

# JUSTIÇA & CIDADANIA

ISSN 1807-779X  
Edição 136 - Dezembro de 2011  
R\$ 16,90

J. B. FRANCO DE GODOI  
DESEMBARGADOR DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

## PODER JUDICIÁRIO, GUARDIÃO DA CONSTITUIÇÃO: REFLEXÕES

Editorial: O LINCHAMENTO MORAL

# O LEÃO DE GARRAS AFIADAS

**Moisés Ferreira**  
Advogado

## Uma revolução na fiscalização tributária

A nova realidade tributária brasileira

O Brasil vem observando, desde a década de 1990, importantes aprimoramentos dos instrumentos de fiscalização e arrecadação de tributos em todas as esferas da Administração Pública nem sempre facilmente percebidos, especialmente no âmbito federal.

Esse movimento de valorização do aparelho fiscal do Estado tem expressão constitucional, como é possível perceber no inciso XXII do artigo 37 da Constituição de 1988: "As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio."

Isso significa que o Estado brasileiro reconhece a importância estratégica do aparelho de arrecadação tributária e lhe confere atenção especial.

Dezenas de ações tomadas ao longo desses últimos anos têm garantido repetidos recordes de arrecadação, com a paralela coibição de condutas sonegatórias e, às vezes, até de condutas legalmente alicerçadas as quais, porém, o Fisco tem conseguido impedir mediante instrumentos legais e infralegais.

Dentre os instrumentos desenvolvidos para promover uma arrecadação mais eficiente, mais refratários a manobras criativas dos contribuintes e seus advogados, alguns merecem menção.

## Mecanismos de controle do Fisco sobre os contribuintes

Substituição tributária – Paga o tributo quem vende a distribuidor ou a atacadista

Sem dúvida, um dos meios mais inteligentes desenvolvidos pelo Fisco e convertido em legislação é a substituição tributária. Por meio dela, a administração tributária antecipa a cobrança de tributos que seriam devidos na venda de produtos a varejo em milhares de empresas, atendendo os consumidores finais, fazendo-os incidir nas operações antecedentes de vendas das empresas distribuidoras e atacadistas que abastecem aquela grande quantidade de varejistas. Assim fazendo, reduz dramaticamente o número de empresas a fiscalizar, além de obter recursos tributários antes da efetiva venda das mercadorias aos consumidores finais.

A princípio, os advogados tributaristas atacaram a medida do Fisco com vários e consistentes argumentos, principalmente quanto à não existência de um fato jurídico tributário quando da incidência do tributo na operação de venda do distribuidor ao varejista: a venda realmente só ocorreria no momento em que a mercadoria chegasse ao consumidor final, podendo, inclusive, não acontecer, quer por motivos de mercado (escolha do consumidor, concorrência comercial etc.) quer por perda da mercadoria, por exemplo, em transporte. A venda poderia, inclusive, ser realizada por valores menores do que os estimados pelo Fisco na tabela de referência que avalia o preço de venda final para efeito de cálculo antecipado dos tributos.

Também se questionou a eleição de uma pessoa que, a princípio, não seria contribuinte dos tributos antecipados, o

distribuidor/atacadista, como responsável tributário, pelo menos na parte do tributo que viria por acréscimo de valor na operação final de venda.

Nem esses, nem outros argumentos similares encontraram abrigo nas instâncias superiores da Justiça brasileira, que, pelo Supremo Tribunal Federal, contra os fortes argumentos dos contribuintes, julgou constitucional a legislação que apoia o Fisco na matéria.

## Sistemas eletrônicos de informação ao Fisco

Declarações eletrônicas (autolancamento) – O próprio contribuinte realiza o trabalho de lançar o tributo, prática tradicionalmente atribuída ao Fisco

Já há algum tempo os procedimentos de apuração de valores a serem recolhidos em relações tributárias têm sido gradativamente transferidos para a responsabilidade dos contribuintes, que emitem documentos e os entregam ao Fisco, realizando, em seguida, o recolhimento dos valores correspondentes.

Pela metodologia prevista pelo sistema, o Fisco realizaria a conferência posterior das declarações feitas pelos contribuintes, fazendo as correções e aplicando as punições nos casos de manobras para reduzir artificialmente a tributação. Na prática, o Fisco escolhe certo número de declarações para exame, segundo critérios que indicam inconsistências entre a geração de acréscimos patrimoniais e a declaração destes feita pelo contribuinte. Esse é o sistema popularizado na arrecadação do Imposto de Renda, mas que tem aplicação hoje em praticamente todos os tributos arrecadados pelos Fiscos de todos os níveis.

Com o aprimoramento dos sistemas eletrônicos de controle, as declarações deixam de ser feitas em papel para serem transmitidas eletronicamente, facilitando muito o trabalho de fiscalização; a Administração pode se valer de filtros eletrônicos para identificar inconsistências e, inclusive, iniciar os procedimentos de autuação dos contribuintes, com a comunicação a estes das irregularidades encontradas, o que possibilita a primeira defesa junto ao órgão arrecadador.

## Sistema Público de Escrituração Digital

Já se encontra em implantação o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), destinado a grandes e médias organizações sujeitas ao regime tributário de apuração do lucro real. Por meio dele, todos os livros de escrituração contábil adquirem forma eletrônica e são hospedados pela própria Receita Federal, possibilitando a esta o acesso imediato e irrestrito à contabilidade das empresas participantes do Sistema.

As repercussões do SPED são óbvias e imediatas: o acesso à escrituração contábil das maiores organizações possibilita ao Fisco controlar a evolução das atividades negociais das empresas, limitando quase que totalmente o risco de fraudes contábeis que representem fuga à tributação.

De imediato, as empresas a serem incluídas no Sistema devem se preocupar em sanear eventuais inconsistências em



suas escriturações contábeis, pois mesmo aquelas decorrentes de simples erro de procedimento podem acarretar autuações, acompanhadas de suas pesadas punições.

## Nota fiscal eletrônica

Ganha espaço rapidamente a implantação de sistemas de emissão e acompanhamento eletrônico de notas fiscais, os quais não apenas eliminam parte considerável da burocracia ligada ao ato como criam um eficiente canal de acompanhamento remoto da emissão dos documentos pelo Fisco.

Com isso, torna-se possível associar-se futuramente ao sistema também o acompanhamento eletrônico dos estoques das empresas, já viável pela exigência de cadastramento dos produtos, especialmente mediante códigos de barras ou com o uso de outros meios, como já acontece na indústria de bebidas, com seus medidores de vazão.

Monitorando os estoques, tanto de insumos e matérias-primas quanto de produtos acabados e embalagens, podem-se confrontar as movimentações dos mesmos e sua relação com as vendas, dificultando, por exemplo, as vendas "informais", sem notas fiscais ou com subfaturamento, métodos de fuga à tributação muito comuns em nosso mercado.

Além dessas características, os sistemas eletrônicos de emissão e controle de notas fiscais fazem uso de campanhas de premiação de consumidores que exigem o registro de seu número de cadastro no Ministério da Fazenda, o CPF, nos documentos fiscais, o que diminui a possibilidade de vendas sem notas.

## Banco Central

Movimentações financeiras de valor elevado devem ser reportadas ao Banco Central

O sistema bancário brasileiro é, com certeza, um dos mais sofisticados do planeta. Operações que mesmo em países com economias mais desenvolvidas do que a nossa levam dias, aqui são feitas praticamente num instante. Tal nível de desenvolvimento tecnológico em sistemas bancários permite ao Banco Central exigir e obter dos agentes financeiros informações quase instantâneas sobre movimentações financeiras.

Essa possibilidade permite ao Fisco se valer das informações de movimentações de valores a partir de determinado limite para identificar ações eventualmente suspeitas não apenas do ponto de vista tributário, mas também na perspectiva criminal.

Também é possível, como já ocorreu no caso da Contribuição sobre Movimentações Financeiras (CPMF) e suas variações, criar ou utilizar um tributo existente baseado na movimentação de valores via agentes financeiros para identificar atividades que estejam sendo subtraídas à ação fiscalizadora. Esse expediente é especialmente útil para se apurarem irregularidades no Imposto de Renda.

## Controles cruzados de informações

O que alguém movimenta em contas bancárias deve ser consistente com os negócios que realiza

Os controles que vimos descrevendo possibilitam o cruzamento de informações referentes às movimentações financeiras com os negócios realizados por contribuintes, quer pelos meios já existentes quer por outros possíveis de serem criados, com as declarações ao Fisco evidenciando eventuais discrepâncias a serem investigadas em busca de condutas ilícitas de evasão tributária.

## Integração dos Fiscos federal, estaduais e municipais

Convênios operacionais entre os Fiscos dos diversos entes políticos federais

Com o gradual incremento tecnológico dos sistemas de controle fiscal adotado em cada unidade da Federação, combinado com o incentivo do Fisco federal à cooperação entre todos os agentes de arrecadação tributária, fica cada vez mais possível a atuação conjunta de todos esses agentes de forma a unirem seus esforços para apertar o controle sobre a atividade econômica de empresas e pessoas, comparando fatos economicamente relevantes entre si, de maneira a identificar discrepâncias de informações dos contribuintes que possam revelar ações sonegadas.

Podemos citar como exemplo a realização de ações fiscalizadoras conjuntas em fronteiras e vias de transporte de riquezas, além da eventual troca de informações obtidas em fiscalizações rotineiras ou especiais de empresas.

## Cartórios de registros de imóveis

Informações obrigatórias de registros de transações imobiliárias

Parte importante do patrimônio de pessoas e empresas consiste em bens imóveis. Pensando nisso, já está em funciona-

mento em alguns estados a obrigatoriedade de informação ao Fisco do registro de alienação de bens imóveis, sabidamente um dos principais meios de se fazer reserva patrimonial ou mesmo possibilitar o incremento da atividade empresarial.

Sendo essa informação obrigatória e, em vários casos, automática, via sistema eletrônico, serve esse instrumento como mais um valioso modo de identificar eventuais fugas à tributação.

Mesmo a já tradicional prática de se escriturarem imóveis por valores muito abaixo do mercado para se evadir aos tributos poderá ser automaticamente identificada pelos sistemas do Fisco e, então, coibida.

## Aumento dos quadros funcionais e aperfeiçoamento profissional dos servidores

É notável o progresso na quantidade de contratações e no aperfeiçoamento do pessoal contratado para o trabalho nos diversos Fiscos. De um lado, as provas de concursos públicos, ainda que com mais vagas disponíveis, estão muito mais exigentes, levando os candidatos a esses cargos a estudarem de forma muito mais profunda a matéria fiscal. De outra parte, a preocupação com o aperfeiçoamento dos profissionais que já atuam na área é constante e tem levado ao crescimento qualitativo da atividade, não apenas na atividade administrativa mas, igualmente, na defesa dos interesses dos Tesouros em juízo.

Se em tempos não tão distantes a atividade de defesa do Fisco em juízo, por exemplo, era quase somente copiar peças processuais modelos produzidas por alguns procuradores mais preparados, hoje já é comum verem-se bons trabalhos elaborados pelos integrantes dessas carreiras, muitos deles frequentadores dos melhores cursos de aperfeiçoamento profissional do País e até do exterior.

Esse aperfeiçoamento permite, inclusive, que decisões do Poder Judiciário favoráveis aos Fiscos se tornem a regra. Embora tenha havido um maior interesse dos advogados pela matéria tributária, com um crescente aperfeiçoamento profissional também destes na área, a disponibilidade de profissionais sérios, bem preparados, ainda é limitada, em função dos custos significativos da formação profissional desses agentes e da experiência que só mesmo o tempo pode trazer.

Infelizmente, por conta dessas limitações materiais e do tempo que inexoravelmente se leva para formar bons profissionais, o mercado tem assistido a um crescimento de profissionais mal preparados e, em alguns casos, até mal intencionados, levando empresas e cidadãos a tomarem medidas tributárias temerosas e, às vezes, até mesmo criminosas, com consequências dramáticas para os contribuintes.

Além do mais, é muito maior a capacidade dos Executivos da Federação de suportar esses custos – facilmente justificáveis pelos seguidos recordes de arrecadação tributária – e esperar o tempo necessário para o aperfeiçoamento de seu pessoal.

## Combate aos mecanismos de fuga à tributação – Sonegação tradicional

O uso de expedientes tradicionais de sonegação, como venda sem nota, subfaturamento e uso repetido de notas fiscais para fazer várias entregas de mercadorias com o mesmo docu-

mento fiscal, ainda são comuns, dada a relativa precariedade da fiscalização dos meios de transporte num país de dimensões continentais. Exatamente por conta dessa dificuldade da fiscalização, muitos ainda arriscam sofrer as pesadas consequências de serem flagrados nessa prática.

Provavelmente, o maior problema de quem opera negócios assim seja a guarda de valores decorrentes da sonegação, o que não pode ser feito regularmente em contas bancárias sem, eventualmente, disparar o sistema de alarme das Receitas via movimentação financeira. Aí, enquadram-se esquemas de remessa ilegal de divisas ao exterior, lavagem de dinheiro ou simples guarda de valores em cofres particulares, opções essas relativamente perigosas.

## Evasão e elisão fiscal

Aqui se quer referir a métodos mais elaborados de fuga à tributação, com emprego de sofisticados mecanismos do já conhecido “planejamento tributário” que tem levado algumas grandes empresas e famosos escritórios de advocacia ou de consultoria às páginas policiais.

O embate entre doutrinadores, juízes, advogados e representantes dos Fiscos sobre a distinção entre evasão e elisão fiscal tem se tornado clássico. Entende-se por evasão a ação dos contribuintes, por qualquer meio que seja, no sentido de não informar corretamente ao Fisco o volume de sua atividade econômica, deixando de oferecer parte maior ou menor de seu acréscimo patrimonial à tributação. Elisão fiscal seria, por outra via, o uso de caminhos alternativos legalmente permitidos para diminuir a pressão tributária sobre as riquezas econômicas.

Com o passar do tempo, as leis tributárias têm endurecido o tratamento dos comportamentos elisivos, caracterizando como ilegais alguns comportamentos dos contribuintes com base em presunções.

Ainda que não haja vedação explícita em lei, considera-se que qualquer ação que resulte em fuga à tributação é ilegal; desprezam-se os atos dos contribuintes e reconstrói-se a realidade na forma mais gravosa aos mesmos. Alguns exemplos nos ajudam a entender esse mecanismo:

### 1. Blindagem patrimonial

A transferência de ativos pessoais e empresariais a terceiros de modo a reduzir o montante tributável de determinadas pessoas ou empresas tem sido prática recorrente e ainda não eficientemente atacada.

Há regras e ações judiciais que consideram inválidas as transações que diminuem o patrimônio, especialmente se a pessoa que assim age tem grandes compromissos com credores, vencidos ou mesmo futuros; mais ainda quando o credor é o Fisco. Essas regras, porém, não têm sido obstáculos eficazes para a prática da blindagem patrimonial, o que dá margem ao surgimento no cotidiano de figuras que a cultura popular se acostumou a relacionar a algumas frutas, especialmente certa espécie cítrica...

Certamente, a alienação fictícia de determinado patrimônio a terceiros implica grandes riscos ao real proprietário dessas

riquezas, o qual, além de poder ver exposta e contestada sua estratégia, pode enfrentar a resistência dos pseudoproprietários em nome de quem os bens são registrados, ou de seus eventuais herdeiros. Ainda assim, é prática muito comum.

### 2. Fragmentação de negócios

Outra prática muito difundida no sentido de evitar o aumento da carga tributária suportada por determinado negócio é a divisão deste em dois ou vários novos negócios, produto da mesma atividade empresarial, mantendo as diversas divisões como pequenas ou médias empresas, sujeitas a regimes tributários menos rigorosos.

Nesse caso também é comum o uso de terceiros, pois a existência de diversas empresas em nome dos mesmos sócios invalidaria o esforço, já que os Fiscos descobririam facilmente a manobra e considerariam todas as empresas como um mesmo grupo econômico, tributando-as como um único ente econômico.

## Métodos lícitos de atenuação da carga tributária – Atualização da metodologia contábil

Nesse ponto, não se trata de serem usadas técnicas de camuflagem contábil, como criação artificial de despesas ou redução fictícia de receitas, gerando menor riqueza tributável nas anotações contábeis, mas da adoção de padrões de escrituração adequados ao negócio.

Mesmo os profissionais da área contábil mais competentes se veem na contingência de pesquisar diariamente as mudanças que influem no seu trabalho, de modo a identificar algum benefício porventura disponível à contabilidade da empresa a que serve.

## Apuração cuidadosa de créditos de tributos não cumulativos

Embora possa parecer um pouco exagerado, muitas empresas deixam de recuperar créditos tributários por falta de maior atenção à classificação de seus documentos fiscais. Essa lacuna permitiu até mesmo o estabelecimento de empresas especializadas em “garimpo de arquivos”, ou seja, a revisão dos lançamentos contábeis buscando identificar valores não recuperados, especialmente em decorrência de operações com tributos que geram crédito tributário de grande monta, como o ICMS, o PIS/COFINS e certos casos do IPI.

## Planejamento cuidadoso da expansão dos negócios

Um planejamento cuidadoso da expansão dos negócios, com a elaboração de um Plano de Negócios (*Business Plan*) detalhado, consistente e viável, pode evitar que o eventual crescimento desordenado resulte em descontrole administrativo e na inclusão eventualmente desnecessária da empresa em uma categoria tributária sensivelmente mais gravosa, anulando o resultado positivo esperado com o crescimento.

Como já vimos, a simples divisão artificial do negócio para conter seu tamanho pode ser perigosa, mas o crescimento planejado é lícito e extremamente importante para a saúde da empresa em qualquer tempo.

E não é só no campo tributário que o bom planejamento ajuda. Ele é fundamental para a identificação dos horizontes futuros da companhia, de suas fraquezas e pontos fortes, para a correta alocação de recursos e a adequada formação e motivação de seus talentos humanos.

#### Administração eficiente do passivo tributário

O cuidado com as dívidas tributárias justifica-se pela ordem de grandeza dos valores envolvidos. Os valores regulares já são conhecidamente altos, muitas vezes tornando os pagamentos de tributos tarefa árdua.

Já vimos que expedientes fiscais frequentemente obrigam o pagamento de tributos antes da venda e recebimento dos valores a ela associados; pagam-se os tributos antecipadamente. Errar na previsão desses pagamentos eleva seus valores ainda mais, em percentuais assustadores, podendo tornar o adimplemento das obrigações tributárias muito mais difícil. Empresas já foram simplesmente à inviabilização de seus negócios por não conseguirem honrar seus compromissos fiscais.

Ainda que a empresa enfrente autuações por falta de pagamento de tributos, a competente defesa frente ao Fisco pode significar a diferença entre possibilitar ou não a continuidade do negócio. Também nesse caso, a intervenção de profissionais da área com experiência e conhecimento técnicos adequados é fundamental.

#### Pagamento de débitos fiscais com créditos tributários

Esse é um terreno que já fez nascer um grande número de "milagres", quase sempre trazendo consequências funestas aos negócios a longo prazo, exceto, é claro, para aquelas empresas que usam qualquer expediente disponível para ganhar tempo na defesa de autuações fiscais que não podem ou não pretendem honrar.

Não que a prática de usar créditos tributários, como precatórios judiciais, para quitar débitos fiscais seja ilegal em si. Na verdade, a prática veio sendo, paulatinamente, reconhecida como legítima por Cortes de todo o País e, aos poucos, sendo aceita e regulada pelos Fiscos. O problema é a qualidade dos títulos usados para este fim; há um verdadeiro mercado de negócios com títulos dessa natureza, alguns vendidos a preços definitivamente atraentes, com deságios de 60%, 80% ou ainda mais.

A experiência mostra, como diziam nossas avós, que se a esmola é muita, o santo desconfia: se é muito vantajoso, tem algo de errado. Por que alguém venderia um título que tem contra a Fazenda, líquido e certo, por um valor exageradamente inferior ao seu real valor?

A resposta é: só se esse título não for assim tão líquido e certo, se ele se basear em ações judiciais ainda não totalmente encerradas ou se for vendido indiscriminadamente a várias empresas, válido para quem correr mais rápido para fazer valer seu direito.

Se o título for realmente bom, o deságio será relativamente menor, proporcional ao tempo de espera até seu pagamento

“ Com uma carga tributária que chega a quatro meses de produção por ano, precaver-se contra práticas temerárias nesse campo é não apenas uma questão de bom senso, mas de sobrevivência. ”

e à confiança no devedor do mesmo. Fiscos municipais têm menos credibilidade do que os estaduais, e todos têm menos do que o federal.

Tomando-se a precaução devida, esse pode ser um meio legal, lícito e inteligente de reduzir ou mesmo quitar passivos tributários.

#### Considerações finais

É claro que nos limites do que nos propusemos a fazer aqui deixamos de aprofundar muitos aspectos dos assuntos falados, alguns objetos de extensos estudos e publicações.

Quisemos, entretanto, mostrar que a realidade atual, de forte desenvolvimento das ferramentas de informação, impõe aos cidadãos muito maior cuidado no trato com a administração tributária.

Nosso país é, há vários anos, campeão no campo dos tributos sobre a atividade econômica nacional, e um campeão que bate seus próprios recordes um mês após o outro. Com uma carga tributária que chega a quatro meses de produção por ano, precaver-se contra práticas temerárias nesse campo é não apenas uma questão de bom senso, mas de sobrevivência.

Há caminhos lícitos possíveis, há práticas inteligentes aplicáveis na administração dos tributos pelas empresas e pessoas físicas, mas não há, definitivamente, soluções espetaculares livres de riscos. Quem não quiser enveredar por caminhos ilícitos precisa se cercar de profissionais de primeira linha para cuidar de seus interesses.

Se você estiver numa floresta na qual um leão jovem, forte e faminto esteja caçando, tome todas as precauções para não se tornar sua refeição.

