-somente na vida dos pobres e desamparados. Ela também é invocada pelo sistema empresarial formado pelas médias e grandes empresas que vai ancorar nas suas sutilezas os procedimentos adequados, a depender das circunstâncias, para evadir tributos. Mas neste caso o risco é grande, como mostra a notícia BANCOS... (2003, p 3):

Os bancos brasileiros já sofreram 226 autuações no primeiro semestre deste ano [2003], correspondendo a R\$ 3,645 bilhões em multas por evasão tributária. É o triplo do valor (R\$ 1,03 bilhão) do mesmo período em 2002, quando houve 184 autuações.

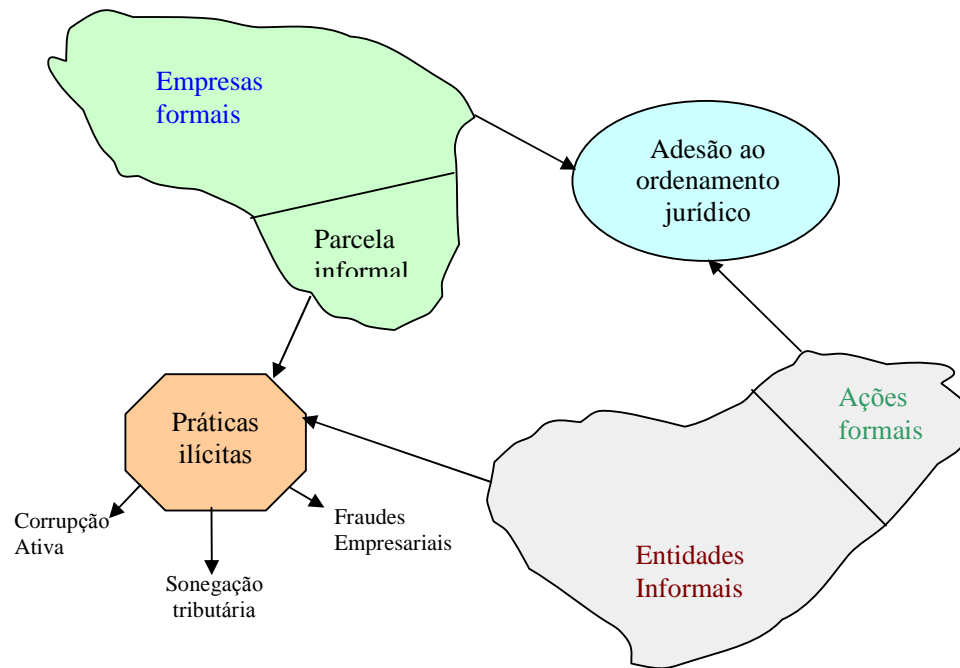
O tributo mais sonogado pelos bancos é a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), há também multas por evasão de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e IR (Imposto de Renda).

Banco do Brasil, Itaú, Santander, Unibanco, Safra e a empresa de leasing (arrendamento mercantil) do Citibank são as instituições sonogadoras de tributos.[...].

Ademais, a informalidade também acontece no ambiente endógeno da empresa, em ações fraudulentas praticadas por próprios empregados contra o seu patrimônio, ou quando seus gestores empreendem fraude corporativa visando ganhos pessoais em detrimento dos interesses de determinadas categorias de *stakeholders*. Estes tipos de fraude empresarial merecerão uma abordagem mais detalhada posteriormente.

Vê-se, pois, que a informalidade também permeia o universo das empresas formais, como o retro encadeamento de idéias deixa patente. Tudo indica não existir empresa formal preservada de acometer, de alguma forma, contra a ordem tributária; bem assim, há entidades informais que, em alguns aspectos, procedem formalmente, inclusive quando do seu estabelecimento. Portanto, nessa dicotomia do mundo dos negócios, nota-se um entrelaçamento entre o formal e informal, possível de ser visualizado na Figura 2.

Figura 3 – Bi-repartição do mundo dos negócios



Fonte: concepção do autor

3.7 CORRUPÇÃO

É surpreendente o número de pessoas que tomam decisões direcionadas à informalidade de procedimentos empresariais. Tais decisões parecem provir de uma maneira de pensar e agir muito próximas a condicionamentos típicos da natureza humana, talvez, em parte, moldada pela cultura coletiva de uma sociedade ou determinado segmento dessa mesma sociedade. Geralmente, as vertentes dos procedimentos informais praticados por empresas formais são duas: corrupção e sonegação.

A sonegação fiscal se constituiu no objeto principal deste estudo, cabendo, nesta Seção, esclarecimento maior sobre o sentido estrito da palavra corrupção, como referido na Introdução, por ser outra prática empresarial desenvolvida à margem do ordenamento jurídico. Inclusive, vários instrumentos utilizados para a realização daquela são também empregados na prática da corrupção, variando na frequência de

uso conforme o mecanismo adotado para a concretização das duas modalidades de informalidade empresarial.

A palavra corrupção é utilizada neste trabalho com o significado de ato ou efeito de corromper servidores públicos, com o fim de adulterar documentos ou procedimentos legais, para beneficiar algum corruptor, no caso uma empresa privada representada por um seu dirigente ou intermediário.

A título de esclarecimento, cita-se aqui o fato da legislação distinguir concussão de corrupção. A concussão (extorsão ou peculato), contrariamente ao que se passa com a corrupção passiva, se configura sempre que um funcionário público exija para si ou para terceiro qualquer tipo de vantagem ilegítima, no exercício do seu cargo.

A corrupção pública, diferentemente da sonegação fiscal, conta com um razoável acervo bibliográfico, como, por exemplo, as obras de Ribeiro (2004), Fazzio Júnior (2002) e Elliott (2002). Esta última, de abrangência internacional, aponta os efeitos da corrupção sobre o crescimento, investimentos e gastos do governo, os riscos da corrupção comercial internacional e as oportunidades econômicas para a sua ocorrência. Os capítulos da citada obra são assinados por autores especializados nos temas que abordam, como é o caso de Rose-Ackerman (2002) que, no início de terminado trecho, correlacionada corrupção com burocracia: “As autoridades podem elevar os custos de uma empresa introduzindo atrasos e requisitos desnecessários como um mecanismo de indução de propinas” (p. 76). Depois de se referir ao não cumprimento de leis normativas por dirigentes de determinados Governos, conclui o trecho com a seguinte suposição: “É provável que as empresas que se beneficiam de tais situações sejam oponentes das reformas legais às quais certamente apoiariam se o sistema fosse honesto e se as leis fossem cumpridas”. (p. 77)

A corrupção pode ser ativa e passiva, segundo o sentido que lhe atribui o ordenamento jurídico brasileiro, consoante o definido pela legislação criminal, no caso os artigos 317 a 333 do Código Penal, ou seja:

- é passiva quando um funcionário público – servidor público em geral, inclusive as maiores autoridades e demais membros dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário – recebe, para si mesmo ou para terceiro, em razão do cargo que exerce, qualquer vantagem indevida, ou simplesmente concorda com a promessa de vir a receber tal vantagem;

- ocorre a ativa no momento em que uma pessoa oferece ou formula a promessa de proporcionar uma vantagem indevida a um funcionário público, objetivando que ele pratique ação que esteja impedido de proceder, retarde a prática de ato que deveria realizar ou omita fato que deveria registrar e revelar em função do cargo do qual esteja investido.

O ilícito em consideração é denotado, objetiva e materialmente, quando, por exemplo, o corruptor paga propina a servidor encarregado de compras de uma entidade, mediante processo licitatório (concorrência, convite e tomada de preços) ou a preposto do fisco, para redução ou eliminação de tributos, estando presente, também, neste caso, a figura da sonegação fiscal.

A corrupção se configura, portanto, no momento em que o empresário alicia prepostos do serviço público visando forjar situações favoráveis aos seus interesses, como sair vencedor, fraudulentamente, em concorrência pública. A mencionada prática ilícita macula o instituto da licitação, pois a maracutaia favorece a um ou a poucos, subtraindo a justa condição de legítimos concorrentes aos demais, que acabam sendo ludibriadas nos seus propósitos. Casos de corrupção serão mostrados adiante, como o que eclodiu no Ministério da Saúde, no mês de maio de 2004, cuja ação repressora foi batizada pela Polícia Federal de “Operação Vampiro”.

3.8 FRAUDES EMPRESARIAIS

O vocábulo fraude, em seu sentido genérico e segundo os léxicos, significa “qualquer ato ardiloso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever; logro [engano propositado contra alguém; artifício ou manobra ardilosa para iludir]” (HOUAISS; VILLAR, 2001, p. 1388). Assim, o citado significado abrange falsificação de marcas ou produtos industriais, de documentos; introdução clandestina de mercadorias estrangeiras sem o pagamento dos devidos tributos à alfândega; contrabando, etc.

A legislação considera a fraude crime tributário, definindo-a como promoção de alteração documental para diminuir ou omitir pagamentos, como é o caso de adulteração de nota fiscal ou de manipulação de dados contidos em balanço patrimonial de empresa, inclusive de grupo de empresas (balanço patrimonial consolidado).

Encontra-se em Sá (1982) o emprego da palavra fraude com o mesmo significado. Depois de esclarecer que a fraude é sempre um erro, mas nem todo erro é fraude, pois esta é sempre um “erro calculado”, o autor oferece a seguinte definição: “A fraude é um erro cometido propositadamente com a finalidade de prejudicar alguém”. (p. 15).

Outrossim, a pesquisa objetivou o uso do mencionado vocábulo na sua acepção restrita de erros cometidos por pessoa física vinculada aos quadros de recursos humanos de uma empresa. Esses erros intencionais podem ser perpetrados contra o patrimônio da própria empresa por integrante dos escalões de qualquer nível ou por gestores graduados contra os interesses de terceiros visando benefícios individuais. Encontra-se no relatório da Kroll (2003) a definição que atende aos propósitos deste estudo: “Fraude: processo de enriquecimento privado por burla de normas públicas ou privadas, sem participação da parte prejudicada. Na fraude, o agente é sempre um cidadão privado”.

Procurando superar a dificuldade em denotar as duas modalidades de fraudes ocorridas intramuros da empresa, pode-se analisar a questão à vista dos dois focos seguintes:

- a) fraudes internas contra o patrimônio da empresa;
- b) fraudes originadas no interior da empresa, por gestores, contra terceiros.

Na apreciação da primeira modalidade, pode-se começar pela Idade Média, quando os comerciantes de Gênova e Veneza foram obrigados a aprimorar seus procedimentos contábeis visando minorar as fraudes cometidas pelas pessoas que os auxiliavam nos seus afazeres mercantis, donde o grande impulso advindo à Contabilidade (ICÓ, 2002).

Aliás, a Contabilidade é uma ferramenta cujo uso é imprescindível no mundo dos negócios, como se pode deduzir à vista do que dizem Dixon e Arnett (1993), cuja obra “is designed for the person has little or no formal training or experience in accounting” (p. xiii).

Nobody is quite sure where accounting, in its narrowest sense, leaves off and where management, in the active sense, begins. First, we ought to agree that any accounting that is not helpful in some way should be scrapped. In all of its phases “useful” accounting is useful to some sort of management, whether it be the officers and subofficers of the company, the investors and potential investors, the creditors and potential creditors, or one more government agencies. Each of these users of accounting data manages its relationships with

the enterprise, in part at least, on the basis of accounting reports – all of which thereby qualify as management-serving. (p. 213).

As fraudes contra o seu patrimônio das grandes organizações estão sempre prosperando. Recente pesquisa efetuada pela *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, comentada em artigo de Leite (2004), esclarece que 70% das fraudes ocorridas nas empresas são resultado da ação de empregados menos graduados, mas as perdas com esquemas projetados por executivos resultam, em média, em prejuízos 14,5 vezes maiores.

A articulista informa que “A maioria dos criminosos aplica apenas um golpe contra os empregadores (65,1%). [...] Prejuízos causados por quem tem o costume de colocar a mão no dinheiro alheio são, em média, o quádruplo de quem comete o delito apenas uma vez”. (LEITE, 2004, p. A-8).

A KPMG Forensic procedeu a uma pesquisa sobre fraudes em mil das maiores empresas do Brasil nos setores público e privado, constatando que 76% das organizações registraram algum caso. A notícia da pesquisa nos é dada por Paz (2003) que aduz: “O estudo mostra que os tipos de fraude que resultaram mais perdas foram a falsificação de cheques ou documentos, roubos de ativos e contas de despesas”. (p. A-10). Essas infrações, prossegue Paz, “foram descobertas por meio de controles internos (65%), auditoria externa (34%), informação de terceiros (29%) e informações de funcionários (22%). Em quase metade dos casos constatados (46%) não houve recuperação de nenhuma parte do dinheiro”. (PAZ, 2003, p. A-10).

As informações contidas no artigo de Paz (2003) foram colhidas junto ao diretor da KPMG, Werner Scharrer, e entre elas está a crença dos entrevistados na mencionada pesquisa de que o nível de fraudes aumentará nos próximos anos, sendo o acréscimo resultado principalmente da perda de valores morais e sociais. Seguem-se outras causas, como: insuficiência no sistema de controle, impunidade, problemas econômicos, alterações na organização das empresas.

Acima, em dois trechos, falou-se em controle interno que é a expressão usada para descrever todas as várias medidas tomadas pelos altos escalões das organizações, principalmente empresariais, para dirigir e controlar empregados. O controle interno continua tendo a mesma definição dada, desde 1949, pela Comissão de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. A citada definição pode ser encontrada em Brien, Senécal (1999, p. 38):

le plan d'organisation et toutes les méthodes et mesures coordonnées adoptées au sein d'une entreprise pour protéger ses actifs, assurer l'exactitude et la fidélité des renseignements comptables afin d'encourager l'efficacité de l'exploitation et maintenir le respect des lignes de conduite établies.

A definição adotada pelo AICPA relaciona quatro objetivos do controle interno:

- proteger os bens;
- conferir a exatidão e fidelidade dos dados contábeis;
- promover a eficiência operacional;
- estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Os citados controles, contábeis e administrativos, conforme se vê em Mautz (1975), quando elaborados adequadamente às necessidades do organismo empresarial e contando com eficiente política de adesão que estimulem os empregados a respeitá-los, transformam-se em mecanismo apropriado para a diminuição das fraudes. Todavia, para a sua eficácia, o sistema de controle interno deverá ser revisado continuamente por um bem treinado corpo de auditores internos, independentemente dos exames anuais procedidos, em companhias abertas, por auditores externos que também analisam o trabalho desenvolvidos por aqueles.

As áreas consideradas de maior risco de incidência de fraude contra o patrimônio empresarial correspondem aos seguintes setores: “compras, vendas, contas a pagar e receber, folha de pagamento, estoque de mercadorias e financeiro”. (CREPALDI, 2002, p. 211).

Quanto à segunda modalidade, “b) fraudes originadas no interior da empresa, por gestores, contra terceiros à observadas no mercado norte-americano”, observou-se crescimento a partir do final do ano 2000,

A desonestidade no meio empresarial foi estimulada pelos lucros provenientes do crescimento contínuo do valor das ações. A bolha especulativa que estourou naquele momento trazia nos seus efeitos a valorização de empresas pertencentes ao rol das que integravam a chamada “Nova Economia”. Estes fatos propiciaram a oferta de dinheiro fácil. Eles e outros correlatos – ciclos curtos de tecnologia e de produtos e uma concorrência global cada vez mais intensa que exigiam aportes crescentes de investimentos de capital – serviram para adequar a percepção então equivocada dos investidores à realidade cada vez mais evidente, o que motivou a queda nas cotações das ações.

Por outro lado, algumas corporações visando causar boa impressão às instituições fornecedoras de crédito, adiaram, e adiam, o registro de provisões que reduziria o lucro, deixando de cumprir o princípio do conservadorismo. Outra manobra conhecida para inflar lucros é o registro de despesas como investimento, pertencente ao grupo do Ativo Permanente.

3.9 SONEGAÇÃO FISCAL: UMA APROXIMAÇÃO CONCEITUAL

Entende-se que sonegar é encobrir, esconder, ocultar, deixando de descrever ou de mencionar nos casos em que a lei exige a descrição ou a menção, bem assim, que sonegação fiscal ou evasão fiscal é “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido” (HUCK, 1997, p. 37-38). Recorrendo ao Novíssimo Dicionário Jurídico (1991, p. 1105), encontra-se o seguinte conceito: “Sonegação Fiscal – do latim *subnegare*, negar, de algum modo, toda ação ou emissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do fisco, da ocorrência do fato gerador”⁷. Pode-se acrescentar a idéia que Melo (2002, p.187) faz sobre a prática da evasão fiscal “que pode ser compreendida como toda a ação (ou omissão) de natureza ilícita, minorando ou eliminando a obrigação tributária”. Assim neste trabalho, sempre que houver referência a “sonegação”, “sonegação fiscal”, “evasão” ou “evasão fiscal”, estará se falando de um mesmo fenômeno tributário.

A evasão caracteriza-se por vício de consentimento, segundo fatores como a simulação e o ardil, utilizados na prática de ato ilícito de natureza tributária, sendo:

- a) simulação: em que o ato tem aparência contrária à realidade, isto é, carece de coincidência entre o verdadeiro escopo e aquele declarado formalmente com o intuito de prejudicar terceiros ou violar preceito legal;
- b) ardil – no caso, meio astucioso engendrado para burlar o fisco, com violação do comando normativo – caracterizado mediante omissão de receitas, adulteração de documentos, indicação de valores a recolher divergentes dos valores escriturados, manutenção de duplicatas a pagar nos livros contábeis e fiscais, quando já quitadas (passivo fictício), etc.

⁷ Foi salientado anteriormente que o fato gerador é a condição necessária e suficiente, definida em lei, para a ocorrência da necessidade de se recolher o correspondente tributo.

O agente principal de evasão, o sonegador, pelo mostrado acima, utiliza-se dos mais variados estratagemas para concretizar sua ação criminosa. O vocábulo “estratagema” será utilizado neste trabalho com a dimensão encontrada em Oliveira (2000, p. 44), parafraseando Senger: “estratagemas podem variar desde o mero truque ou ação espontânea até a ação racionalmente planejada, sendo suas principais metas, entre outras, mascarar algo verdadeiro, fingir algo falso, ganhar iniciativa ou vantagem, ganhar uma recompensa, cerco, atração e fuga”.

Neste trabalho, no que respeita à evasão fiscal, o enfoque a ser abordado será de cunho administrativo e as sanções a serem aplicadas recairão sobre a pessoa jurídica, diferindo das sanções penais aplicadas às pessoas físicas que, detendo o poder decisório sobre o recolhimento dos tributos, preferam o caminho da omissão dolosa ou de iludir a legislação. Este pensamento, em parte, coincide com o esposado por Costa (2003, p. 40).

3.10 OUTRAS INFORMALIDADES, TIDAS COMO CRIMES TRIBUTÁRIOS

A legislação ainda aponta os seguintes crimes tributários:

- Simulação: participação de dois ou mais agentes que simulam ato ou negócio irreal;
- Contrabando: importação de mercadoria ilícita sem autorização legal;
- Descaminho: importação de mercadoria lícita sem o recolhimento dos tributos incidentes.
- Depositário infiel e apropriação indébita previdenciária: omissão do repasse ao agente arrecadador de tributos pertencentes a terceiros já retidos ou descontados.

3.11 BUROCRACIA: CONCEITO ANTAGÔNICO E FOMENTADOR DA INFORMALIDADE

O estudo da burocracia exige amplas reflexões que, na contemporaneidade, teria que se fundamentar na releitura de autores que aprofundaram suas pesquisas sobre um fenômeno de grande controvérsia. Entre todos, o que laborou idéias mais polemizadas a respeito do conceito em consideração foi o alemão Max Weber, que

viveu nas últimas décadas do século XIX e primeiras do século XX, sendo sua obra *Economia e Sociedade*, publicada originalmente no ano seguinte ao do seu falecimento (1920), uma referência fundamental para os que se dedicam àquele estudo.

A compreensão que Weber passa sobre burocracia aparece no contexto de vários outros constructos importantes da sua citada obra, entre os quais o de “dominação”, que para ele é “a possibilidade de encontrar obediência para ordens específicas (ou todas) dentro de determinado grupo de pessoas”. Mais adiante, complementa: “Certo mínimo de vontade de obedecer, isto é, de *interesse* (externo ou interno) na obediência, faz parte de toda relação autêntica de dominação”. (WEBER, 1999a, p. 139).

Encontra-se em Weber (1999b), os pressupostos do funcionamento específico da burocracia moderna, que se manifestam de diversas formas, sendo uma delas o princípio das competências oficiais, ordenadas genericamente, mediante regras: leis ou regulamentos. Tal princípio, enseja a suposição de que 1) existe uma distribuição fixa das atividades regularmente necessárias para realizar os fins do complexo burocraticamente dominado, como deveres oficiais; 2) os poderes de mando, necessários para cumprir estes deveres, estão também fixamente distribuídos, e os meios coativos (físicos, sacros ou outros), que eventualmente podem empregar, estão também fixamente delimitados por regras; 3) para o cumprimento regular e contínuo dos deveres assim distribuídos e o exercício dos direitos correspondentes criam-se providências planejadas, contatando pessoas com qualificação regulamentada de forma geral.

Os citados três fatores, constituem para Weber (1999b, p. 199) “na dominação baseada no direito público, a existência de uma *autoridade* burocrática, e na dominação da economia privada, a de uma ‘empresa’ burocrática”. Fica esclarecido que semelhante instituição, dentro das comunidades políticas e eclesiásticas, somente chega a estar plenamente desenvolvida no Estado moderno, e dentro da economia privada, somente nas formas mais avançadas do capitalismo.

Faz-se uma pausa para consultar Morgan (1996) sobre a metáfora que permite ver e compreender as organizações planejadas como se fossem máquinas, comumente chamadas de burocráticas. Textualmente, ele diz: “A mais importante contribuição a essa teoria foi feita pelo sociólogo alemão Max Weber que observou

os paralelos entre a mecanização da indústria e a proliferação de formas burocráticas de organização”. (MORGAN, 1996, p. 26).

Retorna-se a Weber (1999b, p. 233) para colher a seguinte afirmação esclarecedora: “Quanto mais retrocedemos no processo de desenvolvimento, tanto mais típica é para as formas de dominação [patriarcalismo, feudalismo, patrimonialismo, dominação carismática] a ausência da burocracia e do funcionalismo, em geral”.

Os estudos de Weber mostram que a burocracia tem um caráter “racional” – regra, finalidade, meios e impessoalidade dominam suas atitudes –, motivo por que seu aparecimento apresentou efeito revolucionário.

Obediente aos limites da pesquisa, pode-se citar mais duas obras: Kamenka et al. (1981) e Crozier (1981). Encontra-se, logo no início daquela, os seguintes dizeres: “LA PALAVRA ‘burocracia’ se há convertido em uno de los mitos de nuestro tiempo. Para muchos, significa um concepto que merece um lugar central em la teoria y especialmente em la crítica de la sociedade moderna”. (KAMENKA ET AL., 1981, p. 7). Prosseguindo, estes autores esclarecem que a palavra se emprega para identificar uma instituição ou uma casta, um modo de operação, uma ideologia, um modo de ver e organizar uma sociedade ou uma forma de vida.

Pode-se ver ainda em Kamenka et al. (1981) que a burocracia passou a ser um dos fenômenos mais analisados, nas universidades, pela ciência social. Registra-se a crescente pesquisa sobre a estrutura interna das burocracias, sobre o que resulta funcional ou não para o desempenho burocrático eficiente, sobre as relações existentes entre diversas categorias de burocratas, entre os burocratas e seu ambiente social, econômico e político, entre a burocracia e o desenvolvimento socioeconômico.

As burocracias são estudadas em termos individuais e comparativos, dentro das sociedades e entre elas, no governo e fora dele.

Por seu turno, a obra de Crozier (1981), além de se constituir exemplo edificante da pesquisa referida, elucida pontos controversos da questão em foco, como o seguinte: “A visão tradicional da burocracia [...] consistia em que ela é o produto da concentração das unidades de produção; concentração esta devida, por sua vez, às pressões técnicas e às novas dimensões da economia”. (p. 5). Decorrem, dessa visão, a imposição de normas e o conformismo das organizações modernas dominadas, num crescendo, por um aparelho burocrático hierarquizado e opressivo.

Omitindo-se deste rápido esboço o termo burocracia como modelo de organização, na acepção idealizada por Weber, restariam duas outras conotações:

- a) burocracia como classe social incrustada na máquina estatal;
- b) burocracia no sentido popular, ordinário, vulgar e, até mesmo, pejorativo.

Como braço através do qual o Estado desempenha suas funções, a burocracia (“a”) está constituída pelos altos dirigentes das três esferas de poder do país – Executivo, Legislativo e Judiciário –, pertencentes ao governo federal, aos estados e municípios, incluindo-se os assessores, técnicos e servidores especializados, ocupantes dos cargos de direção e assessoramento superiores. Idêntica estrutura burocrática está presente nos partidos políticos, entidades sindicais e outras organizações semelhantes. O poder, que é exercido de cima para baixa, visando à garantia de interesses, passa por todos os escalões, até atingir o menor deles.

O que se espera da burocracia, altamente custosa aos cofres públicos, em outras palavras, ao bolso do contribuinte, e o que a justifica, é a implementação de uma administração competente do aparelho estatal. Mas esse é um pressuposto onírico, pois o comprovado excesso de ingerência acaba promovendo uma burocracia que manipula o poder buscando preservar privilégios e satisfazer suas próprias aspirações, e outros interesses nem sempre éticos, ao invés de bem servir à cidadania.

A burocracia destacada na letra “b” é aquela mais a gosto do povo, convertendo-se em dito chistoso empregado como meio-termo entre a graça e a zombaria, muitas vezes de modo ultrajante, principalmente quando cede lugar à palavra que qualifica quem a executa: burocrata. A depender da inflexão de quem a pronuncia – burocrata! – pode expressar uma carga semântica em nada dignificante. Então, nesse contexto, a burocracia estará significando lentidão, trâmites intermináveis, soluções e decisões procrastinadas, excesso de regulamentos e normas, procedimentos e métodos constantes de um sem-número de manuais. Significa, ainda, extensas filas de atendimento ao público, inclusive aos beneficiários idosos da Previdência Social, enfim, uma regulamentação excessiva que redundará em péssimo atendimento ao cidadão e emperra a vida econômica do país em todos os sentidos, direcionando parcela considerável da população para a informalidade.

A burocracia, na visão de Cafeo (2002, p. 2)) “está enraizada no setor público. Certidões e mais certidões são exigidas e um cem número de outros documentos são necessários para formalizar a atividade empresarial (ou autônoma)”.

Portanto, entre todos os custos advindos do emaranhado que resulta de uma deletéria administração estatal, em todas suas três esferas e unidades da Federação, os debitados à economia informal são os que mais incomodam ao tradicional mundo dos negócios, pois que ela não pode deixar de ser considerada segmento operante das transações econômicas da contemporaneidade.

Há analistas do mundo dos negócios que ao se referir ao citado custo externa suas lucubrações sobre a economia que se desenvolve à margem da lei e ganha corpo e espaço, uma vez que nela, segundo seus dizeres, com as devidas exceções, o emprego é de má qualidade e precário, e todas as suas ações resulta em baixa produtividade a comprometer o esforço produtivo do país.

Corroborando essas análises, recente estudo de McKinsey&Company (2004) dá conta do poder de desestruturação da burocracia: o incentivo à informalidade. O estudo revela que a participação da economia informal já responde por 39,8% do PIB. Falando sobre o Brasil, especificamente, o estudo realizado pelo Banco Mundial [*Doing Business 2004*] indica, no relato de McKinsey&Company (2004, p. 11) “que a economia informal é responsável por cerca de 40% da renda nacional bruta – índice que supera em mais de 20% a média dos 133 países analisados na pesquisa – e por cerca de 50% da mão-de-obra não rural brasileira”.

Os pronunciamentos contra a burocracia são incessantes. Entre os críticos, pode-se citar Moreira (2002, p. 2) que, depois de indicar a burocracia como instrumento de defesa dos desonestos, sentencia: “inibe o crescimento econômico, neutraliza e distorce o esforço para melhorar o social, marginaliza a educação, violenta a justiça, tornando-a não instrumento da dignidade, da democracia e do social, mas privilégio de poucos”. Exemplificando, ele mostra o que se passa com o comércio exterior: “são quase 200 leis, decretos-lei e medidas provisórias, além de centenas de decretos, portarias, resoluções, decisões, instruções, etc. Enfim, enorme parafernália regulatória, o calvário dos empresários grandes e a inviabilizarão dos pequenos e médios [...]”.

É oportuno registrar que o Brasil já teve um, e somente um, Ministro da Desburocratização⁸ que tornou extintas exigências como: atestado de vida, idoneidade moral, bons antecedentes e dependência econômica. Passados 25 anos, lembra Oliveira (2004, p. 2,) “o país se vê de novo mergulhado na burocracia que

⁸ Ministro Hélio Beltrão, no governo João Batista Figueiredo, em 1979.

desestimula, impede o crescimento econômico, alimenta a corrupção e incentiva a informalidade [...]”.

O Capítulo, que ora se conclui, mostra o referencial teórico que trata de pontos correlativos entre informalidade e o mundo dos negócios, ora afetado pelas taxas de crescimento declinantes e níveis de desemprego ascendentes, aos quais se acrescem as altas taxas de juro e a elevada carga tributária que asfixiam o empresariado e empurram as empresas para a adoção de estratégias os mais diversos visando a sobrevivência empresarial. E nesse encadear de idéias, torna visível como dois pólos teoricamente antagônicos – informalidade e burocracia – se entrelaçam formando poderosa engrenagem que incrementa a corrupção e a sonegação tributária.

4 INFLEXÕES DA LEGISLAÇÃO: sonegação fiscal e carga tributária

Percorrer os tortuosos meandros dos tributos vigentes no país é tarefa árdua, em decorrência da complexidade do sistema tributário brasileiro. Os tributos são inúmeros, aproximando-se dos sessenta. A este acervo, acrescentem-se as obrigações acessórias que as empresas devem cumprir para, supostamente, atender ao fiscalismo. Acredita-se ser desnecessário a citação da quantidade de artigos, parágrafos, incisos e alíneas em que se desdobram as leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções (de competência do Congresso Nacional, principalmente do Senado), decretos, normas complementares, etc., que regem o mencionado sistema tributário.

Pode-se afirmar que a elevada carga tributária apresenta-se como presumível indutor da informalidade nas empresas formais, motivo por que este capítulo procurará desvendar um pouco da sua estrutura e composição, nos estritos limites do que se faz preciso para o relato do resultado da pesquisa, a ser contemplado nos capítulos seguintes.

O Capítulo 1 do Título VI da Constituição Federal de 1988 – CF/88⁹ trata do Sistema Tributário Nacional, sendo complementado pelo Código Tributário Nacional – CTN¹⁰, elevado ao status de lei complementar.

4.1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

O citado Capítulo 1 começa com o art. 145 ordenando que entes – Entes Tributários – detêm o poder de tributar e que espécies de tributos poderão ser instituídas. O seu parágrafo primeiro insere o princípio da capacidade contributiva. No

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88.

¹⁰ Lei ° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

entanto, o artigo, como todo o Capítulo 1, deixa as definições a cargo do CTN, conforme o teor do art. 146. Assim, tem-se:

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.

§ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos.

O citado art. 146 determina:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O art. 145 supracitado relaciona três espécies de tributos, previstos originalmente pelo Código Tributário Nacional, no seu art. 5º: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Todavia, a Constituição Federal prevê nos arts. 148 e 149 a existência de mais dois tributos: o *empréstimo compulsório* e as *contribuições sociais* respectivamente. Dizem os mencionados artigos:

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 – [...].

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, [...], observando 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 dispositivo¹¹.

Assim, é compreensiva a afirmação de que no ordenamento jurídico brasileiro existem cinco espécies de tributos, quando se engloba as contribuições aludidas no artigo retro na espécie de contribuições sociais, ou sejam:

- impostos
- taxas
- contribuição de melhoria
- empréstimos compulsórios
- contribuições sociais.

A CF/88 demarcou as competências impostergáveis do poder de tributar das pessoas jurídicas de direito público, afastando conflitos ou atropelos no seu exercício. Eis, pois, a clareza configurada nos arts. 153, 154, 155 e 156, a seguir transcritos:

IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade;

II - Revogado.

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

[...]

Art. 154. A União pode instituir:

¹¹ Contribuições de seguridade social.

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
[...]

IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos estados e ao distrito federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens e direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial ou territorial urbana;

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

4.2 DEFINIÇÕES EXPLICITADAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição, está visto, normatiza e, objetivamente, limita o poder de tributar. Secundando-a, aparece o já citado Código Tributário Nacional (caracterizado como lei complementar) que dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário¹², sendo aplicado indistintamente na elaboração das normas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais. A inteligência do art. 146 vista acima, evidencia que a CF delegou ao CTN várias atribuições complementares, inclusive a de dar as definições de tributo, imposto, vinculação ou não vinculação do imposto,

¹² O Direito Tributário é ramo do Direito Público que visa estabelecer relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo da obrigação tributária.

obrigação tributária e fato gerador, bem assim, base de cálculo, alíquota e não-cumulatividade do tributo, todas com significativo realce para este trabalho.

Pela sua generalidade, a abordagem há de começar pela definição de tributo, nos estritos termos do art. 3º do CNT: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Sabe-se que não é próprio da lei definir, o que leva a crer que a definição retro representa simples preceito didático, estando adequada aos princípios constitucionais, muitos dos quais foram mostrados neste Capítulo. Como não cabe aqui apreciar análises e críticas ao teor do citado art. 3º, julga-se mais consentâneo conhecer o art. 4º do CTN que, parece, complementa o seu antecedente. Assim, tem-se:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A importância da nitidez sobre o significado do fato gerador da obrigação tributária é importante para este trabalho, como será apontado adiante, o que não acontece com os incisos. Mas falando-se superficialmente sobre os incisos, pode-se dizer que, quanto ao inc. I ninguém discute a sua objetividade, pois não é o rótulo que dá essência à coisa considerada. Outrossim, não é pacífica a aceitação do inciso II, como afirma Melo (2002, p. 52): “não podendo aceitar-se, de forma absoluta, a regra inserta no inciso II do art. 4º do CNT, porque, além de nem sempre encontrar fundamento de validade no texto constitucional, é importante ter em conta a finalidade/destinação dos valores tributários arrecadados”.

4.2.1 Vinculação e não vinculação dos tributos

A Carta Magna de 1988 prevê a criação de tributos com contraprestação especificada (vinculados) e um único cujas receitas arrecadadas não se aplicam a despesas específicas, de acordo o inciso IV do seu art. 167: “São vedados: [...] IV – a

vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, [...]”, e por isso o imposto é um tributo dito não vinculado.

Entende-se, pois, que as taxas (art. 77 do CTN), a contribuição de melhoria (art. 81 do CNT), os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88) e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149) e de seguridade social (art. 195 da CF/88) são tributos vinculados, uma vez que a criação de qualquer um deles correlaciona-se com a existência de uma prestação previamente concebida.

4.2.2 Obrigação tributária

A obrigação tributária denota a relação jurídica que nasce com o dever do particular pagar tributo ou penalidade pecuniária ao Estado ou, secundariamente, fazer ou não fazer alguma coisa no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. Tal distinção está materializada no *caput* do art. 113, quando diz que a obrigação tributária “é principal ou acessória” Ademais, esclarecem Giusti e Silva (2003, p. 41), “para que efetivamente se instale o vínculo obrigacional, é preciso que se verifique, no mundo concreto, a previsão abstrata da lei [*hipótese de incidência*], cuja ocorrência denomina-se *fato gerador*.”

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

Já o § 2º do mesmo artigo evidencia que “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Caso ela não seja observada, “converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do § 3º do art. 113, em consideração. Exemplificando, o contribuinte (sujeito passivo) obrigado a escriturar seus livros contábeis e fiscais e emitir notas fiscais, caso não cumpra tal obrigação será penalizado pelo Fisco do respectivo Ente Público (sujeito ativo), passando a obrigação de acessória para principal, uma vez que a penalidade tem caráter pecuniário.

Veja-se ainda que, no entendimento de Giusti e Silva (2003, p. 43), “A obrigação acessória, por envolver meros comportamentos a serem observados por

seu sujeito passivo, pode ter seu fato gerador definido por fontes secundárias, tais como decretos e as normas complementares; não podem, contudo, instituir gravames de caráter patrimonial”.

4.2.3 Fato gerador

Considerando-se que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, define-se este segundo a espécie daquela, qual seja principal ou acessória. Portanto, neste trabalho, *fato gerador* será considerado como o elemento que representa a causa e a razão do nascimento da obrigação tributária, como operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) e prestação de serviços (ISS).

Consultando o Código Tributário Nacional, fica-se sabendo, pelo teor do seu art. 114, que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Como a não observância da obrigação principal produz gravame patrimonial ao contribuinte, somente uma lei (fonte principal) pode estabelecer a circunstância que define o seu fato gerador.

Como já mostrado anteriormente, a obrigação acessória pode ter seu fato gerador definido por fontes secundárias.

Nos termos do art. 115 do CTN, tem-se: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

O estudo do fato gerador da obrigação tributária reveste-se de máxima importância quando aborda o seu *momento da ocorrência*, cujo ordenamento jurídico consta do art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo dispositivo de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Procurando amparo para o cabal entendimento do mencionado art. 116, chega-se aos ensinamentos de Melo (2002), enfáticos em afirmar que, para surgir obrigação tributária válida para o sujeito passivo (contribuintes) e criadora de direitos para o sujeito ativo (Fisco), faz-se necessário que tenham ocorrido no mundo real, concretamente, todas as respectivas situações previstas na lei.

O citado autor corrobora sua afirmação dizendo: “O mero aspecto físico – como se dá com a ‘saída de mercadorias de estabelecimento’ – pode não constituir fato gerador do ICMS, no caso de decorrer de furto, não se caracterizando a realização de ‘operações’ (negócios jurídicos mercantis, implicadores de transmissão de propriedade de mercadorias), consoante preceituado no art. 155, II, da Constituição”. (MELO, 2002, p. 185).

O parágrafo único do art. 116, que foi nele inserido por força da Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, é entendido como “norma antielisão”.

Reportando-se sobre a norma antielisão, Melo (2002, p. 186) é categórico: “é injustificada uma vez que, nos casos de simulação ou fraude, basta aplicar as regras de direito privado, para decretar a nulidade dos negócios aparentes, e considerar os atos efetivamente praticados, com os respectivos reflexos tributários”.

4.2.4 Base de cálculo e alíquota

Compete à lei ordinária criar tributos. Quando o fizer vários ritos têm que ser observados, como indicar suas materialidades, entre as quais importa aqui conhecer o aspecto quantitativo – base de cálculo e alíquota – que constitui a dimensão da obrigação pecuniária, ou seja, o *quantum* devido pelo contribuinte para ser recolhido aos cofres públicos.

Encontra-se em Melo (2002) ensinamentos esclarecedores sobre o assunto em consideração, como a advertência de que não cabe ao legislador determinar a base de cálculo e a alíquota como melhor lhe aprouver. Assim, fica-se sabendo, por exemplo, que o legislador estadual só poderá considerar o “o valor da mercadoria”, como base do ICMS, “compreendendo unicamente o elemento econômico da operação (negócio jurídico mercantil), sendo inconstitucional a inclusão em tal base de cálculo de valores estranhos a essa realidade jurídica, como juros, multas, seguro, acréscimos financeiros etc.”. (MELO, 2002, 183).

Conhecida a base de cálculo do tributo necessita-se saber qual parcela dela deve ser recolhida aos cofres do Ente Público, o que deve ser procedido observando-se a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, a sua capacidade contributiva, em obediência ao estabelecido no supracitado art. 145, § 1º, da CF/88. Dessa forma, a lei fixará a alíquota aplicável sobre a base de cálculo, “em razão do que, para apurar o ICMS, é necessário tomar como base de cálculo o valor das mercadorias, e aplicar um determinado percentual (18%, por exemplo), cujo resultado representará o efetivo ICMS incidente na operação mercantil”.

Conclui-se, dessa forma, que o critério quantitativo do tributo que dimensiona a parcela do patrimônio do contribuinte a ser transferida para o erário público é composto pela base de cálculo e pela alíquota. É esse critério quantitativo que vai tornar factível a imposição da hipótese tributária, sendo gerado das informações que a administração tributária extrai dos textos legais para normatizar o fato gerador e fixar a alíquota do tributo.

4.2.5 Princípio da não-cumulatividade

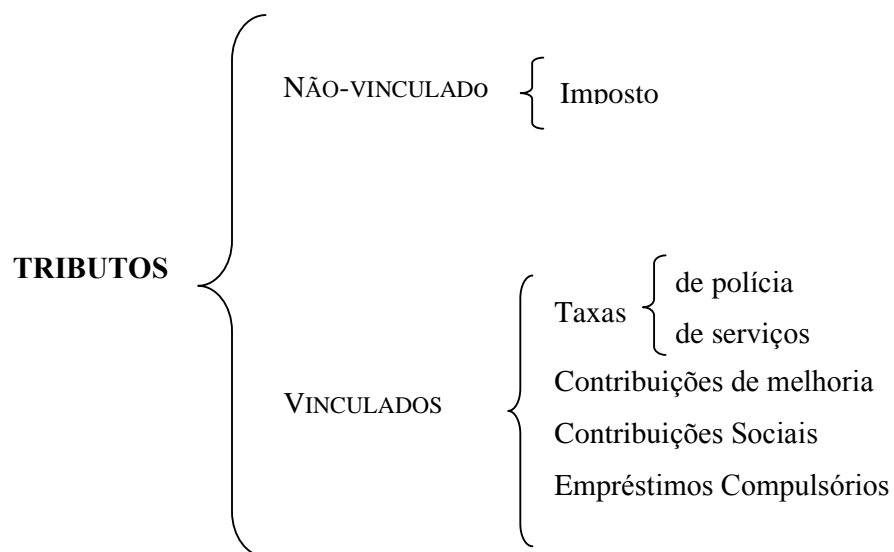
A Constituição Federal utiliza o princípio da não-cumulatividade como regra a ser seguida na apuração de alguns tributos, como são os casos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS), conforme, respectivamente, os já referidos artigos 153, §3º, II – “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” – e 155, § 2º, I – “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Vê-se, acima, que tanto o IPI quanto o ICMS são impostos sobre o valor adicionado ou agregado. Vale dizer que, economicamente, tais impostos são transferidos para o adquirente pelo mecanismo dos preços, e acabam sendo suportados pelo consumidor final. É como diz Coelho (2003, p. 337): “Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão valor adicionado.”

4.3 UMA CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS

Ao longo do já visto neste capítulo, encontram-se classificações óbvias de tributos quanto à *espécie* (3.1), *competência* – federais, estaduais e municipais (3.1), *vinculação* (3.3.1) e *não-cumulatividade* (3.3.5). Pode-se buscar uma outra classificação que, preservando o básico das anteriores, ofereça uma percepção mais abrangente, conforme mostra a Figura 3.

Figura 4 – Classificação de tributos



Fonte: autor.

4.4 TRIBUTOS COBRADOS NO BRASIL: O ÔNUS EMPRESARIAL E REFLEXOS NA ECONOMIA

Os tributos cobrados no Brasil, na data do fechamento deste trabalho, chegam a 61 espécies, salvo alguma omissão, conforme arrolados no Anexo B. Todavia, interessa a este estudo mencionar aqueles que mais contribuem para elevar a carga tributária, na sua maioria, motivadores de inadimplência e mais vulneráveis à sonegação fiscal, e, por isso mesmo, causa das constantes preocupações dos empresários que procuraram minimizar seus efeitos onerosos com o chamado “planejamento tributário”. Deriva-se daí a diversidade de interesses entre Fisco e contribuintes, confluindo para a discussão dos limites das recorrentes figuras tributárias denominadas de “elisão” e “evasão fiscal”.

Formula-se, desse modo, o Quadro 6 dos tributos que apresentam significativa participação no Produto Interno Bruto – PIB, no rol da sonegação e da inadimplência.

Quadro 6 – Tributos principais

TRIBUTOS PRINCIPAIS	
SIGLA	DENOMINAÇÃO
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e Valores Mobiliários
INSS	Contribuição Previdenciária: Empregados, Autônomos, Empresários e Patronal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
PIS	Programa de Integração Social
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Estadual)
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (Municipal)

Fonte: autor, baseado na legislação tributária.

Nota: excetuando os dois últimos, todos os demais tributos são federais.

Os tributos que compõem o Quadro 6 têm o respectivo Fato Gerador, com algumas exceções – IOF, CPMF –, localizado diretamente no lucro do exercício ou nos seus componentes, ou seja:

- FATURAMENTO : total das receitas operacionais e não operacionais;
- CUSTOS E DESPESAS: total dos dispêndios realizados para a obtenção da receita (pessoal, matéria-prima, produtos intermediários, energia, comunicação, aquisição de mercadoria para revenda, propaganda, aluguéis, seguros, etc), incluindo todos os tributos incidentes sobre as transações mercantis e patrimoniais);
- LUCRO: resultado contábil positivo do exercício.

Ocorrido o fato gerador, passa-se a dimensionar a base de cálculo sobre a qual incidirá a respectiva alíquota – que poderá ser acrescida de alíquota adicional –, decorrendo a obtenção do valor devido que nem sempre é o valor a ser recolhido, principalmente quando o tributo é não cumulativo. Todas estas etapas exigem a realização de diversos procedimentos, muitos determinados pela legislação tributária e, por isso mesmo, constituindo-se obrigações acessórias, como registros em livros especiais, emissão de guias de informação e de recolhimento, além da escrituração dos livros contábeis. Para as 61 espécies de tributos, catalogá-se mais de 90 obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes.

A título de exemplificação, pode-se citar os dois seguintes casos:

- a) o IRPJ que possui as três bases de cálculo seguintes: lucro real – o lucro líquido do exercício ajustado com adições e exclusões previstas na legislação –, o lucro presumido e o lucro arbitrado. Sobre a base de cálculo imposta ou escolhida, quando possível, pelo contribuinte incide a alíquota de 15%, havendo ainda um adicional de 10% sobre a parcela do lucro, seja o real, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 mensais ou R\$ 240.000,00 anuais;
- b) a Seguridade Social, para cuja receita as empresas estão obrigadas a recolher contribuições provenientes do faturamento (Cofins – alíquota de 7,6%, não-cumulativa), do lucro antes da dedução da provisão do IRPJ (CSLL – alíquota de 9%) e das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, destinadas a retribuir o trabalho (INSS, como se convencionou denominar tal obrigação tributária). A base de cálculo, de um modo geral, é a folha de salários e a alíquota, bem assim, é de 20%. Acrescenta-se a esta alíquota a destinada à cobertura do risco de acidentes do trabalho, que pode ser de 1%, 2% ou 3%, conforme o risco seja leve, médio o grave. Ademais, para as empresas cuja atividade econômica a legislação prevê aposentadoria especial dos empregados aos 15, 20 ou 25 anos de trabalho, adiciona-se as alíquotas de 12%, 9% e 6%, respectivamente. Na guia de recolhimento do INSS, as empresas ainda recolhem contribuições devidas a várias entidades e fundos (por exemplo, Senai ou Senac, 1%, Sesi ou Sesc, 1,5%; Incra, 0,2%; Sebrae, 0,6%; Salário Educação, 2,5%), que, via de regra, totalizam 5,8%. Juntamente com suas contribuições, as empresas estão obrigadas a descontar e recolher as contribuições individuais dos seus empregados, bem assim, de outras pessoas que lhe prestarem serviços.

Os resumidos exemplos acima servem apenas para proporcionar uma singela visão da complexidade das obrigações tributárias, principal e acessória, que criam pesado ônus para as empresas.

As últimas pesquisas efetuadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)¹³, nos anos de 2003 e 2004, amplamente divulgadas pelos jornais de circulação nacional, revelam que a carga tributária do Brasil em 2002 atingiu a marca de 36,45% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), sendo, então, a terceira maior do mundo, superada apenas pelos índices da Suécia (53,2%) e da Noruega (44,9%), países do primeiro mundo. Sabe-se, no entanto, que o Estado brasileiro, ao contrário dos países citados, não oferece condignamente a contrapartida constitucional de prover a sua população de serviços essenciais, como educação, saúde, moradia e segurança.

O IBPT, no entanto, procurou esclarecer que em dezembro de 2003 o IBGE mudou o parâmetro para o cálculo do PIB cujo valor nominal em 2002, em consequência, cresceu de R\$ 1,22 trilhão para R\$ 1,34 trilhão. Assim, de acordo com o novo parâmetro, a carga tributária em 2002 seria de 35,84%. Quanto ao ano de 2003, as estimativas apontam uma carga de 36,07%, porém o cálculo definitivo só será possível quando o IBGE divulgar o valor nominal do PIB daquele ano.

A Gazeta Mercantil (2004, p.3), em editorial sobre a reforma tributária, sentenciar:

Temos insistido nestas colunas que essa carga tributária estratosférica sufoca a sociedade brasileira e compromete o desenvolvimento econômico do País. Para o setor privado nacional, entre outros efeitos nefastos, o peso dos tributos onera a produção, eleva os custos, com impacto sobre os índices de inflação, limita a capacidade de reinvestimento das empresas, inibe a disposição para novos empreendimentos, trava a geração de empregos formais e afeta a atração de capitais externos, tão necessários para que o Brasil retorne o processo de desenvolvimento econômico. Se isso não bastasse, reduz a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional. (REFORMA ..., 2004, p. A-3).

O mencionado editorial, em outro trecho, aduz:

¹³ Disponibilizadas na *Web* (<http://www.ibpt.com.br>). O IBPT, entidade criada em 11/12/92, tem como objetivo a difusão de sistemas de economia legal de impostos; divulgação científica do tema; estudo de informações técnicas para apuração e comparação da carga tributária individual e dos diversos setores da economia; e análise de dados oficiais sobre os tributos cobrados no Brasil.

A razão para o aumento constante da carga tributária é por demais conhecidas. Sem condições de se financiar, ao longo de décadas, o Estado vem aumentando a carga tributária e elevando a dívida pública via emissão de papéis, que proporciona ao sistema financeiro lucratividade sem similar no mundo.

O governo Fernando Henrique Cardoso – com ampla maioria no Congresso – deixou de implementar a tão necessária reforma tributária. Ao contrário, elevou a carga. O presidente Luiz Inácio Lula da Silva seguiu o mesmo caminho. A reforma votada no ano passado [2003] tornou-se um arremedo e provavelmente não terá seqüência neste ano de eleições municipais. (REFORMA ..., 2004, p. A-3).

A carga tributária brasileira dita estratosférica, como descrita nesta seção, se arrasta com seu aspecto nefando desde o início da década 1990, tornando-se abusiva a partir do primeiro mandato do presidente Fernando Henrique Cardoso, iniciado em janeiro de 1995. Como ao longo do citado período a taxa de juros tem sido, também, bastante elevada, atingindo o seu maior percentual (26,5%) no ano de 2003, a maioria das empresas brasileiras tem enfrentado sérias dificuldades para cumprir seus compromissos financeiros e manter o capital de giro em nível razoável, ainda mais quando enfrentam uma livre concorrência com os grandes grupos nacionais e os que representam o capital multinacional para o que não estava preparada cultural e estruturalmente.

A falta de disponibilidade de caixa também inviabiliza o pagamento tempestivo dos tributos. Começa, então, a inadimplência. Quitar os tributos em atraso, acrescidos de juros e multa, juntamente com os valores vencidos torna-se quase impossível. O contribuinte deixa o débito crescer enquanto gira com as importâncias não recolhidas para, mais adiante, requerer parcelamento do montante da dívida. Acrescentando-se os encargos salariais, inclusive os processos trabalhistas a pagar, que fluem juntamente com os tributos que incidem sobre suas atividades e lucro, chega-se á realidade de que parcela considerável de pequenas e médias empresas, ciclicamente, incorre em patrimônio líquido a descoberto, alcançando uma fase pré-falimentar.

O citado segmento empresarial passou a sonegar um ou outro tributo, total ou parcialmente. Sonegavam o estimado suficiente para sobreviverem ou elevarem o lucro dos seus proprietários. Todavia, atualmente, a informalidade tributária torna-se difícil de ser perpetrada diante dos progressivamente aperfeiçoados controle e amarrações entre os órgãos arrecadadores. Então, um tributo evadido pode ser

detectado quando do cumprimento de obrigações principal e acessória de um outro. Em algumas situações o empresário fica no doloroso dilema: evadir tributos, com altos riscos, inclusive de prisão; pagá-los, podendo significar falência em alguns casos, ou fechar a empresa logo que for possível.

É importante esclarecer que as dificuldades apontadas não justificam o procedimento ilícito de algumas empresas, nem tampouco que a sonegação só ocorre visando quando o empresário se encontra financeira e concorrencialmente sufocado. Evasão fiscal e fraude podem ser frutos da ganância que leva as pessoas a burlar a legislação tributária visando o enriquecimento à margem do ordenamento jurídico. Como exemplo, pode-se citar o caso relatado durante a pesquisa por um “empresário”. A sua maracutaia era a seguinte: constituía uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada (hoje, simplesmente, sociedade limitada), colocando como sócio gerente um homem de rua ou um albergado, atualizava sua documentação, registrava firma em cartório e tudo o mais que se fizesse necessário. Tal pessoa, como sócio gerente, seria a responsável pela empresa perante as repartições públicas e terceiros. A empresa, organizada e implantada, passava a girar, transacionando produtos e prestando serviços, sem jamais pagar qualquer tributo ou prestar alguma obrigação acessória. Quando as ações dos órgãos fiscalizadores e arrecadadores se acentuavam, a empresa era fechada, sem dar baixa nas repartições competentes, e o laranja, com paradeiro ignorado, simplesmente sumia da praça. O “empresário” ficou rico. E, mais, reclamava contra o filho que não queria trilhar o mesmo caminho.

4.5 SONEGAÇÃO FISCAL

Viu-se uma definição de sonegação fiscal em capítulo anterior. Agora, pode-se enunciar a definição dada pelo art. 71 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964, qual seja:

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (I) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e (II) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O artigo 72 da citada Lei nº 4502/1964 define o que o legislador distinguiu como fraude, numa óbvia complementação ao teor do precedente.. Tem-se:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Para as ações dolosas constantes dos citados nos arts. 71 e 72 estão previstas multas impostas à pessoa jurídica, não sendo capitulado delito imputável aos dirigentes empresariais que fossem responsáveis pelo ilícito tributário. Somente com a Lei 4729, de 14 de julho de 1965, a sonegação fiscal foi enquadrada como crime, nos termos do art. 1º, *in verbis*:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – Prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal (acrescentado pela Lei nº 5.569, de 25 de novembro de 1969).

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, é mais precisa ao definir os crimes contra a ordem tributária, acrescentando outros contra a ordem econômica. Eles são relacionados nos seus arts. 1º e 2º, em conformidade com as penas a serem impostas aos infratores O art. 1º, no *caput*, estatui que “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as [...] condutas” que aparecem relacionadas na metade superior do Quadro 7. O art. 2º enumera mais cinco (ver Quadro 7) e esclarece que cada um deles “constitui crime da mesma natureza” dos relacionados no citado art. 1º.

Quadro 7 – Tipização dos crimes contra a ordem tributária e econômica

CRIMES PASSÍVEIS DE PENA DE RECLUSÃO DE 2 A 5 ANOS
I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II – fraudar inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributária;
IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V – negar ou deixar de fornecer nota fiscal relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou emití-la em desacordo com a legislação.
CRIMES PASSÍVEIS DE PENA DE RECLUSÃO DE 6 MESES A 2 ANOS
I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
II – deixar de recolher, no prazo legal, tributo, inclusive contribuição, descontado ou cobrado;
III – exigir, pagar ou receber, para si ou para contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo;
IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
V – utilizar ou divulgar programa de informática que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária manter escrituração contábil paralela àquela que gera informação a ser fornecida à Fazenda Pública.

Fonte: autor, baseando-se na Lei nº 8.137/90

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, por seu turno, estabeleceu que constitui crime inúmeros procedimentos ilícitos cometidos contra a seguridade social, dentre outros, deixar de incluir na folha de pagamentos (salários, pró-labore, honorários e outros) da empresa os segurados empregados, empresários, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços.

Normalmente, o salário de um empregado só não é incluído na folha de pagamento se ele não tiver contrato de trabalho na Carteira Profissional. Todavia, há o caso de procedimento ilegal de contrato com salário registrado a menor do que o efetivamente pago. Em geral, quem não tiver vínculo empregatício com alguma empresa, certamente estará na informalidade. Esse trabalhador não contribuirá para a Previdência Social, mas a legislação previdenciária garante a ele assistência médica e aposentadoria.

Segundo o IBPT, cerca de 27% das empresas brasileiras praticam algum tipo de sonegação, sendo o INSS e o FGTS, seguidos do ICMS e Imposto de Renda, os tributos mais sonegados pelas empresas, como se verifica no Quadro 8.

Quadro 8 – Percentuais de sonegação e inadimplência

TRIBUTOS	SONEGAÇÃO	INADIMPLÊNCIA
	Em %	Em %
INSS	51,02	18,71
FGTS	51,02	18,71
ICMS	28,02	18,68
IR	26,77	17,85
OUTROS FEDERAIS	26,77	17,85
COFINS	25,11	16,74
PIS	25,11	16,74
CSLL	24,31	16,21
MUNICIPAIS	23,62	15,75
IPI	23,02	15,35
OUTROS ESTADUAIS	21,25	14,17
II	19,08	12,72
IOF	14,84	9,89
CPMF	7,06	1,18

Fonte: Olenike (2004, p. 47), adaptado pelo autor

4.5.1 Meios ou mecanismos de execução da sonegação fiscal

Já foi esclarecido que a sonegação não decorre da falta de pagamento por algum tipo de impossibilidade ou dificuldade eventual da realizá-lo, o que se constituiria em simples inadimplência, cuja ocorrência é quantitativamente inferior à sonegação. Esta se caracteriza pelo emprego de meios ilegais, pelo contribuinte, para evadir sua obrigação fiscal. O agente passivo da obrigação tributária utiliza um diversificado arsenal de mecanismos ardilosos para encobrir parcela de sua receita, da documentação geradora de tributos e do resultado do período considerado, visando eximir-se do seu pagamento.

Recorrendo-se a Costa (2003), e adaptando-se seus ensinamentos jurídicos à cobrança administrativa de tributos, pode-se dizer que meio é o instrumento de que se serve o sonegador para a prática da ação do ilícito fiscal. Assim sendo, fraude não

é meio, mas modo de execução do ilícito (ou do crime) tributário, “enquanto que a falsidade é o meio mais empregado para a consecução da fraude tributária”. (COSTA, 2003, p.42).

Foram relacionadas no Quadro 7 condutas que, quando exercitadas, visam suprimir ou reduzir tributos e qualquer acessório, evidenciando que a fraude, mediante falsidades ideológicas e materiais, é o modo de execução dominante na estrutura do ilícito, o qual enseja o lançamento, por parte da administração tributária, dos valores sonegados e procedimento judicial pelo crime de sonegação fiscal.

No seu livro de julgados versando sobre os crimes de sonegação fiscal, Menezes (1995, p. 241-244) traz parecer ministerial em cujo texto lê-se: “Evidencia-se que o crime de sonegação fiscal não tem apenas por objeto da tutela jurídica o pagamento de imposto, mas visa às fraudes e falsidades para eximir-se de tais pagamentos. A intenção de não pagar é apenas o elemento subjetivo que especifica o dolo”.

Pelo exposto e motivados pelos inúmeros pareceres inerentes aos julgados constantes da obra de Menezes (1995), transcreve-se algumas conclusões:

- a) “a prova material é a mesma, tanto na esfera administrativa, quanto na esfera penal”; (p. 39);
- b) “como tantas vezes tem sido proclamado, o delito de sonegação fiscal, ou outra infração penal contemplada na recente Lei nº 8.137, de 27.12.90, independe da apuração do débito fiscal na esfera administrativa (RT 562/435), nem constitui tal procedimento, condição de procedibilidade da ação penal (RT 549/432”); (p. 99);
- c) e no mesmo sentido da assertiva vista na letra “b): “No ilícito penal relativo à sonegação fiscal existe autonomia das instâncias civil e penal, não ficando esta condicionada à prévia definição do real valor do débito tributário do contribuinte; p. 103;
- d) “o pagamento do tributo ou contribuição social antes (ou depois) do recebimento da denúncia é irrelevante para desfecho da ação penal, não mais tendo o poder de extinguir a punibilidade”; p.151);
- e) “está no sangue do brasileiro a preocupação, senão dizer, uma obsessão de sempre procurar sonegar o Fisco!; (p. 59).

As soluções dadas às questões de direito pelos tribunais formam jurisprudência, como as referidas nas letras “b”, “c” e “d” retro, relacionadas com o direito tributário.

Todavia, as citadas decisões e todas as demais semelhantes a elas deixaram de ter eficácia após a promulgação da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, precisamente, do teor do seu art. 34. E, ainda, a proteção legal aos sonegadores acentuou-se com a promulgação da Lei nº 9.430, de 30.12.1996, cujo art. 83 diz que qualquer sonegação ou fraude praticada por contribuinte só será comunicada ao Ministério Público após se esgotar os recursos na esfera administrativa. Dessa maneira, fica-se sabendo, conforme bem esclarecem Fabretti, L. e Fabretti, D. (2004), que a representação contra sonegador só terá efeito prático, para fins penais, após decisão final do processo administrativo, que pode se estender por vários anos.

Sumariando o assunto, elaborou-se o Quadro 9.

Concluindo esta Seção, é forçoso esclarecer que as leis acima referidas não abrangiam os crimes de sonegação ou de fraude cometidos contra a Seguridade Social, especificamente previstos no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991¹⁴, revogado, em parte, pelo art. 3º da Lei nº 9.983, de 14.7.2000, conforme será comentado na próxima Seção.

Quadros 9 – Dispositivos legais sobre crime de sonegação fiscal

LEI N°	DATA	ART	EMENTA DA LEI OU TEOR DO ARTIGO
4.729	14.7.1965	–	Define o crime de sonegação fiscal e da outras providências.
8.137	27.12.1990	–	Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.
8.383	30/12/1991	98	Revogou o art. 2º da Lei nº 4.729/65 e o art. 14 da Lei nº 8.137/90, cancelando a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.
9.249	26.12.1995	34	Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.
9.430	30.12.1996	83	A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Fonte: o autor.

¹⁴ Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

4.5.2 Sonegação fiscal no caso da Previdência Social (INSS)

A mencionada Lei n° 9.983/2000 acrescentou à Parte Especial do Código Penal – Decreto-Lei n° 2.848, de 7.12.1940 –, dispositivos que enquadram crimes que há muito vêm sendo perpetrados contra a Previdência Social e que, a partir de então, passaram a ser considerados como ilícito penal. Citam-se, a seguir, os mais correntes:

a) apropriação indébita previdenciária

Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional;

b) incorre no mesmo ilícito, quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

c) sonegação de contribuição previdenciária

1. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir na folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou por tomador de serviços;

III- omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições previdenciárias.

2. Inserir ou fazer inserir:

I – na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua qualidade de segurado obrigatório;

II – na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita;

III – em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa das que deveria ter constado.

A verificação de que um gestor empresarial incorreu em um dos crimes acima relacionados vai depender da ação fiscal regulado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 16 de dezembro de 2003, publicada no Diário Oficial da União (DOU), de 23 de dezembro de 2003.

Pela citada Instrução Normativa da Administração Central (IN/DC) do INSS, a Auditoria Fiscal Previdenciária (AFP) ou, simplesmente, Fiscalização, é o procedimento fiscal externo que objetiva orientar, verificar e controlar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de crédito previdenciário, em lavratura de Auto de Infração ou em apreensão de documentos de qualquer espécie, inclusive aqueles armazenados em meio digital ou em qualquer outro tipo de mídia, materiais, livros ou assemelhados.

A AFP é exercida pelo Auditor Fiscal da Previdência Social (AFPS) que, por determinação expressa do art. do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 (Lei de Contravenções Penais), formalizará Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de crime de ação penal pública e de contravenção penal.

Já os valores não recolhidos pelos contribuintes, em decorrência de sonegação fiscal ou simples atraso, serão apurados mediante procedimento fiscal que consiste na lavratura de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), documento constitutivo de crédito relativo a contribuições devidas à Previdência Social.

O AFPS, ainda no procedimento de ação fiscal, emitirá Auto de Infração (AI) sempre que comprove ter o contribuinte infringido a legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória, visando constituir crédito da Previdência Social relativo à penalidade pecuniária aplicada.

Segui-se, então, o prazo de 30 dias concedido para defesa, junto ao próprio INSS, e, caso não acatada, caberá recurso, também no prazo de 30 dias, ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), nos termos do art. 306 do Decreto nº 6.830/99.

Esgotados os prazos recursais e não sendo o crédito previdenciário pago, será a NFLD encaminhada ao Setor de Dívida Ativa, onde será emitida a respectiva Certidão de Dívida Ativa (CDA), sendo encaminhada, através da competente Procuradoria Federal, à Justiça Federal, onde, por uma das Varas de Execuções

Fiscais, será providenciada a execução da dívida, como previsto na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Só então, em face da amarra do art. 83 da citada Lei nº 9.430/96, a RFFP poderá ser encaminhada, pela Chefia de Fiscalização, ao Ministério Público Federal que formalizará, ou não, denúncia à Justiça Federal, contra os representantes do sujeito passivo da obrigação (gestores da empresa). Todavia, a denúncia dificilmente ocorrerá, pois o infrator, amparado pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95, acima mencionada, liquidará a dívida sustando, automaticamente, a formalização da denúncia.

Observe-se que a proteção do Estado aos agentes delituosos por crime de sonegação fiscal não para por aí. A Lei nº 9.964/2000 que criou o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), também amparou, com o seu art. 15, os sonegadores de tributos, no que foi seguida pela Lei nº 10.584/2003, instituidora do Refis II, estabelece no art. 9º, “caput” e parágrafo 3º, a saber:

“Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

[...]

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

O disposto no art. 9º acima se aplica aos programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

É perturbador como três dispositivos isolados de três diferentes leis derrubam todo o arcabouço do ordenamento jurídico tributário brasileiro. Afinal, qual o risco pessoal de sonegar tributos?

4.5.3 Sonegação fiscal e escrituração contábil

A empresa, assim como todas as demais entidades, deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos. A escrituração, para ser considerada regular, deve ser executada sem omissão de um único fato administrativo que modifique o patrimônio da entidade, e com o cumprimento das outras imposições¹⁵.

Encontra-se em Costa (2003, p. 50) a seguinte afirmação de Bastos e Assis: “todos os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 têm o dolo como elemento essencial. Tais ilícitos só existem sob a forma dolosa”.

Prosseguindo, Costa (2003, p.50-51), depois de exprimir seu próprio pensamento: “Interessante, sob o prisma do elemento subjetivo do crime de sonegação fiscal, é registrar que a regularidade da escrituração contábil exclui o dolo, na voz corrente da doutrina e da jurisprudência”, faz mais as seguintes citações:

Edmar de Oliveira Andrade Filho ressalta que: “deixar de pagar tributo ou contribuição, por si só, não configura crime, ainda mais se o sujeito passivo registrou todas as operações tributáveis e não prestou declaração falsa”.

No mesmo sentido caminha a jurisprudência que reiteradas vezes afirma a “ausência de dolo, comprovada pela regularidade da escrituração contábil”, e a lição do magistrado e tributarista de escol Hugo de Brito Machado, para quem “em qualquer caso, se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal”, pois, complementando esse raciocínio, se perfeita a escrituração, ausente está a fraude, elemento imprescindível para a configuração do crime.

Reafirma-se “que o crime de sonegação fiscal é doloso e somente a omissão dolosa ou a fraude, mediante a inserção de elementos inexatos nos documentos e livros contábeis, é que pode dar ensejo à atuação da norma” – art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. (COSTA, 2003, p. 84).

¹⁵ a) idioma e moeda corrente nacionais;
b) forma contábil (utilização do método das partidas dobradas);
c) ordem cronológica de dia, mês e ano;
d) ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

4.6 UMA ANÁLISE DO FENÔMENO

A evasão fiscal não é um problema peculiar do Brasil ou dos países do Terceiro Mundo, mas de ordem mundial, que há muito preocupa as autoridades fiscais e os estudiosos dos países desenvolvidos. Sabe-se, por exemplo, que os Estados Unidos realizam periodicamente um programa de auditorias aleatórias objetivando mensurar o grau de cumprimento da obrigação tributária.

As causas do fenômeno têm sido discutidas em vários eventos, e no rol que sobre elas se forma algumas sempre estão presentes nas discussões, sem, contudo, obter consenso. Em seção acima, apontou-se peculiar circunstância que pode dar origem às figuras da inadimplência e sonegação. Outras existem, inclusive as três seguintes:

- a) o excesso da carga tributária seria uma das causas da ocorrência da sonegação. Assim, para se fazer frente à evasão deveria se começar com uma redução dos tributos. A respeito, disse Delfim Neto¹⁶ (2003, p. 15):

A sonegação no Brasil está mais ligada ao alto nível da tributação do que a qualquer outra coisa. Tem gente com vocação de sonegador aqui como em qualquer outro país. Mas é muito mais difícil cumprir as obrigações fiscais num país em que a carga tributária se elevou, em 10 anos, de 27% do PIB para 36% do PIB. É praticamente o dobro da carga que existe nos países com o mesmo nível de renda que o Brasil. e não se diga que é mais fácil sonegar aqui, principalmente depois da invenção da CPMF, que facilita extraordinariamente a fiscalização por parte das agências arrecadoras.

- b) a falta de punição aos sonegadores, em decorrência da própria legislação, bastante coercitiva, mas que, por outro lado, cria obstáculos a sua aplicação, como visto anteriormente. Daí decorre a expectativa que o sonegador tem quanto a ser punido, que é função da probabilidade de que a punição seja efetivamente imposta;
- c) o retorno incerto dos recursos arrecadados pelo governo, em face da propalada, ou melhor dizendo, dá sentida má utilização do dinheiro público.

¹⁶ Antônio Delfim Neto, deputado federal e ex-Ministro da Fazenda.

4.7 REFLEXOS DA INFORMALIDADE TRIBUTÁRIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

Sabe-se que os tributos – originários do pacto social em que os diversos segmentos da sociedade acordaram a fixação da dimensão da carga tributária e em como reparti-la – consistem na transferência (compulsória) de parte do esforço produtivo das pessoas de determinada sociedade para o respectivo Estado. As pessoas, assim, abrem mão do individual em favor do coletivo.

A carga tributária, tudo faz crer, algumas vezes suplanta acentuadamente a situação econômica de contribuintes para atender a ação impositiva do Estado, apesar do princípio da capacidade contributiva expresso no parágrafo 1º do art. 145 da CF/88: “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Por esta razão, pelas demais expostas neste Capítulo e por outras tantas não tão evidentes, pagar menos tributos passou a ser questão fundamental para aqueles que se aventuram na atividade empresarial no Brasil. Na persecução desse objetivo, a empresa procura se munir dos mais variados mecanismos e estratégias presentes no mais sofisticado planejamento tributário ou no escorregadiço caminho escuso da sonegação.

Alerta-se que neste trabalho não se traz à discussão os aspectos morais e éticos da imersão empresarial na aventura de perpetrar ações informais visando a redução da carga tributária, constituindo-se um jogo de difícil movimentos, no qual, quando não se sai vencedor, arcar-se com pesadíssimo ônus.

Há outro óbice que se configura quando a empresa faz opção pela informalidade tributária, dizendo respeito a sua governança corporativa, no que respeita à perda do controle da gestão. A sonegação fiscal compromete vários funcionários de diferentes setores envolvidos na falsificação de dados e documentos, ensejando possível debilitação das normas de controle interno, o que poderá causar a prática de fraudes e, bem assim, criar a perspectiva de futuras denúncias como vingança em casos de demissão de qualquer funcionário envolvido no processo.

Ademais, existe o custo com funcionários destacados para os misteres da informalidade, compra de documentos – nota fiscal fria, por exemplo – escrituração contábil paralela, empresas “laranja”, pagamento a agentes de serviço público envolvidos na dualidade de corrupção ativa e passiva, etc. Com a existência da escrituração paralela os resultados apresentados pela escrituração oficial não fornecerão indicadores reais do desempenho empresarial, pois dele não consta a

parcela sonegada. A empresa fica tolhida de proceder ao planejamento das suas ações futuras, por falta de dados confiáveis. O ganho com todos esses custos acaba se diluindo e continuará persistindo o risco de, no futuro, ter que suportar pesadas multas na hipótese da descoberta da prática da informalidade tributária, apesar dos gestores estarem protegidos contra denúncia criminal.

O capítulo procurou mostrar a complexidade da legislação tributária e as suas inflexões motivadas pelo pesado ônus tributário que incide sobre os contribuintes. As reclamações por parte do segmento empresarial que são constantes, colocam-na como bandeira da pretensa justificativa daqueles que a cumprem, ao perpetrarem o delito tipificado como sonegação fiscal.

Finalmente, o capítulo serve, também, para facilitar a abordagem dos estudos empíricos que se seguem.

5 A PRÁTICA DE PROCEDIMENTOS INFORMAIS POR PARTE DAS EMPRESAS FORMAIS: instrumentos e mecanismos utilizados

Este capítulo procura descrever o que a pesquisa relacionou como instrumentos e mecanismos de informalidade empresarial, relevantes no seu contexto e preservados na própria essência, mas adaptáveis como coadjuvantes da sempre renovável tipologia dos ilícitos fiscais.

Inicialmente, vale-se das idéias de Weber (2003) para traçar um paralelo entre capitalismo, mercado e informalidade empresarial, e aborda aspectos práticos da fraude empresarial e da corrupção.

Procede, por fim, a um estudo visando modelar a idealização e materialização da sonegação fiscal.

5.1 CAPITALISMO, MERCADO (DA VIDA) E INFORMALIDADE EMPRESARIAL

Sempre que se fala em mercado pensa-se no conjunto de atividades básicas próprias do sistema capitalista de livre empresa. Assim, não é demais lembrar que tal sistema está jungido aos princípios do capitalismo, a mais decisiva força da nossa vida contemporânea. Mas ao falar no capitalismo já em 1905 Weber (2003, p. 26) afirma “A ganância ilimitada de ganho não se identifica, nem de longe, com o capitalismo, [...]”. Um pouco adiante, acrescenta: “O capitalismo, porém, identifica-se com a busca de lucro, do lucro sempre *renovado* por meio da empresa permanente, capitalista e racional”. Concluindo a idéia, Max Weber diz que “numa ordem completamente capitalista da sociedade, uma empresa [...] que não tirasse vantagem das oportunidades de obter lucros estaria condenada à extinção”.

Vê-se, ainda, Weber (2003) cunhando a expressão *mercado da vida* “onde as pessoas também têm um preço, tal como as mercadorias” (SANT’ANNA, 2003, p. 20). É esse “mercado da vida” que enseja o impulso irracional para o ganho

desmedido tão comum a toda sorte e condições humanas em todos os tempos e lugares, sempre que se tenha apresentado a possibilidade objetiva para tanto. Há que se considerar que quando esses impulsos levam as pessoas a cometerem excessos individuais, contrários ao ordenamento jurídico, seus efeitos têm uma abrangência limitada que aparenta se diferenciar acentuadamente dos causados pelas grandes empresas.

Outrossim, há que se considerar o fato de as empresas, para atingir seus objetivos convivendo na lógica do mercado sempre repleto de incertezas, têm que assumir riscos visando maximizar o lucro. Mas o equilíbrio do sistema exige que as regras do jogo sejam sempre formais, contrapondo-se a todos os meios que adentrem a informalidade.

Contrariando procedimentos formais, existem organismos empresariais que propendem a romper com os padrões culturalmente aceitos, fincados em normas contratuais de natureza universal, visando benefícios que trazem, diretamente, prejuízo a terceiros. Entre os procedimentos informais adotados pelos mencionados organismos está a sonegação fiscal, conforme se vem falando neste trabalho.

Existe a crença de que as grandes empresas não incidem em sonegação fiscal. De certo modo pode-se até concordar, pois é raro uma grande empresa omitir parcela de sua receita para pagar menos tributos. Mesmo porque, objetivando a economia no pagamento de impostos, elas se valem do planejamento tributário que visa à elisão fiscal, cujos resultados nem sempre são acatados pelos órgãos públicos encarregados da fiscalização de tributos. Por isso, muitas delas estão no rol dos grandes devedores da Receita Federal e da Previdência Social. E como foi visto, há ainda no conjunto da informalidade empresarial as figuras da fraude e da corrupção.

5.2 MECANISMOS DA FRAUDE EMPRESARIAL

Há empresas que não incidem diretamente em sonegação fiscal e na prática de corrupção, porém cometem outra espécie de informalidade empresarial, mais adequadamente classificada como fraude contra o patrimônio de investidores, acionistas, empregados e pessoas jurídicas com ela relacionadas. Outros entes, direta ou indiretamente, são também lesados, como o Estado no seu direito de arrecadar tributos, configurando-se, então, a sonegação fiscal.

A fraude em discussão, que quando manifestada abala o mercado financeiro, decorre de mecanismos mais das vezes protegidos pela capa de balanços patrimoniais “maquiados” que encobre maracutaia pivô do descaminho de transações acionárias. Ademais, como a fraude é sempre sistêmica, nela estão presentes conluio e cumplicidade. Em alguns casos, a participação direta na fraude de empresa de auditoria contábil independente tem acarretado sério prejuízo a esta atividade, como a todas as demais desempenhadas pelos profissionais da Contabilidade. Frise-se que nas grandes fraudes empresariais, sempre engendradas por membros do poder de volição corporativa, como foi o caso “Enron”, a ser comentado ainda neste capítulo, estrutura-se em sistema que abriga alguns segmentos do organismo, pois exigem a cumplicidade de especialistas em direito empresarial, microeconomia, administração, mercado de ações e outros. Inclusive, as empresas de auditoria independente dispõem em seus quadros, além do contador, advogados, economistas, administradores, etc. Raros contadores procedem contra a ética e o dever declarados no juramento solene do seu grau, como sói acontecer com todas as demais profissões. Por isso mesmo, existem a Ordem dos Advogados e os Conselhos que fiscalizam o exercício de todas as profissões legalmente reconhecidas e infligem pena a todos que desrespeitem o respectivo Código de Ética. Ademais, como enganosamente podem parecer, as fraudes com repercussão mundial não são maquinadas nos registros contábeis que se baseiam nos documentos encaminhados para escrituração, comprovando os atos e fatos resultantes das transações empresariais. Os documentos é que podem ter sido adulterados, conter dados inexistentes ou procurar simular o que não ocorreu ou omitir o realizado.

5.2.1 Fraudes corporativas que abalaram os mercados financeiros no século XXI

Grandes empresas norte-americanas começaram a enfrentar problemas financeiros insanáveis nos anos 2001/2002, levando muitas delas à falência, como foi o caso da operadora de telecomunicação Global Crossing (US\$ 25,5 bilhões) e a da rede de varejo K-Mart (US\$ 16,3 bilhões). Por dificuldades semelhantes passaram a Adelphia, a Johnson & Johnson, a Tyco, com a credibilidade abalada, e, até mesmo, a General Electric viu a cotação de suas ações despencar, mas os escândalos maiores

ficaram por conta da WorldCom e, principalmente, da Enron que, não podendo honrar o pagamento de suas dívidas, protocolou na justiça americana o maior pedido de concordata da história dos Estados Unidos da América (EUA), levando de roldão a Arthur Andersen, até então uma das cinco grandes (*Big Five*) empresas de auditoria do mundo. As outras quatro são: PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu e KPMG. No Brasil, a Arthur Andersen foi incorporada pela Deloitte. O chamado “escândalo da Enron” gerou a desconfiança sobre a contabilidade das grandes corporações e derrubou a cotação das ações no EUA, como em outros países.

Após esclarecer que os preços das ações em Wall Street estavam caindo semana após semana sem qualquer subterfúgio Samuelson¹⁷ (2002, p.1) acrescentou oportuno testemunho: “Acontece que parte da debilidade financeira se reflete nas revelações de fraudes escandalosas de executivos graduados em detrimento de investidores comuns, compradores de novas ações e empregados [...]. Por cima disso tudo, o governo da América, com freqüência, é ludibriado nas declarações de impostos.”

Na Europa fraudes semelhantes aconteceram, como é o caso mais recente da italiana Parmalat.

5.2.2 Enron: caso típico

O colapso da Enron, a maior companhia de energia do mundo e classificada como a sétima dos EUA, presente até então em 40 países, efetivou-se no ano de 2001 quando a empresa passou a enfrentar dificuldades, em parte, provocadas pela recessão naquele país que motivou, entre outros abalos no mundo dos negócios, a redução nos preços da energia. No terceiro semestre de 2001, a companhia anunciou um prejuízo de US\$ 638 milhões.

A Enron, após a concordata requerida em dezembro de 2001, passou a sofrer uma investigação direta, principalmente na sua contabilidade, pela Securities and Exchange Commission (SEC), encarregada de supervisionar o mercado financeiro dos EUA, bem assim, pela Justiça e pelo Congresso do citado país, que, para tal mister, criou um comitê especial de investigação.

¹⁷ O professor Paul Samuelson é Prêmio Nobel de Economia.

O assunto passou a ter prioridade em todos os veículos de notícias mundiais, principalmente das revistas e jornais especializados em matérias que dizem respeito aos mercados globalizados, primordialmente o financeiro. No Brasil, são inúmeros os artigos sobre a chamada “eronite”. Inclusive, a pesquisa, no que respeita a esta seção, buscou informações em muitos deles, todos do ano de 2002.¹⁸

Para o entendimento, mesmo que superficial da fraude cometida pela Enron, faz-se necessário esclarecer que a companhia, cujas atividades estavam relacionadas com o mercado de distribuição de eletricidade e de gás natural, a partir de 1997 passou a diversificá-las, ingressando no comércio eletrônico, aço, petroquímicos, carvão, papel e energia elétrica, entre outras. Tornou-se uma empresa denominada Nova Economia, desfazendo-se dos seus ativos fixos, compostos por usinas e gasodutos, para se concentrar na compra e venda de contratos de fornecimentos. No ano de 2000, devido aos efeitos da desregulamentação do mercado de gás e energia, as suas ações chegaram a ser cotadas por um valor que oscilava em torno de 90 dólares.

O desabastecimento de energia na Califórnia logo no início de 2001, juntamente com a visão do mercado que passou a considerar os títulos mobiliários da Enron vinculado à NASDAQ¹⁹, e não mais à Dow Jones (bolsa de valores ligada à economia tradicional).

A cotação da ação da companhia, a partir de então, começou a despencar, chegando o preço unitário a 67 centavos de dólar. Em outubro do citado ano, a Enron divulgou um prejuízo de US\$ 618 milhões e a redução dos seus ativos em US\$ 1,2 bilhões. Em novembro, admitiu ter inflado seus lucros, nos últimos cinco anos, em US\$ 586 milhões. Em dezembro, sem disponibilidades financeiras e com o crédito abalado, a sétima maior empresa americana requereu concordata.

¹⁸ Alguns artigos, como exemplo: Revista Exame. Uma grande Enron-lação, 12/12/2001; Gazeta Mercantil. Andersen eliminou documentos da Enron, 11/01/2002; Jornal do Brasil. Enron tem bens bloqueados, 22/01/2002; Valor Econômico (The Economist). Auditoria em crise, 29/01/2002; O Estado de São Paulo (The Wall Street Journal). Contabilidade indecifrável torna-se desafio para analistas e investidores; Jornal do Brasil. Como a ENRON enganou os investidores, 30/01/2002; Globo (do Washington Post). A cultura da corrupção da ENRON, 17/02/2002; Valor Econômico. Fraude na Enron é culpa do Conselho, 28/02/2002; Valor Econômico. O braço curto das leis contra a corrupção, 05/02/2002; Gazeta Mercantil. Quando a governança é inútil, 13/03/2002; Valor Econômico. Balanços trazem número distorcidos, 14/03/2002. IstoÉ Dinheiro. O calvário da Arthur Andersen, 20/03/2002.

¹⁹National Association of Securities Dealers Automated Quotation (Sistema Automatizado de Cotações da Associação Nacional de Corretores de Valores). A NASDAQ é a bolsa relacionada com a nova economia.

O relatório do citado comitê especial de investigação, publicado no início de fevereiro de 2002, falou sobre complexas transações mantidas fora das demonstrações contábeis da Enron, simuladas entre partes relacionadas, que transferiam ativos e dívidas das contas da empresa para uma coleção de parceiras, com avaliação falsa desses mesmos ativos. Seus débitos eram canalizados para “sociedades com propósitos específicos” (SPE), todas submetidas a sua participação majoritária. A Enron utilizava-se das SPE nas chamadas “parcerias privadas”, principalmente nas operações de arrendamento sintético que eram feitas em prazos e condições que permitiam classificá-las como sendo leasing operacional, o que exige somente o registro de pagamento de aluguéis, não acarretando os registros dos ativos-objetos e da dívida relacionada, ficando de fora do processo de consolidação e, portanto, do seu balanço patrimonial.²⁰

Todos os mencionados estratagemas e muitos outros, sem transparência para terceiros interessados, constituíram fraudes, pelo menos por dois motivos: 1) cerca de 900 subsidiárias foram criadas em paraísos fiscais sob a forma de parcerias privadas, causando reflexos na declaração do imposto de renda, sendo que só um deles conseguiu, nos últimos quatro anos anteriores a 2001, receber milhões de dólares de restituição de imposto de renda; 2) o artifício resultou na exclusão de dívidas do balanço consolidado, iludindo o público interessado: externo – quanto à credibilidade da situação econômico-financeira da empresa – e interno (empregados) – com referência à solidez do emprego e ao fundo para aposentadoria.

O ardil posto em prática pela alta administração da Enron, com a conivência da Arthur Andersen, gerou lucros e uma situação patrimonial escamoteados pela maquiagem dos seus balanços, visando à valorização irreal das ações da companhia.

O mencionado relatório esclarece, também, que as pessoas beneficiárias de informações privilegiadas sobre a Enron receberam milhões de dólares em remuneração não declarada. Exemplificando, informa que Andrew S. Fastow, ex-diretor financeiro, recebeu, sozinho, pelo menos, US\$ 30 milhões das transações em que esteve envolvido. E, por fim, descreve a Enron como uma corporação na qual os fatos eram pouco sólidos, passíveis de camuflagem ou manipulação para criar, qualquer que fosse, o desfecho considerado mais benéfico aos executivos.

²⁰O procedimento descrito é permissível no mercado financeiro americano em decorrência da denominada “regra dos 3%”, que cria a faculdade de uma subsidiária na qual a incorporadora detenha 97% de suas ações seja considerada uma entidade independente.

O turbilhão financeiro causado pela Enron sugou a Arthur Andersen, acusada formalmente, em processo aberto contra ela pelo governo americano, de ter destruído ilegalmente um vultoso número (“toneladas”) de documentos daquela sua cliente. A Andersen, com sua credibilidade aranhada, acabou fechando suas portas mundialmente. No Brasil, a parcela maior do seu acervo foi adquirida pela Deloitte Touche Tohmatsu.

A Arthur Andersen foi vítima do procedimento não recomendável praticado por empresas de auditoria originalmente, qual seja o de prestar serviços de consultorias a um mesmo cliente do serviço de auditoria externa. Tal disfunção profissional, em termos de auditoria independente, se agravava quando a vigência do contrato entre um determinado cliente e uma mesma empresa de auditoria prolongava-se indefinidamente. Neste país, a CVM emitiu a Instrução 308, de 19 de maio de 1999, instituindo o rodízio obrigatório entre as empresas de auditoria e as companhias abertas obrigadas a ter suas contas por elas examinadas. A citada Instrução 308, após 5 anos de editada, obrigou “as quatro grandes” e outras tipicamente nacionais a abandonar antigos relacionamentos e disputar novos clientes. Houve ganhos e perdas.

5.3 PRÁTICA DA CORRUPÇÃO

A informalidade empresarial conhecida como corrupção foi explanada no capítulo 3, abrindo-se espaço neste para a exposição de casos que vêm deixando a sociedade brasileira revoltada com o uso ilegal das finanças públicas.

5.3.1 Caso recente: “Operação Vampiro”

A fraude visava o superfaturamento nas compras processadas pelo Ministério da Saúde de hemoderivados – proteínas extraídas do sangue, utilizadas para o tratamento de diversas doenças como hemofilia, Aids e câncer. Pagava-se o preço de US\$ 0,49 por unidade de hemoderivados, muito superior ao correto preço de US\$ 0,24.

As informações divulgadas sobre a mencionada fraude foram abundantes. A pesquisa ateu-se aos artigos de Brasil (2004) e Primeira Leitura (2004). Segundo os

citados artigos, o esquema fraudulento instalado no setor de compras do Ministério da Saúde, promovido por servidores de carreira e ocupantes eventuais de cargos de Direção e Assessoramento Superiores (DAS), lobistas, empresários e representantes de laboratórios farmacêuticos, desenvolveu-se numa ação prolongada por mais de uma década, subtraindo mais de 2 bilhões dos cofres públicos. Afirma-se que por toda essa mesma década um único servidor presidiu a Comissão Permanente de Licitação do Ministério da Saúde. Em agosto de 2003, duas pessoas estranhas aos quadros de servidores públicos federais foram nomeadas para ocupar os cargos de Coordenador-Geral de Recursos Logísticos do Ministério da Saúde e de presidente da Fundação Nacional de Saúde, que logo se envolveram no esquema. .

A Polícia Federal considera como o principal mentor do esquema um empresário que desenvolve seus negócios em áreas estratégicas, sendo vice-presidente de um jornal de Brasília e proprietário de duas empresas de consultoria e procedimentos médicos. Como um dos elos da apontada corrupção, relacionando servidores, empresários e representantes de laboratórios farmacêuticos, aparece um lobista ostensivo, declaradamente incumbido, em passado recente, da intermediação de doações das empresas farmacêuticas para campanhas políticas. Foram expedidos 17 mandados de prisão contra os implicados, sendo que seis deles trabalhavam no ministério. Entre os presos, encontrava-se um representante da empresa Baxter Hospitalar Ltda., que, investigado anteriormente, denunciou, em 2003, as fraudes nas concorrências. O Ministério Público Federal, conforme procuradores encarregados do caso, que já vinha investigando o que seria uma possível fraude, só a partir da citada denúncia pode realmente desvendá-la.

Cabe esclarecer, por fim, que o sistema de licitação foi substituído pelo pregão – no qual representantes das empresas comparecem pessoalmente à disputa e oferecem seus preços de viva voz, prevalecendo o menor preço. Foi utilizando o pregão que o Ministério da Saúde reduziu o preço unitário dos hemoderivados para os supracitados US\$ 0,24.

O esquema da corrupção ocorrido no setor de compras do Ministério da Saúde utilizava mecanismos como o vazamento de informações privilegiadas durante processos de licitação, preços pré-acertados, lotes superfaturados e violação de envelopes contendo preços, caracterizando possível formação de cartel num mercado que conta, aproximadamente, com dez empresas.

5.3.2 Grandes casos de corrupção

A fim de complementar esta subseção, faz-se inserir o Anexo C, mostrando resumos de grandes casos de corrupção ocorridos na última década do milênio recém-findo, alguns iniciados no final dos anos 1980. Entre os casos mencionados está o intitulado “Os fiscais da Prefeitura de São Paulo”, que foi amplamente comentado, em obra específica, por Cardozo (2000).

5.4 INSTRUMENTOS BÁSICOS UTILIZADOS NA INFORMALIDADE EMPRESARIAL

A sonegação fiscal, e, de forma idêntica, a corrupção com patologia social similar, pode ser concebida por uma única mente, que engendra sofisticados mecanismos para a sua execução. Mas é quase sempre sistêmica no seu processamento, quando envolve conluio, cumplicidade e aderência de coadjuvantes internos e externos, contando sempre com instrumentos específicos, como os mostrados no Quadro 10 e descritos a seguir.

Quadro 10 – Instrumentos básicos utilizados na informalidade empresarial

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. Caixa dois2. Nota fiscal fria e nota fiscal adulterada3. Paraísos fiscais4. Contas CC-55. Agente “laranja”6. Lavagem de dinheiro7. Lobista8. Doleiro |
|--|

Fonte: o autor

5.4.1 Caixa dois

A prática da informalidade empresarial, seja a sonegação fiscal ou a corrupção ativa, forçosamente leva à existência do chamado “caixa dois” (o termo “caixa paralelo” está em desuso). A conotação a que nos leva o termo é de que sua criação se deu para controlar dinheiro não registrado na conta Caixa – entendida, no

caso, como disponibilidades em carteira ou depositadas em bancos –. Por muito tempo o termo significou controle de recursos desviados da escrituração legal, com o objeto de sonegá-los à tributação fiscal. Aliás, assim será entendido neste trabalho. Todavia, o termo vulgarizou-se com a ocultação de valores arrecadados nas campanhas eleitorais. Nesse sentido, a importância que entre no caixa dois do comitê de candidato a cargo eletivo participante de tal esquema é a mesma que sai do caixa dois da empresa doadora.

As maquinações envolvendo o caixa dois, geralmente englobando vultosas quantias, exigem controle extracontábil e está sempre a cargo de pessoa de alta confiança ou mesmo pertencente ao grupo que possui o poder decisório da empresa. Todavia, em casos muito comuns no passado, a redução da receita visando à redução de pagamento de tributos, poderia acarretar falta de disponibilidades para pagar dívidas, naturalmente constantes do Passivo, na escrituração contábil da empresa. No vencimento, a dívida sendo paga com o caixa dois, obriga que o documento representativo da dívida permaneça sem ser baixado, dando lugar ao chamado passivo fictício, que só será regularizado quando novas receitas gerarem ingressos no Caixa oficial, sendo procedido, então, o registro contábil da baixa. A respectiva importância volta para o caixa dois, recompondo-o. O passivo fictício é enquadrado pela fiscalização de tributos como omissão de receita.

O mesmo efeito da redução de receita é obtido com o aumento informal de despesa. Os valores correspondentes a notas fiscais emitidas sem a entrega das mercadorias nelas relacionadas e a recibos de prestação de serviços não prestados e nem pagos vão para o caixa dois. O aumento da despesa produz diminuição do lucro e, por via conseqüente, menos tributos a pagar.

Muitas empresas depositavam o dinheiro do caixa dois em conta bancária no seu próprio nome ou de um dos seus dirigentes. Exemplo típico foi descrito por ex-gerente de agência em Porto Alegre de grande banco brasileiro, sobre o caixa dois de um conglomerado empresarial que atua na área de cosméticos. Segundo ele, o caixa dois da empresa era operado através de cinco contas correntes inativas, com a conivência do banco.

O ex-gerente afirmou que ele mesmo escolhia as contas inativas, apanhava os depósitos na sede da empresa e assinava ordens de débito e cheques avulsos para que os saques fossem feitos.²¹

Nos dias atuais, com o monitoramento procedido pela Receita Federal com a utilização da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), o caixa dois utilizando conta corrente bancária passou a ser um procedimento de alto risco. Mas nem por isso o caixa dois deixará de existir, uma vez que diversos outros mecanismos (cambistas de moedas estrangeiras, paraísos fiscais, empresas “laranjas”) são usados para acobertar a citada informalidade empresarial.

5.4.2 Nota fiscal fria e nota fiscal adulterada

A nota fiscal é o documento concebido e exigido pelas normas tributárias para comprovar as transações de compra e venda mercantis, devendo conter impresso, em todas as suas vias, a denominação “Nota Fiscal”, número de ordem, série/subsérie e o número da via que a identifica, nome social, número registro nos órgãos fazendários, federal e estadual, e endereço da pessoa jurídica responsável pela sua confecção e utilização, mesmos dados da tipografia que a imprimiu informados na margem direita ou no rodapé, campos para descrição do produto (quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, preços unitário e global, bem assim, sua classificação fiscal, se produto industrializado), base de cálculo do ICMS, alíquota da transação, frete e seguro se houver, e outras informações pertinentes.

Existem os seguintes modelos de nota fiscal:

- Nota Fiscal Modelo 1 ou A1
Padronizada em todo o país e utilizadas nas entradas e saídas de mercadorias sujeitas à incidência de IPI e ICMS.
- Nota Fiscal Modelo 2 (substituível por cupom ou ticket)
Emitida exclusivamente para consumidor final, podendo ser substituída por “cupom” ou “ticket” emitido por máquina registradora.
- Nota Fiscal Modelo Único

²¹ Simas Filho, Mário. Operação cosmética. Em <http://www.terra.com.br/istoe/politica/144824.htm>, capturada em 21/5/2004.

Substituí os modelos supracitados, gerando crédito fiscal quando a mercadoria se destina a outro contribuinte dos mesmos impostos.

- Nota Fiscal Avulsa

Usada pelo Fisco para acompanhar a circulação de mercadorias em condições especiais, inclusive quando se trata de produtos primários, devido à circunstância de contribuintes não inscritos no cadastro da Fazenda Estadual.

O prestador de serviços, empresa ou profissional autônomo, também está obrigado a emitir nota fiscal de prestação de serviços.

A nota fiscal pode incorporar a fatura que representa uma venda realizada a prazo, dando lugar ao modelo “Nota Fiscal-Fatura” (Apêndice B).

No cotidiano, quando o citado documento sofre falsificação para encobrir informalidade empresarial, ao termo “nota fiscal” acrescenta-se a palavra “fria”. Assim, a nota fiscal fria é aquela na qual os produtos discriminados não são entregues ou os serviços declarados não são prestados, ou possuem adulterações que a tornam inidônea para os fins que, aparentemente, se propõe.

A burla do uso da nota fiscal fria, na condição de nota fiscal fictícia, caracteriza-se pelo seu fornecimento à empresa sonegadora por pessoas especializadas em negociá-las. A mencionada nota fiscal fria, em alguns casos, pode trazer impresso o nome de uma empresa-fantasma, portanto, inexistente física e juridicamente. Ela é utilizada para regularizar a entrada de suposta compra ou aquisição irregular de mercadoria no estoque de empresa participante de esquema mercantil fraudulento, sendo utilizadas no caso de mercadorias provenientes de roubo da carga de caminhões, tão comum atualmente. Nessas circunstâncias, o simulado pagamento do valor da nota fiscal fria justifica o verdadeiro pagamento da mercadoria receptada, ou seja, de procedência criminosa.

Conclui-se que a nota fiscal fria é um documento desprovido de qualquer valor jurídico, não sendo considerado, portanto, documento fiscal. Dessa forma, a nota fiscal fria difere da nota fiscal adulterada. Esta é uma nota fiscal autêntica que sofre alteração invalidando-a para os fins lícitos a que supostamente se destina. Uma das fraudes mais comuns praticadas são os casos de superfaturamento ou subfaturamento

A respeito, ganhou notoriedade nacional a obra enxuta de Trevisan et al. (2003), da qual extraíu-se o seguinte trecho:

Uma forma de fraudar a prefeitura é por meio de notas superfaturadas. Para serviço que foi realmente prestado e teria um determinado custo, registra-se na nota fiscal um valor maior. Nas licitações, o processo de superfaturamento se dá com cotações de preços dos produtos em valores muito superiores aos de mercado. Nos dois casos, a diferença entre o preço real e o valor superfaturado é dividida entre os fraudadores. (TREVISAN ET AL., 2003, p. 19).

Muitos são os mecanismos que podem ser concebidos pelos sonegadores a partir das várias modalidades de nota fiscal adulterada para burlar o fisco, como as seguintes, identificadas segundo a gíria profissional (jargão): CALÇADA – aquela que recebe em suas vias, ou pares de vias, valores adulterados, com significativa diferença destinada ao caixa dois. Nesse caso, o valor das vias entregues ao comprador é o normal, enquanto as que ficam em poder do vendedor apresentam outro bem inferior; DESDOBRADA – o contribuinte, nesta modalidade, desdobra o jogo da nota fiscal, pondo uma entrefolha entre as 1ª e 2ª vias, a fim de permitir condições para a efetivação de duas transações mercantis: a primeira, para um destinatário que pode ser um ente público, um hospital ou entidade assemelhada, ou qualquer outra não contribuinte. Os dados dessa primeira transação, constantes das 1ª, 3ª e 4ª vias de um mesmo jogo, serão omitidos dos registros fiscais. Na segunda, será preenchida apenas a 2ª via, destinada a outro adquirente microempresa ou consumidor. A operação oficializada mediante a 2ª via permite ao emitente registrá-la nos livros fiscais e contábeis, ensejando o pagamento do imposto correspondente; PARALELAS – quando possuem autorizações de impressão diferentes e apresentam o mesmo padrão tipográfico ou, inversamente, possuem a mesma autorização de impressão e diferente padrão tipográfico; SUBFATURADA – quando apresenta valor inferior ao preço corrente da mercadoria; SUPERFATURADA – quando apresenta valor superior ao preço corrente da mercadoria; VIAJADA – quando reutilizada para o transporte de mercadorias; CANCELADA – após a entrega da mercadoria ou prestação do serviço, cancela-se a nota fiscal (geralmente quando ela não foi interceptada pela fiscalização).

5.4.3 Paraísos fiscais

Considera-se “paraíso fiscal” o país ou território cujo ordenamento tributário concede isenção, total ou parcial, para certas transações que, via de regra, deveriam

ser tributadas normalmente, ou as taxam com alíquotas baixas. Ele há de ter ainda legislação societária flexível, liberdade cambial absoluta, eficiente sistema de comunicação e, bem assim, estabilidade política e social. É oportuno acrescentar que um país assim classificado deve proceder em estrita concordância com os princípios gerais (internacionais) comumente aceitos.

Falando-se em paraíso fiscal, vem de logo à mente as Ilhas Cayman, devido à preferência das pessoas físicas e jurídicas brasileiras por esse refúgio fiscal. Todavia, Freire et al (2003, p. 2)) esclarecem “que todos os Estados são, de certo modo, paraísos fiscais no que tange a setores ou vantagens específicas que oferecem; recorre-se [...] à Suíça, pelos níveis moderados de tributação e pelo segredo bancário [...]”.

As Ilhas Cayman, descobertas por Cristóvão Colombo em 1503, foram anexadas à Inglaterra em 1655, mantendo até hoje a herança dos costumes e cultura dos seus colonizadores. Como colônia, é administrada por um governador que representa a monarquia inglesa. As citadas ilhas estão situadas no mar do Caribe, entre Cuba, Belize e a Jamaica, e formam um arquipélago composto por três ilhas: Little Cayman, Cayman Brac e Grand Cayman. Nesta última, a maior das três ilhas (33 km de comprimento por 6 de largura), está localizada a capital, George Town.

Mais de 600 bancos de todo o mundo estão autorizados a atuar em Cayman, mas apenas 120, aproximadamente, mantêm representantes no local. Entre os citados quantitativos estão os bancos brasileiros com cerca de 57 agências ou subsidiárias, sendo 12 com presença física. Em 2002, os investimentos brasileiros diretos em Cayman foram da ordem de US\$ 16 bilhões.²²

Voltando a Freire et al (2003), encontra-se um estudo condensado sobre paraísos fiscais, mostrados em duas vertentes: paraísos fiscais de tendência geral e paraísos fiscais especializados. Estes últimos estão instalados, em sua maioria, em Estados soberanos e economicamente desenvolvidos, sem herança colonial. Exemplos: Holanda (juros e dividendos), Dinamarca (*royalties*) e Mônaco (administração internacional). O sistema bancário e financeiro não tem uma posição prevalecte na economia do país. O que os caracterizam é o privilégio concedido a um ou mais setores econômicos específicos, distinguidos com uma carga fiscal mais

²² Dados obtidos em <http://www.bouzas.com.br/ilhas.htm>.

leve ou simplesmente não taxados, visando atrair capitais e serviços especificamente para o setor beneficiado.

Os paraísos fiscais de tendência geral possuem legislação tributária flexível de forma ampla, visando atrair todo o tipo de investimento em qualquer área de atividade financeira ou comercial. Existem em Estados soberanos, como também em territórios politicamente dependentes daqueles, mas contam com estatuto jurídico próprio, que lhes permite ter legislação societária individualizada, sistema bancário diferenciado e regras cambiais exclusivas. Caracterizam-se pelo baixo desenvolvimento industrial, algumas vezes apresentando atividade na economia primária e, quase sempre, maior desenvolvimento econômico no setor terciário. Neles, os capitais estrangeiros são beneficiados com amplos favores fiscais, como já explicitado.

Dessa forma, os entes referidos são utilizados como sede de empresas *holdings*, favorecem a constituição de companhias investidoras titulares de diversificados valores mobiliários – ações, debêntures, etc. –, companhias financeiras cuja finalidade é fazer ou intermediar empréstimos internacionais, bem assim empresas seguradoras com filiais ou subsidiárias a receber prêmios de seguros internacionais livres de tributos. Todas essas entidades com sede fora das fronteiras do país são referidas como empresas *offshore*.

Os paraísos fiscais, em suma, favorecem os procedimentos voltados para a elisão fiscal. Em tais procedimentos, portanto, não ocorre a figura da simulação, pois as partes pretendem exatamente aquilo que ostensivamente realizam, não existindo qualquer divergência entre a vontade real e a vontade declarada, apesar da clara intenção de obter economia de tributos. O contribuinte, neste caso, como já se falou neste trabalho, utiliza lacunas da legislação específica, quando do seu planejamento tributário, visando reduzir ou diferir o imposto incidente sobre as transações que pretende realizar.

A outra face dos paraísos fiscais de tendência geral é a que deixa transparecer condições favoráveis à criação de mecanismos engendrados para a sonegação tributária e utilizados por contribuintes adeptos de procedimentos informais. E, aspecto de maior gravidade, proporciona proteção, através de seus sistemas bancários, a grandes fortunas oriundas da corrupção administrativa envolvendo altos funcionários públicos e do tráfico clandestino de armas, do contrabando em geral e, mais especificamente, do comércio de drogas. Soube-se sempre que os paraísos

fiscais se prestam para a mistura de negócios legais com ações criminosas, todavia, as atividades ilegais ali praticadas passaram a merecer maior atenção das grandes potências, principalmente dos Estados Unidos, no momento em que o terrorismo nelas se engajou, viabilizando meios para suas ações aniquiladoras.

O contribuinte que investe em um paraíso fiscal, de uma forma genérica, vê na proteção do segredo bancário um elemento importante no momento de fazer sua escolha. Nos países em que é permitido, ele pode variar com relação ao seu alcance e à sua proteção. Na Suíça, por exemplo, o segredo é protegido por lei federal, que prevê penas de prisão e multas para aqueles que o violarem. A identidade do titular de uma conta só poderá ser revelada na justiça federal e somente em processos que não contrariem a ordem pública suíça.

Cabe esclarecer que o titular da conta é sempre conhecido pelo banco, não existindo contas anônimas. Para conservar o máximo de descrição nas operações bancárias, costuma-se usar contas numeradas ou com pseudônimo.

Relaciona-se, como simples referência, mais alguns paraísos fiscais: Antilhas Holandesas, Bahkeim, Ilhas Anglo-Normandas, Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Caicos, Hong-Kong, Ilhas de Man, Ilhas Turks, Liechtenstein, Nauru, San Marino.

A movimentação de dólares entre agências bancárias localizadas no exterior e no Brasil ocorre desde 1969, mediante as famosas contas “CC-5”, descritas a seguir.

5.4.4 Contas “CC-5”

A abertura, movimentação e cadastramento no Sistema de Informações Banco Central – SISBACEN de contas de depósito em moeda nacional, no País, de pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas ou com sede no exterior, eram procedidas de acordo com a Carta-Circular nº 5, de 27/02/1969. Em decorrência, as citadas contas passaram a ser conhecidas como “CC-5”. A citada norma foi revogada pela Circular nº 2.677, de 10/04/1996, mas as contas existentes e as abertas a partir da vigência do novo ato continuaram sendo chamadas de “CC-5”.

A utilização das CC-5 requer cuidados especiais e rigoroso cumprimento das normas, a fim de evitar que uma instituição financeira, por incorrer em desobediência a qualquer uma delas, sofra o ônus de penalidades por parte do Banco Central (Bacen ou, simplesmente, BC). Algumas recomendações são feitas aos bancos com respeito

aos clientes usuários de CC-5: tratando-se de pessoa jurídica, cadastro completo e atualizado, demonstrações contábeis referentes aos três últimos exercícios, balancete do mês mais recente e documentação que demonstre condições adequadas a remessa ou entrada de recursos, para análise minuciosa por parte do banco. Em seguida, atendidas todas as exigências legais, a operação poderá ser realizada e, assim ocorrendo, deverá ser registrada no SISBACEN que, por seu turno, registra todos os dados das partes envolvidas (no Brasil e no Exterior), data e natureza da operação, permitindo o monitoramento por parte do Banco Central.

A não observância desses citados procedimentos pode permitir, infelizmente, que a conta CC-5 preste-se a veículo para transações ilegais ou de evasão de divisas. Exemplificando, pode-se fazer menção à decisão do BC, de 1992, permitindo a troca de reais por dólares em cinco agências localizadas em Foz do Iguaçu, objetivando facilitar a vida dos “sacoleiros” que atravessavam a Ponte da Amizade, para fazer compras em Cidade do Leste, no Paraguai.

Os comerciantes da Cidade do Leste utilizavam um carro-forte para irem até as citadas agências, onde trocavam reais por dólares e retornavam a seu país com a moeda americana. Descobrimo o citado mecanismo, pessoas de vários cantos do país utilizaram a prática de remeter reais para aquelas agências em Foz do Iguaçu, onde eram sacados por “laranjas” que se passavam por sacoleiros. Eles atravessavam a ponte, mas não faziam compras em Cidade do Leste. Em seguida, simulavam a mesma operação de transporte de reais em carro-forte para Iguaçu, onde trocavam a moeda brasileira por dólares que eram encaminhados para o exterior. O mecanismo só foi sustado, coincidentemente, no mesmo ano em que foi extinta a paridade cambial (1999).

5.4.5 Agente “laranja”

O vocábulo laranja aparece nos dicionários categorizado como substantivo feminino, com o significado de pessoa ingênua, simples ou sem importância. Todavia, no mundo dos negócios, principalmente nos segmentos financeiros e tributários, ele passa a ter um sentido figuradamente informal, sendo incorporado nos léxicos, v. g., Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (2001, p 1723), com a acepção de “indivíduo, nem sempre ingênuo, cujo nome é utilizado por outro na

prática de diversas formas de fraudes financeiras e comerciais, com a finalidade de escapar do fisco ou aplicar dinheiro de forma ilícita”.

Falando sobre o que chama de País-bandido, “um pedaço de terra espremido entre Brasil, Argentina e Paraguai”, envolvendo Ciudad Del Este e Foz do Iguaçu, ligadas pela Ponte da Amizade, diz Wagner (2003, p. 37): “Um lugar onde quem admite o ilegal como modo de vida tem uma grande chance de ganhar dinheiro. Mesmo que seja no trabalho mais simples, como ‘laranja’ – emprestar o nome para outro”.

O laranja, assim, é uma pessoa física ou jurídica, que, normalmente, efetua transações não lícitas em nome de terceiros, ficando oculta a identidade do verdadeiro comprador, vendedor, proprietário de dinheiro remetido para paraísos fiscais, receptador de mercadorias, entre outras modalidades de transações espúrias. Ele é o testa-de-ferro que sempre apareceu como instrumento adequado para a concretização do artifício de se utilizar contas bancárias de terceiros para burlar a imposição tributária.

A eficiência do citado artifício para a burla fiscal foi arrefecida com os cruzamentos de movimentações bancárias que a Receita Federal passou a efetuar, a partir das informações oriundas da cobrança da CPMF. Diante dessa medida oficial, a estratégia criminal dos sonegadores se concentrou em outro estratagema: as vendas realizadas sem emissão de nota fiscal autêntica deixavam de passar pela cobrança direta de algumas empresas, transferindo a incumbência para as empresas de factoring. Por seu turno, algumas dessas sociedades de fomento mercantil não declaravam a respectiva operação.

5.4.6 Lavagem de dinheiro

A lavagem de dinheiro é vista como um conjunto de processos, operações e atividades que objetivam transformar dinheiro de origem ilícita, e portanto de difícil circulação, em dinheiro que se mostre como aparência lícita, exequível para curso normal.

O termo “lavagem de dinheiro” tem sua origem vista em contextos históricos (como a reciclagem de dinheiro por Al Capone em redes de lavanderias), porém a

mais aceita é a que evoca o processo geral de lavagem, isto é, transformação de algo sujo em algo limpo.

Os lavadores de dinheiro estão sempre ligados na procura de meios, coberturas, disfarces e estratégias, utilizáveis com algum grau de segurança, que justifiquem as operações maquiadoras da sua moeda podre em bens e valores, facilmente reconvertidos em moeda corrente, agora com feição legitimada. Todavia, eles sempre estarão expostos a momentos de extrema vulnerabilidade, como os seguintes:

- Entrada do dinheiro em espécie no sistema financeiro, conhecida como “etapa de colocação”.
- Transferências, tanto dentro quanto fora do sistema financeiro.
- Fluxos de dinheiro entre diferentes países.

Entre os variados instrumentos utilizados pelos lavadores de dinheiro, sempre visando ocultar a origem e o verdadeiro dono do capital, estão aqueles viabilizados pelas seguintes atividades econômicas: bancos, instituições financeiras não bancárias, seguradoras, mercado de futuros, empresas de factoring, casas de câmbio, comerciantes de antiguidades e de artes, joalheiros e comerciantes de pedras preciosas, companhias aéreas e de transporte, restaurantes, construtoras e imobiliárias. Os ardis peculiares a cada uma dessas atividades, em alguns casos, são envoltos em extrema sutileza. Outros são mais escancarados. Para um simples exemplo, tome-se o caso dos restaurantes (e similares). Um restaurante conivente com lavadores, às vezes constituído para exercer o papel de laranja, pode declarar, em determinado período, o atendimento a 1000 clientes, quando na realidade foi bem menor (100, 200 clientes). Uma nota fiscal fria pode suportar o registro de entrada de mercadorias e ingredientes suficientes para o suposto atendimento aos 1000 clientes, quando não totalizaram 200, justificando um elevado faturamento. A diferença de numerário daí decorrente entra no Caixa oficial do restaurante com o dinheiro gerado por ações ilegais, ora lavado, que, depositado em conta bancária, vai proporcionar novas ações espúrias.

A lavagem de dinheiro foi enquadrada como delito pela Lei n° 9.613, de 03 de março de 1998, definindo, no seu art. 1º, que a sua prática é tipificada pela ocultação, dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores, oriundos de crimes, como: narcotráfico, terrorismo, contrabando ou tráfico de armas, extorsão mediante seqüestro, crimes

contra a administração pública, sistema financeiro nacional e os praticados por organizações criminosas.

O Banco Central do Brasil emitiu a Circular 2.852, cujos efeitos passaram a vigorar a partir de 1º de março de 1999, definindo os procedimentos a serem adotados pelo Sistema Financeiro Nacional na prevenção e combate às atividades com os crimes previstos na citada Lei nº 9.613/98. Desde então, foram imputadas às instituições financeiras diversas obrigações, entre as quais se destaca a de manter controles que permitam identificar o cliente e verificar a compatibilidade entre as movimentações financeiras e sua capacidade econômico-financeira. Os controles devem abranger a totalidade das operações de uma mesma pessoa, conglomerado ou grupo, ensejando condições para se detectar as operações caracterizadoras de indício de “lavagem”.

Muitos estudiosos do assunto entendem ser necessária a inclusão dos crimes contra a ordem tributária no rol dos crimes de lavagem de dinheiro, uma vez que há sonegadores que acumulam grandes riquezas de forma ilícita.

Exemplo esclarecedor de lavagem de dinheiro é o caso do Banestado, proveniente da operação realizada pela força-tarefa formada pelo Ministério Público, Polícia Federal, Receita Federal e Banco Central, para revisar a abertura e movimentação das contas CC-5 no Banco do Estado do Paraná, no período de 1996 a 2000. Ao fazê-lo, a força-tarefa desvelou um esquema urdido para lavagem de dinheiro proveniente de sonegação fiscal, corrupção de servidores públicos, saldo de fundos de campanhas eleitorais, tráfico de armas, narcotráfico, entre outros, mediante a evasão ilegal de divisas. Muitas contas tinham como titular doleiros e laranjas.

O citado esquema consistia, em regra, no envio de dinheiro para um laranja com CC-5 na agência de Foz do Iguaçu do Banestado, sendo transferido, então, para a filial do banco paranaense em Nova York. Daquela agência nova-iorquina os dólares seguiam para a Suíça e encontravam seu destino final em um paraíso fiscal, a exemplo das Ilhas Jersey.

Documentos apreendidos pela mencionada força-tarefa serviram de base para a instalação da Comissão Mista Parlamentar de Inquérito do Banestado, no mês de junho de 2003, conhecida como “CPI do Banestado”, cujos trabalhos não estavam concluídos até a elaboração final desta tese.

5.4.7 Lobista

Tolerando-se um começo trivial, recorre-se ao léxico para enfocar que lobista é a pessoa que se dá à prática do *lobby*. Para o Oxford Advanced Learner's Dictionary (2000, p. 707), o vocábulo significa “a large area inside the entrance of a public building where people can meet and wait” ou “(in the British Parliament) a large hall that is open to the public and used for people to meet and talk to Members of Parliament” e, ainda, “a group of people who try to influence politicians on a particular issue”.

Assim como a Câmara dos Comuns, na Inglaterra, o Capitólio, nos Estados Unidos, também possui um amplo *hall* que serve de sala de estar e antecede os recintos principais: o *lobby*. Como a atuação sistemática de pessoas tentando influenciar políticos a respeito de interesses próprios ou de terceiros não se restringe somente aos referidos recintos, e muitas vezes a pessoa a ser cooptada não é um membro do legislativo, mas um dirigente de órgão ou setor da administração pública, o termo passou a identificar a citada prática, em si própria. Frise-se que o *lobby*, como profissão regulamentada nos Estados Unidos e em mais uns poucos países, quatro ou cinco, é considerado uma representação técnica e especializada, diferente da representação não especializada proporcionada pelos políticos eleitos. É aceito como representação de interesses em nome e em benefício de clientes identificáveis por intermédio de esquemas que, em princípio, excluem a troca desonesta de favores.

Há partidários do *lobby* que o vêem como um mecanismo de regulação social, no momento em que ele se origina dos interesses politicamente organizados em associações. E é usual que associações ou grupos que têm atividade semelhante ou correlata em determinadas áreas de política formem “comunidades de *lobby*” para trocar informações, formar coalizões, exercer pressão, sempre em defesa dos seus interesses comuns. Olhando o *lobby* por esse ângulo, ele apresenta facetas institucionalizadas, induzindo que sua prática se diferencia da corrupção. Mas a plena aceitação da sua legitimidade continua restrita a alguns arautos, e mesmo esses não conseguem afastar todas as dúvidas e suspeitas. Acrescente-se que, “por sua própria natureza, o jogo do *lobby* exclui ou pune severamente muitos interesses sociais”. (GRAZIANO, 1997, p. 6).

No Brasil, o lobista, comumente, é visto como pessoa que propicia a realização de maracutaias. A mídia, quando propaga atos de corrupção envolvendo empresários e servidores públicos, quase sempre dá destaque à figura de algum lobista que entra em cena por ter exercido sua função catalisadora espúria, de facilitar o pacto feito às ocultas entre corruptor e corrupto. Tomando como exemplo a Operação Vampiro, acima mencionada, notícia recente diz que o “inquérito [realizado pela Polícia Federal] mostrou que empresários e lobistas do setor de medicamentos obtinham informações privilegiadas e chegavam a manipular licitações em troca do pagamento de propina a servidores”. (ATarde On Line)²³.

É também ilustrativo o seguinte trecho do aparte formulado, em 30 de novembro de 2000, pelo então líder do maior partido da Oposição no Senado, senador Aloizio Mercadante, denunciando o *lobby* do sistema financeiro contra projetos de combate à sonegação fiscal: “Sr Presidente [...]. O **lobby** do sistema financeiro e dos sonegadores está por trás dessa omissão irresponsável do Plenário”. Em outro, ele afirma: “Sr. Presidente, todo caixa dois, toda sonegação de impostos, toda economia informal, todo crime envolve o sistema financeiro”.²⁴

Apresentando um perfil com maior credibilidade do que o *lobby*, está surgindo no País uma nova modalidade de formadores de opinião, que se faz conhecida pelo nome originário do inglês *advocacy*. Assim, volta-se ao Oxford Advanced Learner’s Dictionary (2000, p.21) para conhecer o significado do termo, com a função ora apresentada: “(of sth) (formal) the giving of public support to an idea, a cause of action or a belief”. A roupagem que a ele se quer imprimir é de um conjunto de estratégias, metodologias e instrumentos para a promoção e defesa dos direitos de grupos excluídos dos processos políticos e sociais. Os seus defensores dizem que o modo de fazer *advocacy* foi sempre aberto, usando como armas fatos e dados, jamais um talão de cheques.

²³ Notícia do dia 06/08/2004, capturada em http://www.atarde.com.br/materia_imprensa.php3?id_materia.

²⁴ Pronunciamento do senador Aloizio Mercadante, encontrado em <http://informes.org.br/notas/minimo>

5.4.8 Doleiro

Houve um prolongado período no País, quando quase tudo era proibido e controlado, em que o dólar era de difícil aquisição e os gastos cambiais permitidos estavam restritos ao chamado “interesse nacional”. O protocolo era rígido e estava fora do alcance do cidadão comum. Este, até para uma simples viagem ao exterior em gozo de férias, via-se compelido a recorrer aos serviços de um doleiro – aqui entendido como a pessoa que se ocupa informalmente da compra e venda de dólares. Assim, passou-se a conviver com o dólar oficial e o “paralelo” ou “black”.

O doleiro se integrou no cotidiano do brasileiro, aparecendo como solução que atendia às necessidades legítimas de pessoas em dia com suas obrigações tributárias, ignoradas pelas leis e regulamentos vigentes. Nesse contexto, transitando livremente, o doleiro, bem visto por pessoas honestas que as circunstâncias levavam a utilizar os seus serviços, ganhou liberdade para conduzir suas outras atividades, acentuadamente menos lícitas ainda, sem que ninguém o incomodasse. O doleiro transformou-se, então, em peça importante do mecanismo de lavagem de dinheiro.

O doleiro começou a perder fôlego nos fins dos anos 80, não só com a criação do “câmbio turismo”, que evoluiu para se tornar o “mercado de câmbio de taxas flutuantes”, popularmente conhecido como “flutuante”. A partir desse marco, as contas CC-5 preponderaram para a diminuição da importância do dólar paralelo, cujo uso, praticamente, ficou apenas voltado para práticas ilegais, como as relacionadas com a lavagem de dinheiro. Por sua vez, as contas CC-5 também tiveram sua utilização conspurcada por corruptos, sonegadores e outros atores da ação ilegal de lavagem de dinheiro.

No mês de agosto de 2004, a Polícia Federal desencadeou forte e abrangente (Paraná, Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Amazonas, Paraíba e Pernambuco) ação basicamente contra doleiros, que estavam fazendo intermediação de dinheiro para lavagem.

A operação foi cognominada de “Farol da Colina”, em decorrência da tradução livre de *Beacon Hill*, expressão que compõe a denominação social da empresa americana Beacon Hill Service Corp, titular de conta corrente aberta na filial do Banestado em Nova York, facilitadora da evasão de grandes somas de divisas mediante operações realizadas em seu nome. Presume-se que o dinheiro retorne “limpo” através de alguma empresa *offshore*.

5.5 MECANISMOS ESPECÍFICOS DE SONEGAÇÃO FISCAL

O ciclo de vida da sonegação fiscal se desenvolve em duas fases distintas e seqüenciadas, como será visto na próxima seção: idealização e materialização. A segunda fase, a materialização, para ser efetivada com sucesso, exige a perfeita articulação de todas as peças da engrenagem projetada na fase de idealização e cuja complexidade é proporcional à dimensão do objetivo colimado. A operação terá um custo que, cotejado com o lucro a ser obtido, projete um benefício amplamente satisfatório e, na mesma ordem, superior ao lucro a ser alcançado em idêntica transação realizada pelas vias legais. Ademais, o citado benefício há de trazer um retorno que compense, em muito, o risco presente e futuro da operação informal.

A engrenagem da sonegação fiscal conta com o uso fraudulento dos meios disponíveis no patrimônio da empresa e com a condição de adulteração dos registros contábeis, fiscais e administrativos, além da gama de esquemas externos, como os citados nas seções anteriores, que podem ser acionados, com um determinado custo, para dar suporte ao ilícito tributário.

A engrenagem, todavia, necessita de mecanismos específicos para cada modalidade de sonegação fiscal e, só assim, atingirá a contento o seu desiderato. Citam-se, a seguir, alguns deles relacionados com o ICMS, com reflexos negativos para o Imposto de Renda e outros tributos, e que, por serem singelos, não apresentam maior complexidade na sua utilização:

- falta de registro de documentos fiscais (p. ex., nota fiscal) nos livros fiscais próprios, complementada pelos seguintes atos fraudulentos:
 - suprimimento de caixa não documentado (origem não comprovada)
 - entradas ou pagamentos não contabilizados
 - omissão de receita
 - estoques ocultados;
- aquisição e manutenção nos domínios da empresa de mercadoria, matéria-prima ou outro bem sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea, na perspectiva de servir de meio para futura prática ilícita;
- omissão de quitação de duplicata devido à insuficiência momentânea de Caixa, quitada com dinheiro proveniente de receita não contabilizada, formando um passivo fictício. Regulariza-se o procedimento ilegal quando houver ingresso

proveniente de receitas originárias de suas atividades normais, possibilitando o registro da citada quitação;

- consignação de quantia diversa do valor da operação mercantil ou prestação de serviço em documento fiscal, ou seja, a empresa fatura sua venda ou o serviço prestado abaixo do valor real;
- alteração do valor nas vias do documento fiscal: nas primeiras vias entregues ao comprador consta o valor correto da transação; nas demais vias o valor é alterado para menor, geralmente com a supressão de um ou mais zeros. É o caso da supracitada nota fiscal calçada;
- indicação em documento fiscal de destinatário (A) diverso daquele (B) a que a mercadoria foi entregue. Pode-se exemplificar o item com um conluio de oportunidade: “A” é um receptor de mercadoria roubada que utilizará a nota fiscal para dar entrada nos seus livros daquela mercadoria ou parte dela, enquanto “B” venderá a mercadoria recebida e não registrada sem o pagamento de tributos;
- não emissão de documento fiscal ou emissão de documento fiscal inidôneo na ocorrência de transação mercantil ou prestação de serviço;
- emissão de documento fiscal com numeração ou seriação em duplicidade;
- rasura, adulteração ou falsificação em documentos fiscais ou contábeis;
- não escrituração de operações ou prestações nos livros fiscais próprios e contábeis.
- uso de fraude eletrônica em máquinas de emissão de cupons fiscais. Uma modalidade é a violação das máquinas que passam a ter componentes adulterados, afetando a sua memória, onde ficam gravadas as informações dos valores das vendas. Os valores corretos, depois, serão apagados e, no lugar deles, colocados valores menores, reduzindo, conseqüentemente, o ICMS devido.

Exemplificam-se, ainda, mais alguns mecanismos entre os muitos levantados pela pesquisa, agora relacionados com as contribuições devidas à Previdência Social, como sejam:

- trabalhadores mantidos informalmente, recebendo salário e alguns “direitos”, como férias e 13º Salário, pagos através do Caixa Dois da empresa;

- o chamado “corte em folha de pagamento”: a empresa mantém os seus empregados em relação formal de trabalho, mas elabora folha de pagamento adulterada para apresentação à fiscalização, com exclusão de empregados ou com redução da remuneração devida. No segundo caso, o empregador omite da folha de pagamento comissões, horas-extras, adicionais e gratificações, cujo procedimento é usual no ramo de comércio. Quase sempre, o mecanismo tem a aceitação do empregado por dois motivos: primeiro, os benefícios da Previdência Oficial estão limitados, no melhor dos casos, a um teto. Sendo assim, a contribuição que ultrapassá-lo nenhum acréscimo proporcionará a sua renda de aposentadoria ou à pensão de seus dependentes; segundo, a remuneração maior ocasionaria pagamento de Imposto de Renda mais elevado;
- utilização de alguns trabalhadores fornecidos por cooperativas de trabalho, como camuflagem para muitos outros utilizados pela empresa tomadora da citada mão-de-obra e apresentados como incluídos supostamente no rol da cooperativa. Assim, a empresa vale-se do parágrafo único do artigo 442 da Consolidação das Leis do Trabalho – “Qualquer que seja o ramo de atividade da Sociedade Cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela” –, para afastar a possível pessoalidade, não eventualidade e subordinação presentes na caracterização da relação de emprego.

Relacionaram-se alguns exemplos de mecanismos utilizados em diversos tipos de sonegação fiscal. Muitos outros existem e são criados, como poderá ser constatado no estudo de casos múltiplos, do que cuida o próximo capítulo. Há mecanismos, entretanto, que em si já encerram o próprio ato de sonegamento de tributos, como os seguintes:

- alienação de bem ou direito societário a sócio ou pessoa a ele por valor inferior ou superior ao de mercado;
- aluguel de bens móveis ou imóveis de propriedade de sócio cujo valor contratado e pago exceda aos praticados pelo mercado, em condições semelhantes;
- empréstimos a sócios em circunstâncias prejudiciais à empresa, caracterizando vantagens não praticadas normalmente pelo mercado;
- pagamento de despesas particulares de sócios.

No meado do ano de 2005, dois grandes casos de indício de sonegação fiscal, acompanhada de outros crimes tributários, foram amplamente divulgados na imprensa brasileira. Esses dois casos, um terceiro de menor repercussão e o esquema “vaca de papel” serão descritos, resumidamente, nas subseções seguintes.

5.5.1 Caso Schincariol (Operação Cevada)

Veiculou a imprensa que no dia anterior, 14/06/2005, a Polícia Federal (PF), a Receita Federal (RF) e o Ministério Público Federal (MPF) concretizaram a maior operação para o combate de sonegação fiscal já realizada no País. A ação conjunta promovida pelos três citados órgãos foi batizada de “Operação Cevada”, por estar relacionada com a indústria de bebidas Schincariol. Na citada data, foram presas, em 12 Estados, 70 pessoas ligadas à mencionada empresa.

As Agências Globo e Estado (2005) divulgaram como funcionava o esquema que utilizava diversos mecanismos para a efetuação do ilícito fiscal, conforme se segue:

- as empresas distribuidoras “parceiras”, utilizando liminares obtidas junto às justiças estadual e federal, propiciavam o não-recolhimento de ICMS e IPI pelo grupo;
- normalmente, as empresas “parceiras” são constituídas em nome de laranjas e/ou são de fachada, sendo também utilizadas para a emissão de notas fiscais e simulação contábil;
- uso de notas fiscais “viajadas” (mais de uma viagem com a mesma nota);
- vendas subfaturadas ou sem a emissão de notas fiscais, com recebimento “por fora”. O subfaturamento era estimado em 20 a 30% das operações comerciais das indústrias;
- utilização do artifício de triangulação de notas fiscais (entregue em local diferente do indicado na nota fiscal). Nesse tipo de sonegação, a nota fiscal é emitida para um Estado que possui alíquota de ICMS menor (exemplo: no Espírito Santo, a alíquota para as saídas de produtos das indústrias de São Paulo e Rio de Janeiro, é de 7%. Quando a nota fiscal é emitida para outro Estado, por exemplo, para Minas Gerais, a alíquota é de 12%).

- Corrupção ativa para obter facilidades de agentes públicos e aparentar legalidade das operações ao cruzar as fronteiras estaduais.

Segundo informações prestadas por Silva e Martino (2005, p.73), as investigações revelam que a Schincariol também “remetia os recursos sonegados ao exterior e então comprava títulos do Tesouro dos Estados Unidos. Depois, vendia os papéis no mercado internacional e repatriava o dinheiro, concluindo o esquema da lavagem”. Os citados articulistas esclarecem mais que a polícia “acredita ter identificado ainda operações fictícias de exportação – sobre as quais não incidem impostos –, intermediadas por empresas de Foz do Iguaçu, no Paraná”.

No dia da Operação Cevada, o superintendente regional da PF em São Paulo achava prematuro falar em números, mas disse haver “a estimativa de R\$ 1 bilhão, que tem como base o começo das investigações, há cinco anos”. (AGÊNCIAS GLOBO E ESTADO, 2005, p. 18).

5.5.2 Caso Loja DASLU (Operação Narciso)

Uma força-tarefa do Ministério Público Federal, Receita Federal e da Polícia Federal, cumprindo mandados de busca e apreensão e mandados de prisão realizou, no dia 14/07/2005, na sede da loja Daslu – que reúne as mais caras grifes do País –, em São Paulo, a ação denominada “Operação Narciso”. Na citada operação, foram presos a principal sócia da empresa, o responsável pela administração e o contador.

As Agências Globo, Estado e Folhapress (2005), além da informações acima, esclarecem que as prisões foram efetuadas “por suspeita de sonegação fiscal, formação de quadrilha, contrabando, falsidade ideológica e crime contra a ordem tributária” (p. 14).

Encontra-se em Moherdau, Pereira e Silva (2005), passo a passo, o esquema de sonegação, usando como exemplo o caso real, segundo eles, de um vestido da marca Gucci e outras empresas envolvidas nas denúncias. O esquema era o seguinte:

- 1) a *Gucci* italiana vende um vestido por **1.500 dólares**, emite nota fiscal nesse valor para a compradora, uma exportadora como a *Horacy*, sediada nos Estados Unidos;
- 2) a *Horacy* vende o mesmo vestido para uma importadora no Brasil, como a *Multimport*, fazendo constar na nota fiscal o valor de **4,95 dólares**;

- 3) o vestido passa pela alfândega brasileira com esse valor e é sobre que incidirá o imposto de importação **(20%)**, pago pela *Multimport*;
- 4) a Daslu compra o vestido da *Multimport* pelos mesmos **4,95 dólares**. Não há lucro na transação – nem o imposto é recuperado, o que faz com que a importadora acumule prejuízos constantes –, por isso o imposto sobre produtos industrializados (IPI) deixa de ser cobrado;
- 5) a Daslu revende o vestido *Gucci* por **4 500 dólares**. Como dessa vez há lucro – enorme – sobre o qual incidiriam impostos, a polícia suspeita que parte dele seja recolhida por meio de caixa dois ou pela não emissão de nota fiscal sobre todas as vendas.

Como se depreende das informações prestadas pela imprensa, desta vez nenhum órgão integrante da citada força-tarefa estimou o montante da sonegação fiscal.

5.5.3 Caso Kaiser

A empresa Kaiser, a terceira maior cervejaria do País, foi autuada em R\$ 22,83 milhões pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Segundo Fernandes e Rolli (2005a, p. B 1) a autuação decorreu “em razão de crédito fiscal de ICMS obtido em exportação de açúcar cristal na qual não foram comprovados origem e transporte da mercadoria. Há indícios de que houve exportação fictícia, [...]”.

Para autuar a cervejaria, conforme ainda o artigo de Fernandes e Rolli (2005a), os fiscais encontraram as seguintes evidências de que as exportações só ocorreram no papel:

- 1) o local da saída das 90,25 mil toneladas do açúcar foi omitido nas notas fiscais;
- 2) a empresa Centúria (já fechada), fornecedora do açúcar, funcionava em uma pequena sala;
- 3) um dos veículos utilizados para levar as toneladas de açúcar era uma Kombi – que não tem capacidade para fazer o transporte;
- 4) em uma das notas, a exportação ocorreu um ano e três meses após a compra da mercadoria;

- 5) Nos documentos da cervejaria, a exportação foi feita pelos portos de Santos (SP) e Vitória (ES); mas, nas notas fiscais emitidas pela Centúria, o embarque foi feito pelo porto de Paranaguá (PR).

5.5.4 O esquema “vaca de papel”

Em ampla reportagem, Fernandes e Rolli (2005b) mostram como alguns frigoríficos e pecuaristas driblam o fisco para obter créditos fiscais, tratando-se do Estado de São Paulo, que não é auto-suficiente na produção de carne. Resumidamente, o esquema da fraude denominada de “vaca de papel” consiste no seguinte:

- 1) frigoríficos apresentam para o fisco notas fiscais de compra de gado em outros Estados de empresas de fachada, mas, na realidade, quem enviou o gado foi outro produtor ou empresa agropecuária. O gado é de origem clandestina;

- 2) frigoríficos apresentam para o fisco notas fiscais de compra de gado em outros Estados, sem que os bois tenham sido efetivamente remetidos pela empresa que emitiu a nota fiscal. Isto é, a compra só ocorreu no papel.

Com a prática do esquema ganham:

- a) o frigorífico que compra o gado, porque se apropriou de um crédito podre, pode acumular esse crédito em razão da exportação e também de vendas no mercado interno. Esse crédito pode ser acumulado também em uma conta especial e ser transferido para terceiros;

- b) o pecuarista ou a empresa agropecuária que vendeu sem nota, porque a operação não foi declarada ao fisco estadual e ao fisco federal.

Segundo Fernandes e Rolli (2005b, p B 3), “representantes de frigoríficos e pecuaristas informam que, como qualquer outro setor, a cadeia produtiva à qual pertencem enfrenta problemas com a sonegação por causa da informalidade e da alta carga tributária do país”.

Fica-se sabendo, ainda, por Fernandes e Rolli (2005b, p. B 1), que, “em 2004, a Fazenda paulista enviou 68 autos de infração para cobrar R\$ 67,2 milhões desses estabelecimentos [os frigoríficos] – muitos recorreram e discutem o pagamento do ICMS no TIT (Tribunal de Impostos e Taxas)”.

Os problemas identificados na cadeia produtiva da carne estão atualmente sob investigação em diversas regiões do País, envolvendo lavagem de dinheiro, sonegação de contribuições previdenciárias e uso de certificado de inspeção federal falsificado, além de possível formação de cartel.

Vê-se, também, em Fernandes e Rolli (2005b), que a Secretaria de Direito Econômico (SDE) abriu investigação para verificar se há formação de cartel de oito frigoríficos exportadores, após acolher denúncia formulada pelo Fórum Nacional de Pecuária de Corte, ligado à Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA).

Os frigoríficos são acusados de adotar uma tabela de preços comum, com deságio de 20% sobre o preço do boi, para pagar aos produtores. Uma CPI em Goiás tratou do mesmo assunto (CPI da Carne), tendo encaminhado também denúncia que foi incluída no processo já aberto na SDE.

5.6 IDEALIZAÇÃO E MATERIALIZAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL: UM MODELO

A maciça revelação de procedimentos informais adotados por empresas formais deixa transparecer que, em muitos casos, as pessoas mais capazes tomam decisões irracionais em tão significativa abrangência só justificável por condicionamentos típicos da natureza humana. Há estudos comprovando que as pessoas são muito mais sensíveis ao risco de perder do que de ganhar. O empresário, diante de fatores que dificultam o fluxo produtivo dos recursos, inclusive a recorrente elevada carga tributária e a concorrência desleal proveniente da informalidade, é levado a decidir pela adoção de atividades também informais, ao invés de convergir suas ações para soluções inovadoras. O medo de perder acaba lavando-o a enveredar pela prática de ações de muito maior risco.

Todos os fatos naturais que modificam o patrimônio de qualquer empresa nascem na mente humana. Portanto, os fenômenos ocorridos na riqueza empresarial originam-se na percepção da necessidade de fazê-la crescer, sendo que o seu crescimento será decorrente do resultado positivo proporcionado pelo movimento da própria riqueza. A mente passa para a racionalização de como suprir aquela necessidade e chega à finalidade da intenção. A fase seguinte é a materialização da finalidade com o surgimento do meio (patrimonial) adequado. A prática da função do meio desencadeia o fenômeno patrimonial. As mutações patrimoniais então

verificadas deverão, por lei, ser registradas na sua inteireza nos livros contábeis e, quando for o caso, também nos livros fiscais.

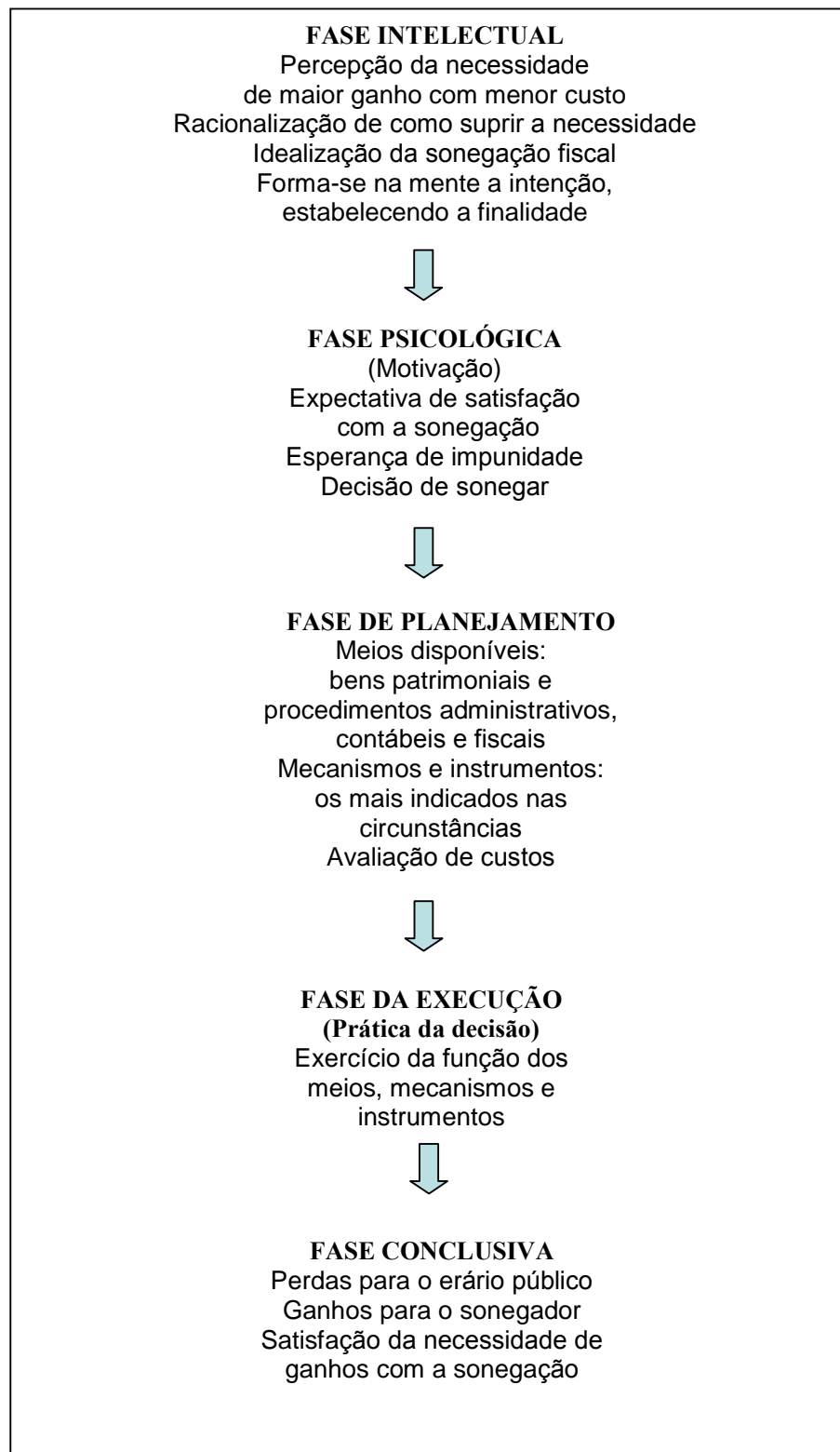
A reflexão que acaba de ser explanada provém do conhecimento adquirido pelo autor nas pesquisas focadas na *Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal* (ou das Células Sociais), formulada por Sá (2000), cujos resultados, analisados e comentados, estão em Icó (2002).

Retomando a linha de raciocínio inicial, pode-se concluir que o procedimento natural algumas vezes sofre desvios por motivos já apontados, quando se configura o medo de um resultado negativo ou pequeno, ou então quando a intenção é obter lucros maiores, mesmo que ao arpejo da legalidade. Nesse caso, o meio para materializar a finalidade será adrede excluído dos registros oficiais, podendo, quando neles incluído, ter suas características adulteradas.

Conjeturando a concepção, o desenvolvimento e a finalização da sonegação fiscal, ações centradas na pessoa do sonegador, acredita-se que os conhecimentos acumulados neste trabalho favorecem a potencialidade cognitiva para a concepção de novas inferências. Este termo está sendo empregado com o significado que lhe consagra Fialho (2001, 66): “As inferências consistem na produção de novas informações a partir das informações existentes na memória, a saber: os conhecimentos, e as informações procedentes da situação”.

Amparado por essas idéias, o autor elaborou um conceito e um modelo para a informalidade empresarial objeto principal deste estudo: o fenômeno da sonegação fiscal. São eles:

- O fenômeno da sonegação fiscal decorre de qualquer modificação manifestada no patrimônio empresarial sem registro de sua inteireza e feição original, visando a sua omissão, total ou parcial, no pagamento de tributos.
- O modelo da concepção e manifestação do fenômeno da sonegação fiscal, apresentado na Figura 4. A definição de modelo pensada é a mais simples utilizada por Pidd (1998, p. 23): “um modelo é uma representação da realidade projetado para algum propósito definido”.

Figura 5 – Modelo da concepção e materialização do fenômeno da sonegação fiscal

Fonte: concepção do autor

O modelo, Figura 5, procura mostrar que o ciclo de vida da sonegação fiscal se compõe de duas etapas: a idealização do ilícito – compreendendo as Fases Intelectual, Psicológica e de Planejamento – e a sua materialização – composta das Fases da Execução e a Conclusiva. Acrescenta-se, na oportunidade, que sua elaboração foi precedida da expectativa de vir a receber críticas e sugestões que lhe possam dar finalidade.

Há de se acrescentar os custos incorridos no processo de sonegação, principalmente na fase de planejamento, referentes aos honorários de “consultores”, bem assim, na fase de execução, inerentes ao pagamento a “laranjas”, por nota fiscal fria, etc.

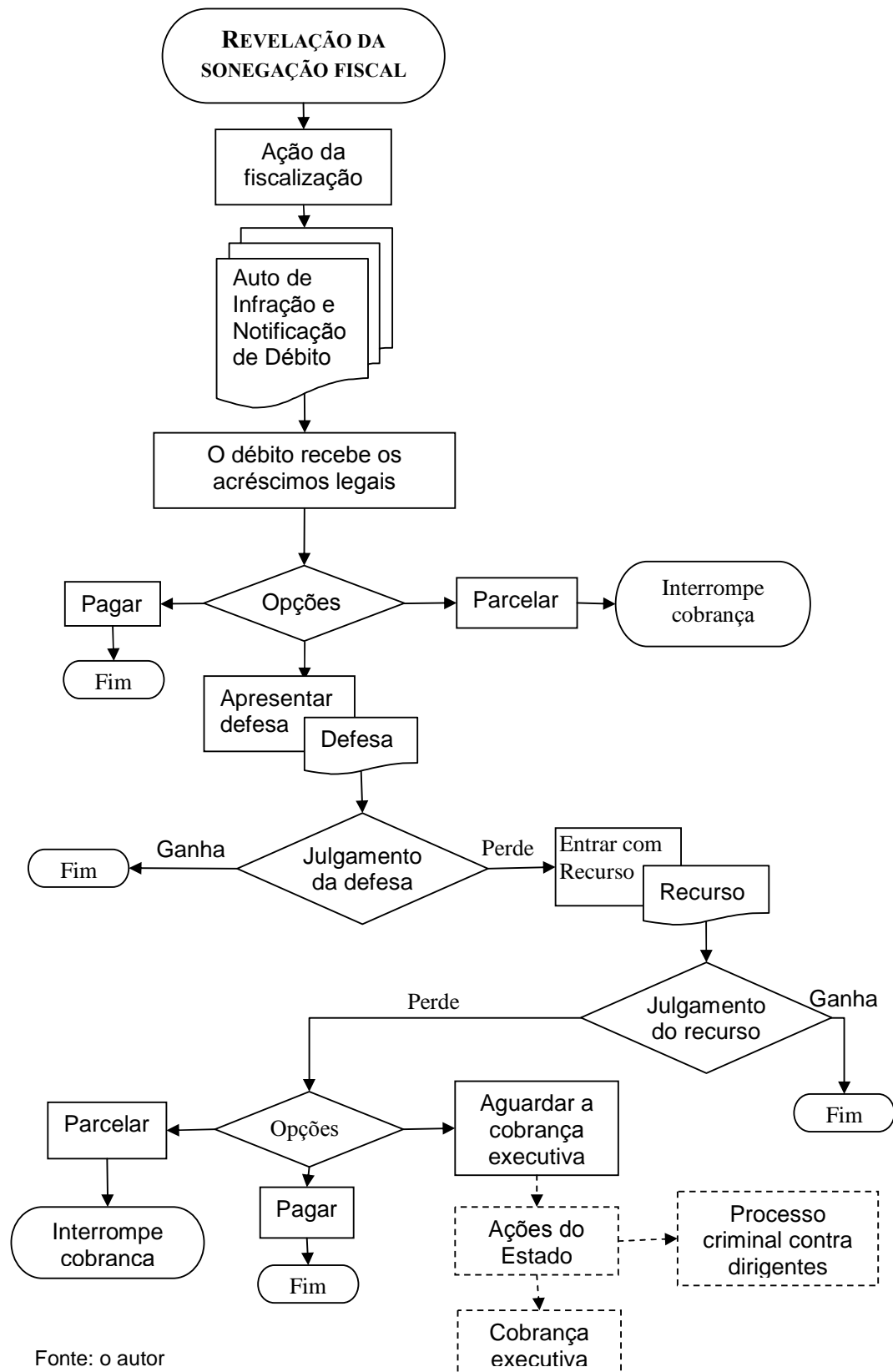
O sonegador, concluindo todo o processo de sonegação com pleno êxito, jubila-se com a eficiência dos meios, mecanismos e métodos utilizados, ficando encorajado a repetir idênticas ações. Todavia, no íntimo, o empresário sonegador sabe que sobre ele paira a espada de Dâmocles, e, a qualquer momento, o crime tributário que cometeu poderá ser descoberto. Em outras palavras, o Estado, enquanto não findar o prazo prescricional do ilícito praticado, poderá, a qualquer tempo, descobrir a falta de exação da respectiva empresa autuando-a e levantando o débito correspondente ao valor sonegado, que em seguida receberá os acréscimos legais (multa, juros), exercendo, assim, o seu direito de punibilidade.

Por seu turno, a empresa sonegadora passa a exercitar os caminhos que a legislação faculta para sua defesa, que muitas vezes é formalizada visando tão-somente à procrastinação do pagamento da dívida, conforme mostra a Figura 6. Nessa etapa, a empresa terá novos custos, com honorários advocatícios e custas (despesas feitas em processo judicial).

Mas esses presságios são logo afastados pela rotina diária, na qual está incluída a lavagem do produto do ganho ilícito que acabou de usufruir, correspondendo a igual perda para o erário público.

Além do mais aposta na lentidão da máquina administrativa burocrática, nos estágios da cobrança administrativas dos débitos tributários, cuja legislação permite defesas e recursos, como pode ser visto na Figura 6 e, no fim dos quais, comprovada a procedência dos mencionados débitos, pode-se eximir do crime que cometeu com a liquidação da dívida, na hipótese de não optar pela querela judicial.

Figura 6 – Conseqüências da sonegação fiscal descoberta



Fonte: o autor

Há a extrema necessidade da adoção de medidas eficientes pelos órgãos competentes, com a colaboração da sociedade, para minimizar ao máximo a ocorrência da sonegação fiscal. Este trabalho visa tal objetivo, motivo por que pretende apresentar alguma sugestão até sua conclusão. Neste sentido, o modelo apresentado terá uma finalidade muito próxima de outra definição, mais aprimorada, do próprio Pidd (1998, p. 25): “um modelo é uma representação externa e explícita da realidade vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para entender, mudar, gerenciar e controlar parte daquela realidade”.

Finaliza-se este Capítulo esclarecendo que ele, além de relatar informações colhidas na pesquisa diretamente relacionadas com os mecanismos informais perpetrados, comumente, por empresas formais, alicerçou as condições adequadas para a melhor compreensão do estudo de casos múltiplos que será procedido no capítulo seguinte.

6 ESTUDO DE CASOS REVELADORES DE PROCEDIMENTOS INFORMAIS ADOTADOS POR EMPRESAS FORMAIS

Este capítulo, nas suas oito seções, abordará, em cada uma das seis primeiras, o estudo de casos múltiplos, baseados no testemunho de atores que vivenciaram a realidade da informalidade praticada por empresas formais. Os casos selecionados discutem, mais especificamente, a informalidade caracterizada como sonegação fiscal. Na sétima seção será realizada a interpretação do conjunto dos casos e na oitava, a resposta ao problema da pesquisa.

A pesquisa empírica, como todo o trabalho acadêmico, fez-se sempre obediente à metodologia que ensejou ao autor uma aproximação entre a realidade e suas interpretações. E os fundamentos metodológicos formulados no capítulo 2 têm suas principais características mostradas na Figura 7.

Figura 7 - Características da pesquisa

CARACTERÍSTICAS

QUANTO:



Fonte: o autor, baseado no capítulo 2 da tese.

O estudo de casos múltiplos se deveu à necessidade de se revelar variados mecanismos empregados na sonegação tributária, que se caracterizam pela maneira particularizada de sua utilização na prática da informalidade empresarial. Os mecanismos podem até se repetir em algumas ocorrências de ilícitos fiscais, mas sempre estarão revestidos de alguma peculiaridade que trará o “sinete” de quem o empregou, tornando-o sempre singular.

Além da causa principal argumentada no citado capítulo 2, as razões expostas acima também sustentam a escolha do método de estudo de casos múltiplos.

A seleção dos casos a serem estudados, dentro do escopo e limitação deste trabalho, visou à diversificação das modalidades de mecanismos que propiciaram as correspondentes ofensas ao ordenamento tributário. O caso denominado Albalonga se apresenta revestido de uma singularidade que o diferencia dos demais, não só pela sua dimensão, como também pelas suas características que fogem aos padrões conhecidos.

Apesar de o caso apresentar dois fundamentos lógicos presentes na categorização de caso único, ser *raro* e *revelador* (YIN, 2001), falta-lhe a condição de *decisivo* para responder, sozinho, à pergunta básica da pesquisa. Portanto, nesse sentido, ele compõe o conjunto que enseja o estudo de casos múltiplos, na busca da confirmação da teoria que se procura sustentar neste trabalho.

O estudo dos casos selecionados será apresentado nas subseções seguintes:

6.1 Caso da Fábrica de Confeções

6.2 Caso Recarsa

6.3 Caso Dismac

6.4 Caso dos Combustíveis

6.5 Caso da Empresa Estrela

6.6 Caso Albalonga

6.7 Interpretação.

As análises individuais dos casos e a interpretação coletiva do estudo proporcionaram uma gama de idéias, informações e a revelação de ocorrências do fenômeno da sonegação fiscal que permitiram ao pesquisador fechar o capítulo com a formulação de uma resposta ao problema da pesquisa.

6.1 CASO DA FÁBRICA DE CONFECÇÕES

A Fábrica de Confeções Cruzeiro Ltda. é uma das muitas que se instalam em municípios próximos de Salvador, com a finalidade de produzirem roupas a baixo custo de produção, para fornecê-las a lojas de shoppings e isoladas, como as da rua J. J. Seabra, conhecida em prosa e verso como “Baixa dos Sapateiros”, todas com sede na citada capital do Estado da Bahia. Aliás, cabe esclarecer, de logo, que sócios dessas pequenas indústrias de roupas são também proprietários de muitas das mencionadas lojas. E, em qualquer hipótese, a fábrica coloca nas confecções a grife que a loja destinatária recomenda, sendo, por vezes, marca comercial de produtos ou de linhas de produtos sofisticados.

6.1.1 O mecanismo

O mecanismo utilizado no presente caso para sonegar contribuições previdenciárias e burlar a legislação trabalhista pode ser considerado como relativamente simples. A primeira providência era localizar a sede da fábrica em bairro afastado ou, melhor, em distrito no qual preponderasse a atividade rural.

A análise de dados coletados pela Gerência Local do INSS no município de Feira de Santana, distante 108 km de Salvador, motivada pela denúncia de um empregado não registrado, portanto informal, da inicialmente citada empresa Cruzeiro, promoveu uma verificação *in loco*, constatando-se tratar de uma empresa enquadrada no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), cabendo-lhe apenas a obrigação principal de recolher as contribuições descontadas dos segurados empregados. No que se refere à Previdência Social, a Cruzeiro não estava obrigada a recolher as contribuições previdenciárias devidas por ela na condição de contribuinte empregador, compreendendo as contribuições patronal de 20% e do Seguro Acidente do Trabalho (SAT) – 1%, 2% ou 3%, conforme esteja uma empresa classificada nos riscos leve, médio e grave, respectivamente –, incidentes sobre o total da folha de pagamento, bem assim, as devidas a fundo e entidades e arrecadadas pelo INSS, junto com as suas próprias.

O levantamento físico procedido pelo Auditor Fiscal da Previdência Social (AFPS) constatou a existência de 46 empregados. Destes, poucos eram registrados, correspondendo aos encarregados das tarefas tipicamente administrativas, de controle do material entregue às costureiras e das confecções acabadas por elas, bem assim, da embalagem para expedição. A maioria não possuía registro e correspondia às costureiras contratadas sem qualquer formalidade, selecionadas nas cercanias, quase sempre, zona tipicamente rural.

A remuneração das trabalhadoras do setor da produção era de R\$ 10,00 (dez reais) por dia de trabalho, sendo que a diária estava condicionada à produção de certa quantidade de peças produzidas. Tinha-se, assim, uma média de 40 pessoas trabalhando informalmente, sem Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS), sem constar do Livro de Registro de Empregados, etc., o que as afastava dos direitos trabalhistas e previdenciários.

Muitas costureiras trabalhavam na própria casa, quando esta era dotada de energia elétrica que permitisse o funcionamento da máquina de costura. A costureira que optasse em ficar proprietária da máquina, tinha descontada, da sua remuneração semanal, uma importância para amortização do valor do seu instrumento de trabalho.

As empresas optantes pelo Simples estão dispensadas, em decorrência da legislação do Imposto de Renda, de manter escrituração contábil regular. O AFPS, diante desta circunstância e não lhe sendo apresentada documentação revestida de formalidades legais, valeu-se do instrumento conhecido como “arbitramento da base de cálculo” para o levantamento do débito das contribuições reputadas devidas.

A Previdência Social, assim, deu início às providências para receber as contribuições sonegadas, mas, pergunta-se, como ficam as 40 trabalhadoras com seus direitos subtraídos pelos atos inescrupulosos perpetrados pelos sócios da empresa Cruzeiro? E mais, o informante esclareceu que a contratante descontava normalmente as contribuições dos empregados, registrados e não registrados, mas não as recolhia aos cofres do INSS.

Acrescente-se que os efeitos criminais da utilização do citado mecanismo se estendem ao FGTS, quando deixa de haver as respectivas contribuições, cerceando o direito do empregado de ter seu nome e montante registrados no Fundo, impedindo-o de que, no futuro, viesse a receber pecúnia amenizadora da perda do emprego.

Outro aspecto do mecanismo diz respeito ao acondicionamento das confecções que podia ser feito em caixas pouco volumosas, ensejando a opção à

Cruzeiro de poder transportar sua mercadoria até mesmo na mala de carro de passeio, descartando, nessas circunstâncias, a necessidade de emissão de nota fiscal. Por seu turno, a loja revendedora de mercadorias originárias de uma pequena empresa vinculada ao sistema simplificado de pagamento do ICMS não fazia jus a crédito do imposto pelas correspondentes entradas, mesmo quando elas chegavam acompanhadas de nota fiscal.

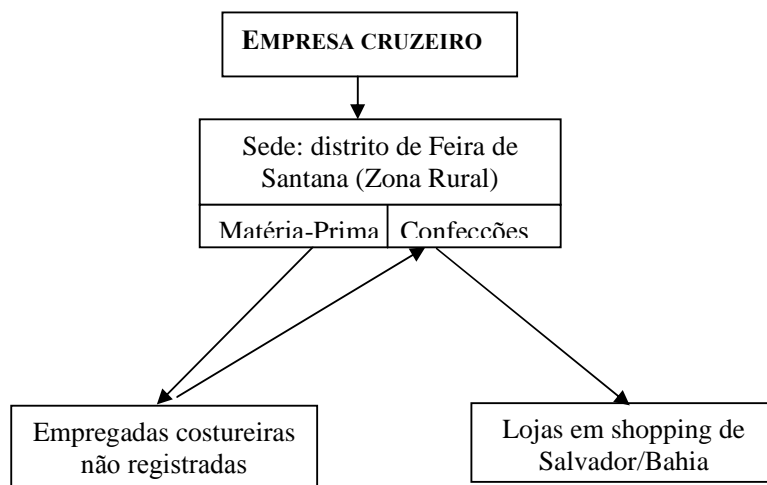
Vê-se que o mecanismo permitia um leque de esquemas objetivando a sonegação de tributos, acrescida de fraude à legislação trabalhista.

No caso em questão, o AFPS, além de ter emitido a notificação fiscal para lançamento do débito (NFLD) e lavrado o competente auto de infração, lavrou representação fiscal para fins criminais e possível futuro encaminhamento à Polícia Federal e ao Ministério Público, pelos dois seguintes motivos:

- a) por ter deixado de recolher aos cofres previdenciários as contribuições descontadas dos segurados empregados, a empresa cometeu, em tese, crime de ação penal pública, na espécie apropriação indébita previdenciária, com fundamento legal no art. 168-A do Código Penal;
- b) por ter deixado de assinar as CTPS de empregados e de incluí-los na guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP), bem assim na folha de pagamento, a empresa praticou, em tese, crime de ação penal pública, na espécie sonegação de contribuição previdenciária, com fundamento legal no art. 337-A do Código Penal.

A Figura 8 favorece a idéia sobre a concepção do esquema.

Figura 8 - Esquema da Empresa Cruzeiro



Fonte: o autor.

O débito levantado e o auto de infração lavrado seguiram os trâmites apresentados na Figura 6, da seção 5.6, sem que houvesse o acompanhamento do autor dos citados documentos fiscais.

6.1.2 Análise

O mecanismo das costureiras residentes em zonas rurais de municípios próximos da capital do Estado é singelo, dispensando outros ardis para sua consumação, exceto a falta de anotações devidas no Livro de Registro de Empregados e, por conseqüência, nas CTPS. E o ato lesivo aos interesses dos segurados é perpetrado com o fim criminoso de sonegar o recolhimento das contribuições descontadas da remuneração desses mesmos segurados.

Falar na utilização do caixa 2 é dispensável, pois, as micro e pequenas empresas, na sua condição de informais, como esclarecido no texto, o utilizam normalmente. No Caixa oficial, único livro para elas obrigatório, só se faz o registro de receitas cujo total possa cobrir as despesas, porém jamais ultrapasse o limite da faixa da sua classificação, para fins tributários.

As notas fiscais emitidas para acompanhar parcela das mercadorias transportadas para Salvador anotam, tão-somente, valores que suportem as receitas levadas ao livro Caixa.

O mecanismo de sonegar tributos e fraudar a legislação trabalhista pelo não registro de empregados é largamente utilizado por empregadores, principalmente os que exploram o ramo da construção civil. Ações trabalhistas contra uma construtora que assim procede, principalmente com processos conclusos, desencadeiam procedimentos fiscais junto a ela. Comprovando-se a omissão de registros dos fatos geradores de contribuições para a Previdência Social, a escrituração contábil é desconsiderada e o AFPS deve levantar o débito mediante aferição indireta da remuneração dos segurados. Para a citada aferição indireta, o preposto da Previdência Social utiliza o valor do custo unitário básico (CUB), constituindo-se num índice que indica o valor da mão-de-obra presente no metro quadrado da área construída, sendo fornecido pelo Sindicato da Construção Civil (Sinduscon).

6.2 CASO RECARSA

A Recarsa – Revendedora de Carros S.A. é uma empresa concessionária de carros de passeio, sediada na capital de um Estado nordestino, tendo como objetivo a compra, venda e financiamento de veículos novos e seminovos, nacionais e importados. É uma empresa sólida no mercado do segmento mercantil em que se insere e bem considerada estadual e regionalmente. Contrapondo a sua estrutura formal, ela aperfeiçoou mecanismos informais que desconsidera o ordenamento jurídico tributário e lhe permite ganhos extralegais, utilizando para tanto instrumentos e meios relacionados com o seu objeto social, como a venda de carros novos e seminovos, autofinanciamento e intermediação no emplacamento de veículos. Assim é que, antecipando-se o exemplo, a Recarsa comercializa parcela significativa de seu estoque de carros novos subfaturando o preço dos veículos. No que se refere a carros seminovos que, eventualmente, compõem a forma de pagamento por parte de clientes, ela utiliza nas respectivas transações, quase sempre, uma empresa “laranja”, a Carsel – Comércio de Carros Seminovos Ltda.

6.2.1 Subfaturamento do preço de venda de veículo

A Recarsa criou um mecanismo simples para a prática da informalidade empresarial que lhe proporciona ganhos ilícitos canalizados para seu Caixa 2, consistindo em propor ao cliente, depois de uma cautelosa sondagem, fazer constar da nota fiscal um valor de venda abaixo do preço do veículo. A diferença resultante do acordo, em anos anteriores, era paga com cheque nominativo ao próprio emitente que o endossava antes de entregá-lo ao vendedor. Após o advento do controle efetuado pela Receita Federal sobre a movimentação financeira na rede bancária, com a utilização das informações geradas pela cobrança da CPMF, a citada diferença passou a ser efetuada mediante moeda nacional ou dólar.

Por outro lado, a maracutaia algumas vezes é proposta pelo próprio cliente que encontra no mencionado mecanismo uma condição de lavagem de dinheiro não declarado à Receita Federal.

O mecanismo em questão pode ganhar nova dimensão quando a concessionária emprega o mecanismo do autofinanciamento “aparente”.

6.2.2 Autofinanciamento “aparente”

A modalidade do autofinanciamento “aparente” compreende a simulação de uma venda à vista como sendo a prazo, “autofinanciada” pela própria Recarsa. Instrumentaliza-se a citada modalidade fazendo-se constar do corpo da nota fiscal-fatura o valor da venda e o número de parcelas mensais em que será dividido o preço do veículo, representadas em “n” duplicatas, vencíveis a cada 30 dias, todas devidamente quitadas.

Este segundo mecanismo enseja ao adquirente, também, a possibilidade de lavagem de dinheiro “sujo”, ao tempo em que reforça, provisoriamente, o Caixa 2 da empresa. No vencimento de cada duplicata, o Caixa oficial é suprido pelo Caixa 2, quando a concessionária efetua os devidos procedimentos, inclusive o registro contábil do recebimento.

Este mecanismo tem sido aplicado pela concessionária concomitante com o mostrado na subseção anterior ou independentemente dele, neste caso, com efeitos restritos.

6.2.3 Carros novos vendidos como seminovos

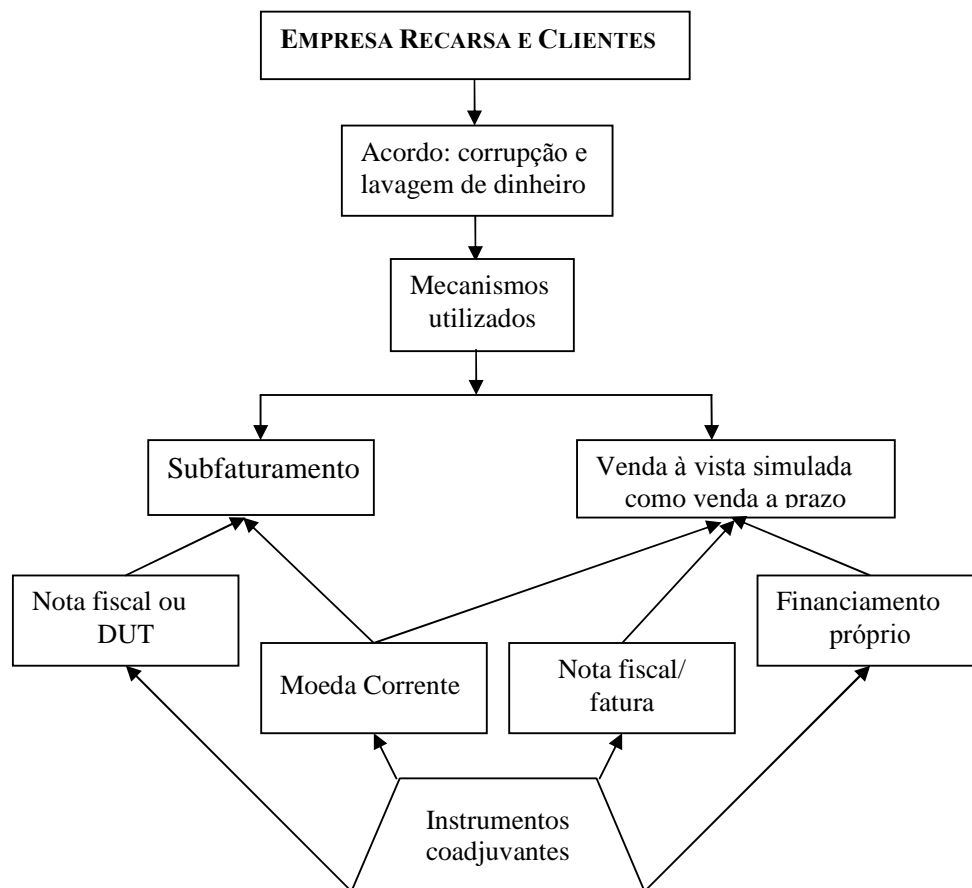
A Recarsa já utilizou outro ardil para a sonegação de tributos, que consistia em licenciar alguns carros novos, para vendê-los como seminovos. Em seguida, os carros eram colocados em exposição, sem as respectivas placas, e a propaganda anunciava que os carros seriam vendidos sem custo de “emplacamento” para o cliente.

Quando um cliente demonstrava a intenção de adquirir qualquer um deles, o gerente de vendas lhe explicava as condições, procediam-se os acertos, fixavam-se os preços de venda real e o oficial, bem assim, as condições de pagamento. Então, a transferência do veículo era procedida através de Documento Único da Transferência (DUT).

6.2.4 Esquema do caso

A Figura 9 oferece uma visão esquemática das atividades ilícitas descritas acima.

Figura 9 - Esquema do caso Recarsa



Fonte: o autor.

6.2.5 Uma ocorrência ilustrativa

No final do primeiro trimestre de 2003, F. Silva procurou a Recarsa para adquirir um carro 0 Km. Compreendendo as intenções de Silva, o atendente o encaminhou ao gabinete do gerente S. Souza para estipularem as bases da transação em curso. O acordo, no final, consistiu no seguinte: o preço do veículo, com os acessórios desejados, seria de R\$ 49.000,00, havendo uma bonificação de R\$ 1.000,00, em decorrência de o pagamento ser à vista; o valor a constar da nota fiscal-

fatura seria de 42.000,00, com financiamento direto pela concessionária; o valor faturado deveria ser pago em 12 prestações mensais de 3.500,00, cada uma. A transação foi efetuada nas bases convencionadas, havendo uma diferença de R\$ 7.000,00, entre o preço real e o faturado.

As conseqüências provenientes da mencionada diferença de R\$ 7.000 são, entre outras, as relacionadas a seguir:

- a) para o Estado sede da Recarsa:
 - perda R\$ 1.190,00 na arrecadação do ICMS (17% x R\$ 7.000,00);
- b) para a União:
 - perda na arrecadação do IRPJ de R\$ 1.050,00 (alíquota normal de 15% x R\$ 7.000,00);
 - perda na arrecadação do Cofins de R\$ 210,00 (3,0% x R\$ 7.000,00), considerando a alíquota vigente na época;
 - perda na arrecadação do PIS/Pasep de R\$ 45,50 (0,65% x R\$ 7.000,00), aplicando-se a alíquota vigente.
- c) para o vendedor comissionado – empregado CLT, com comissão de 3% –: perda da comissão incidente sobre a diferença motivada pelo subfaturamento, quase sempre compensada “por fora”. Dessa forma, o não recebimento da comissão ou seu recebimento não oficial vai ter reflexos quando do cálculo do repouso semanal remunerado, férias, 13º Salário, bem assim, quanto à fixação do seu salário-de-benefício, caso o seu valor seja inferior ao teto do salário de contribuição.
- d) para a Previdência Social e outros fundos e entidades:
 - perda para a receita da seguridade social (20%), Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) (2%), Sesc (1,5%), Senac (1,0), Incra (0,20), Salário-educação (0,60%). No presente caso, o SAT corresponde a um risco médio (2%), levando o total das alíquotas para 35,8%. Há também a considerar a perda do FGTS (8%).

A pessoa que deu notícia sobre o presente caso apenas citou os órgãos públicos e o empregado comissionado que sofreram perdas com a realização do esquema que ensejou crimes de sonegação fiscal e de lavagem de dinheiro. Adicionaram-se as denominações corretas dos tributos que incidem sobre as transações citadas, valor de alíquotas e os principais cálculos dos valores dos tributos sonegados.

6.2.6 Análise

Vê-se, neste caso, o emprego de dois mecanismos que podem ser utilizados de forma individual ou simultaneamente, como ocorreu no fato apresentado como ilustração da prática do citado esquema.

Dando suporte aos mecanismos em questão, a concessionária utilizou alguns instrumentos, sendo um deles básico (nota fiscal) e outros intrínsecos a sua atividade: o DUT e o financiamento próprio de veículos.

6.3 CASO DISMAC

Um caso de fraude eletrônica em Emissor de Cupom Fiscal (ECF) da marca Dismac, ocorrido no início do ano de 1997, obteve grande repercussão nacional, tendo levado a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (Sefaz-BA) a repensar as especificações de *hardware*, de *software* e gerais, para desenvolvimento de equipamento ECF. Foi o denominado “Caso Dismac”.

Figura 10 - Equipamento ECF-MR 5020



Fonte: foto cedida pela pessoa informante

O ECF é um equipamento de automação comercial com capacidade para emitir documentos fiscais e realizar controles de natureza fiscal, referentes a operações de circulação de mercadorias ou a prestações de serviços.

A partir de denúncia formulada à Sefaz-BA, constatou-se que o ECF da marca DISMAC, especificamente, o modelo ECF-MR 5020, idêntico ao da Figura 10, estava sendo manipulado para permitir cometimento de fraude em registros de vendas.

6.3.1 O equipamento ECF

Conceituado acima, o ECF é integrado por três módulos distintos, a saber:

- a) Emissor de Cupom Fiscal – Máquina Registradora (ECF-MR): módulo com funcionamento que independe de programa aplicativo externo, tendo uso específico e sendo dotado de teclado e mostrador próprios;
- b) Emissor de Cupom Fiscal – Impressora Fiscal (ECF-IF): módulo implementado na forma de impressora exclusiva para os fins a que se destina, recebendo comandos de computador;
- c) Emissor de Cupom Fiscal – Terminal Ponto de Venda (ECFF-PDV): módulo que reúne em um sistema único o equivalente a um ECF-IF e o computador que lhe envia comandos.

Apontou-se, inicialmente, que o equipamento utilizado na mencionada fraude correspondia ao módulo ECF-MR, especificamente, o modelo ECF-MR 5020 da Dismac.

O equipamento em questão apresentava na sua estrutura técnica, entre muitos outros, os seguintes componentes:

- a) Memória Fiscal, compreendendo um banco de dados com informações de interesse fiscal, dentre elas os valores acumulados diariamente nos totalizadores e alguns contadores, gravados em dispositivo de memória do tipo PROM ou EPROM, quando da emissão do documento fiscal “Redução Z”;
- b) *software* básico, compreendendo o programa que atende às disposições da legislação, elaboração de responsabilidade do fabricante, residente de forma permanente no equipamento, em dispositivo de memória do tipo PROM ou EPROM. Tem a finalidade específica e exclusiva de gerenciamento das operações e impressão de documentos através do ECF, não podendo ser modificado ou ignorado por programa aplicativo;

- c) Memória de Trabalho, integrada pela área de memória não volátil, residente no equipamento, tendo a função de armazenamento de valores acumulados nos totalizadores e contadores, antes da sua gravação na Memória Fiscal;
- d) interruptor de ativação manual, com dois estados fixos distintos, para habilitação ao Modo de Intervenção Técnica.

O ECF-MR 5020, cumprindo sua função, emitia os seguintes documentos:

- a) Leitura X — documento fiscal emitido com a indicação dos valores acumulados nos contadores e totalizadores, sem que isso importe zerar ou diminuir esses valores;
- b) Redução Z — documento fiscal emitido, contendo idênticas informações às da Leitura X, indicando a totalização dos valores acumulados e importando, exclusivamente, em zerar os totalizadores parciais;

Leitura da Memória Fiscal — documento fiscal emitido para indicar, de forma organizada, as informações armazenadas na Memória Fiscal do ECF;

- c) Cupom Fiscal — documento fiscal emitido para registro de operações ou prestações realizadas.

6.3.2 Mecanismos da fraude

Os mecanismos para a prática da fraude eram dois:

- 1) apagamento dos valores acumulados na Memória de Trabalho antes da gravação na Memória Fiscal, com simulação de intervenção técnica;
- 2) alteração dos valores acumulados na Memória de Trabalho, com uso de programa aplicativo externo.

O primeiro consistia no apagamento dos valores acumulados na Memória de Trabalho com simulação de intervenção técnica, sendo praticado com a anuência de técnicos de empresas credenciadas pela Secretaria da Fazenda a intervir em ECF. O técnico responsável pela manutenção do equipamento, quando da realização desta, deixava, deliberadamente, o equipamento em condições de habilitar o Modo de Intervenção Técnica sem que fosse necessário romper o lacre instalado.

Esse procedimento possibilitava o apagamento de todos os valores dos acumuladores na Memória de Trabalho, inclusive o número consecutivo de documentos emitidos, implicando o reinício da numeração após os procedimentos.

Os procedimentos deveriam ser adotados antes da emissão do documento fiscal “Redução Z”, ou seja, antes de gravar na Memória Fiscal os valores referentes às operações ou prestações realizadas até aquele momento do dia.

O outro mecanismo era praticado com uso de computador conectado ao ECF e de programa aplicativo externo. A partir da execução de programa aplicativo específico no computador conectado ao ECF, comandava-se a alteração dos valores acumulados na Memória de Trabalho. A alteração poderia importar o apagamento dos valores dos acumuladores ou a redução dos valores.

As diligências fiscais e policiais resultaram na apreensão de disquetes contendo programas aplicativos desenvolvidos para a prática de fraude nos equipamentos ECF-MR 5020.

O programa aplicativo era simples. A partir de sua execução, definia-se o número da porta de comunicação do computador à qual o ECF estava conectado. Em seguida, indicava-se qual o número de ordem seqüencial do ECF conectado ao computador e depois qual o número de ordem seqüencial do ECF em que se desejava manipular os valores acumulados, ou seja, o ECF a ser usado.

Pela característica de construção do ECF-MR 5020, era possível interligar um equipamento a outros 31 (trinta e um) de mesmo modelo, formando uma rede de comunicação. Um dos equipamentos deveria ser definido como sendo o equipamento “mestre” e os demais como “escravos”. Continuando, registrava-se, em percentual, o valor de redução a ser aplicado. O registro “00” representava a redução de 100% do valor acumulado, correspondendo ao apagamento de todos os valores constantes da Memória de Trabalho.

6.3.3 Identificação da fraude

A apuração da supracitada denúncia permitiu o conhecimento de elementos e obtenção de informações que subsidiaram o desenvolvimento de ações fiscais para identificar os equipamentos que possibilitaram a prática de sonegação do ICMS. O ilícito era perpetrado com a utilização da chave de controle na posição “P2” (Figura

11), ou seja, posição indicadora de que o respectivo equipamento se encontrava com o circuito de acesso ao Modo de Intervenção Técnica permanentemente ligado.

Figura 11 - Fechadura de controle



Fonte: foto cedida pela pessoa informante.

Desse modo, para a identificação desses equipamentos, bastaria que a chave de acesso fosse colocada na posição “P2” da fechadura de controle. Se no *display* do equipamento algum dígito fosse visualizado, esta evidência estaria a indicar que o circuito de habilitação ao Modo de Intervenção Técnica estaria ligado. Estava, assim, possibilitado o acesso a sua área de Memória de Trabalho, e, conseqüentemente, o apagamento dos valores acumulados nos totalizadores e contadores, com o uso de contador criado para esse fim.

6.3.4 Ação fiscal para identificar empresas sonegadas

A SEFAZ-BA empreendeu uma operação fiscal visando identificar os contribuintes usuários do equipamento modelo ECF-MR 5020 que estavam utilizando os citados mecanismos para sonegar o pagamento do ICMS.

A operação objetivou o levantamento, em cada um dos citados contribuintes, dos dias cuja venda bruta diária registrada na Memória Fiscal do equipamento apresentava valor zero ou valor abaixo da média de venda mínima para o equipamento em uso. O valor da venda mínima era calculado a partir do desvio

padrão do valor médio da venda bruta diária, mediante o emprego de fórmulas específicas.

A operação fiscal resultou na lavratura de Autos de Infração contra dez contribuintes usuários do equipamento em consideração, por fraude (manipulação de dados armazenados em memória interna de equipamento fiscal) praticada com o intuito de sonegação tributária.

6.3.5 Análise

O caso que se acabou de trazer para este trabalho denota como é engenhosa a teia da informalidade empresarial. Veja-se que uma empresa industrial conhecida e aceita nacionalmente, ao projetar um aparelho com a finalidade de agilizar e tornar confiável o registro de vendas, sobre as quais incidiria o gravame, procede arditosamente, inserindo no mecanismo do aparelho dispositivo facilitador de fraude.

Lógico que o fabricante não explicitava no manual da máquina registradora que ela estava apta para a sonegação fiscal. Tal mister ficaria a cargo do preposto encarregado da sua venda ou revenda revelar essa sutileza aos seus possíveis adquirentes. E ao empresário adquirente é que caberia a decisão de acionar o dispositivo facilitador da sonegação fiscal.

A culpabilidade da empresa fabricante do aparelho em discussão, porém, não deixa margem para defesa consistente, ainda mais quando conhecedora do parecer de homologação do equipamento, publicado em diário oficial, que, segundo a pessoa entrevistada, trazia no seu item 1 a seguinte determinação:

O *software* básico do equipamento deve garantir a integridade das informações (dados) armazenadas, de modo a não permitir alterações indevidas, habilitar funções ou teclas bloqueadas, modificar ou ignorar a programação estabelecida na laceração possibilitando operações não autorizadas. (Parecer n° 11, de 14 de junho de 1996, da Comissão Técnica Permanente do ICMS, vinculada ao Ministério da Fazenda, publicado no DOU de 21 de junho de 1996).

Portanto, os dispositivos de controles fiscais implementados em ECF não eram e, afirmam os técnicos, continuam não sendo suficientes para impedir a manipulação de dados armazenados em equipamento que disponha de Memória de Fita-detache. Isto porque é inegável não haver critério de segurança que possa ser

estabelecido se o próprio fabricante do Emissor de Cupom Fiscal desenvolver *Software* Básico com vícios que prejudiquem os controles fiscais.

Conclui-se mais um caso da utilização de mecanismos espúrios concebidos e utilizados para a sonegação de tributos, sempre com a presença de instrumentos coadjuvantes rotineiros e, especificamente, o conluio.

6.4 O CASO DOS COMBUSTÍVEIS

O entrevistado é conhecedor abalizado da problemática que envolve o comércio de combustíveis realizado através de estabelecimento genericamente conhecido como “posto” e, também, quando ganha complemento (sintagma), “posto de gasolina”, “posto de combustíveis”, “posto de abastecimento”, “autoposto” e, ainda, “posto revendedor”, como preferem os meios oficiais. Diga-se, de logo, que não houve o relato de um caso particularizado de sonegação fiscal. No entanto, o entrevistado descreveu um panorama repleto de mecanismos que facilitam a adulteração criminosa de mercadorias (combustíveis) e mais um sem número de informalidades empresariais.

As ações que têm a finalidade de promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis competem à Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), uma autarquia vinculada ao Ministério de Minas e Energia. A ANP atua de acordo com as diretrizes emanadas do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE).

As informações colhidas direcionaram-se para os assuntos que dizem respeito à gasolina C – gasolina automotiva, apropriada para automóveis de passageiros, utilitários, veículos leves, lanchas e equipamentos agrícolas, incluindo as gasolinas classificadas como gasolina comum e gasolina premium – e ao álcool – álcool etílico hidratado combustível (AEAC).

6.4.1 Álcool combustível

Há que se considerar os dois tipos existentes:

- a) álcool etílico anidro combustível (AEAC), obtido pelo processo de fermentação do caldo da cana-de-açúcar. Apresenta teor alcoólico mínimo de 99,3° INPM²⁵. O AEAC é utilizado para mistura com a gasolina A, visando a produção da gasolina tipo C. O teor do álcool na gasolina é fixado por decreto presidencial, podendo variar de 20 a 25%, de acordo com a Lei nº 10.203/2001..
- b) álcool etílico hidratado combustível (AEHC), também obtido pelo processo de fermentação do caldo da cana-de-açúcar. Quando isento de hidrocarbonetos, apresenta teor alcoólico na faixa de 92,6° a 93,8° INPM. É utilizado nos veículos denominados do tipo a álcool.

O álcool etílico, diferentemente dos derivados do petróleo, é vendido nas usinas sem o pagamento na fonte dos tributos, o que só acontece quando da adição da água para torná-lo álcool hidratado combustível. A fiscalização desse processo é extremamente difícil, tornando possível a alguns postos a aquisição do álcool diretamente dos produtores. Em seguida, a seu talante, adicionam a quantidade de água que acharem conveniente, tornando-o combustível, porém, nem sempre da qualidade desejada.

Por outro lado, existem os empresários honestos que só compram o produto nos revendedores Esso, Shell, BR, Petrobrás, Ipiranga, ou seja, pagam um preço que já traz embutidos o total dos tributos que incidem sobre o referido produto, da ordem de R\$ 0,70/litro. Esses empresários acabam enfrentando uma concorrência extremamente desigual, pois, enquanto o custo do produto está ao redor de R\$ 0,77/litro, para os que pagam corretamente os tributos tal custo alcança R\$ 1,47.

6.4.2 Aspectos relacionados com o comércio da gasolina

A gasolina C, referida, é constituída de uma mistura de gasolina A e álcool etílico anidro combustível. A gasolina A é produzida no País ou importada pelos agentes econômicos autorizados, isenta de componentes oxigenados e comercializada com o distribuidor de combustíveis líquidos derivados do petróleo. Aquela, a C, pode ser adquirida nos postos de revenda nas modalidades de “comum” – com índice

²⁵ Instituto Nacional de Pesos e Medidas (INPM)

antidetonante maior ou igual a 87 – ou “premium” – de alta octanagem, com índice antidetonante maior ou igual a 91.

Os tributos incidentes sobre a gasolina, como sobre outros produtos derivados do petróleo – óleo diesel, óleo lubrificante e a maioria pertencente à mesma cadeia produtiva –, são arrecadados na fonte, o que impede ou diminui consideravelmente a possibilidade de sofrerem sonegação. Entre os citados tributos, encontra-se a Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), de competência exclusiva da União, tendo sido criada por meio da Lei nº 10.336, de 19/12/2001. A Cide incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível. Tratando-se da gasolina, a mencionada contribuição é cobrada à razão de R\$ 0,50/litro. Quanto ao ICMS, a alíquota que grava os mencionados produtos está em torno de 30% do preço de venda. E, sobre este, há ainda a incidência do PIS, da Cofins e de tantos outros tributos que, direta ou indiretamente, o elevam excessivamente.

Uma visão pragmática mostra que um litro de gasolina é vendido para a empresa distribuidora – que adquire o produto a granel e o revende, normalmente, também a granel (por atacado) – a um preço em torno de R\$ 0,50. Após a imposição dos tributos e adição da margem de lucro da Petrobras e a da própria distribuidora, o preço é elevado para R\$ 1,80/litro, valor este que somado ao custo de distribuição (frete) chega ao posto revendedor – varejista –, dependendo da distância que separa este e o grossista, ao redor de R\$ 2,00.

A situação ora descrita motiva os fraudadores contumazes, acolitados por causídicos de discutível proceder profissional, a cometerem práticas informais visando ganhos escusos. Assim, ingressam na justiça com pedido de liminar para evitar o pagamento dos tributos quando da aquisição de combustíveis, deixando para fazê-lo após a venda do produto. E, o pior, existe juiz que, habitualmente, defere dito tipo de liminar, motivo por que acaba sendo punido por tribunal de alçada com a mudança de comarca. Então, dá-se a migração da sede de distribuidoras para a cidade da nova comarca. É um procedimento que se revela sintomático.

A empresa beneficiada por liminar, não pagando os tributos na fonte, cria margem de manobra que lhe permite vender o produto por um preço inferior ao da concorrência que cumpriu a legislação sem aquela concessão da justiça. Todavia, entre as distribuidoras que não se valeram de idêntica liminar, encontra-se uma parcela que decide pela opção de adicionar quantidade maior de água do que a

permitida por lei ao álcool etílico, ao transformá-lo em álcool etílico anidro hidratado, para misturá-lo à gasolina.

Também, pode haver a adição de solventes que custam, mais ou menos, R\$ 0,70/litro. Sabe-se que em um tanque de 30.000 litros de gasolina se pode colocar de 10% a 20% de solvente (qualquer tipo, sendo a aguarrás o mais popular), ou ainda querosene e óleo diesel, prática essa que passa ao largo da declarada deficiente máquina fiscalizadora. Esta prática é, igualmente, utilizada por muitos postos de revenda que, no jargão popular, “batizam” a gasolina. A Figura 12 mostra como se chega à gasolina batizada. Infelizmente, quem sofre diretamente com a fraude são os donos de veículos, cujos problemas mecânicos no motor podem ter origem no combustível adulterado. Outros efeitos da adulteração de combustíveis são: inviabilidade de competição na cadeia produtiva; desestímulo aos investimentos; sonegação de tributos federais (Cide e PIS/Cofins) e estadual (ICMS) e maior poluição atmosférica nas cidades.

6.4.3 Controle da qualidade dos combustíveis

O trabalho de análise e o controle dos combustíveis, quando a cargo do Programa Nacional de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis, implementado sob a responsabilidade da ANP, tornou-se mais rigoroso e eficiente. Todavia, a falta de recursos está deixando o programa “ir à bancarrota”.

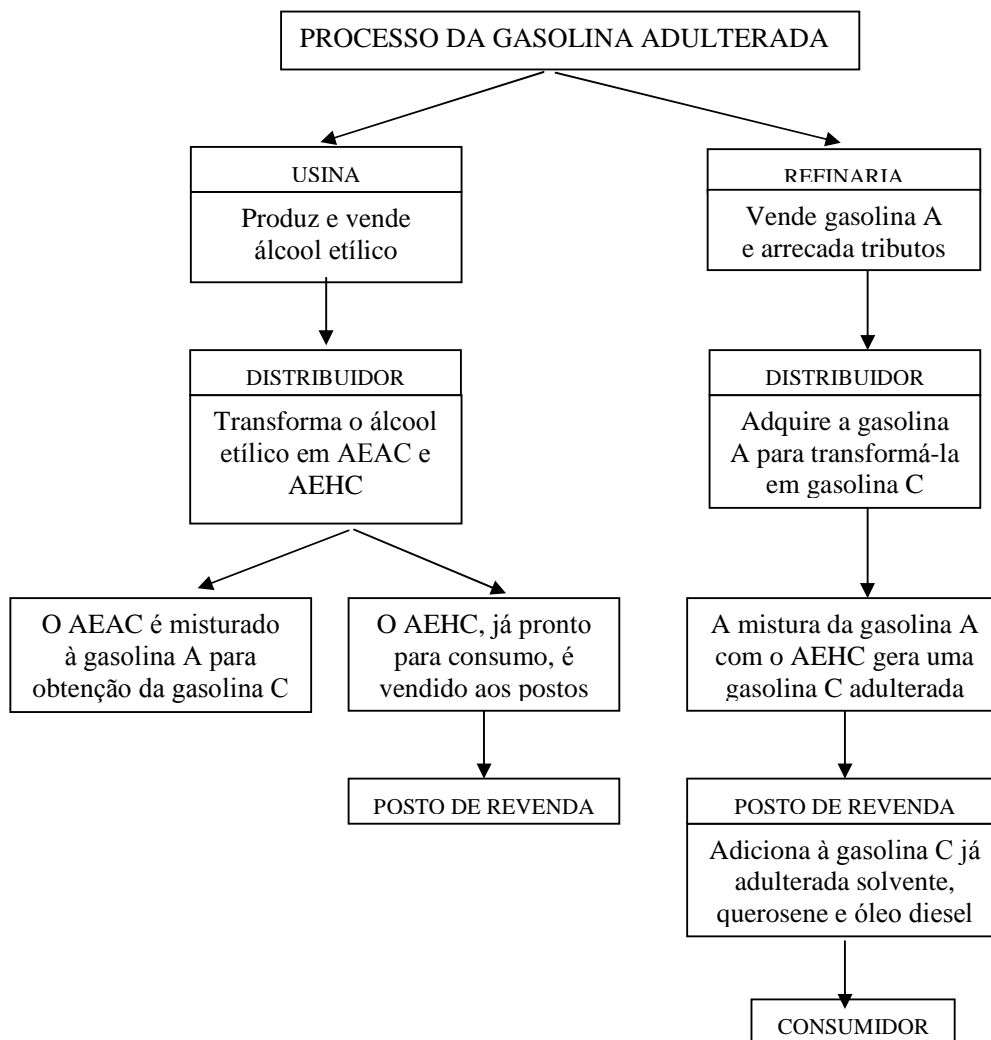
Há muitos meses os laboratórios que efetuam a análise dos combustíveis estão sem receber o repasse, por parte da ANP, da verba destinada a cobrir os custos com o mencionado serviço. Citam-se, por exemplo, os laboratórios da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Salvador (Unifacs).

A ANP alega que possui um orçamento reduzido, mas reconhece que embora o Ministério das Minas e Energia apóie o trabalho da autarquia, também está limitado em termos materiais, pois sofreu, no ano de 2005, contingenciamento em 85% do seu orçamento. Ocorre que, no que tange a sua função fiscalizadora, mediante parcerias e convênios, tem sido auxiliada pelas Secretarias Estaduais da Fazenda (Sefaz), Coordenadoria de Defesa do Consumidor (Codecon), Procuradoria

de Defesa do Consumidor (Procon) e o Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça do Consumidor (Ceacon), órgão do Ministério Público.

Uma visão aproximada do problema pode ser mostrada tomando-se o Estado da Bahia como exemplo, no qual a fiscalização de combustíveis não alcança, em um ano, metade dos postos de revenda. No seu território, existem 1.794 estabelecimentos cadastrados na ANP, dos quais 191 estão em Salvador. No ano de 2004, 671 postos foram fiscalizados, resultando em 494 autuações e 32 interdições. A ANP conta com 50 fiscais para todo o país, dos quais apenas um lotado na Bahia.

Figura 12 – Adulteração da gasolina



Fonte: o autor.

6.4.4 Análise

As informações do declarante mostram que existe uma legião de empresários inescrupulosos que, além de sonegar tributos, adulteram o produto vendido à população, causando significativos prejuízos aos proprietários de veículos automotivos.

Os órgãos públicos incumbidos da fiscalização da venda de produtos essenciais da vida cotidiana dos cidadãos, como são os combustíveis, só atuam quando existe denúncia maciça, como ocorreu em Salvador, no mês de março de 2005. Como é fácil inferir, o sistema se mostra ineficiente na sua incumbência fiscalizadora.

Os jornais do Estado da Bahia, a exemplo de A Tarde, edição de 14/05/2005, noticiaram a denúncia do deputado estadual Targino Machado, acusando o empresário do ramo de combustível Osmar Torres Filho de prática de domínio econômico, bem assim de sonegar impostos, adulterar gasolina e violar as bombas. Saliente-se que o citado deputado é proprietário de um posto revendedor.

O deputado afirma que o empresário, em 12 anos, aumentou significativamente o seu patrimônio, dizendo: “Em 93, ele tinha apenas o Posto São Cristóvão. Em 12 anos, ele tem uma rede de 50 postos. Como pode isso acontecer?” O próprio deputado responde: “Adulterando o produto”.

Conseqüências: A Assembléia Legislativa está encaminhando procedimentos para a criação de uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para apuração das ocorrências que envolvem postos de revenda de combustíveis. A Agência Nacional de Petróleo (ANP) vai investigar a denúncia. A Coordenação de Defesa do Consumidor (Codecon) e a Superintendência de Controle e Ordenamento do Uso do Solo (Sucom) estão fiscalizando os postos desde então, com nove proprietários autuados. Afinal, foi uma denúncia formulada da tribuna da Assembléia Legislativa.

6.5 CASO DA EMPRESA ESTRELA

A Empresa Estrela (nome social fictício), na época em que sua informalidade tributária foi descoberta, era uma pessoa jurídica do tipo sociedade por quotas de

responsabilidade limitada, estabelecida em Salvador com o ramo comercial de peças para reposição em veículos pesados, sendo considerada uma empresa de porte médio.

6.5.1 Descoberta do ilícito fiscal

Quando realizando procedimentos de auditoria fiscal na Empresa Estrela, causou estranheza ao Auditor Fiscal do Tesouro Nacional (AFTN), executor da ação fiscal, o fato de as compras de produtos para revenda serem de valor muito elevado, próximo do valor das vendas. Ademais, sendo as aquisições procedidas a prazo, o Passivo Exigível registrado na sua escrituração contábil não mostrava, nos balancetes mensais, oscilações destoantes da sua normalidade, em decorrência dos prováveis créditos de fornecedores.

Foi constatado, também, pelo exame do Livro de Entrada de Mercadorias, que os produtos eram “fornecidos” por duas empresas sediadas na capital de dois outros Estados do Nordeste, quando sempre foi notório que as citadas peças eram, e ainda são, fabricadas por empresas localizadas em Unidades da Federação pertencentes ao Centro-Sul.

A primeira providência adotada pelo AFTN consistiu na obtenção de cópias das páginas do mencionado livro, bem assim, das notas fiscais correspondentes às entradas de mercadorias originárias daqueles dois referidos fornecedores.

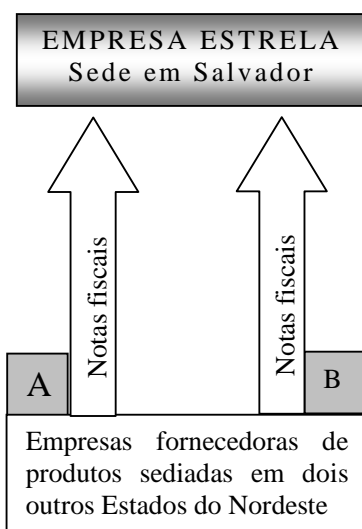
As notas fiscais tinham suas datas de emissão coincidentes com dias do meado dos meses do período sob exame. Habitualmente, quatro ou cinco delas eram canceladas no fim do mês, motivo por que as supostas “aquisições a prazo” não elevavam o saldo da conta “Fornecedores” e, conseqüentemente, o Passivo Exigível. As mantidas como válidas eram pagas em carteira, com moeda corrente.

Nas circunstâncias, o agente fiscal apresentou relatório ao seu chefe imediato, esclarecendo que, para o completo cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) anteriormente emitido, seria necessário o seu deslocamento até as capitais dos referidos Estados nordestinos, no que foi atendido com a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPE-Ex), para obtenção de informações e/ou documentos junto a outro sujeito passivo.

6.5.2 O mecanismo da sonegação fiscal

O AFTN, diante dos fatos descritos, se dirigiu àqueles dois Estados e, acompanhado de colegas neles sediados, participou de auditorias nas empresas que emitiam as supracitadas notas fiscais. Dos exames procedidos na documentação das mencionadas empresas, ficou comprovado que se tratava de notas fiscais adulteradas, na modalidade de “nota fiscal desdobrada”, descrita no capítulo anterior. A Figura 13 mostra a articulação das peças principais do esquema.

Figura 13 - Mecanismo de sonegação no caso Estrela



Fonte: o autor

O procedimento fraudulento consistia em conservar no talonário apenas a 2ª via, sendo as demais encaminhadas à empresa baiana. A 2ª via, preenchida artificialmente era, em seguida, cancelada. Tal cancelamento, no entanto, apresentava-se desprovido de qualquer valor probante, por não atender à legislação pertinente que exige, no cancelamento, a anexação das demais vias.

A Empresa Estrela, por sua vez, perto do fim de cada mês, cancelava algumas compras fictícias na escrituração contábil, correspondentes a umas 2 ou 3 notas fiscais frias, como estratégia para demonstrar procedimentos normais, enquanto simulava o pagamento do valor das demais em carteira, o que se resumia simplesmente em creditar a conta Caixa (debitando, conseqüentemente, a conta

Fornecedores), sendo que o dinheiro referente à enganosa operação saía do Caixa oficial e passava para o Caixa Dois.

O registro contábil dos cancelamentos procedidos pela Empresa Estrela não era acompanhado de registro correspondente nos seus livros fiscais, ficando majorado o saldo credor do ICMS apontado no respectivo Livro de Apuração, redundando em pagamento a menor do imposto. O saldo do estoque de mercadorias também permanecia majorado.

Dessa forma, o custo das mercadorias vendidas compunha-se das mercadorias efetivamente adquiridas por clientes e mais as “saídas” disfarçadas para ajustar o saldo do estoque. Portanto, cada venda tinha um custo maior do que o real, resultando numa margem de lucro bruto menor e, assim, um lucro tributável muito aquém do devido. É nesse aspecto que a informalidade empresarial interessou ao AFTN, autor de autos-de-infração lavrados contra a Empresa Estrela que parcelou o débito para pagamento em 5 ou 6 anos.

Com as providências decorrentes de convênio mantido entre a Receita Federal e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o Fisco estadual realizou também auditoria fiscal na empresa Estrela, autuando-a por sonegação do ICMS.

6.5.3 Análise

Vê-se, no relato acima, o cometimento de três crimes contra o ordenamento tributário: fraude, simulação e sonegação fiscal, os dois primeiros constituindo instrumentos para a concretização do último, além de ficar configurado o crime de formação de quadrilha. As notas fiscais adulteradas, como na maioria dos ilícitos tributários, se apresentam como instrumento fundamental para a perpetração da evasão fiscal, em se tratando de empresas cujo ramo de negócio esteja obrigado a emitir o citado documento fiscal.

O caso vertente mostra um mecanismo ardiloso articulado por dirigente da Empresa Estrela que, para funcionar, precisava do conluio de gestores das empresas “A” e “B”, ambas localizadas em dois diferentes Estados nordestinos, emitentes das mencionadas notas fiscais desdobradas.

Neste caso, surgiu a figura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se desdobra em modelos correspondentes aos fins a que se destinam, como os dois

referidos acima. Pode-se afirmar que com ele nasce o procedimento administrativo fiscal. Qualquer ação fiscal não precedida pela emissão de MPF se torna insubsistente, cabendo à Administração Tributária tornar nulo o efeito de ato lavrado.

6.6 CASO ALBALONGA

O Condomínio Reserva Albalonga, que passa a ser referido no texto como Albalonga, é composto por três torres, totalizando 132 unidades residenciais, e está situado no final da Rua Waldemar Falcão, integrante da ampla área denominada de Horto Florestal, bairro de Brotas, Salvador, Bahia.

O condomínio passou a ter uma existência efetiva a partir do mês de dezembro de 2003, quando os proprietários começaram a ocupar suas respectivas unidades. Nessa ocasião, constataram que em uma nesga de 7.310,66m² próxima ao terreno do Albalonga – desmembrada da área adquirida para a construção do imóvel destinado ao funcionamento do Hipermercado Extra da Avenida Vasco da Gama – havia indícios de futura construção de um “empreendimento imobiliário com duas torres de 36 apartamentos cada”.

A obra prevista proporcionaria transtornos a eles e a outros moradores da Rua Waldemar Falcão, com possível impacto ao meio ambiente e ao sistema de tráfego na Avenida Vasco da Gama e adjacências, “local onde deveria estar sendo construída uma praça ou outro equipamento que beneficiasse a toda a comunidade”.

Ato contínuo, formaram entre si uma comissão – Comissão Condomínio Reserva Albalonga (Comissão) – para protestar contra a realização da mencionada construção, ficando à frente da comissão o Sr. José de Andrade Silva Filho, autor das informações que permitiram o relato deste caso. Assim, com o início e primeiros resultados da investigação que a comissão vem promovendo, estabeleceu-se um litígio entre os condôminos do Albalonga e a empresa Luiz Mendonça Construtora Ltda. (LM), envolvendo outras pessoas jurídicas, que serão apontadas no desenrolar desta exposição.

Cabe aqui esclarecer que, neste caso, o nome do entrevistado e as denominações das pessoas jurídicas envolvidas são revelados em decorrência de ter o caso chegado ao conhecimento público através de artigo de Péricles Diniz, publicado

no jornal A TARDE, edição de 23/12/2004, intitulado “Construtora é acusada de desmatar terreno na Vasco” (Anexo D).

Já está circulando, também, o Boletim Alerta Salvador nº 01, de fevereiro de 2005, prestando esclarecimentos sobre o mencionado litígio (Anexos E).

A melhor organização das idéias aconselhou que se retrocedesse às primeiras providências para a implantação do Hipermercado Extra, com a aquisição do terreno onde seria construído o imóvel que o abrigaria, localizado na Avenida Vasco da Gama, Salvador, Bahia. Ressalta-se que a descrição do caso, que ainda não foi concluído, está fundamentada nas informações prestadas pelo coordenador da Comissão e na farta documentação por ele apresentada e transcrita, em parte, no mencionado Boletim Alerta Salvador.

6.6.1 O terreno de 73.278,00m² ou de 73.118,75m²

O Hipermercado Extra da Avenida Vasco da Gama, que passa a ser identificado como Extra, pertence à Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) que integra o Grupo Pão de Açúcar. O terreno de 73.278,00m², do qual uma parcela foi desmembrada para a construção do imóvel onde funciona o Extra, é proveniente da aquisição e unificação de algumas glebas, correspondentes às áreas 1 a 2, como mostrado no Quadro 11, cujos dados foram extraídos dos documentos seguintes:

- a) – Minuta de Escrituração de Doação elaborada pela Prefeitura Municipal do Salvador (PMS);
- b) – Certidão passada pelo 3º Ofício do Registro de Imóveis sobre a Identificação do Imóvel Matrícula nº 82706, de 12/09/2003, “referente à área de terreno próprio com 73.118,75m²”, que unificou várias áreas de propriedade da CBD. Note-se, de logo, o engano na metragem do terreno.

No Quadro 11, encontra-se demonstrada a formação do terreno em questão, a partir das glebas que integraram o que se convencionou denominar de Área 1 e Área 2, partes mais abrangentes da cadeia sucessória que se inicia com a transação da gleba de 68.086m², entre as empresas Cunha Guedes & Cia. Ltda. e TOP Engenharia Ltda.

No processo, são peças importantes a Ata da Assembléia Geral Extraordinária (AGE) da empresa Progresso Empreendimentos Imobiliários S.A., de 28/06/01, e o Estatuto Social da, agora, Companhia Progresso de Alimentos, da mesma data.

Registre-se, também, que a citada AGE foi presidida por Alexandre da Cunha Guedes Filho, sócio-gerente da TOP Engenharia Ltda., tendo sido secretariada por Ednus Ascari Junior, Diretor de Administração Imobiliária da CBD.

Quadro 11 - Formação do terreno de 73.278,00m² de propriedade da CBD

Formação do terreno de 73.278,00m ²	m ²	R\$
Área 1 (remanescente da Fazenda Albalonga)	67.086,00	
1) Cunha Guedes, vendeu a referida área para TOP Engenharia (30/01/2001),		<u>1.006.816,00</u>
2) que a incorporou ao patrimônio da Progresso Empreendimentos Imobiliários S.A. (01/02/2001), que averbou mudança da denominação social para Companhia Progresso de Alimentos (28/06/2001),		<u>1.006.816,00</u>
3) que a incorporou ao patrimônio da Companhia. Brasileira de Distribuição (21/02/2003)		<u>1.006.816,00</u>
área 2 (aglutinação de diversos lotes)		
Área 2a: adquirida a Andrade & Filhos Ltda. (24/11/2000)	951,00	
Área 2b: adquirida a Antônio Silva Sobrinho e esposa (25/05/2001)	675,00	
Área 2c: compra a Ayrton Borges Domingues e esposa (s/d)	1.032,00	
Área 2d: compra à Construtora Verde Mar Ltda. (4/04/2002)	<u>3.534,00</u>	
Soma dos lotes da Área 2	6.192,00	
Total de todas as 5 áreas	73.278,00	
Total consignado pela prefeitura	<u>73.118,76</u>	
Diferença verificada entre a soma correta das áreas e a metragem da área consignada nos documentos emitidos pela Prefeitura Municipal de Salvador		<u>179,24</u>

Fonte: concepção do autor, baseado em Minuta de Escritura de Doação da Prefeitura Municipal de Salvador e Certidões do 3º Ofício de Imóveis – Salvador – BA.

6.6.2 O terreno que compõe a Área 1 (67.086,00m²)

O Quadro 11 também revela o estratagema utilizado para deslocar o terreno de 67.086,00m² do patrimônio da empresa Cunha Guedes & Cia. Ltda., para chegar

ao seu destino: o patrimônio da Companhia Brasileira de Distribuição (CBD), CNPJ²⁶ nº 47.508.411/0001-56..

Para que a cadeia sucessória pudesse ser implementada, foram adotadas as seguintes providências, oficializadas com o arquivamento da mencionada Ata da AGE de 28/06/01:

- alteração do objeto social: de empreendimentos imobiliárias para exploração de supermercados;
- mudança da sede social: de Salvador para São Paulo (capital);
- aprovou a conversão de 1.006.816 ações ordinários existentes e pertencentes aos acionistas Top Engenharia Ltda. e Alexandre Cunha Guedes Filho em ações ordinárias classe “B”, sem direito a eleger membros da diretoria, cuja totalidade será eleita pelas ações ordinárias classe “A”. Observe-se que, cada ação valendo R\$1,00, chega-se a R\$ 1.006.816,00, valor original do terreno de 67.086,00m².
- incorporação da Companhia Progresso de Alimentos pela Companhia Brasileira de Distribuição (CBD);
- a CBD integralizou, na incorporação, R\$ 15.027.935,00, sendo escriturados R\$ 14.960.470,00 como Reserva de Capital e R\$ 67.465,00 destinados à conta Capital que assim passa de R\$ 1.006.816,00 para R\$ 1.074.281,00.
- renúncia dos diretores: Alexandre Cunha Guedes Filho e Pedro Luiz Tanajura Sampaio.

6.6.2.1 Irregularidades havidas nas transações envolvendo a Área 1 – 1ª Fase

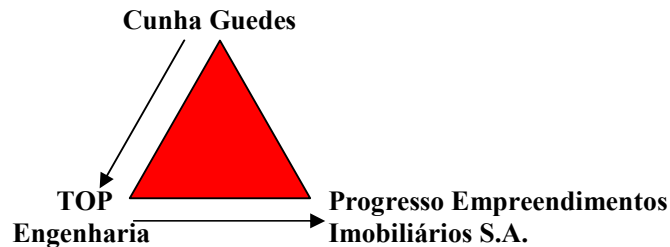
A Comissão aponta irregularidades tributárias ocorridas nas transações envolvendo o terreno Área 1, conforme a triangulação mostrada na Figura 14.

A Certidão passada pelo 3º Ofício do Registro de Imóveis e Hipotecas, Salvador, Bahia, datada de 14 de março de 2003, trata da Identificação do Imóvel Matrícula Nº 79.221, de 30/01/2001. Do seu teor, consta: “TERRENO próprio e baldio, inscrito no Censo Imobiliário sob o nº 2.742, situado entre a Avenida Vasco da Gama e a Rua Waldemar Falcão, [...] zona urbana desta Capital [Salvador], com

²⁶ Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do Ministério da Fazenda (MF).

área de 67.086,00m², [...]”. No trecho final, declara: “PROPRIETÁRIA: CUNHA GUEDES & CIA LTDA, CNPJ nº 15.142.102/0001-19, com sede nesta Capital.”

Figura 14 - Triangulação entre empresas – Área 1, 1ª Fase



Fonte: o autor, a partir da concepção da Comissão

A Certidão também transcreve os seguintes registros ® e a averbação (Av):

R-1 VENDA E COMPRA: Nos termos da escritura pública de 29 de janeiro de 2001, lavrada nas notas do Tab. do 2º Ofício desta Capital, Livro 833, fls.147, sob o nº de ordem 44.737, a nomeada proprietária, já qualificada, VENDEU à TOP ENGENHARIA LTDA., CNPJ nº 14.448.260/0001-39, com sede nesta Capital, o imóvel da presente matrícula pelo preço de R\$ 1.006.815,15. Salvador, 30 de janeiro de 2001. A Suboficial-[nome ilegível].

DAJ nº 555248

R-2 INCOPORAÇÃO: - Nos termos da escritura de 01 de junho de 2001, lavrada nas notas da Tabelião do 2º Ofício desta Capital, Livro 841, fls. 89, a nomeada proprietária, já qualificada, incorporou ao patrimônio da PROGRESSO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, empresa estabelecida nesta Capital, na Avenida Estados Unidos, nº 81, sala 203, Comércio, inscrita no CNPJ sob o nº 04.281.635/001-65, representada pelo seu Diretor ALEXANDRE CUNHA GUEDES FILHO, o imóvel objeto desta Matrícula, pelo preço de R\$1.006.815,00. Salvador, 01 de junho de 2001. A Oficial [ass.] A. Souza

DAJ nº 738199

Av-3 Averbo, nesta data, a mudança da razão social da proprietária, para CIA PROGRESSO DE ALIMENTOS, com sede em São Paulo-SP, inscrita no CNPJ/MF sob nº 47.508.411/0001-56, em virtude do que me foi requerido pela proprietária, em petição de 21 de fevereiro de 2003, assinada pelo seu representante, acompanhada

dos documentos comprobatórios que arqueei. Salvador, 14 de março de 2003. A Oficial [ass.] A. Souza

DAJ 491349 P/04/2003/Doc. 059

R-4 INCORPORAÇÃO: Nos termos do Instrumento particular de 21 de fevereiro de 2003, e Ata da Assembléia datada de 29 de novembro de 2002, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo sob o nº 276.545/02-3, e demais documentos comprobatórios, a CIA PROGRESSO DE ALIMENTOS, já qualificada, INCORPOROU ao patrimônio da CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO, com sede à Av. Brigadeiro Luiz Antônio, nº 3412, São Paulo-SP, Inscrita no CNPJ sob o número 47.508.411/0001-58, o Imóvel objeto da presente matrícula, no valor de R\$ 1.006.816,00. Salvador, 14 de março de 2003. A Oficial (ass.) A. Souza

P/04/2003/Doc. 060 DAJ 491350

Notas do autor:

- 1) em R-1, acredita-se que o PREÇO correto do imóvel deveria ser R\$ 1.006.815,00;
- 2) em Av-3, o CNPJ ° 47.508.411/0001-56 é citado como sendo da CIA PROGRESSO DE ALIMENTOS, quando, na realidade, pertence à Companhia Brasileira de Distribuição, conforme consta em R-4. O CNPJ da Cia Progresso de Alimentos foi herdado da sua sucedida a Progresso Empreendimentos Imobiliários S.A., ou seja, CNPJ nº 04.281.635/0001-65, declarado em R-2;
- 3) os CNPJ/MF das pessoas jurídicas envolvidas com o terreno identificado pela matrícula nº 79.221 são os seguintes:

Cunha Guedes & Cia. Ltda. 15.142.102/0001-19

TOP Engenharia Ltda. 14.448.260/0001-39

Progresso de Empreendimentos Imobiliários S.A.

e, sua sucessora, a

Companhia Progresso de Alimentos..... 04.281.635/0001-65

Companhia Brasileira de Distribuição..... 42.035.014/0001-90.

A Comissão declara ter comprovado irregularidades na formação da cadeia sucessória do terreno em consideração, em face da existência de débitos tributários contra a empresa Cunha Guedes & Cia. Ltda., devedora de contribuições

previdenciárias e de parcelas do IPTU, quando da venda do aludido terreno para a empresa TOP Engenharia Ltda.

O episódio ganha relevo com as seguintes ocorrências:

- 1) a Escritura Pública de Compra e Venda, de 29 de janeiro de 2001, formalizada pelo Cartório do 2º Ofício de Notas e referente ao muitas vezes citado terreno de 67.086,00m². Nela, aparece como outorgante vendedora a empresa Cunha Guedes & Cia Ltda., representada, na forma do seu contato social, pelo sócio-gerente Alexandre da Cunha Guedes, e como outorgante compradora a TOP Engenharia Ltda., representada pelo seu sócio-gerente Alexandre Cunha Guedes Filho;
- 2) o imóvel foi vendido “pelo preço certo e ajustado de R\$ 1.006.815,15 (um milhão, seis mil, oitocentos e quinze reais e quinze centavos)”, quantia esta a ser debitada em conta corrente mantida pela OUTORGANTE VENDEDORA e a OUTORGANTE COMPRADORA [...]”;
- 3) a referida Escritura atesta, ainda, o seguinte: “VI – Foi apresentada a Certidão Positiva de Débito com efeito de negativa do INSS de nº 002512001-04001050, expedida em 19 de janeiro de 2001, que se encontra arquivada nestas Notas;”
- 4) no item posterior da Escritura consta que “VII – O OUTORGADO COMPRADOR dispensa a apresentação da Certidão de Quitação do IPTU referente ao imóvel objeto do presente, assumindo a responsabilidade pelo pagamento de quaisquer débitos porventura existente [s]”;
- 5) para o pagamento do Imposto de Transmissão “Inter Vivos” (ITIV), no valor de R\$ 141.884,87, a Prefeitura Municipal do Salvador avaliou o imóvel transacionado em R\$ 4.729.495,91.

A Comissão, sempre representada pelo senhor José de Andrade Silva Filho, formulou ao Ministério Público Federal – Procuradoria da República no Estado da Bahia, a Representação Criminal nº 7.427/04, seguindo-se “esclarecimentos sobre denúncias apresentadas”, sobre dos quais consta o seguinte:

- 1) que, após um mês da operação de compra e venda do terreno em questão, débitos previdenciários preexistentes à data da lavratura da escritura pública de 29/01/2001 vieram à tona. Surgiu, então, dúvida quanto ao teor da Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa (CPD-EN), expedida pela Previdência Social e apresentada ao Cartório do 2º Ofício de Notas. Alega-se “que a vendedora (CUNHA GUEDES) era devedora de valores na época da transação, os quais não foram objetos de um

parcelamento realizado na época, o que não permitiria a emissão de certidão positiva com efeito negativa”²⁷. (Anexo D12);

2) a Comissão diz, para não deixar dúvida sobre a existência de evasão fiscal, que, a valores de 31/01/2001, a Cunha Quedes devia à Prefeitura Municipal do Salvador (PMS), referente ao pagamento do IPTU, o montante de R\$ 1.531.917,70. O montante corresponde aos processos inscritos na dívida ativa da PMS (Anexo D13) “em nome da Cunha Guedes, cuja matrícula do imóvel fora alterada visando à desvinculação da dívida existente vinculada ao imóvel e permitir que o mesmo fique desembaraçado de forma fraudulenta”.

Foi esclarecido ao pesquisador que a presunção de fraude no fato em consideração tem amparo no capítulo Garantias e Privilégios do Crédito Tributário do Código Tributário Nacional (CTN) e, especificamente, em seu artigo 185:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou renda, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

A Comissão, falando sobre a incorporação do terreno em questão ao patrimônio da Companhia Progresso de Alimentos, diz o seguinte: “Averbação da Matrícula nº 79221 R – 3 [leia-se R-2] da área de 67.086m² à COMPANHIA BRASILEIRA DE ALIMENTOS, sendo que nessa transferência não ocorreu a incidência de ITIV na forma integral.”

6.6.2.2 Irregularidades havidas nas transações envolvendo a Área 1 – 2ª Fase

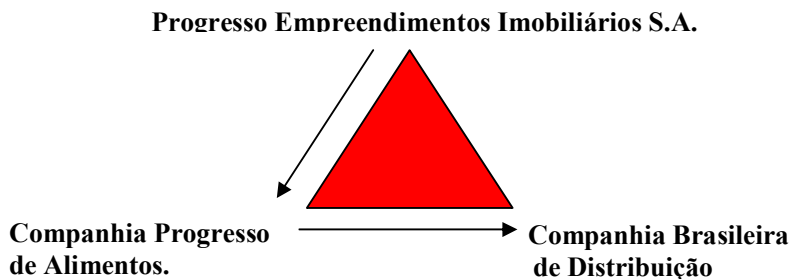
A Comissão também aponta irregularidades ocorridas nas transações envolvendo o terreno Área 1, a partir da sua posse pela Progresso Empreendimentos Imobiliários S.A., conforme a triangulação mostrada na Figura 15.

A outra fase da sucessão do direito de posse do terreno se 67.086m² teve início, como já visto, com as mudanças procedidas no estatuto da Progresso Empreendimentos Imobiliários S.A. Vale salientar que a Companhia Progresso de

²⁷ Nota do autor: a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no art. 47, § 8º, estabelece: “No caso de parcelamento, a Certidão Negativa de Débito – CND somente será emitida mediante a apresentação de garantia, [...]”. Observe-se que no corpo da CND-EN nada foi falado sobre possível parcelamento dos débitos. Conseqüentemente, não poderia fazer referência a garantia da dívida.

Alimentos nunca entrou em operação, conforme a citada Ata da AGE de 28/06/2001, arquivada na Junta Comercial de São Paulo (JUCESP) sob o nº 34816/01, “comprovando a fraude e o intuito de lesar o patrimônio Público”, como afirma a Comissão na representação criminal encaminhada ao Ministério Público.

Figura 15 - Triangulação entre empresas – Área 1, 2ª Fase



Fonte: O autor, a partir de concepção da Comissão

As alterações acima mencionadas, diz a Comissão, visaram facilitar a incorporação da Companhia Progresso de Alimentos pela CBD (Ata da AGE de 29/11/2002, arquivada na JUCESP sob o nº 576979/02-8), como a adoção do “mesmo objeto social” da incorporadora. Inclusive, quanto à mudança da sede para São Paulo, entre outros ganhos, está o de não incidência do ITIV no caso de incorporação empresarial, conforme consta da Lei nº 2.325, de 29/03/1989, do município de São Paulo, em cujo art. 3º, no *caput* e inciso IV, preceitua: “O imposto não incide: [...] sobre a transmissão de bens ou de direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”.

Concretizada a incorporação, a CBD ficou com a posse do terreno de 67.086m².

Alcançando este estágio da descrição, o representante da Comissão afirma ter havido sonegação fiscal durante a ocorrência dos fatos, inclusive estimando valores, ficando a sua apresentação para o final desta seção.

Chegando-se à incorporação conclusiva do terreno de 67.086 m², abre-se espaço para marcar o estratagema denotado na narrativa acima no que se refere aos interesses da Companhia Brasileira de Distribuição, que passou a ser a legítima proprietária do citado terreno sem desembolsos visíveis através do seu caixa oficial. Observe-se, também, que a CBD passou a ser acionista majoritário da Companhia

Progresso de Alimentos em 28/06/2001, quando houve a renúncia dos diretores Alexandre da Cunha Guedes Filho e Pedro Luiz Tanajura, sendo eleitos pelo acionista majoritário dois novos diretores, seus representantes.

O Capital social, na mesma data, que era R\$ 1.006.816,00 foi elevado para R\$ 1.074.281,00, sendo que o aumento de R\$ 67.465,00, realizado mediante a emissão de 67.465 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, a serem subscritas pelos acionistas pelo preço de emissão de R\$ 222,75, sendo todas elas subscritas e integralizadas, no ato, pela Companhia Brasileira de Distribuição, em moeda corrente e em notas promissórias emitidas em caráter *pro soluto*. Estes dados constam dos subitens 5.4 e 5.5, parte inicial, da Ata da AGE, de 28/06/2001, da Progresso de Empreendimentos Imobiliários S.A., que, pela mesma AGE, como já esclarecido, foi transformada na Companhia Progresso de Alimentos.

Consta, ainda, do citado subitem 5.5, na parte final, que do valor integralizado pela Companhia Brasileira de Distribuição de R\$ 15.027.935,00 (sic) (67.465 x 222,75), R\$ 67.465,00 foram destinados para a conta Capital e R\$ 14.960.470,00, “correspondente a ágio”, para a conta Reserva de Capital, “na forma prevista no artigo 182, parágrafo 1º, alínea ‘a’ da Lei nº 6.404/76, conforme laudo de avaliação com base em fundamento econômico anexo à presente”. O laudo de avaliação, que o autor não compulsou por não se encontrar na documentação examinada, serviu para que se trouxesse a valor presente o repetido valor histórico de R\$ 1.006.816,00 da gleba de 67.086m².

Registre-se, de logo, o erro no produto da multiplicação de 67.465 (ações) x R\$ 222,75 = R\$ 15.027.828,00, e não R\$ 15.027.935,00, como consta da mencionada Ata, havendo uma diferença de R\$ 107,00.

Assim, o Patrimônio Líquido da Companhia Progresso de Alimentos, em 28 de junho de 2001, passou a ser o constante da Quadro 12, sem se levar em consideração o erro apontado.

O mencionado estratagema empregado nas triangulações explanadas acima permitiu que uma gleba de 67.086 m², com valor escritural de R\$ 1.006.816,00 em 30/01/2001, chegasse ao destino colimado valendo R\$ 15.947.628,00 (1.006.816 ações x R\$ 14,93), com o pagamento de despesas mínimas: ITIV de R\$ 141.884,87, pago à Prefeitura Municipal de Salvador, despesas cartoriais e honorários de peritos para avaliação do terreno.

Quadro 12 - Patrimônio Líquido da Companhia Progresso de Alimentos

PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL), EM 28/06/2001	Em reais (R\$)
Capital Social (CS) Original 1.006.816,00 Aumento em 28/06/01..... <u>67.465,00</u>	1.074.281,00
Reservas de Capital Ágio na Colocação de Ações	14.960.470,00
Total	16.034.751,00
Valor patrimonial de uma ação: PL/CS (16.034.751/1.074.281) = R\$ 14,93	

Fonte: o autor, fundamentado na Ata de 28/06/2001 (D7)

Concluindo esta etapa, reproduz-se trecho do tópico da Comissão para o Ministério Público (D14, p. 8), esclarecendo que os sócios originários da TOP Engenharia se retiraram da Companhia Progresso de Alimentos “recebendo da COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO a quantia de 11.000.000 de Ações (Nível 1 – Bovespa) pelo valor do patrimônio da COMPANHIA PROGRESSO DE ALIMENTOS agora incorporada pela COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO.”

6.6.3 O chamado ciclo da “nesga”²⁸

O caso vertente teve origem quando a Luiz Mendonça Construtora Ltda. (LM), denominação modificada para Luiz Mendonça Empreendimentos Ltda. (LM), conforme a Alteração e Consolidação Contratual arquivada na JUCEB sob nº 96489786, em 11/01/2005, projetou, como esclarecido no trecho introdutório deste capítulo, a construção de um empreendimento imobiliário com duas torres de 36 apartamentos cada, a ser efetuada em pequena gleba pertencente à Companhia Brasileira de Distribuição, próxima do Condomínio Reserva Albalonga, o que ensejou a apuração dos fatos supracitados, incluindo os antecedentes ao mencionado projeto.

²⁸ Pequeno espaço de terreno entre terrenos extensos.

6.6.3.1 As glebas unificadas no terreno de 73.278,00m² (ou 73.118,76 m²)

A Companhia Brasileira de Distribuição obteve a Matrícula nº 82.706, de 12/09/2003, para a Identificação do Imóvel de 73.118,76m² de sua propriedade, no Cartório do 3º Ofício de Registro Geral de Imóveis de Salvador – BA, correspondendo à unificação das áreas relacionadas no Quadro xx, conforme o item AV-1 da Certidão passada pelo referido Cartório.

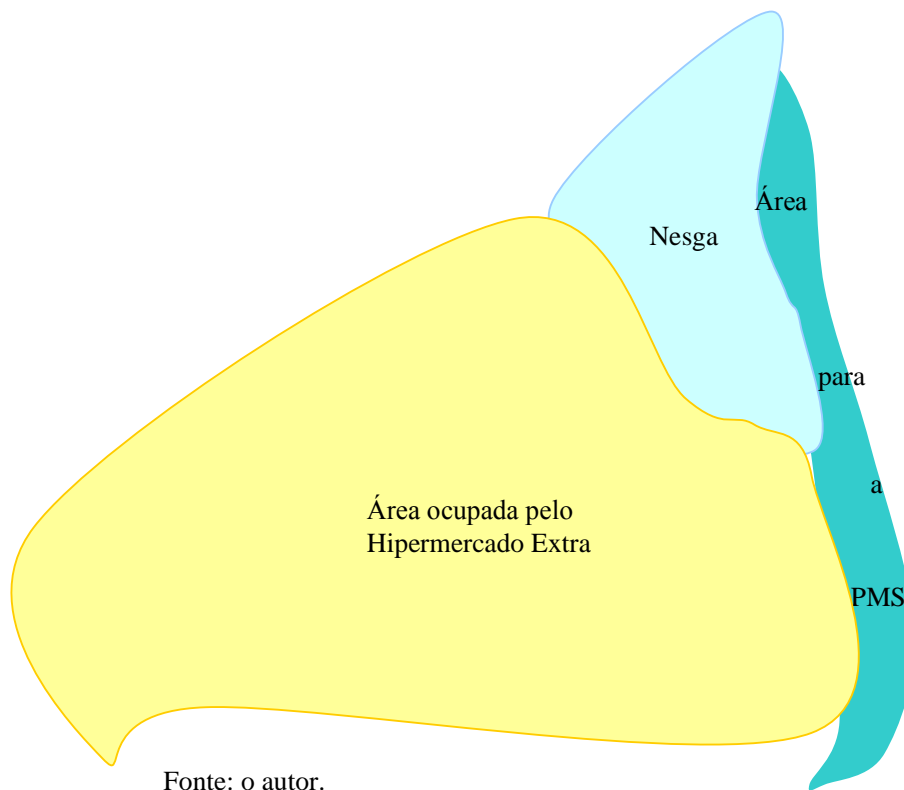
Já no item AV-2 da citada Certidão consta que a área com 73.118,76m² foi dividida em três porções, resultando nas seguintes áreas:

- a) área com 7.310,66m², situada na rua Waldemar Falcão, com Matrícula aberta de nº 82.709. Observe-se, desde já, que mesmo antes desses registros a citada área já constava de Contrato de Compra e Venda entre a CBD e a LM;
- b) área com 42.328,00 m², situada na avenida Vasco da Gama, com Matrícula aberta de nº 82.707. Esclarece-se que na citada área já tinha sido construído o Hipermercado EXTRA;
- c) área com 23.480,10m², com Matrícula aberta de nº 82.708, “situada na Avenida Vasco da Gama, Rua Gonçalo Porto de Souza e Waldemar Falcão, a ser doada a Prefeitura Municipal do Salvador”.

As citadas áreas podem ser visualizadas na Figura 16.

A Comissão, respaldada em plantas situacionais e levantamentos topográficos, bem como em documentos oficiais relacionados com órgãos públicos, como a Superintendência de Controle e Ordenamento do Uso do Solo do Município de Salvador (Sucom), Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Urbano (Seplan), da PMS, Secretaria Municipal do Planejamento de Infra-Estrutura Urbana (Semin), Procuradoria Geral do Município (PGM), Superintendência de Parques e Jardins (SPJ), Instituto Brasileira do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), Conselho Nacional do Meio Ambiente (Conama), Terceira Promotoria de Justiça de Meio Ambiente de Salvador, Conselho Superior do Ministério Público do Estado da Bahia, Centro de Recursos Ambientais (CRA), discordando das dimensões das áreas envolvidas no mencionado desmembramento, ingressou com requerimentos, denúncias e representação criminal tangendo atos praticados ou a praticar pelas empresas CBD e LM. Mostrou, também, no bojo das suas reclamações, erros e enganos relacionados com o assunto, cometidos por órgãos da administração direta e indireta da PMS.

Figura 16 - Área em que foi totalmente desmembrado o terreno de 73.118,76m²



O imbróglio gerado pelos mencionados atos e desvelado pela Comissão não pode ser relatado, na íntegra, no espaço disponível desta seção, motivo por que a exposição ficará adstrita aos tópicos circunscritos ao objeto da tese. Dessa forma, apesar da relevante importância a tudo que respeita à preservação ambiental, aqui não serão discutidos os aspectos em torno da derrubada de árvores existentes na área da nesga. Reproduz-se, tão-somente, o declarado ao jornalista Diniz (D1), que prepostos da LM, em meados de dezembro de 2004, munidos de tratores, escovadeiras e motosserras, protegidos por homens armados, chegaram ao terreno “desmatando num piscar de olhos uma área com mais de 5 mil metros quadrados, onde havia árvore com 60 cm de diâmetro”. Seguiram-se a decisão judicial e o trecho do parecer técnico seguintes:

1) Juíza de Direito Titular da 8ª VARA da Fazenda Pública, Bela Aidê Ouais, processo nº 594.705-2/2004, despacho de 14/02/2004: “Usando, entretanto, da faculdade prevista no artigo 798 do CPC, no intuito de evitar danos irreparáveis, para o caso em que fique provada a ilegalidade do alvará [alvará de licença para o

desmatamento concedido pela SUCOM], em face de ser a área de preservação ambiental, como medida provisória, determino que seja expedido mandado ao acionado LUIZ MENDONÇA CONSTRUTORA LTDA., se abstenha de promover qualquer tipo de obras no local [“área de 7.310,66m², localizada perto do Condomínio Reserva Albalonga”], até ulterior determinação judicial”;

2) Bióloga Lídice Almeida Arlego Paraguassu, CRBio-27.581/5-D, parecer técnico de 25/01/2005: “A área da nesga florestada foi suprimida sem a observância da legislação federal, visto que a referida área se caracteriza como remanescente de mata atlântica em estágio secundário (médio) de regeneração e, segundo o Decreto 750/93, este tipo de vegetação não pode ser suprimido sem estudos ambientais prévios”.

6.6.3.2 A questão fundiária envolvendo a nesga

A CBD, para obtenção de licença referente à construção do prédio do Hipermercado Extra da Av. Vasco da Gama, cumprindo a legislação, deveria: 1) doar à PMS 35% da gleba, tendo a CBD desmembrado, em favor da PMS, 23.480,10m², quando a Comissão afirma que a área deveria medir 25.842,43m² (35% x 73.118,76m²); 2) doar determinada importância à PMS, através da Fundação Mário Leal Ferreira, o que foi avençado mediante Termo de Acordo e Compromisso (TAC), de 18/10/2001, sendo estipulada em R\$ 2.793.648,00. A Comissão até hoje interroga se o TAC foi honrado com alguma forma de quitação.

A Comissão levanta, ainda, os seguintes pontos a serem esclarecidos: 1) a metragem da área efetivamente ocupada pelo Extra de 40.524,06m², tendo a CBD registrado como sendo de 42.328,00 m²; 2) a não consideração da área de talude (área com declividade de mais de 45 graus), que não poderia entrar na composição da gleba a ser doada à PMS; 3) a inclusão de área sobreposta à Av. Vasco da Gama e ao Rio Lucaia, construída na década de 70.

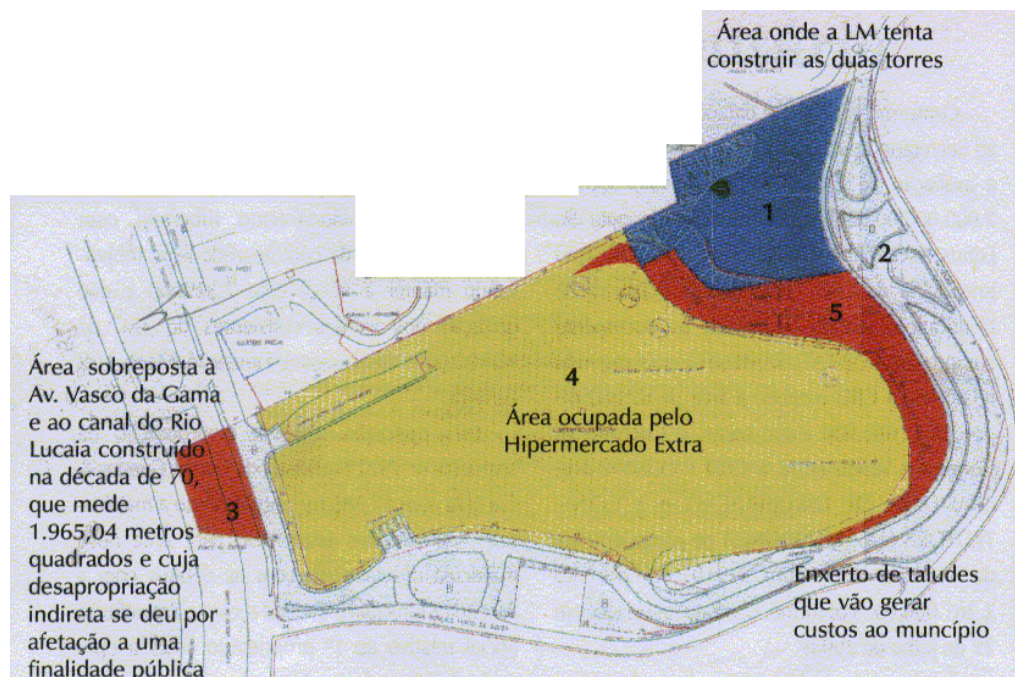
A Comissão, a partir das medições promovidas por ela própria e pela Sucom, chegou a algumas conclusões, como a de que não existe livre de embaraços a gleba registrada pela CDB como uma nesga de 7.310,66m², situada na rua Waldemar Falcão, com Matrícula aberta de nº 82.709, conforme certidão passada pelo Cartório do 3º Ofício de Registro Geral de Imóveis de Salvador – BA. Para ela existir, e

considerando outros óbices como a existência do citado talude, a gleba doada pela CDB à PMS estaria reduzida a 18.743,16m², significando o não cumprimento da doação acima referida.

A Chefe da Asjur/Sucom, Silvana Cedraz R. Mota, em trecho do seu Parecer nº 1114/2003, inserto às p. 166-170 do processo nº 34852/2001, diz: "Disso se verifica que a análise procedida, que resultou na aprovação do projeto [construção do hipermercado Extra], inserindo no cômputo da gleba total área superposta a Avenida Vasco da Gama, mostra-se equivocada". Com isso, ela continua, "podemos afirmar, *data venia*, que ocorreu erro técnico na aprovação do projeto". Dando remate à idéia, a mencionada chefe assevera: "Evidente que tal erro macula o ato de aprovação, eis que recebeu como doação área já integrante do domínio público".

Ilustrando seus argumentos, a Comissão elaborou a Figura 17.

Figura 17 - Controvérsias fundiárias envolvendo o terreno da CBD



LEGENDA		Nesga 7.304,70m ²	1	Área desmembrada (Pista passeio) 18.743,16m ²	2
Área que tentaram enxertar (Vasco da Gama) 1.784,72m ²	3	Área desmembrada (Hipermercado Extra) 40.524,06m ²	4	Área om declividade (Área do talude) 4762,07m ²	5

Fonte: Comissão Albalonga, com ajustes do autor.

6.6.3.3 Aspectos tributários do caso

Foi visto, no início da cadeia sucessória da gleba principal, que a Cunha Guedes & Cia Ltda. obteve Certidão Positiva com Efeitos Negativos do INSS, sem justificativa no corpo da Certidão, quando contra a empresa existiam débitos que não estavam em fase de defesa ou recursal; obteve, também, Certidão Negativa da PMS, sendo devedora de IPTU, cujo montante de R\$ 1.531.917,70 correspondia aos processos inscritos na dívida ativa da PMS (Anexo D13).

Agora, passa-se a comentar dados extraídos do caderno “Notas Explicativas”, com o subtítulo “Levantamento e diagnóstico jurídico, tributário e fundiário que comprovam danos ao erário nas esferas federal, estadual e municipal”, organizado sob a responsabilidade da Comissão, estando as “Notas” assinadas por dois contadores e um técnico em contabilidade. Portanto, o que se faz aqui é reproduzi-las, em parte, adicionando-se esclarecimentos, quando necessários.

No começo, as “Notas” falam nas violações parciais das legislações tributária e fundiária, cometidas pela CBD, quando deixou de cumprir obrigações com o Fisco, fazendo, inclusive, simulação dos cálculos de tributos supostamente devidos. Para tanto, tomou como referencial o valor de R\$ 7.000.000,00 atribuído pela própria CBD à gleba de 23.480,10m², oferecida em doação à PMS, para passar ao domínio público (passeio, etc.).

Baseada na citada avaliação e “tomando como princípio que a área é diretamente proporcional ao preço”, e com a aplicação de uma regra de três, a Comissão verificou: 1) que a área integralizada ao capital social deveria ser efetuada pelo seguinte valor:

23.480,10m ²	→	equivale	→	R\$ 7.000.000,00
67.086,00m ²	→	equivale	→	x
logo, x = R\$ 20.000.000,00				

2) considerando o valor de R\$ 1.100.000,00 pago pela CBD à Construtora Verde Mar Ltda. pela aquisição da área de 3.534,00m², chega-se a idêntico resultado:

3.534,00m ²	→	equivale	→	R\$ 1.100.000,00
67.086,00m ²	→	equivale	→	x
logo, x = R\$ 20.881324,00				

3) cálculo baseado no valor de venda da nesga (cuja existência física está sendo discutida), conforme Contrato de Compra e Venda firmado entre a CBD e a LM:

7.310,66m ²	→	equivale	→	R\$ 2.260.000,00
67.086,00m ²	→	equivale	→	x
logo, x = 20.738.805,00				

Os cálculos destacados nos três itens anteriores mostram que a CBD estimou o valor do seu terreno, a fim de barganhar com a PMS as glebas a serem dele desmembradas e doadas à municipalidade, em um pouco mais de 20 milhões de reais. Em termos percentuais, significa um acréscimo de 25% sobre o seu valor patrimonial em 28/06/2001 (R\$ 15.947.628,00), quando da incorporação da Companhia Progresso de Alimentos, conforme demonstrado no final do subitem 6.6.1.2.

Igualmente, o representante da Comissão ao esboçar o “Cálculo da Incidência Tributária e Omissão de Receita”, procurando “ser bastante conservador”, atribuiu ao terreno em questão o valor de R\$ 11.000.000,00, muito aquém dos R\$ 20.000.000,00 referidos. Lembra-se que, na cadeia sucessória anteriormente delineada, transitou por quatro patrimônios empresariais sempre com o valor histórico de R\$ 1.006.816,00. E tudo indica que tal valor está associado ao mencionado imóvel desde a sua aquisição pela Cunha Guedes & Cia Ltda. à Ciplan S/A – Construções, Incorporações e Planejamento, em 13/12/1969. Acrescente-se que o valor histórico do terreno só foi majorado uma única vez, na ocasião do pagamento do ITIV devido pela Cunha Guedes & Cia Ltda, sendo então avaliado pela PMS em R\$ 4.729.495,91.

Seguindo, a Comissão, sempre representada pelo contador José de Andrade Silva Filho, cita dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda/1999, da Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/1976, do Código Tributário do Município – Lei nº 4.279/1990, e esclarece alíquotas aplicáveis na época da última incorporação – IR, 15%; ITIV, 3%; ISS, 5%. Inclui um valor para o IPTU, conforme “a base em que se vem pagando”, bem assim, multa e juros, calculados segundo a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC). O ISS incidiria sobre R\$ 4.700.000,00, “total de gastos em serviço de infra-estrutura viária pelo EXTRA”.

Apesar do objeto da investigação da tese estar voltado para os mecanismos e instrumentos presentes na informalidade tributária, os cálculos elaborados pela Comissão serão apresentados a seguir, a título de complementação.

Assim, tem-se:

I) ganho de capital:

Valor de realização:	R\$ 11.000.000,00	(incide ITIV)
(-) Custo de aquisição:	<u>R\$ 1.086.000,00</u>	
(=) Ganho de capital (GP)	R\$ 9.914.000,00	(incide IR)

II) cálculos tributários:

ISS	R\$ 235.000,00	
ITIV	R\$ 330.000,00	
I.R. s/GP	R\$ 1.487.000,00	
IPTU	<u>R\$ 2.000.000,00</u>	
Total não recolhido	R\$ 4.052.100,00	
Juros/Multa de mora	R\$ 3.664.719,00	(Selic + multa (90,77))
Auto de Infração	<u>R\$ 6.078.150,00</u>	(150%)
Total a pagar	<u>R\$ 13.794.969,00</u>	

O débito retrojetado, se devido pela Companhia Progresso de Alimentos, teria que ser transferido para o Passivo da Companhia Brasileira de Distribuição, por tê-la incorporado e, portanto, sucedido.

Outros aspectos da questão tributária deixam de ser relevantes, uma vez que, em face das denúncias formuladas junto a diversos órgãos públicos, como o Ministério Público, INSS, Prefeitura Municipal de Salvador, hoje como nova administração, discuti-los agora nada acrescentaria aos levantamentos procedidos. Enfim, no jargão jurídico, o caso Albalonga está *sub judice*.

6.6.4 Análise

O caso Albalonga, a princípio, se distancia das características dos apresentados anteriormente. Todavia, na sua singularidade, é revelador de um mecanismo sutil de difícil caracterização como informalidade empresarial, no que respeita à cadeia sucessória da gleba originalmente pertencente ao patrimônio da Cunha Guedes & Cia. Ltda., constituindo-se naquilo que Yin (2001) chama de *unidade incorporada de análise*. Isto porque o caso surgiu com a contestação da Comissão Albalonga sobre a viabilidade da empresa Luiz Mendonça Empreendimentos Ltda. efetuar a construção das duas torres na nesga a ser adquirida à Companhia Brasileira de Distribuição, o que particulariza a *unidade principal de análise*.

Observando-se que o estudo da citada cadeia sucessória é crucial para o deslinde do antagonismo entre a Comissão Albalonga e a LM, centraram-se as atenções mais naquele estudo do que neste antagonismo. Em outras palavras, os eventos contextuais que cercam a unidade incorporada se constituirão no fulcro desta análise que se encaminha, então, para o arrolamento do mecanismo, dos instrumentos e dos meios utilizados na prática da estratégia concebida para efetivação dos interesses da CBD.

Não há muito que perquirir na identificação da cadeia sucessória como o mecanismo engendrado visando à transferência da gleba de 67.086,00m², localizada em área nobre da Cidade do Salvador, da empresa A, passando pela B e pela C/C₁, para alcançar seu destino, a empresa D. O terreno chegou em C conservando o valor de R\$ 1.006.815,00, mas sendo reavaliado para R\$ 15.027.935,00, quando da transformação de C em C₁. Em toda a cadeia sucessória, pagou-se, oficialmente, apenas a importância de R\$ 141.884,87, referente ao ITIV devido à Prefeitura Municipal de Salvador, e mais algumas despesas insignificantes com cartório, junta comercial e honorários de peritos (reavaliação da gleba).

O mecanismo deixa claro que houve uma prévia articulação (lobby) harmonizando os interesses da Cunha Guedes & Cia.ltda. (leia-se, Alexandre Cunha Guedes) e da TOP Engenharia Ltda. (leia-se, Alexandre Cunha Guedes Filho) com os da CBD. Assim, a C/C₁, ou seja, Progresso Empreendimentos Imobiliários S.A./Progresso de Alimentos S.A., não passou, com qualquer uma das suas denominações, de simples empresa laranja.

Entre os meios utilizados podem ser citados contratos de promessa de compra e venda, certidões dos cartórios de registro de imóveis, atas de assembléias e alterações estatutárias.

Quanto aos ilícitos tributários, segundo a Comissão Albalonga, estão em fase de apuração os casos das Certidões Negativa e Positiva com Efeitos Negativos fornecidas, respectivamente, pela PMS e pelo INSS à empresa Cunha Guedes & Cia. Ltda., então com débitos do IPTU inscritos na Dívida Ativa da PMS e débitos arrolados pela Previdência Social.

Quanto aos demais aspectos tributários, há os explicitados no subitem 6.6.3.3 acima.

Os atores tentaram levar a cabo o que seria uma exemplar lição de planejamento tributário, constituindo-se, dessa forma, numa simples ocorrência de elisão fiscal, mas negligenciaram em algumas circunstâncias que em nada afetariam o êxito do projeto se não tivesse havido a ação inesperada de terceiros, abrindo uma frincha no sistema e ensejando uma possível intervenção dos órgãos de fiscalização estatal.

Por outro lado, os condôminos do Albalonga, representados pela Comissão por eles formada e dirigida pelo senhor José de Andrade Silva Filho, continuam no aguardo de que os poderes públicos envolvidos no caso decidam confirmar o que eles asseveram sobre a “nesga”, impossibilitando que a LM construa as suas duas torres.

6.7 INTERPRETAÇÃO

Acabou-se de relatar e analisar individualmente seis casos que se relacionam mutuamente pelos objetivos que os atores principais neles envolvidos procuram alcançar: a informalidade empresarial conhecida como sonegação tributária ou, mais comumente, sonegação fiscal.

Com o fim de se sustentar as ilações a que se pretende chegar, recorre-se, de logo, ao conceito do fenômeno da sonegação fiscal esposado neste trabalho, seção 5.6, ora transcrito: “O fenômeno da sonegação fiscal decorre de qualquer modificação manifesta no patrimônio empresarial sem registro de sua inteireza e feição original, visando a sua omissão, total ou parcial, no pagamento de tributos”.

Na mesma seção 5.6, viu-se que o empresário sonegador nutre a expectativa de satisfação com a sonegação, aliada à esperança de impunidade, e então planeja a implementação do que foi por ele mentalizado, quando cria mecanismo, ou seleciona alguma modalidade já conhecida, propício ao ilícito que pretende empreender. Ato contínuo, vislumbra também possíveis instrumentos que poderão dar suporte as suas ações.

A interpretação do conjunto dos casos (casos múltiplos) se afunila em torno do fulcro que viabiliza o objeto de cada um, individualmente, o que ressalta nesta visão abrangente: a existência de um mecanismo presente em todos, mas peculiar a cada um deles.

O exame relacional dos casos também salienta a manifestação de elementos que surgem em cada um deles dando suporte ao respectivo mecanismo: são os instrumentos coadjuvantes da lesão à Fazenda Pública. Eles podem ser: a) básicos, ou seja, comuns a muitos crimes de evasão tributária e presentes em casos de corrupção, existindo em número limitado, conforme visto no capítulo 5; b) específicos a um determinado ramo empresarial ou tipo de tributo, ou mesmo inerentes a ocorrências específicas.

Há modalidades de sonegação fiscal que exigem a participação de duas ou mais empresas para a utilização de um determinado mecanismo. Esquemas montados nesse sentido proporcionam, aparentemente, algum disfarce à ação de sonegamento. Exemplo desta prática é encontrado no caso da Empresa Estrela. Esta, como foi explicitado, contava com o conluio de empresas do mesmo ramo, sediadas em outros Estados.

Existe empresa que, para colocar em funcionamento projeto que vise defraudar o fisco, recorre a outra empresa com a finalidade de obter seus serviços ou produtos, convertíveis em meio adequado à utilização de mecanismo selecionado e próprio àquele fim. Exemplificando, pode-se citar a empresa que encomenda a determinada gráfica, afeita a procedimentos vedados pela legislação, a confecção de talonários de notas fiscais contendo distorções sugeridas por ela e que intentam acobertar aquele seu desiderato.

No caso Dismac, o mecanismo da informalidade empresarial funcionou porque o Emissor de Cupom Fiscal (ECF) podia ser manipulado para adulterar o registro de vendas. Como o fabricante não explicitava no manual da máquina registradora que ela estava apta para a sonegação fiscal, incumbia a preposto

encarregado da sua venda ou revenda revelar essa sutileza aos seus possíveis adquirentes. E ao empresário adquirente é que caberia a decisão de acionar o dispositivo facilitador da sonegação fiscal.

O conluio entre empresa e clientes é que favorecia a utilização do mecanismo que acionava o ilícito descrito no caso Recarsa. É evidente que as ações espúrias da empresa, bem como o referido mecanismo, estavam também sustentadas por outros instrumentos e meios, declarados no texto do caso.

A água e o álcool, aliados ao frágil sistema de fiscalização, são instrumentos sem os quais não seria eficaz o mecanismo propulsor da fraude com os combustíveis, especialmente com a gasolina.

Reexaminando o caso da Fábrica de Confeções Cruzeiro Ltda., agora no contexto desta seção, chega-se à conclusão de que, sem a pobreza, a falta de oportunidades de trabalho e o desamparo da população do interior dos Estados do Nordeste, o mecanismo nele relatado não seria tão facilmente empregado. Ademais, o esquema correspondente contava com a participação de empresas que adquiriam as confeções da Estrela para identificá-las com grifes subtraídas a quem faz jus ao seu uso.

No caso Albalonga, a cadeia sucessória foi um mecanismo que só funcionou porque houve a participação de algumas empresas diretamente interessadas no êxito da maracutaia. Constituiu-se num esquema muito bem articulado, que só o acaso tornou possível a sua revelação pública.

O retrospecto dos casos permite observá-los em seu conjunto, pondo em evidência o liame entre todos eles, apesar de diferenciados nas suas espécies, ou seja, a presença de um determinado mecanismo que exerce sua função reforçado por instrumento que o complementa, em qualquer ocorrência do fenômeno da sonegação fiscal.

Neste estágio, chega-se à condição de se sentir apto a apresentar resposta fundamentada ao problema da pesquisa.

6.8 RESPOSTA AO PROBLEMA DA PESQUISA

Após o exame interpretativo procedido na seção anterior, nota-se que cada parágrafo descritivo de uma determinada situação funciona como baliza que demarca

ou replica a presença de três elementos fundamentais para a concretização da informalidade tributária: um mecanismo selecionado pelo sonegador, instrumento ou instrumentos coadjuvantes do mecanismo e o fomento de procedimentos articulados que ensejam ao mecanismo exercer sua função. Completando todos os ingredientes que se entrelaçam no cadinho da sonegação fiscal ainda existe o auxílio, quando oportuno, de meios patrimoniais, inclusive recursos administrativos e contábeis.

O autor deste trabalho é levado a crer que o parágrafo anterior contém a resposta fundamentada ao problema da pesquisa, podendo ser sintetizada no seguinte enunciado: A utilização de mecanismo próprio de procedimento informal praticado por empresas formais, coadjuvado por instrumento que o complementa, se torna eficaz quando processada em ambiente articulado que enseje àquele mecanismo exercer eficientemente sua função.

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O texto da tese, que ora se conclui, começou expondo o contexto da intervenção, a justificativa da escolha do tema, a formulação do problema, dos objetivos da pesquisa, e, em capítulo distinto, a metodologia que demarcou o conjunto dos procedimentos técnicos de averiguação adotados em todas as etapas do trabalho. Passou ao marco referencial teórico com uma imersão no ambiente que circunscreve a informalidade no mundo dos negócios e uma revisão sobre a legislação tributária brasileira, quando foram abordadas a problemática e a relação carga tributária *versus* sonegação fiscal.

As etapas supracitadas deixaram evidente a carência de estudos acadêmicos sobre o tema, principalmente no que tange à sonegação tributária, motivo por que se abalçou ver a tese cercada de possível ineditismo.

Os resultados da pesquisa empírica são estudados nos dois últimos capítulos que antecedem ao presente, iniciando-se com a descrição de instrumentos básicos utilizados e mecanismos específicos presentes nas diversas modalidades de informalidade empresarial. São oferecidos, como objetos de apreciação, um conceito para o fenômeno da sonegação fiscal e um modelo de idealização e materialização da sonegação fiscal. Segue-se o estudo de casos múltiplos, cujas análises individuais e interpretação do conjunto permitiram que se atingisse o escopo principal da tese: a resposta ao problema da pesquisa.

O presente estudo não estaria completo sem a manifestação de recomendações abordando a adoção de medidas específicas, para futuros estudos, que persigam a idéia de um compromisso coletivo direcionado para extirpação ou maior redução possível da informalidade empresarial, mais especificamente a sonegação fiscal, pensamento este esboçado no começo do trabalho. E a obrigação de fazê-lo está subjacente na obrigação de todo e qualquer cidadão que galga conhecimentos hauridos nos misteres e saberes da academia em pautar o resto da

sua vida contribuindo para a solução dos problemas que afligem a humanidade, incluindo nela, de imediato, o seu próprio país.

7.1 CONCLUSÕES

Formulada a resposta ao problema central da pesquisa, que se encontra no final do capítulo precedente, passa-se a elucidar o atendimento aos objetivos e questões norteadoras originados da abrangência do citado problema.

Começando-se com o retrospecto do objetivo principal, delineado na seção 1.3, vê-se que parcela do relatório da pesquisa, constante dos textos dos capítulos 5 e 6, aponta, faz conhecer e descreve aquilo que se convencionou chamar de mecanismos utilizados por empresas formais para a prática de procedimentos informais, notadamente a sonegação fiscal.

Esta apreciação inicial remete, de imediato, à alínea “c” da mesma seção, em face do estreito relacionamento entre os mecanismos e os instrumentos que lhes dão suporte na realização da informalidade empresarial. Nos mencionados capítulos foram conceituados oito instrumentos básicos e apresentados outros que surgem de acordo com as circunstâncias da ocorrência da informalidade tributária e, principalmente, com o tipo da atividade da empresa que a pratica.

No referido espaço textual, mecanismos e instrumentos são descritos e o exercício da função de cada um deles exemplificado, com clareza, no estudo de casos múltiplos.

Constou, também, dos objetivos conhecer a dimensão da informalidade na vida das empresas formais, o que inclui, além da sonegação tributária, outras modalidades de ofensas ao ordenamento jurídico do País, tais como: simulação, contrabando, descaminho, depositário infiel, apropriação indébita previdenciária (omissão do repasse ao agente arrecadador de tributos pertencentes a terceiros já retidos ou descontados). Outras modalidades, além das citadas, mereceram abordagem especial, como é o caso da fraude empresarial e a corrupção. Esta, então, contou com um estudo particularizado, pois, ao lado da sonegação fiscal, dilapida as finanças públicas, promove a disfunção de órgãos estratégicos do serviço público, desvirtua o princípio da livre concorrência empresarial e coloca o Brasil no triste lugar de 59º país mais corrupto do mundo.

Falou-se, sobre a corrupção, o que cabia nos limites deste trabalho. Mas exatamente agora, neste mês de junho de 2005, quando se está neste ponto de sua conclusão, eis que surgem no cenário nacional alguns fatos que o autor não pode deixar de fazer breve referência sobre eles, pois deveras relacionada com a pesquisa motivadora destas Conclusões.

O imbróglio mistura muita coisa: um dirigente da empresa pública Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), conhecida como “os Correios”, em meados de maio de 2005, foi filmado, em seu Gabinete, recebendo R\$ 3.000,00, e declarando, com riqueza de detalhes, todo o esquema de corrupção desenvolvido dentro e fora da empresa. Nas suas declarações, envolve como partícipes do esquema outros dois diretores dos Correios, presidentes e diretores de empresas de economia mista e um deputado federal, presidente de partido político aliado do Governo Federal.

Por sua vez, o deputado federal declara ter conhecimento de pagamento de mesada, que chama de “mensalão”, a deputados de dois partidos também aliados do Governo, a cargo da cúpula do partido vencedor da eleição para a presidência da república, citando nominalmente o presidente e o tesoureiro.

Ambos os casos foram e continuam sendo amplamente divulgados pelos meios de comunicação do País. Por eles, fica-se sabendo que a maracutaia dos Correios está sendo apurada pela Polícia Federal (PF), Ministério Público Federal (MPF), Corregedoria Geral da União (CGU) e Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI). O caso do “mensalão” também deve ser apurado por CPI.

A população se estarrece com tanto desvio criminoso de dinheiro público e queda perplexa com a corrupção que se mostra endêmica em nosso país, custando muito caro aos brasileiros. Mas, anteriormente, já se falou nestes aspectos.

Apenas para enfatizar a gravidade dos dois rumorosos casos, cita-se a aceitação do pedido de demissão do Chefe da Casa Civil da Presidência da República, apontado, pelo deputado declarante como neles envolvido.

Faz-se menção, também, ao maior caso de sonegação fiscal conhecido até este momento, eclodindo juntamente com os casos dos Correios e do “mensalão”. Trata-se da citada “Operação Cevada”, promovida pela PF, MPF e Receita Federal (RF) e realizada, simultaneamente, em 12 Estados. A subseção 5.5.1 fornece maiores detalhes sobre o caso.

Após o desvio com exemplos enfáticos atuais, retoma-se às explicações conclusivas, falando-se do exame procedido a respeito da composição da carga tributária brasileira cuja complexidade está na diversificação dos tributos, em número de 61 espécies em vigência (Anexo B). A essa quantidade de tributos se somam outras obrigações secundárias com eles relacionadas.

É idéia corrente de que as obrigações tributárias motivam, em grande parte, a inadimplência das empresas, tornando-as susceptíveis à prática da sonegação fiscal. Por isso mesmo, muitas delas, as maiores, procuram minimizar seus efeitos onerosos com o chamado “planejamento tributário”, que tem sido motivo de diversidade de interesses entre o Fisco e contribuintes, confluindo para a discussão dos limites das figuras tributárias denominadas “elisão” e “evasão fiscal”.

Os reflexos da crescente carga tributária começam a sobressair quando os benefícios sociais a que se destinam destoam em comparação com a magnitude daquela. O Governo está sempre lançando programas que visam o amparo das classes minoritárias, verdadeiro exército de excluídos, mostrados na propaganda requintada como a solução para os males que afligem a população de baixa ou nenhuma renda, como se deu com o enganosamente denominado “fome zero”. Tais programas apenas servem para canalizar toda a dinheirama arrecadada para reforçar a receita das empresas de propaganda e elevar aos píncaros, se bem que apenas momentaneamente, o grau de aceitação do dirigente maior do País.

Pode-se asseverar, portanto, que a carga tributária não incide sobre a população de forma socialmente correta. Diz-se, constantemente, que o ônus fiscal suportado pelas classes média e popular, nelas incluídos trabalhadores assalariados ou não e consumidores, é majoritário quando cotejado com sua incidência sobre a renda decorrente da capital e do patrimônio.

A população, sempre à espera de um milagre que minore seu sofrimento, na sua eterna perplexidade questiona: por que a contradição entre as carências estruturais de serviços e políticas públicas diante da elevada carga tributária? como se consegue suportar uma carga tributária tão alta? sabendo-se que os recursos públicos disponíveis seriam suficientes para erradicar a miséria existente, por que o “milagre” não acontece?

Houve um objetivo da pesquisa que não foi atingido satisfatoriamente: “indagar se a prática do ilícito fiscal compensa, diante de riscos decorrentes e pesados ônus que podem incidir sobre ele”. Com referência a ele, a maioria dos

declarantes respondeu “não”. O “sim”, quando registrado, foi seguido por conjunção condicional. Foi dito: “Sim, contanto que o ilícito fiscal não seja descoberto”. Uma resposta com um “não”, mereceu a seguinte justificativa: “A evasão fiscal não interessa a uma empresa com boa saúde econômica e financeira. A prática da evasão fiscal, por certo, trás inúmeros problemas à praticante, tendente à sujeição de autuações com multas elevadíssimas, impedimento de obter benefícios fiscais e contratar com os poderes públicos”.

A informalidade, de forma translúcida, produz efeitos sobre a escrituração empresarial. Torna-se quase impossível ocorrer o fenômeno da sonegação fiscal sem distorcer o saldo de contas de resultado e patrimoniais: omitindo-se uma receita, deixa-se de fazer um crédito na respectiva conta (Vendas, Serviços Prestados) e de se registrar um ingresso na conta Caixa (ou Bancos c/Movimento) ou valor a receber (Clientes, Duplicatas a Receber), ou ambas as coisas. Foi dito anteriormente que a escrituração contábil, para ser considerada regular, deve ser executada sem omissão de um único fato administrativo que modifique o patrimônio da entidade, e com o cumprimento das outras imposições técnicas e legais.

Por outro lado, é assente que se uma empresa mantém sua escrituração contábil em boa ordem, tendo registrado todas as operações por ela realizadas, e, tendo cumprido as outras imposições, deixar de recolher tributos transparece uma condição de inadimplência, não havendo a figura da sonegação fiscal. No evento, portanto, está ausente o elemento subjetivo do tipo penal.

Reafirma-se aqui que a pesquisa cresceu em importância quando investigou, com êxito, as dimensões da informalidade no mundo dos negócios e a prática de procedimentos informais adotados por empresas formais. Inclusive, faz ressaltar que a sonegação fiscal e a corrupção promovem, acentuadamente, a evasão de parcela significativa da receita pública. Revelou, também, no bojo dos seus levantamentos, os males causados pela burocracia como classe social incrustada na máquina estatal, deixando patente que, algumas vezes, informalidade e burocracia, apesar do antagonismo entre ambas, se entrelaçam formando uma engrenagem que facilita a prática de ações atentatórias contra o ordenamento jurídico.

Enfim, constatando-se os graves danos que a informalidade empresarial vem causando às classes mais desprotegidas da sociedade brasileira, pensou-se efetuar uma investigação que a pusesse em evidência. Concretizando o

pensamento, chegou-se a este estudo que, desde seu início, se tinha em vista conduzi-lo ao foro acadêmico, *locus* adequado para a realização de pesquisas mais abalizadas e elucidativas. Portanto, o acolhimento do estudo da informalidade empresarial pela academia é tudo o que almeja o autor desta tese.

Resta, como dito acima, a apresentação de sugestões para o combate à informalidade empresarial, muito especialmente à sonegação fiscal, o que se fará não como cumprimento de uma norma, mas de uma ação de toda a sociedade que repudia o cometimento de ato tão lesivo ao atendimento dos seus direitos sociais.

7.2 RECOMENDAÇÕES

Faz-se necessário confessar que o trabalho não esgota o tema, pois desde o início o seu real objetivo foi suscitar uma abalizada discussão em torno dele.

É iniludível a necessidade de se travar um incansável combate contra a informalidade empresarial, muito especialmente a sonegação fiscal, o que não se conseguirá, reafirma-se, com a expedição de normas, pois, apesar de as que já existem e de os órgãos repressores virem atuando com maior rigor, os delitos tributários continuam a prosperar.

A sociedade é a maior prejudicada porque com a sonegação fiscal entrará menos recursos nos cofres do Estado e, com isso, há menos gatos sociais ou benefícios para a população. Por isso, todos os seus segmentos, principalmente os mais representativos, deveriam empreender ações de repúdio a qualquer ato nocivo ao ordenamento jurídico tributário. Um desses segmentos é a academia, que sendo um organismo mantido por ela, deveria abraçar o mister de aprofundar estudos visando a extirpação da mencionada sonegação.

Exora-se medidas que depurem a legislação tributária quanto aos dispositivos que favorecem a prática de ardis visando mascarar procedimentos ilícitos ou procrastinar a conclusão das apurações fiscais procedidas contra sonegadores.

O Estado deveria fazer uma reforma tributária adequada ao momento da atual conjuntura econômica do País, quando a cada apuração mensal da receita federal fica-se sabendo da considerável arrecadação de tributos, proveniente da elevada carga tributária, sempre crescente, que deveria ser ajustada a nível

suportável pelos contribuintes, oferecendo condições para que todos possam cumprir suas obrigações com o fisco, sejam principal ou acessória. A reciprocidade que adviria, apresentando menor imposição tributária e o conseqüente maior pagamento de impostos, permitiria manter a arrecadação dos Poderes Públicos em patamar possível de fomentar o crescimento econômico, ensejando o desenvolvimento das empresas nacionais, pequenas, médias e grandes.

Nesse sentido, todo o esforço e recursos a serem despendidos só atingirão os resultados almejados se houver real vontade política e um projeto bem delineado, a ser implementado pelo governo federal com a adesão dos estados e municípios.

O fortalecimento da empresa nacional certamente será um bom começo para o banimento da sonegação fiscal, constituindo-se, inclusive, numa das providências adequadas para solucionar o grave problema dos milhões de trabalhadores que vivem na informalidade, sem assistência efetiva dos órgãos públicos. Segundo as estatísticas recentemente divulgadas, 40 milhões de pessoas vivem de atividades não formais, o que lhes impede de vinculação à Previdência Social e de serem por ela amparadas. Por outro lado, o trabalho informal não consta das estatísticas oficiais, não tem influência no PIB e não contribuem para qualquer sistema tributário.

Igualmente, todo o esforço empregado no combate à sonegação deve também visar à corrupção, outro mal terrível que aflige o País.

Caberia alertar aos Órgãos Públicos da ingente necessidade de se estudar meios voltados à adequação da burocracia aos estritos limites da exigência das normas de controle, suficientes para preservar a boa ordem das coisas e dos interesses dos cidadãos e do Estado, este como órgão com a incumbência de zelar pelo bem público.

Concluindo, o autor deste trabalho se reveste da pretensiosa esperança de que outras pessoas se interessem pelo aprofundamento e aperfeiçoamento da pesquisa sobre o tema que o motivou.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução coordenada e rev.: Alfredo Bosi. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1982.

AGÊNCIAS GLOBO E ESTADO. PF prende dono da Schincariol. **A Tarde**, Salvador, p. 18, 18 jun. 2005.

AGÊNCIAS GLOBO, ESTADO E FOLHAPRESS. Dona da Daslu presa em São Paulo. **A Tarde**, Salvador, p.14, 14 jul. 2005.

AMARAL, Gilberto Luiz do. A distorcida carga tributária brasileira. **Estudos do IBPT**. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/distorcida_carga.html>. Acesso em 28 jun. 2003.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR 14724. Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação**. Rio de Janeiro, ago. 2002.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA PREVIDÊNCIA NACIONAL. **A reforma tributária e seguridade social: inverter a lógica financista para promover a justiça tributária e o crescimento econômico**. Brasília, 2003.

AZEVEDO, Simone. Fraudes são mais modestas no Brasil. **Gazeta Mercantil**. São Paulo, p. B-3, 17 jul. 2002.

BANCOS sonegam e são multados. **O Bancário**, Jornal do Sindicato dos Bancários da Bahia, Salvador, nº 3101, p. 3, 10 set 2003.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação do direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BARROS, Aidil. J. P. de; LEHFELD, Neide Aparecida de S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. Petrópolis: Vozes, 1990.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Como ordenar as idéias**. 5. ed. São Paulo: Ática, 1997.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa: monografia, dissertação, tese**. São Paulo: Atlas, 2004.

BOGDAN, Robert; BIKLEN, Sari. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. Porto: Porto Editora, 1994.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS e IEE: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Republica Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei n. 9.841, de 5 de outubro de 1999. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa Pequena. Disponível em: http://www.dji.com.br/leis_ordinarias/1996-009317-simples/simples_003a004.htm. Acesso em: 10 nov. 2003.

BRASIL. **Novo código civil brasileiro**: lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em vigência a partir de 11 de janeiro de 2003. São Paulo: Escala, 2003.

BRASIL, Sandra. Vampiros da saúde. **Veja**, São Paulo, ano 37, n. 21, p. 48-49, 26 maio 2004.

BRIEN, Robert; SENÉCAL, Jean. **Comptabilité 2: principes et applications**. 3. éd. Montreal; Paris: Gaëtan Morin Éditeur, 1999.

CACCIAMALI, Maria Cristina. Flexibilidade: maior número de micros e pequenas empresas ou manutenção da concentração de forma descentralizada? **Contemporaneidade e educação**, Rio de Janeiro, ano 2, n. 01, p. 46-57, maio 1997.

CACCIAMALI, Maria Cristina. Globalização e processo de informalidade. **Economia e sociedade**, São Paulo, n. 14, p. 153-174, jun. 2000.

CAFEO, Reinaldo. Problema da informalidade. **DIALDATA – Internet Business Solutions**. Disponível em: <http://www.dialdata.net.br/artigos/artigos.asp?m=1219>. Acesso em 15 set. 2002.

CANZIAN, Fernando. Reforma tributária pode incentivar prática do caixa dois. **FolhaOnline**. Disponível em: <http://tools.folha.com.br/print?skin=http%2F%2Fwww1.folh...> Acesso em 24 ago. 2005.

CARDOZO, José Eduardo. **A máfia das propinas**: investigando a corrupção em São Paulo. São Paulo: Ed. P. Abramo, 2000.

CASAROTTO FILHO, Nelson; KOPITKE, Bruno Hartmut. **Análise de investimentos**: matemática financeira, engenharia econômica, tomada de decisão, estratégia empresarial. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CHECKLAND, Peter. Soft systems methodology. In: ROSENHEAD, J. **Rational analysis for a problematic world**: problem structuring methods for complexity, uncertainty and conflict. Chichester: Wiley & Sons, 1989. p. 71-119.

COELHO, Lielson. **Mortalidade das micro e pequenas empresas em Salvador:** fatores determinantes do sucesso e do insucesso empresarial. Salvador: Sebrae/BA, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COELHO FILHO, Luiz Walter. **Jurisprudência fiscal:** direito tributário e processual tributário. Salvador: Nova Alvorada, 1995.

COLLER, Xavier. **Estudio de casos.** Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas, 2000 (Colección “Cuadernos Metodológicos”, n. 30).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** 2. ed. Brasília: CFC, 2000.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Revan, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRISTÓVÃO, Daniela; WATANABE, Marta. **Guia valor econômico de tributos.** São Paulo: Globo, 2002.

CROZIER, Michel. **O fenômeno burocrático:** ensaio sobre as tendências burocráticas dos sistemas de organização modernos e suas relações, na França, como sistema social e cultural. Brasília: Editora UnB, 1981.

DELFIN NETO, Antonio. Pronunciamento. Enquete (In)justiça fiscal no Brasil. **Revista de seguridade social**, ano 11, n. 76, p. 10-15, abr./jun. 2003.

PEDRO DEMO. **Metodologia do conhecimento científico.** São Paulo: Atlas, 2000.

DENCKER, Ada de F. M.; VIÁ, Sarah Chucid da. **Pesquisa empírica em ciências sociais:** com ênfase em comunicação. São Paulo: Futura, 2001.

DESCARTES, René. **Discurso do método.** Apresentação e comentários: Denis Huisman. Tradução: Elza Moreira Marcelina. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Ática, 1989.

DIXON, Robert L.; ARNETT, Harold E. **36-hours accounting course.** 3. rd. New York: McGraw-Hill, Inc, 1993.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de Administração e ciências contábeis.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FERNANDES, Fátima; ROLLI, Cláudia. Sem comprovar exportação, Kaiser é multada. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 17 jul. 2005^a. Cad. Folha Dinheiro, p. B1 e B3.

FERNANDES, Fátima; ROLLI, Cláudia. Fiscalização aperta o cerco a frigoríficos In: **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 4 set. 2005b, Cad. Folha Dinheiro, p. B 1e B 3.

FIALHO, Francisco A. P. **Ciências da cognição**. Florianópolis: Insular, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIUSTI, Mirian P. L. de J.; SILVA, Vander B. da. **Sumário de direito tributário**. São Paulo: Rideel, 2003.

GRAYSON, David; HODGES, Adrian. **Compromisso social e gestão empresarial**. São Paulo: Publifolha, 2002.

HAGUETTE, Teresa Maria Frota. **Metodologias qualitativas na sociologia**. Petrópolis: Vozes, 1987.

HERRLE, Peter. The informal sector: economy survival in third world metropolitan cities. **Economics**,. Tübingen: Institute for Scientific Co-operation, v. 26, p. 109-126, 1982.

HOLLAND, Charles B. Reforma tributária: contribuições de um contador, objetivando melhoria de prestação de contas. **Publicação do Ibracon**. São Paulo, n. 293, p. 3-6, set./out. 2003.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997.

HUISMAN, Denis. Comentários. In: DESCARTES, René. **Discurso do método**. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Ática, 1989.

IBGE, Departamento de Emprego e Rendimento. **Economia informal urbana**. Rio de Janeiro, 1999. 345 p. 6v. (Brasil e Grandes Regiões, v. 1).

IBGE, Departamento de Emprego e Rendimento. **Economia informal urbana**. Rio de Janeiro, 1999. 465 p. 6v. (Unidades da Federação e Regiões Metropolitanas da Região Nordeste, v. 3).

IBGE, Diretoria de Pesquisa, Coordenação de serviços e Comércio. **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil**. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/default.shtm>>. Acesso em: 17 set. 2003.

ICÓ, José Antônio. **O conhecimento contábil contemporâneo**: uma introdução à doutrina neopatrimonialista. 2002. 175f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu, Fundação Visconde de Cairu, Salvador.

KAMENKA, Eugene et al.. **La burocracia**: trayectoria de un concepto. México: Fondo de Cultura Económica, 1981.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e prática da pesquisa. 14. ed. rev. e ampl. Petrópolis: Vozes, 1997.

KRAYCHETE, Gabriel. LARA; Francisco; COSTA, Beatriz. (Org.). **Economia dos setores populares**: entre a realidade e a utopia. Petrópolis: Vozes; Rio de Janeiro: Campina; Salvador: CESE: UCSAL, 2000).

KROL; TRANSPARÊNCIA BRASIL. **Fraude e corrupção no Brasil**: a perspectiva do setor privado. Relatório da pesquisa realizada no início de 2002. Disponível em: <http://www.transparencia.org.br/docs/Kroll_.final.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2004.

KURZ, Robert. A orgia do capitalismo. **Folha de S. Paulo**. São Paulo, 03 out. 1997. Caderno MAIS.

LARA, Diogo et al. Pontos fracos do mercado chinês. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, p. A-3, 23 ago. 2005.

LAUTIER, Bruno. Os amores tumultuados entre o Estado e a economia informal. In: SILVA, Antônio M. da. (Org.). **Qualificação e informalidade**. Separata da Revista Contemporaneidade e Educação. Salvador, ano 2, n. 1, maio 1997.

LAVILLE, Christian; DINNE, Jean. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Adaptação da obra: Lana Mara Siman. Porto Alegre: Artes Médica; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

LIMA, Beatriz Melo Flores de. **Criptoconomia ou economia subterrânea**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1986.

LLOSA, Mario Vargas. Prólogo. In: SOTO, Hernando de. **Economia subterrânea**. Rio de Janeiro: Globo, 1987. p. 13-24.

LOPES, Rodrigo. **A economia informal no Rio de Janeiro**: problema e solução. Rio de Janeiro: Mauad Editorial, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Opção pelo lucro presumido**. Disponível: <<http://www.hugomachado.adv.br/artigos/oplupr.html>>. Acesso: 13 novembro 2003.

MALAGUTTI, Manoel Liuoiz. **Crítica à razão informal**: a imaterialidade do assalariado. São Paulo: Boitempo; Vitória: EDUFES, 2000.

MANSELLA, H. C. F.. The informal economy and the perpetuation of underdevelopment : the case of Bolívia. **Economics**, Tübingen, Institute for Scientific Co-operation, v. 45, p. 29-48, 1992.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1990.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1975.

McKINSEY & COMPANY. **Eliminando as barreiras ao crescimento econômico e à economia formal no Brasil**. São Paulo, jun. 2004. Disponível em: <http://www.etc.org.br/ETCO_McKinsey_Diag_Informalidade.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2004.

MELO NETO, Francis; FROES, César. **Responsabilidade social e cidadania empresarial: a administração do terceiro setor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MENEZES, João Carlos. **Sonegação fiscal: legislação e jurisprudência**. Campinas: Conan, 1995.

MISSE, Michel. As ligações perigosas: mercado informal ilegal, narcotráfico e violência no Rio. **Contemporaneidade e educação**, Rio de Janeiro, ano II, n. 01, p. 93-116, maio 1997.

MOHERDAUI, Bel; PEREIRA, Camila; SILVA, Chrystiana. O castelo caiu.: **Veja**, ed. 1914, ano 38, n. 29, p. 83-85, 20 jul. 2005.

MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização: uma abordagem histórico-científica**. São Paulo: Cortez, 1999. (Coleção questões da nossa época, v. 69).

MORAES, Pedro L. Bodin de. Favelização da indústria: as conseqüências destruidoras da tributação ineficiente. **Estado de S. Paulo**, 2 maio 2003. Disponível em: <<http://www.users.rdc.puc-rio.br/gfranco/Bodinl.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2003.

MOREIRA, Alberto. Facilita, Brasil! **A Tarde**, Salvador, 27 ago. 2004. Opinião. Caderno 1, p. 2.

MOREIRA, Benedicto Fonseca. **Breve introdução aos fundamentos da burocracia brasileira**. Disponível em: <<http://www.aeb.org.br/Burocracia.doc>>. Acesso em: 25 ago. 2004.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. Tradução: Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. São Paulo: Atlas, 1996.

OLINKE, João Eloi. **Planejamento tributário**: instrumento eficaz de capitalização empresarial. Disponível em: <<http://www.direitofiscal.com.br/content/estudos/estudos.html>> Acesso em: 12 jul. 2004.

OLIVEIRA, Luiz Carlos Pistoia. **A estratégia como estratagema (ploy)**: um estudo de caso na indústria da construção civil – setor de edificações. 2000. 181 f. Tese (Engenharia da Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção do Centro Tecnológico da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. **Metologia científica**. 4. ed. São Paulo: Futura, 1998.

PAZ, Alessandra. Fraude atinge 76% das organizações. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, p. A-10, 12 maio 2003.

PIDD, Michael. **Modelagem empresarial**: ferramentas para tomada de decisão. Tradução: Gustavo Severo de Borba et al. Porto Alegre: Artes Médicas, 1998.

PINTO, Luiz F. da Silva. **Gestão-cidadã**: ações estratégicas para a participação social no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

PRADO, Ney. **Economia informal e o direito no Brasil**. São Paulo: LTr, 1991.

PRIMEIRA LEITURA. **Procuradores**: investigação começou em 98. Disponível em: <<http://www.primeira-leitura.com.br/leia.php?id=26991>>. Acesso em: 11 nov. 2004.

REFORMA tributária às avessas. **Gazeta Mercantil**. São Paulo, p. A-3, mar. 2004.

RIBEIRO, Antônio Silva M. **Corrupção e controle**: na administração pública brasileira. São Paulo: Atlas, 2004.

RIFKIN, Jeremy. **O fim dos empregos**: declínio inevitável dos níveis dos empregos e a redução da força global de trabalho. São Paulo: Makron Books, 1995.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento fiscal**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1955.

SÁ, Antonio Lopes de. **Fraudes contábeis**. Rio de Janeiro: TecnoPrint, 1982.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SABATOVSKI, Emilio et al. **Lei das sociedades anônimas**: leis 6.385/76 (CVM) e 66.404/76 (S/A). Curitiba: Juruá, 2002. Inclui a Lei 10.711/02.

SANT'ANNA, Sílvio L. O livro do século. In: WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. Introdução. São Paulo: Ed. M. Calvet, 2003. p. 20.

SANTOS, Ozéias J. **Sonegação fiscal: legislação e jurisprudência**. Campinas: Agá Júris, 1998.

SCHMIDHEIMY, Stephan. Prólogo. In: SOTO, Hernando de. **O mistério do capital: por que o capitalismo dá certo nos países desenvolvidos e fracassa no resto do mundo**. Rio de Janeiro: Record, 2001. p. 11-14.

SEBRAE. **Estatísticas das empresas formais**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/ued/est_empformais.htm>. Acesso: 17 nov. 2003.

SEBRAE. **Estatísticas sobre MPE: introdução**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/br/ued/intodução.htm>>. Acesso: 17 nov. 2003.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 20. ed. rev e ampl. São Paulo: Cortez, 1996.

SILVA, Chrystiane; MARTINO, Victor. O custo da “enrolation”. **Veja**, ed. 1 910, ano 38, n. 25, p. 72-74, 22 jun. 2005.

SINGER, Paul. **Economia política da urbanização**. 3. ed. São Paulo: Brasiliense, 1976.

SOTO, Hernando de. **Economia subterrânea: uma análise da realidade peruana**. Rio de Janeiro: Globo, 1987.

SOTO, Hernando de. **O mistério do capital: por que o capitalismo dá certo nos países desenvolvidos e fracassa no resto do mundo**. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SULLIVAN, John. A informalidade é antidemocrática. **Revista Update**. Jan. 2001. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/revista/revista2002-09-10i/materia2002-0.../pagina2002-09-11>>. Acesso em: 17 dez. 2002. Entrevista.

STIGLITZ, Joseph E. **A globalização e seus malefícios: a promessa não-cumprida de benefícios globais**. São Paulo: Futura, 2002.

TREVISAN, Antonhinho Marmo et al. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil**. Cotia (SP): Ateliê Editorial, 2003.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário: parte geral**. 5. ed. Porto Alegre: Sulina, 1978.

WAGNER, Carlos. **País-bandido: crime de exportação**. Porto Alegre: ABS Publicações, 2003.

WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo: Ed. M. Claret, 2003.

WEBER, Max. **Economia e sociedade:** fundamentos da sociologia compreensiva. Brasília: Ed. UnB; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 1999a. v. 1.

WEBER, Max. **Economia e sociedade:** fundamentos da sociologia compreensiva. Brasília: Ed. UnB; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado, 1999b. v. 2.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** Planejamento e métodos. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ANEXO A DISCURSO DO MÉTODO

DESCARTES, René Os quatros preceitos

O **primeiro** preceito era o de jamais aceitar alguma coisa como verdadeira que não soubesse ser evidentemente como tal, isto é, de evitar cuidadosamente a precipitação e a prevenção, e de nada incluir em meus juízos que não se apresentasse tão clara e tão distintamente a meu espírito que eu não tivesse nenhuma chance de colocar em dúvida ⁶⁴.

O **segundo**, o de dividir cada uma das dificuldades que eu examinasse em tantas partes quantas possíveis e quantas necessárias fossem para melhor resolvê-las ⁶⁵.

O **terceiro**, o de conduzir por ordem meus pensamentos, a começar pelos objetos mais simples e mais fáceis de serem conhecidos, para galgar, pouco a pouco, como que por graus, até o conhecimento dos mais complexos e, inclusive, pressupondo uma ordem entre os que não se precedem naturalmente uns aos outros ⁶⁶.

E o **último**, o preceito de fazer em toda parte enumerações tão completas e revisões tão gerais que eu tivesse a certeza de nada ter omitido ⁶⁷.

HUSMAN, Denis Comentários

64. O primeiro preceito é sempre denominado regra da evidência e, com efeito, significa: não aceitar por verdadeiro senão aquilo que é evidente. A evidência consiste na intuição intelectual de uma idéia clara e distinta. Analisemos os seguintes termos: a intuição, contrariamente ao sentido em que a entendemos nos dias de hoje, é de ordem intelectual e não sensível; se origina unicamente das luzes da razão.
- Uma idéia é clara quando se percebem todos os seus elementos;
- Uma idéia é distinta quando não se pode confundi-la com nenhuma outra.
Daí decorre o fato de que o que é evidente é indubitável.

65. Segundo preceito: a análise não consiste somente na decomposição de uma idéia complexa em seus elementos simples, através de um procedimento mental análogo à análise química que se pode fazer de um corpo. Ela é, de maneira mais profunda, um procedimento que reduz o desconhecido ao conhecimento e remonta aos princípios dos quais depende.

66. Terceiro preceito: aqui, reconstitui-se o complexo partindo-se do simples: trata-se da dedução. A ordem é lógica: é a ordem segundo a qual as verdades dependem umas das outras. Para Descartes, deve-se supor uma ordem mesmo onde não há ordem. Grau: a expressão é tomada em sentido matemático, como nas expressões "uma equação do primeiro ou segundo grau". Pode-se, igualmente, falar de graus do saber que não são os das ciências especificamente diferentes, mas as etapas de uma mesma ciência.

67. Quarto preceito: a contagem ou enumeração consiste em passar de um juízo a outro. Esta passagem não é rigorosa, a menos que se faça "por um movimento contínuo, e em parte alguma interrompido, do pensamento". Quanto mais rápido é o movimento do espírito, mais ele elimina toda intervenção da memória, que é fonte de erro.

ANEXO B

TRIBUTOS COBRADOS NO BRASIL

- 1 Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC)
- 2 Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) – “Salário Educação”
- 3 Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)
- 4 Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
- 5 Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae)
- 6 Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC)
- 7 Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT)
- 8 Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI)
- 9 Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR)
- 10 Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI)
- 11 Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC)
- 12 Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP)
- 13 Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST)
- 14 Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
- 15 Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
- 16 Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)
- 17 Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
- 18 Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8º, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembléia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT)
- 19 Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS)
- 20 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- 21 Contribuição aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CREA, CRECI, CRC, etc.)
- 22 Contribuição de Melhoria
- 23 Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST
- 24 Fundo Aeronáutico (FAER)
- 25 Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
- 26 ICMS (Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços) – Estadual
- 27 Imposto de Renda (IR pessoa física e jurídica) – Federal
- 28 Imposto sobre a Exportação (IE) – Federal
- 29 Imposto sobre a Importação (II) - Federal
- 30 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – Estadual
- 31 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU) – Municipal
- 32 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – Federal
- 33 Imposto sobre Operações de Crédito (IOF) – Federal

- 34 Imposto sobre Serviços (ISS) – Municipal
- 35 Imposto sobre Transmissão Bens Intervivos (ITBI) – Municipal
- 36 Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) – Estadual
- 37 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – Federal
- 38 Contribuição Previdenciária – INSS: Empregados, Autônomos, Empresários e Patronal
- 39 Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - FUNTTEL
- 40 Fundo Nacional da Cultura
- 41 Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- 42 Taxa Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)
- 43 Taxa Ambiental
- 44 Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
- 45 Taxa de Coleta de Lixo
- 46 Taxa de Combate a Incêndios
- 47 Taxa de Conservação e Limpeza Pública
- 48 Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
- 49 Taxa de Iluminação Pública
- 50 Taxa de Licenciamento e Alvará Municipal
- 51 Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
- 52 Taxas CVM (Comissão de Valores Mobiliários)
- 53 Taxas de Outorgas (Radiodifusão, Telecomunicações, Transporte Rodoviário e Ferroviário, etc)
- 54 Taxas de registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- 55 Taxas IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente)
- 56 Contribuição ao Funrural
- 57 Taxas de Fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) Lei 9.961
- 58 Taxa de Pesquisa Mineral DNPM (Portaria Ministerial 503/99)
- 59 Contribuição de 10% sobre o montante do FGTS em caso de despedida sem justa causa (Lei Complementar nº 111/2001).
- 60 Contribuição de 0,5% sobre o total da folha de pagamento (Lei Complementar nº 111/2001)
- 61 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE: sobre Combustíveis, Royalties e Energia Elétrica.

ANEXO C CASOS DE CORRUPÇÃO COM GRANDE DIMENSÃO

C1

A ROUBALHEIRA EM SÃO PAULO (OS FISCAIS DA PREVIDÊNCIA DE SÃO PAULO)

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/sumario.html>

O CASO

Em dezembro de 1998, um episódio aparentemente destinado ao esquecimento – a prisão de um fiscal que exigia propina da dona de uma academia de ginástica – provocou uma onda inédita de denúncias que acabou abalando de forma inédita a prefeitura de São Paulo. Descobriu-se que as administrações regionais da cidade tinham sido loteadas entre os vereadores, que chefiavam uma máfia de fiscais empenhados em extorquir pequenos comerciantes, vendedores ambulantes e empresas responsáveis pela coleta de lixo. O Ministério Público conseguiu provar que, juntas, três regionais - Pinheiros, Sé e Penha - recolhiam 400 000 reais por mês em propinas. Os promotores estão convictos de que a arrecadação global da máfia era muito maior. Uma CPI foi criada na Câmara Municipal. Dois vereadores e um deputado estadual perderam o mandato. Mas a bancada governista decidiu encerrar a CPI quando a oposição propôs, pela primeira vez, o impeachment do prefeito Celso Pitta. O caso voltou à tona, com toda a força, quando a ex-primeira-dama Nicéa Pitta foi à televisão e contou que o prefeito tinha comprado o voto de vereadores para encerrar a CPI e bloquear o processo de impeachment. De acordo com a ex-primeira-dama, a troca de votos por dinheiro era um hábito antigo na Câmara Municipal. A repercussão das denúncias fez com que Pitta, por decisão judicial, ficasse afastado da prefeitura durante 19 dias.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Celso Pitta – Diversas testemunhas convocadas para depor afirmaram que era impossível ele não saber do esquema das propinas. Uma ex-empregada chegou a confirmar que o prefeito se reuniu com vereadores em sua casa para combinar o enterro da CPI e acertar o preço dos votos na bancada governista. Além de ficar temporariamente afastado do cargo por decisão judicial, Pitta já foi condenado em cinco processos abertos por denúncias de improbidade administrativa.

> Paulo Maluf – Padrinho político de Pitta, o ex-prefeito de São Paulo foi acusado por Nicéa de ter inaugurado, durante sua gestão, o sistema de compra de votos de vereadores. Segundo ela, seu rompimento com Pitta é apenas uma jogada política combinada pelos dois.

> Carlos Augusto Meinberg – Secretário municipal de governo foi apontado por Nicéa como responsável pelas negociações com os vereadores. Segundo ela, Meinberg realizou os pagamentos para que as investigações fossem interrompidas.

> Armando Mellão – Presidente da Câmara é apontado como o intermediário das negociações entre Meinberg e os vereadores.

- > Hanna Gharib – Ex-vereador eleito pelo PPB, era o "dono" da regional da Sé e tinha sido eleito deputado estadual. Acusado de chefiar o esquema de recolhimento de propinas entre os camelôs do centro de São Paulo, teve os direitos políticos cassados até 2011. Mas voltou à prefeitura como funcionário.
- > Vicente Viscome – Dono de um patrimônio avaliado em mais de 15 milhões de reais, o ex-vereador do PPB viu sua carreira afundar rapidamente. O Ministério Público conseguiu provar sua participação no esquema de propinas da regional da Penha. Ficou foragido por um tempo, depois se apresentou à polícia, perdeu o mandato e foi parar na cadeia.
- > Maeli Vergniano – Vereadora eleita pelo PPB, admitiu que usava carro de uma empresa de coleta de lixo para levar filhos à escola. Perdeu o cargo de vereadora e responde a processo por peculato e formação de quadrilha.
- > Paulo Roberto Faria Lima – Responsável pela regional de Pinheiros, uma das mais ricas da cidade, o vereador eleito pelo PPB saiu ileso, apesar das inúmeras denúncias contra ele. Os promotores estimam que o esquema de propinas da regional movimentava cerca de 1 milhão de reais por mês.
- > José Izar – Senhor da regional da Lapa, foi rápido nas manobras políticas dentro da Câmara e, a despeito de todas as denúncias, escapou da cassação. Na polícia, o vereador do PFL foi indiciado por formação de quadrilha, peculato (desvio de recursos públicos), concussão (extorsão ou peculato cometido por empregado público) e prevaricação (atraso ou não cumprimento de ato de ofício para satisfação de interesse pessoal).
- > Maria Helena Fontes - Eleita pelo PL, foi inocentada pelos próprios vereadores em processo no qual era pedida a cassação de seu mandato por quebra do decoro parlamentar. Respondia a duas acusações, por guardar em casa um cheque em branco de um de seus funcionários e por reter o salário de seus assessores.

A INVESTIGAÇÃO

As apurações conduzidas pelo Ministério Público reuniram horas e horas de confissões e denúncias contra fiscais e outros funcionários da prefeitura. A CPI só foi instaurada quando ficou evidente a participação de vereadores. Em noventa dias de trabalho, a comissão investigou apenas quatro das 27 regionais da cidade. Com o fim dos trabalhos, muitas das denúncias que apontavam o envolvimento de Celso Pitta não foram apuradas. Após as denúncias de Nicéa, a Câmara Municipal aprovou a abertura do processo de impeachment do prefeito. No dia 12 de julho deste ano, Pitta escapou da cassação, sendo absolvido de todas as 11 acusações que colocavam o seu mandato em jogo.

RESULTADO

Nas investigações do Ministério Público sobre a máfia dos fiscais, foram indiciadas mais de 400 pessoas e encaminhadas mais de setenta denúncias à Justiça. A lista de condenados inclui até agora apenas um peixe mais graúdo, o ex-vereador Vicente Viscome, cuja punição definida em primeira instância foi a de dezesseis anos de prisão, mais multa de 200 000 reais. Antes dele, um chefe de

fiscalização, Marco Antônio Zeppini, tinha sido condenado a cinco anos de detenção. Os demais acusados submetidos a julgamento foram quinze fiscais, que pegaram dezesseis anos de prisão, e dois camelôs, punidos com cinco anos e três meses de cadeia. Dezesete dos 55 vereadores estão sendo investigados, todos governistas. Nenhum centavo ainda foi devolvido aos cofres públicos. Novas denúncias contra Maluf e Pitta surgem a todo o momento.

C2

O JUIZ LAU-LAU E O PRÉDIO DO TRT

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/nicolau/caso.html>

O CASO

O prédio do Tribunal Regional do Trabalho de São Paulo tornou-se ano passado uma das obras mais conhecidas do Brasil. Não pela beleza arquitetônica ou pelas soluções arrojadas de engenharia. Inacabado, o edifício do TRT ganhou fama como monumento à corrupção. A construção começou em 1992 e torrou 263 milhões de reais. Pior: de acordo com os cálculos da CPI do Judiciário, apenas 70 milhões foram efetivamente gastos na obra. O resto foi desviado pelo esquema chefiado pelo juiz Nicolau dos Santos Neto, o Lau-Lau, responsável pela licitação para a construção do prédio e pela liberação de verbas durante a empreitada. Ex-presidente do tribunal, Nicolau chefiava a Comissão de Obras do TRT na época da concorrência, da qual participaram quase trinta construtoras, algumas delas com décadas de atuação no ramo. Mas Lau-Lau proclamou vencedora uma empresa criada às vésperas da licitação, a Ikal Construções. A mesma CPI descobriu uma conexão financeira entre a Ikal e o Grupo OK, do senador Luiz Estevão, de Brasília, para o qual foi transferido o equivalente a 34 milhões de dólares do dinheiro originalmente destinado à obra. Mais tarde, a Polícia Federal localizou um documento explosivo: um contrato pelo qual o senador se tornava dono de 90% da Ikal. Luiz Estevão alegava que o papel não tinha validade legal. Acabou entrando para a história como o primeiro senador do país a ter seu mandato cassado por falta de decoro parlamentar. Por lei, não poderá disputar eleições até 2014. Dois dias depois de ter sido cassado, Luiz Estevão foi preso pela Polícia Federal. Passou apenas uma noite na cadeia e foi libertado por ordem judicial. Os procuradores só poderão recorrer da decisão em agosto, quando terminar o recesso da Justiça.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Nicolau dos Santos Neto – Assim como o prédio que mandou erguer, virou símbolo de corrupção. Com rendimentos mensais declarados de 8 000 reais, conseguiu acumular nos últimos quatro anos um patrimônio de magnata. É acusado pelo Ministério Público e por um ex-genro de possuir um apartamento em Miami avaliado em quase 3 milhões de reais, uma casa na praia de mais de 1 milhão e uma frota de carros importados. Levantamento feito pela Procuradoria de Genebra apontou aplicações realizadas em nome de Nicolau em bancos suíços no valor de 6,8 milhões de dólares. Outros 5 milhões estariam depositados em contas de Miami e das Ilhas Cayman. O juiz nega todos os crimes de que é acusado e jura que a origem de sua fortuna é uma herança de família.

> Fábio Monteiro de Barros Filho e José Eduardo Correa Teixeira Ferraz – Donos da construtora Incal, são acusados, entre inúmeras irregularidades, de ter feito remessas de mais de 3 milhões de dólares para uma empresa de fachada em Miami. Monteiro de Barros conhecia Nicolau antes do início das obras do prédio do TRT e, segundo os promotores, já tinha até vendido carros para o magistrado. Os dois tiveram prisão decretada pela Justiça. Fábio Monteiro foi preso em São Paulo, após uma caçada de 72 dias, e José Eduardo acabou capturado numa praia paradisíaca da Bahia. Ambos, porém, terminaram sendo libertados depois de algumas semanas, também por decisão judicial.

> Luiz Estevão de Oliveira Neto – Luiz Estevão de Oliveira Neto - Milionário e ex-senador eleito pelo PMDB do Distrito Federal, é controlador do Grupo OK e foi apresentado pelo relatório final da CPI do Judiciário como suspeito de enriquecimento ilícito, atos lesivos ao patrimônio público e falsidade ideológica. Durante a construção do TRT, suas empresas foram beneficiárias de intensa movimentação financeira patrocinada pela Ikal, que fazia repasses ao Grupo OK numa cronologia similar à das faturas que recebia do tribunal. "Há uma fortíssima evidência na direção da participação conjunta na obra", registra o relatório da CPI. Estevão assegura que tudo não passou de relação comercial normal entre as duas companhias.

A INVESTIGAÇÃO

Além de ter sido um dos objetos de apuração da CPI do Judiciário, a construção do TRT está mobilizando o Ministério Público Federal. A pedido da Procuradoria da República, a Justiça decretou a prisão preventiva de Nicolau dos Santos Neto, que já estava proibido de deixar o país. Lau-Lau desapareceu desde então. Já Luiz Estevão perdeu o mandato. Por lei, ele não poderá disputar eleições até 2014. Depois da cassação do senador, começaram a surgir indícios de um possível envolvimento do governo de Fernando Henrique Cardoso no repasse de verbas à obra do prédio do TRT. Documentos mostraram que o presidente autorizou uma verba extra no valor de R\$ 25,76 milhões para a construção do fórum, em 1996, mesmo depois de o TCU ter constatado irregularidades na obra. Em seguida veio à tona o conteúdo de conversas telefônicas do ex-juiz Nicolau, em que ele afirmava a participação de Eduardo Jorge (então secretário-geral da presidência) e do ministro do Planejamento Martus Tavares (então secretário-executivo do ministério) na liberação de verbas. Na conversas gravadas de Lau-Lau apareceram ainda os nomes do senador Romeu Tuma e seu filho, o deputado federal Robson Tuma, como seus supostos aliados no Congresso.

O RESULTADO

As obras do TRT foram suspensas e o esqueleto do prédio foi repassado à União, que ainda não definiu qual destino dar ao abacaxi. A conclusão do edifício exigiria cerca de 40 milhões de reais. Nenhum centavo foi devolvido aos cofres públicos, mas os acusados são titulares de vasto patrimônio, o que, pelo menos na teoria, permite que parte dos prejuízos venha a ser coberta.

C3

OS ANÕES DO ORÇAMENTO

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/orcamento/caso.html>

O CASO

Até ser preso em 1993 como suspeito pela morte de sua mulher, o economista José Carlos Alves dos Santos era um funcionário respeitado no Congresso. Ali, construíra a reputação de especialista em Orçamento Geral da União, cuja confecção só se tornava possível, ano após ano, graças à assessoria que prestava aos parlamentares. Com a prisão, descobriu-se que José Carlos levava uma vida dupla, dedicada a orgias sadomasoquistas e a falcatruas com o dinheiro público. Desmoralizado, o economista decidiu falar. "Vou contar tudo e ninguém vai escapar", anunciou. Numa entrevista a VEJA, revelou que o Orçamento era manipulado por um esquema de corrupção do qual faziam parte governadores, ministros, senadores e deputados. Os envolvidos recebiam comissões gordas para favorecer empreiteiras e desviavam recursos para entidades de assistência social fantasmas. As denúncias de José Carlos levaram à instalação de uma CPI. A maior parte dos integrantes da quadrilha era formada por parlamentares de pequena estatura. Por isso, o caso ficou conhecido como o dos anões do Orçamento.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> José Carlos dos Alves dos Santos – Reuniu um patrimônio de mais de dois milhões de dólares. Preso e condenado pela morte da mulher, Ana Elizabeth Lofrano dos Santos, chegou até a tentar o suicídio na cadeia. Por bom comportamento, cumpre pena em regime semi-aberto.

> João Alves – Era o líder dos anões. Comprava a cumplicidade de José Carlos com presentinhos de até 300 000 reais. Na CPI, apresentou uma justificativa antológica para a fortuna que tinha acumulado: alegou que era um homem de muita, muita sorte e ganhara dezenas de vezes na loteria. Renunciou ao mandato de deputado antes de ser julgado, escapando da cassação e da perda dos direitos políticos. Mora atualmente em Salvador, onde tem muitos imóveis.

> Ibsen Pinheiro – Deputado pelo PMDB gaúcho, tinha entrado para a história como presidente da Câmara dos Deputados durante o processo de impeachment de Fernando Collor. Após a descoberta de mais de 1 milhão de dólares em suas contas, Ibsen foi acusado de enriquecimento ilícito e irregularidades fiscais e terminou cassado. Hoje, é professor universitário, funcionário aposentado do Ministério Público e conselheiro do Internacional de Porto Alegre.

> José Geraldo Ribeiro – Deputado do PMDB mineiro, era mais conhecido como "Quinzinho", numa referência ao percentual que costumava cobrar de propina. Enviava dinheiro para oito entidades assistenciais por ele controladas. Também foi cassado.

> Genebaldo Correia – Líder do PMDB na Câmara, foi o primeiro a adotar o expediente de renunciar antes do julgamento. Teve seus bens seqüestrados pela

Justiça e respondeu por crime de improbidade administrativa. Tentou ser candidato a deputado estadual em 1998 e perdeu.

> Manoel Moreira – Além de ser apontado por José Carlos como um dos anões, contou com um empurrão extra da ex-mulher, que foi à CPI revelar suas falcatruas. Não conseguiu explicar o movimento de 3 milhões de dólares em suas contas. Também renunciou antes da cassação. Foi candidato a deputado estadual pelo PMDB paulista em 1998. Perdeu. Lançou na vida pública a vereadora Maeli Vergniano, envolvida no escândalo da máfia dos fiscais da prefeitura de São Paulo. Foi expulso da igreja em que era pastor.

> Ricardo Fiúza – Ministro da Ação Social no governo Collor, era um dos deputados mais poderosos do Congresso. A CPI descobriu que, no período em que chefiou a Comissão de Orçamento, beneficiou uma fazenda sua com verbas federais. Mesmo assim, escapou da cassação. Mais tarde, ficou provado que manipulou documentos da Caixa Econômica Federal para se livrar das acusações da CPI. Hoje, é deputado pelo PFL pernambucano.

> Raquel Cândido – Deputada por Rondônia, foi acusada de se apropriar de 800 000 dólares destinados a subvenções sociais e tentou o suicídio duas vezes. Acabou sendo cassada. Em outubro do ano passado, foi presa em Brasília sob acusação de espancar e tentar matar a tiros a dona de casa Raimunda dos Santos. O motivo da briga: uma dívida de 2 500 reais.

A INVESTIGAÇÃO

Durante três meses, a CPI do Orçamento ouviu depoimentos e cruzou dados oriundos da quebra de sigilo bancário de dezenas de pessoas, empresas e entidades assistenciais. No relatório final, pediu a cassação de dezessete deputados e um senador, recomendando que prosseguissem as investigações sobre doze outros congressistas e encaminhando o caso de uma dúzia de não parlamentares ao Ministério Público. A CPI apurou ainda que a rede de corrupção envolvia doze construtoras. Os parlamentares encarregados de incluir emendas no Orçamento recebiam em média caixinha equivalente a 3% do valor das obras. A partir de dados do Tribunal de Contas de União, foi descoberto também que cerca de 50 milhões de dólares destinados a entidades assistencialistas foram desviados entre 1989 e 1993.

O RESULTADO

Dos dezoito parlamentares acusados pela CPI do Orçamento, seis foram cassados, quatro renunciaram antes do julgamento e oito acabaram absolvidos na Câmara. O Ministério Público Federal deu seqüência às investigações e conseguiu abrir ações contra todos os envolvidos. Os casos já estavam no Supremo Tribunal Federal, mas uma mudança nas regras processuais, em agosto de 1999, fez os processos voltarem à primeira instância. Assim, os anões ganharam. O dinheiro roubado não foi devolvido aos cofres públicos.

C4

O ESCÂNDALO DOS PRECATÓRIOS

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/precatórios/caso.html>

O CASO

Até 1996, quando foi criada uma das mais agitadas CPIs da história da República, pouca gente tinha ouvido falar em precatórios. São dívidas do poder público já calculadas pela Justiça e contra as quais não há mais possibilidade de recurso ou contestação. Resultam, em geral, de ações por desapropriação de terrenos ou processos trabalhistas. A Constituição de 1988 autorizou Estados e municípios a emitir títulos financeiros para quitar os débitos judiciais acumulados. O problema é que o processo de lançamento desses papéis acabou marcado por falcatruas, a mais notória delas a aplicação de uma metodologia capaz de superestimar o total de débitos. Com uma fórmula inventada na prefeitura de São Paulo, as dívidas foram anabolizadas e os títulos emitidos em montante muito superior ao necessário. Do dinheiro arrecadado, só uma fatia pequena foi usada de fato para pagar precatórios. O restante foi desviado para outras finalidades, incluindo financiamento de campanhas eleitorais. Apresentado em 1997, o relatório final da CPI estimou em quase 240 milhões de dólares o rombo nos cofres de oito governos estaduais e prefeituras. Dezessete pessoas e 161 instituições financeiras foram acusadas pelo golpe.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Paulo Maluf – Prefeito de São Paulo na época da emissão dos títulos, é acusado pelo Ministério Público de ter apresentado declarações falsas para obter do Senado e do Banco Central a autorização para o lançamento dos papéis. Depois de obter o aval, mandou colocar na Praça Letras do Tesouro Municipal no valor de 600 milhões de dólares, mas usou menos de 24% do arrecadado para pagar precatórios, como mandava a lei.

> Celso Pitta – Secretário municipal de Finanças da gestão Maluf, responde como co-réu às ações contra o ex-prefeito. Assinou ofícios recomendando a venda e a compra dos títulos, em operações que envolveram corretoras de má reputação no mercado e deram à prefeitura prejuízo estimado de 1,7 milhão de dólares.

> Wagner Baptista Ramos – Ex-coordenador da dívida pública municipal, também é co-réu nos processos contra Maluf. Considerado o inventor da fórmula para turbinar o valor dos precatórios, é acusado de trabalhar ao mesmo tempo para a prefeitura e para uma das instituições que mais lucraram com a compra e a venda dos títulos, o banco Vetor.

> Paulo Afonso Vieira – Governador de Santa Catarina entre 1994 e 1998, patrocinou a emissão de papéis que renderam mais de 600 milhões de dólares, embora o Estado não tivesse um único centavo de dívida judicial a pagar. Em 1997, escapou da cassação, em votação na Assembléia Legislativa catarinense, porque faltaram dois votos para aprovar o pedido de impeachment.

> Divaldo Suruagy – Governador de Alagoas por ocasião da farra dos precatórios, foi de todos os envolvidos o mais rapidamente punido, ao menos no campo político. Ainda em 1997, não conseguiu honrar uma dívida de pouco mais de 100 milhões de reais, contraída com o lançamento irregular de papéis. O Estado sofreu, então, uma intervenção branca do governo federal, que nomeou secretários e proibiu o governador de autorizar despesas. Com salários atrasados, os funcionários estaduais promoveram uma rebelião comandada pela PM e Suruagy teve de renunciar ao cargo.

> Miguel Arraes – Ícone da esquerda e dono de biografia até então inatacável, governava Pernambuco pela terceira vez quando autorizou a emissão de mais de 400 milhões de dólares em títulos para o pagamento de dívidas inexistentes. Seu secretário de Fazenda na época era o neto Eduardo Campos, o "Dudu Beleza", que chefou o lançamento dos papéis.

A INVESTIGAÇÃO

Depois de apontados pelo relatório da CPI dos Precatórios como responsáveis por irregularidades no lançamento de títulos públicos, Paulo Maluf, Celso Pitta e Wagner Ramos passaram a ser investigados por promotores na esfera estadual e na federal. No dia 11 de abril, os três foram denunciados à Justiça pelo Ministério Público Federal. Se forem condenados, ficarão sujeitos a pena de um a cinco anos de prisão, além de multa.

O RESULTADO

Na Justiça estadual, Celso Pitta e Wagner Ramos foram condenados em segunda instância, por improbidade administrativa, à suspensão dos direitos políticos por oito anos, perda dos cargos e ressarcimento aos cofres públicos da quantia desviada - que, corrigida, pode chegar a 22 milhões de reais. Os dois vão recorrer mais uma vez e a decisão final só deve sair no final deste ano. Em outro processo, Paulo Maluf também responde como réu e foi condenado, em sentença de primeira instância, a pagar uma multa equivalente a oitenta salários de prefeito.

C5

O ROMBO DO BANESPA

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/banespa/caso.html>

O CASO

No finalzinho de 1994, o Banco Central tomou a única decisão capaz de tirar o Banespa da ruína. Com o aval do Palácio do Planalto, interveio no banco oficial de São Paulo e começou um processo de saneamento programado para durar dois anos, ao final dos quais a instituição seria privatizada. Passados seis anos, o Banespa está recuperado. Mas o rombo ali encontrado era tão grande que o governo federal teve de cobrir parte do prejuízo e, em troca, assumir o controle do banco. A privatização vem sofrendo seguidos adiamentos. A lista de

irregularidades detectadas pelos auditores do BC é interminável. Foram cometido nos cinco anos de gestão anterior à intervenção, quando o Estado de São Paulo foi governado, sucessivamente, por Orestes Quércia e Luiz Antonio Fleury Filho. Nesse período, o banco tinha como procedimento usual a concessão de empréstimos generosos, com base em critérios políticos, para empresas incapazes de oferecer garantias mínimas de pagamento. Em muitos casos, os beneficiários dos créditos tinham até o nome registrado nos cadastros de firmas com restrições para receber dinheiro emprestado. O rombo total do Banespa é estimado em 20 bilhões de reais.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Orestes Quércia – Governava o Estado no início do período investigado pelo BC. Foi o responsável por antecipações de receitas orçamentárias, as AROs, procedimento pelo qual o Banespa adiantava ao Tesouro paulista o dinheiro de impostos, cobrindo buracos abertos no orçamento estadual para a quitação de dívidas com empreiteiras. Tais operações custaram ao banco 600 milhões de dólares.

> Luiz Antonio Fleury Filho – Sucessor de Quércia, chegou a interceder pessoalmente para que o Banespa concedesse empréstimos a empresas sem condições de honrar seus compromissos.

A INVESTIGAÇÃO

Com base na auditoria realizada pelo Banco Central, o Ministério Público Estadual propôs uma série de ações judiciais. Na principal delas, a relação de réus tem 110 nomes, entre eles Orestes Quércia, Luiz Antonio Fleury Filho, cinco ex-secretários estaduais de Fazenda e dezenas de ex-diretores do Banespa. O caso está em fase final de avaliação no Tribunal de Justiça do Estado, do qual deverá ser levado para o Superior Tribunal de Justiça, em Brasília.

O RESULTADO

Em maio de 1996, a Justiça concedeu uma liminar pedida pelo Ministério Público determinando o arresto de bens de todos os 110 acusados, com o objetivo de garantir o ressarcimento dos prejuízos causados ao banco. Começou então uma batalha jurídica que ainda está longe do fim. Atualmente, depois de a liminar ser suspensa e revalidada várias vezes, os réus estão novamente com o patrimônio arrestado. Orestes Quércia e Luiz Antonio Fleury Filho alegam, porém, ter obtido uma sentença provisória do Superior Tribunal de Justiça que liberou seus bens.

C6

A COMPRA DE VOTOS DA REELEIÇÃO

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/reeleicao/caso.html>

O CASO

Em maio de 1997, a emenda constitucional que autorizaria o presidente, os governadores e os prefeitos a disputar a reeleição já tinha sido aprovada na Câmara e aguardava pela votação no Senado. Veio a público então a gravação de uma conversa na qual os deputados Ronivon Santiago e João Maia, ambos do Acre, confessavam ter recebido 200 000 reais para votar a favor da emenda. Segundo eles, o deputado Pauderney Avelino, do Amazonas, e o então presidente da Câmara, Luís Eduardo Magalhães, eram os intermediários das negociações. De acordo com a denúncia, tudo era fechado diretamente com o então ministro das Comunicações, Sérgio Motta, amigo de Fernando Henrique Cardoso e principal articulador político do presidente. Cabia aos governadores do Amazonas, Amazonino Mendes, e do Acre, Orleir Cameli, efetuar o pagamento. Na conversa registrada na fita, Ronivon dizia que mais três parlamentares – Osmir Lima, Chicão Brígido e Zila Bezerra, todos de Estados da região Norte – tinham vendido seus votos.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Ronivon Santiago – O deputado do Acre negou inicialmente ser sua a voz registrada na gravação. Alguns dias depois, confirmou que era ele, mas disse que tudo não passara de uma brincadeira. Declarou até que lucraria politicamente com as denúncias, pois apareceria na televisão e nos jornais. Expulso do PFL e com a certeza de que seria cassado, renunciou uma semana após a divulgação das denúncias e não tentou a reeleição. Está afastado do cenário político.

> João Maia – É dono de extenso currículo universitário e partidário. Estudou filosofia em Montreal e teologia em Washington, além de ter feito pós-graduação em ciências rurais na Universidade de São Paulo, USP, e em estudos sociais na Inglaterra. Na época do escândalo, já tinha sido filiado a nove legendas, incluindo PT e PFL. Também renunciou ao mandato de deputado e não tentou voltar para a Câmara.

> Sérgio Motta – Braço direito do presidente Fernando Henrique, atuou por três anos como ministro das Comunicações. De estilo nada tucano, Serjão era o “trator” do governo e tinha língua de trapo. Morreu em abril de 1998, negando qualquer envolvimento na compra de votos.

> Amazonino Mendes – A denúncia da compra de votos foi apenas mais um na extensa lista de escândalos do governador. Mais preocupado com o controle político da Zona Franca de Manaus, Amazonino pouco se abalou com o caso. Ainda no PFL, foi reeleito e continua a reinar no Amazonas.

> Orleir Cameli – Com longa ficha criminal, o ex-governador do Acre escapou ileso ao escândalo da compra de votos, mas desistiu de tentar a reeleição. Em 1999, foi apontado como integrante do cartel da droga no Estado, caso hoje em investigação pela CPI do Narcotráfico.

> Narciso Mendes – Ex-deputado constituinte foi identificado como o autor das gravações. Muitos acreditam que gravou as fitas para se vingar do governo federal,

que promovera uma devassa fiscal em suas empresas, deixando-o com dívidas de 25 milhões de reais. Para outros, a iniciativa foi motivada por sua amizade com Paulo Maluf. Narciso, que fez fortuna aliando-se a governadores para conseguir obras públicas, já chegou a subir na mesa da Assembléia Legislativa do Acre com uma arma no coldre para ameaçar colegas. Também está sendo investigado pela CPI do Narcotráfico.

> Osmir Lima – Braço direito do ex-governador Orleir Cameli, o deputado do PFL, que já apresentou um projeto propondo a devolução do Acre à Bolívia, disputou a reeleição, mas perdeu.

> Chicão Brígido – Filho de seringueiros, tentou sem sucesso se eleger governador do Acre pelo PMDB.

> Zila Bezerra – Dos cinco deputados envolvidos no escândalo, Zila foi a única que conseguiu a reeleição. Ainda é deputada pelo PFL.

A INVESTIGAÇÃO

No dia seguinte à divulgação da fita, foi criada uma comissão de sindicância na Câmara com o prazo de sete dias para investigar o caso. Imediatamente, a cúpula do governo federal iniciou manobras pesadas, concedendo cargos públicos e liberando verbas para evitar o pior: a instauração de uma CPI. A oposição bem que tentou, mas ao final do prazo a comissão de sindicância apresentou relatório dizendo que não havia necessidade de uma CPI. O texto recomendou que a Procuradoria-Geral da República investigasse o envolvimento de Sérgio Motta, que as Assembléias do Acre e do Amazonas cuidassem dos governadores e que a Câmara tratasse do caso dos deputados.

O RESULTADO

Sérgio Motta, Amazonino Mendes e Orleir Cameli, bem como os deputados, foram inocentados por falta de provas. A emenda da reeleição acabou sendo aprovada no Senado e o presidente Fernando Henrique conquistou um segundo mandato.

C7

A MÁFIA DOS BINGOS

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/bingo/caso.html>

O CASO

As casas de bingo proliferaram no país em 1993 com um empurrãozinho da Lei Zico, marcada pela boa intenção de ajudar o esporte nacional. Os clubes que mantinham no mínimo três modalidades olímpicas ganharam autorização para operar as casas de jogos. Em pouco tempo, os bingos viraram uma febre e os clubes começaram a alugar seus nomes para empresários pouco interessados em financiar o esporte. A suspeita de irregularidades levou o governo a abrir uma investigação. Descobriu-se que os tais empresários pouco ou nada repassavam aos

clubes. Para piorar, sonegavam impostos e até lavavam dinheiro do tráfico de drogas. Criou-se então uma CPI, cujo feito mais notório foi contar com um integrante, o então deputado Marco Chedid, acusado de receber propina para não incriminar os bandidos. Mais recentemente, o Instituto Nacional de Desenvolvimento do Desporto (Indesp) foi acusado de cobrar caixinha para autorizar a abertura de bingos. Vinculado ao Ministério de Esportes e Turismo, na época comandado por Rafael Greca, o órgão baixou portarias liberando o bingo eletrônico, até então considerado ilegal. De acordo com a Procuradoria da República, a mudança teria beneficiado uma empresa fabricante de máquinas caça-níqueis ligada à máfia italiana.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Marco Chedid – Ex-deputado teve um mandato apagadíssimo, lembrado apenas pela participação na CPI dos Bingos. Depois de lutar com insistência pela instalação da CPI, foi acusado de receber dinheiro para facilitar a vida dos proprietários de bingo investigados pela comissão. Concluiu o seu mandato sem ter sido punido pelas acusações.

> Luiz Antônio Buffara – Era o homem de confiança de Rafael Greca na administração do Indesp. É acusado de transformar o instituto num balcão de negócios aberto aos empresários do bingo. Em dois anos de sua gestão, foram arrecadados só 3,4 milhões de reais das casas de jogo de São Paulo, Estado que registra o maior número de bingos. O valor corresponde a apenas 2,3% do total arrecadado no país. Pediu afastamento do cargo em setembro de 1999.

> Maria Teresa Castro – Ocupava o posto de secretária-executiva, o segundo mais importante do Ministério de Esportes e Turismo. É apontado como suspeita por ter pressionado o ex-presidente do Indesp, Manoel Tubino, a assinar a portaria 23, que disciplinou o funcionamento de máquinas caça-níqueis em casas de bingos. Foi exonerada em fevereiro.

A INVESTIGAÇÃO

As apurações da promotoria começaram tão logo ficou evidente que os bingos eram usados com o objetivo de reforçar a conta bancária dos seus donos. Mais tarde, com o aparecimento de denúncias mais graves, foi criada a CPI dos Bingos, a pedido do então deputado Marco Chedid, que, como se viu depois, também tinha envolvimento no escândalo. Depois de muito barulho, nada foi provado e ninguém sofreu punição. As investigações sobre as irregularidades no Indesp foram abertas no ano passado e estão sendo conduzidas pela Procuradoria da República do Distrito Federal.

O RESULTADO

Nenhuma casa de bingo foi fechada, como chegou a ser anunciado à época da CPI. Os envolvidos nas acusações de suborno durante as investigações da comissão parlamentar também escaparam ilesos de todos os processos. No Indesp, alguns funcionários foram afastados e outros se viram forçados a deixar o cargo. Já o ministro Rafael Greca foi exonerado do cargo pelo presidente Fernando Henrique

Cardoso após várias denúncias de supostas ilegalidades no ministério, inclusive a de ter permitido o favorecimento de empresários de máquinas caça-níqueis no Indesp. O Ministério Público Federal também propôs à Justiça uma ação o ex-ministro, sob suspeita de ter favorecido sua mulher com um convênio de 600 000 reais firmado com a Fundação Cultural de Curitiba, entidade presidida por ela.

C8

O ESQUEMA PC

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/pc/caso.html>

O CASO

Eleito aos 41 anos com mais de 35 milhões de votos em 1989, Fernando Collor de Mello tornou-se o mais jovem presidente do Brasil. Com estampa de galã e fama de caçador de marajás, ele parecia talhado para consertar o país. Deu no que deu. Aos poucos, um certo Paulo César Farias, o PC, foi ampliando seus domínios. Tesoureiro de Collor desde os tempos de campanha, quando se tornou conhecido do grande empresariado nacional, PC recorria a expedientes invariavelmente inescrupulosos. No governo, usava sua influência junto ao presidente para vender favores. Em troca de milhões de dólares, facilitava a vida de empresas em licitações de obras públicas. Firmas fantasmas foram criadas para emitir notas fiscais frias. Estima-se que o esquema movimentou por baixo 350 milhões de dólares. Tudo ia bem para PC até que ele resolveu lançar um jornal em Maceió, a Tribuna de Alagoas. Pedro Collor, irmão do presidente encarregado de tocar o jornal da família, a Gazeta de Alagoas, viu o projeto como uma ameaça. Inconformado com a reação despreocupada de Fernando aos avanços de PC Farias, Pedro decidiu falar o que sabia. Em uma entrevista a VEJA, denunciou o que ficou conhecido como o esquema PC. Uma CPI foi montada para apurar as denúncias. O resto da história é bem conhecido: as evidências das falcatruas de PC e sua conexão com Collor foram comprovadas e o presidente acabou afastado do posto pelo Congresso.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Fernando Collor de Mello – Queria ficar no poder por mais de uma década. Terminou o mandato antes do tempo, rejeitado pelos eleitores – que foram às ruas pedir seu afastamento – e com os direitos políticos suspensos por oito anos. Desmoralizado, foi viver em Miami, onde curtiu um exílio açucarado. Com a aproximação do fim de seu período de suspensão, voltou ao Brasil e ao noticiário. A bordo do obscuro Partido Renovador Trabalhista Brasileiro (PRTB), ameaça disputar a prefeitura de São Paulo nas eleições de outubro. Precisa convencer a Justiça Eleitoral, que até agora considerou irregular a mudança de seu domicílio eleitoral de Maceió para São Paulo.

> Paulo César Farias – Depois da queda de Collor, mandou os filhos estudarem na Suíça e manteve um padrão de vida invejável, à custa da fortuna acumulada nos bons tempos da República de Alagoas. Mas sofreu seus revezes. Sua mulher, Elma, morreu. Condenado a sete anos de prisão por falsidade ideológica e sonegação fiscal, PC fugiu do país e passou meses escondido. Localizado pela

polícia na Tailândia, foi trazido de volta ao Brasil, onde cumpriu dois anos da prisão. Ao conseguir liberdade condicional, tentou recomeçar os negócios. "O poder enlouquece as pessoas", declarou. Numa manhã de junho de 1996, foi encontrado morto a tiros em sua casa de praia, ao lado da namorada, Suzana Marcolino. O crime até hoje não foi esclarecido.

> Rosane Collor – A ex-primeira-dama foi acusada de desviar verbas públicas e ganhou fama de esbanjadora. Certa vez, comentava-se em Brasília torrou 34 000 dólares numa loja de roupas em Nova York. "A madame está gastando demais", queixava-se PC, que abastecia a conta bancária de Rosane com depósitos esporádicos.

> Cláudio Vieira – Secretário particular de Collor, sabia de todas as falcatruas do esquema PC e tentou inocentar o chefe até o fim. Recentemente, foi absolvido pelo Supremo Tribunal Federal dos crimes de corrupção passiva, coação de testemunhas, suborno e supressão de documentos. Hoje, mantém um escritório de advocacia em Brasília, cujo único cliente é ele mesmo.

> Zélia Cardoso de Mello – Ministra da Economia, responsável pelo confisco da poupança, foi a mulher mais poderosa da história da República. Foi condenada em primeira instância a 13 anos de prisão por ter recebido dinheiro no esquema PC para reajustar preços durante o congelamento imposto pelo Plano Collor. Vai recorrer da sentença.

A INVESTIGAÇÃO

No começo, a criação de uma CPI para esmiuçar as atividades do tesoureiro de Fernando Collor foi recebida com desdém pelos aliados do governo. Aos poucos, no entanto, a pressão das ruas mudou os rumos da investigação. Passeatas de estudantes – os cara-pintadas – contra o presidente sacudiram as capitais. As evidências levantadas pela comissão contra Collor foram minando seu apoio parlamentar e tornaram sua situação insustentável. Em 29 de setembro de 1992, com 441 votos favoráveis, o Congresso aprovou o afastamento do presidente por corrupção. O trabalho da CPI deu origem a inúmeros inquéritos que, no entanto, resultaram em poucas condenações.

O RESULTADO

Mais de 400 autoridades públicas e empresários foram indiciados por causa do escândalo PC. Pela primeira vez na história do país, um presidente foi afastado do cargo pela via democrática. O dinheiro arrecadado pelo esquema, porém, nunca foi recuperado.

C9

A MÁFIA DA PREVIDÊNCIA

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/previdencia/caso.html>

O CASO

Problemas não faltam à Previdência Social, que tem mais gastos que receitas e paga muito pouco à quase totalidade dos aposentados. Não bastassem suas deficiências estruturais, ela ainda é vítima de golpes chocantes. Entre 1988 e 1990, um ralo de corrupção trouxe milhões e milhões de reais no Rio de Janeiro. Na época, uma quadrilha de espertinhos formada por juízes, procuradores e advogados conseguiu arrancar do INSS pelo menos 500 milhões de reais por meio de ações judiciais fraudulentas. Usando até o nome de pessoas mortas, a máfia da Previdência forjava fabulosos processos de indenização e embolsava o dinheiro público. A sangria de verbas só começou a ser estancada quando uma investigação interna do INSS descobriu o processo do motorista de empilhadeira Alaíde Fernandes Ximenes. Usando como desculpa um acidente de trabalho, os mafiosos conseguiram tirar da Previdência, em nome de Ximenes, uma indenização de 90 milhões de dólares. Só que o motorista nunca viu a cor desse dinheiro. A quantia astronômica despertou a atenção do procurador da Previdência Zander Martins de Azevedo, que criou, em 1992, um grupo de trabalho para apurar irregularidades.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Jorgina Maria de Freitas – Advogada, é a personagem mais conhecida da máfia da Previdência. Conseguiu embolsar sozinha cerca de 100 milhões de dólares com ações fraudulentas. Condenada logo no início da investigação, Jorgina fugiu do país. Iniciou-se, então, uma caçada internacional – com escala nos Estados Unidos, Nicarágua e Costa Rica, onde a criminosa acabou presa e foi extraditada em 1997. Antes de ser capturada, porém, Jorgina tentou um acordo estranho com a Justiça brasileira: topava entregar-se, desde que pudesse ficar com 1 milhão de dólares. A proposta não foi aceita. Hoje, Jorgina, que passa os dias numa cela da Companhia Especial de Policiamento de Trânsito, no Rio de Janeiro, ainda responde a processo por formação de quadrilha e peculato (apropriação de bens públicos).

> Ilson Escóssia da Veiga – Outro advogado da quadrilha. Em apenas oito meses de atividades ilegais, conseguiu arrancar da Previdência cerca de 120 milhões de dólares. Seu patrimônio contabilizava 48 imóveis, vinte linhas telefônicas, quatro lojas e, acredite, meia tonelada de ouro. Em primeira instância, foi condenado a catorze anos de prisão. Cumpre a pena em regime semi-aberto.

A INVESTIGAÇÃO

Quando montou o grupo encarregado de investigar os golpes contra a Previdência, o procurador Zander Martins de Azevedo não imaginava o que estaria por vir. Ao bisbilhotar processos e documentos de ações indenizatórias, encontrou um mar de lama. À época, estimava-se que mais de 100 pessoas estivessem envolvidas no escândalo. Os principais acusados foram imediatamente demitidos. Com a repercussão do caso, o Ministério Público foi acionado, o que fez os suspeitos fugirem do país. No caso de Jorgina, foi armado um esquadrão de busca, com a participação de funcionários de alto escalão do governo brasileiro e de outros países. Até mesmo a secretária de Justiça dos EUA, Janet Reno, acompanhou a busca. "Parece mais caso da máfia russa", comentou ela.

O RESULTADO

A máfia da Previdência é um dos poucos casos de corrupção no Brasil relativamente bem resolvidos. A quadrilha foi desbaratada e a maior parte de seus membros, condenadas. O governo brasileiro conseguiu reaver parte do dinheiro desviado para as contas dos ladrões no Brasil e no exterior. Ao todo, foram recuperados até agora 22 milhões de reais. Isso é corresponde a apenas 4% do total comprovadamente roubado. A Justiça conseguiu ainda liberar quarenta imóveis comprados com verba da fraude e agora vai leiloá-los. Outros bens comprados pelos membros da quadrilha estão em vias de ser liberados para venda. São mais 150 imóveis e 500 quilos de ouro

C10

O CASO MARKA

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/marka/caso.html>

O CASO

Logo após a desvalorização cambial de janeiro de 1999, o Banco Central vendeu dólares a preço mais que amigável aos bancos Marka e FonteCindam, numa operação que deu prejuízo de 1,5 bilhão de reais. O intuito era impedir a liquidação das duas instituições, o que, segundo o BC, poderia abalar todo o sistema financeiro. Em depoimento à CPI dos Bancos, Salvatore Cacciola, dono do Marka, afirmou que pagava 125 000 reais mensais a um alto funcionário do BC para obter informações privilegiadas. Foi dinheiro mal aplicado, pois o informante garantia que a esperada mudança da política cambial viria apenas em fevereiro. Apostando nessa informação, Cacciola quebrou seu banco e o fundo de investimentos do qual era sócio. Contudo, após negociações das quais participou o então presidente do BC, Francisco Lopes, o Marka recebeu a ajuda de que precisava para sobreviver, deixando os investidores do fundo de Cacciola com apenas 5% de suas aplicações. Situação semelhante viveu o banco FonteCindam, de Luis Antônio Gonçalves, que só não foi liquidado por causa do socorro do BC.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Salvatore Cacciola - Foi quem mais lucrou na história. Seu patrimônio pessoal ficou intacto e, mais que isso, engordou - pois ele revendeu, por uma cotação mais alta, parte dos dólares que o BC lhe vendera a preço camarada. Foi indiciado por gestão fraudulenta e co-autoria no crime de peculato (desvio de verba pública). Foi preso no dia 7 de junho pela Polícia Federal em um hotel de Gramado (RS). Dia 14 de julho conseguiu um habeas-corpus para aguardar o julgamento em liberdade. Cinco dias depois, o Supremo Tribunal Federal revogou de novo sua prisão. O banqueiro está foragido e pode até já ter saído do país.

> Francisco Lopes - Sua mal explicada demissão da presidência do BC, duas semanas depois da desvalorização cambial, aumentou as suspeitas de irregularidades no caso. Foi indiciado pela Polícia Federal sob a acusação de

peculato e pode ser condenado de dois a doze anos de prisão. A Procuradoria da República também o denunciou por corrupção passiva e prevaricação.

> Luis Antônio Gonçalves - O ex-dono do FonteCindam segue os passos dos outros dois envolvidos. Também foi indiciado sob acusação de crimes de gestão temerária e de peculato, em co-autoria com o BC.

A INVESTIGAÇÃO

Cerca de três meses após a divulgação das denúncias, o Senado instaurou a CPI que apurou as suspeitas de vazamento de informações e a atuação das autoridades monetárias no episódio de ajuda aos bancos. Depois de sete meses de trabalho, a CPI pediu o enquadramento de Francisco Lopes e de toda a diretoria do BC em crimes como falsidade ideológica, peculato, tráfico de influência, falso testemunho e advocacia administrativa (defesa de interesses de empresas privadas por parte de funcionário público). Os banqueiros Salvatore Cacciola e Luis Antônio Gonçalves foram acusados de tráfico de influência, crime de gestão temerária e de dificultar o acesso a informações requisitadas pela CPI, entre outras irregularidades.

O RESULTADO

A Justiça Federal acatou o pedido de denúncia do Ministério Público contra 11 pessoas acusadas de envolvimento no caso dos bancos Marka e FonteCindam, inclusive Salvatore Cacciola e o ex-presidente do BC Francisco Lopes. Cacciola e Luiz Bragança, dono da Macrométrica, empresa de consultoria fundada por Lopes, foram presos acusados de crime contra o sistema financeiro. Bragança foi libertado semanas depois, e Cacciola teve o habeas-corpus concedido pela Justiça, em 14 de julho. No entanto, o Supremo Tribunal Federal decretou cinco dias depois a sua prisão. Ele está foragido e pode ter saído do país. Já Lopes foi denunciado por corrupção passiva, peculato e prevaricação. Influenciado pela CPI, o BC mudou algumas regras para evitar a repetição do episódio: limitou o risco de aplicações das instituições financeiras no câmbio e proibiu que recursos oficiais fossem utilizados para salvar fundos em dificuldades. Nenhum avanço sobre as suspeitas de vazamento de informações foi realizado.

C11

AS CESTAS DA LBA

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/lba/caso.html>

O CASO

Fernando Collor de Mello não foi o único a se meter em confusão enquanto esteve no poder: sua mulher, Rosane, também aprontou das suas. A ex-primeira-dama é acusada de desvio de verbas públicas no período em que presidiu a Legião Brasileira de Assistência (LBA), entre 1990 e 1991. O caso mais escandaloso protagonizado por Rosane foi a emissão de dinheiro para a fundação fantasma Pró-Carente de Canapi, sua cidade natal, em Alagoas. Descobriu-se mais tarde que a fundação tinha como endereço a casa da mãe de Rosane. A mulher de Collor ainda

é acusada de gastar 18 000 dólares numa festa para sua assessora pessoal e amiga Eunícia Guimarães e de superfaturar a compra de alimentos. Estima-se que cerca de 16 milhões de dólares tenham sido desviados e embolsados pelo grupo da ex-primeira-dama.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Rosane Collor – Foi atingida pela onda de denúncias no momento em que o governo do marido começava a se fragilizar e não contou com a solidariedade de outros integrantes do primeiro escalão. O próprio Collor julgou que já tinha problemas suficientes para administrar e deixou Rosane sem apoio, num episódio que provocou uma crise conjugal. O presidente chegou a aparecer em público sem aliança, para indicar que as coisas não iam bem na Casa da Dinda. Sentindo-se humilhada, Rosane chorou numa missa pelo aniversário da LBA. Hoje, continua casada com Fernando Collor de Mello, com quem viveu, depois do impeachment, as delícias do exílio voluntário em Miami.

A INVESTIGAÇÃO

Os problemas de Rosane Collor na presidência da Legião Brasileira de Assistência começaram quando ela organizou a festa para a amiga Eunícia Guimarães. Realizada no Palácio da Alvorada, com a presença de mais de 100 convidados, entre eles celebridades e empresários, o rega-bofe foi custeado com o dinheiro da LBA. O caso motivou uma investigação que puxou o fio de uma série de irregularidades na entidade, entre elas o favorecimento de empresas em troca de pagamentos ao esquema PC. "Se alguém tem culpa no caso são meus assessores", disse Rosane. "Eu só assinava os papéis." Acuada pelas denúncias, foi obrigada a deixar a presidência da instituição.

O RESULTADO

Rosane Collor foi condenada em primeira instância a 11 anos de prisão, por ter prorrogado irregularmente um contrato para fornecimento de leite em pó para programas assistenciais da LBA. Além de o preço pago pelo produto apresentar superfaturamento de 40%, o Ministério Público descobriu que as empresas beneficiadas pelo contrato fizeram depósitos em contas pertencentes ao esquema PC. Rosane, que recorre da condenação, enfrenta ainda outros processos na Justiça.

C12

O CASO HILDEBRANDO

Fonte: <http://veja.abril.uol.com.br/idade/corruptao/hildebrando/caso.html>

O CASO

Em janeiro de 1999, uma denúncia feita pelo presidente do Tribunal de Justiça do Acre assustou a opinião pública e mudou a rotina do Congresso. O deputado federal Hildebrando Pascoal (PFL) era acusado de integrar um grupo de extermínio responsável pela morte de trinta pessoas em Rio Branco, no Acre. Os crimes tinham uma marca macabra: as vítimas eram esquartejadas com motosserra. Um mês antes da posse de Hildebrando, o Conselho de Defesa dos Direitos Humanos do Ministério da Justiça esmiuçou suas atividades criminosas e teve acesso a uma gravação na qual ele confessava ter matado um capitão-médico do Exército por vingança. A Polícia Federal esteve na região para investigar os crimes. Num relatório final, acusou Hildebrando não só de promover assassinatos, mas de chefiar uma quadrilha de roubo de cargas e comércio de drogas.

OS PRINCIPAIS ENVOLVIDOS

> Hildebrando Pascoal Nogueira Neto - Ex-coronel da PM, foi o segundo deputado mais votado do Acre na eleição passada. Sua fama de violento é disseminada por todo o Estado, onde são raras as pessoas que se arriscam a denunciá-lo, com medo de represálias. As denúncias contra ele começaram em 1996, depois que um de seus irmãos foi assassinado. Um grupo de policiais supostamente comandado por Hildebrando chegou a matar alguns suspeitos do crime: todos esquartejados.

A INVESTIGAÇÃO

Criada em março de 1999, a CPI do Narcotráfico investigou a existência de um cartel da droga no Acre e reuniu provas do envolvimento de Hildebrando Pascoal. Apoiada em inquéritos da Polícia Federal e da Procuradoria-Geral da República, a comissão denunciou 28 pessoas do grupo de Hildebrando, grande parte policiais civis e militares. Uma testemunha secreta levou a PF a uma cova clandestina provavelmente usada pelo grupo para enterrar suas vítimas. Foram encontradas duas ossadas. Mais tarde, descobriu-se que uma das atividades da quadrilha era facilitar o trânsito de traficantes pelo Estado e alistar pessoal para executar o trabalho sujo. O Tribunal Regional Eleitoral também acusou o deputado de trocar votos por cocaína nas eleições de 1998.

O RESULTADO

Hildebrando Pascoal está cumprindo pena no presídio da Papudinha, construído em Rio Branco exclusivamente para abrigar integrantes do crime organizado. O ex-deputado já foi condenado a cumprir mais de 30 anos de prisão. A primeira sentença foi por crime contra o sistema financeiro (sonegação fiscal), pelo uso de um de seus funcionários como laranja para a movimentação de dinheiro de origem ilegal. No início de julho, Hildebrando foi condenado, numa mesma semana, por corrupção eleitoral (14 anos) e por tráfico de drogas (10 anos). O ex-deputado ainda responde a cinco processos na Justiça, quatro deles por homicídio. Em depoimento à CPI do Narcotráfico, Hildebrando confessou que fornecia salvos-condutos para traficantes. Isso permitiu que a Câmara cassasse seu mandato por quebra de decoro parlamentar em setembro de 1999.

ANEXO D

Artigo de Péricles Diniz publicado no Jornal A Tarde

Meio ambiente

Construtora é acusada de desmatar terreno na Vasco

Moradores de condomínio dizem que a Luiz Mendonça se apropriou da área

PÉRICLES DINIZ

Moradores do Reserva Albalonga, condomínio situado no final da Rua Waldemar Falcão, estão protestando contra o que consideram a apropriação irregular por parte da construtora Luiz Mendonça de uma área de aproximadamente 7.300 metros quadrados que fica atrás do Hipermercado Extra da Avenida Vasco da Gama. De acordo com o contador José de Andrade Silva Filho, que faz parte da associação de condôminos do Albalonga, prepostos da construtora chegaram, na última segunda-feira, com um grande aparato – que incluía tratores, escavadeiras e motosserras – e protegidos por homens armados, “desmatando num piscar de olhos uma área com mais de 5 mil metros quadrados, onde havia árvore com até 60 cm de diâmetro”.

Ele reclama que, além de destruir uma grande área com mata de espécies nativas e vegetação em regeneração, a Luiz Mendonça Empreendimentos estaria se apropriando de um terreno que deveria fazer parte da contrapartida do Extra para com a prefeitura, “local onde deveria estar sendo construída uma praça ou outro equipamento que beneficiasse a toda a comunidade”, disse. Neste sentido, informa que a associação de condôminos e de moradores da Rua Waldemar Falcão entrou com denúncia junto à 3ª Promotoria de Meio Ambiente do Ministério Público, que tramita como inquérito de nº 005/2004.

Em sua argumentação, lembra que a Companhia Brasileira de Distribuição (CBD), que administra o Extra, teria que doar ao município 35% da área onde foi construído o Hipermercado da Avenida Vasco da Gama. Isto incluiria não apenas as pistas e as zonas de talude, que efetivamente passaram ao domínio público, mas também a área onde hoje se anuncia a construção de um empreendimento imobiliário com duas torres de 36 apartamentos cada. Para ele, “só o impacto que estes novos prédios terão no tráfego da região já é motivo para preocupação”, concluiu.

PREÇO ELEVADO – A equipe de reportagem não conseguiu contatar nenhum representante da Luiz Mendonça Empreendimentos, que se encontra em férias coletivas, todavia, em correspondência encaminhada aos moradores do Albalonga,

a empresa presta diversos esclarecimentos. Diz que adquiriu da CBD, em agosto do ano passado, o terreno com 7.310 metros quadrados, contíguo ao condomínio, procedendo as necessárias análises e estudos jurídicos no que diz respeito aos parâmetros urbanísticos sobre o imóvel, convencendo-se não só da sua regularidade como da viabilidade de execução da obra.

Garante que comprou o terreno a preço elevado, isentando-se de qualquer participação no parcelamento do solo que deu origem à gleba adquirida, apontada como irregular. De acordo com a construtora, a própria CBD garantiu que não existiam quaisquer das irregularidades apontadas.

Empresa alega ter proposto perícia

A direção da Luiz Mendonça informa que procurou desfazer tais dúvidas propondo uma perícia conjunta, reunindo CBD e moradores do Albalonga, mas não chegou a obter resposta concreta neste sentido. Deu seqüência, então, à aprovação do projeto perante os órgãos competentes, obtendo o necessário alvará para construção. Sobre as queixas apresentadas pelos moradores do condomínio, alega que, com base em cadastro topográfico elaborado pela Conder, a área onde está o terreno não apresentava vegetação expressiva desde 1970 e sua maior inclinação não supera os 30 graus, não se constituindo portanto em encosta sujeita à preservação ambiental, cuja inclinação deve ser de pelo menos 45 graus.

Rebate também as acusações afirmando que se trata de “argumentos que se sabe destituídos de fundamentos, tendo em vista que a construção do Condomínio Albalonga se deu em sítio com características assemelhadas no que tange à inclinação, com o agravante de possuir massa vegetal, esta sim, densa”.

E conclui arrematando que “estamos aptos a lançar para o mercado o empreendimento imobiliário vislumbrado para o terreno, conforme as licenças que nos foram outorgadas pelos poderes públicos constituídos, sem necessidade de atender a qualquer outro requisito”. A assessoria do Centro de Recursos Ambientais (CRA) informou que técnicos estiveram no local, na última segunda-feira, confirmando que não há vegetação nativa significativa e que, portanto, o empreendimento não demandaria licença ambiental.

ANEXO E

Boletim Alerta Salvador Nº 01

Alerta SALVADOR

Salvador, fevereiro de 2005

Nº 01



APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO TECNOLÓGICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DA PRODUÇÃO

PESQUISA SOBRE INFORMALIDADE NAS EMPRESAS FORMAIS

QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA DATA: ___/_____/2003

Pesquisador: José Antônio Moreira Icó da Silva

N°

ENTREVISTADO	
NOME (OPCIONAL)/CODINOME	
DADO OPCIONAL	

OBJETO DA INFORMALIDADE	
SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA – TIPO DO TRIBUTO:	OUTRO []

SABENDO QUE SUAS INFORMAÇÕES SERÃO DE GRANDE VALIA PARA A PESQUISA QUE ORA REALIZO, ROGO DESCREVER UM CASO DE SONEGAÇÃO FISCAL OU OUTRO TIPO DE FRAUDE COMETIDO POR CONTRIBUINTE PESSOA JURÍDICA, SEM DECLARAR O SEU NOME SOCIAL, CARACTERIZANDO OS MECANISMOS E PROCEDIMENTOS INFORMAIS UTILIZADOS.

UM CASO DE CONTRIBUINTE AUTUADO – DADOS BÁSICOS	
TIPO JURÍDICO	
SETOR [] PRIVADO [] ECONOMIA MISTA [] PÚBLICO	
ATIVIDADE	
CIDADE SEDE	
CONDIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL: [] REGULAR [] IRREGULAR	

1. LEVANTAMENTO DE DÉBITO:

1.1 – BASE DE CÁLCULO OBTIDO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL? [] SIM

1.2 – [] NÃO. HOVE ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO, TOMANDO-SE COMO REFERÊNCIA O SEGUINTE:

--

2. **DESCREVA O TIPO DO ÍLICITO , CASO TENHA PREENCHIDO O ITEM 1.**
 2A. **INICIE AQUI, DESCRIVENDO UM TIPO DE ÍLICITO. EM QUALQUER HIPÓTESE, ESCLAREÇA O MECANISMO UTILIZADO PELA EMPRESA AUTORA.**

3. **CLASSIFIQUE O TIPO DO ILÍCITO SEGUNDO A FREQUÊNCIA**

REPETITIVO EVENTUAL RARO

4. **QUAL O RAMO DE ATIVIDADE MAIS PROPÍCIO À PRÁTICA DE SONEGAÇÃO FISCAL?**

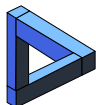
R

5. **NA ABRANGÊNCIA DA SUA ILAÇÃO, O ÍLICITO FISCAL COMPENSA? JUSTIFIQUE, POR FAVOR, A RESPOSTA. SIM NÃO**

NOTA: ACRESCENTAR FOLHA, SE NECESSÁRIO, PARA OUTRAS INFORMAÇÕES OU CONTINUAÇÃO DE RESPOSTAS AOS ITENS ACIMA.

ACRESCENTEI FOLHA

APÊNDICE B NOTA FISCAL



NOME SOCIAL

Endereço

NOTA FISCAL - FATURA Nº

 Saída Entrada
1º VIA
DESTINATÁRIO
REMETENTEDATA-LIMITE
PARA EMISSÃO
/ /

Natur	CDFP	Insc. Est. do Substituto tributário	CNPJ Inscrição Estadual
-------	------	-------------------------------------	----------------------------

DESTINATÁRIO / REMETENTE

Nome / Razão Social		CNPJ / CPF		Data de Emissão
Endereço		Bairro	CEP	Data Saída / Entrada
Município	Fone / Fax	UF	Inscrição Estadual	Hora de Saída

FATURA

--

DADOS DO PRODUTO

COD. PROD.	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	C.L. FISC.	SIT. TRIB.	UNID.	QUANT.	VAL. UNIT.	VALOR TOTAL	ALIQ. ICMS

CÁLCULO DO IMPOSTO

Base de Cálculo do ICMS	Valor do ICMS	Base Cálculo do ICMS Subst.	Valor do ICMS Subst.	Valor Total dos Produtos
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da Nota

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS

NOME / RAZÃO SOCIAL		Frete por Conta 1-Emitente <input type="checkbox"/> 2-Destinatário <input type="checkbox"/>		Placa do Veículo	UF	CNPJ / CPF
Endereço		Município			UF	Inscrição Estadual
Quantidade	Espécie	Marca	Número	Peso Bruto	Peso Líquido	

DADOS ADICIONAIS

Informações Complementares	Reservado ao Fisco	Nº de controle do formulário 00100
----------------------------	--------------------	---------------------------------------

Recebemos de COMPANHIA ENSINO os produtos constantes da Nota Fiscal indicada ao lado		Nota Fiscal - Fatura Nº
Data do Recebimento	Identificação e Assinatura do Recebedor	