

**JOSÉ EDUARDO ZORATTO
JOSÉ PEREIRA DOS SANTOS**

**A MANIPULAÇÃO DA CONTABILIDADE COMO
INSTRUMENTO DE SONEGAÇÃO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**LONDRINA
2003**

EPÍGRAFE

Louvores ao grande artista,
O sábio malabarista,
Dos números, da economia!

Da sua lide, um cativo,
Dinâmico, sempre Ativo,
Jamais agente Passivo,
Eis seu Balanço em harmonia!

Seu crédito: dignidade, prudência,
Seu Débito: conhecedor da Ciência,
Do emaranhado de leis,
Desvencilhar-se com tino,
Defender o seu cliente,
de imposto ou multa a pagar.
Ele é cômico cidadão,
Assegurando à Nação
Direitos a arrecadar.

Ele é o fiel da balança,
Nesta luta à qual se lança
Das finanças guardião.
É o soldado singular,
Esteio desta Nação.

Louvores ao grande artista,
O sábio malabarista,
Dos números, da economia.

Zoraide Guerra David

DEDICATÓRIA

A todos os profissionais da área contábil que atuam com ética e zelo no exercício da profissão.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo Dom da Vida!

As nossas famílias por serem nosso porto seguro, por estarem sempre nos apoiando, nos incentivando e torcendo por nós, não medindo esforços para que pudéssemos alcançar os nossos objetivos.

Ao nosso orientador Prof. Blênio César Severo Peixe pela sua valiosa orientação para o desenvolvimento desta monografia.

A todos que direta ou indiretamente auxiliaram na realização deste trabalho.

RESUMO

PEREIRA, J.S; ZORATTO, J. E. A MANIPULAÇÃO DA CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE SONEGAÇÃO. O objetivo do presente estudo é mostrar a forma pela qual a contabilidade é utilizada (manipulada) e administrada pelas entidades econômicas, ou pelo menos, por um conjunto razoavelmente grande de empresas com a finalidade de sonegação. Nesse sentido o presente estudo pretendeu mostrar a desigualdade de condições de competição no mercado das empresas que manipulam a contabilidade com a finalidade de sonegação fiscal, especificamente demonstrar os artifícios que as empresas utilizam para alterar os resultados contábeis e caracterizar o impacto no volume arrecado. Para tanto desenvolveu-se uma pesquisa de caráter exploratória e descritivo em forma de revisão literária através da busca de dados e informações em artigos, livros e publicações governamentais. O estudo serviu para mostrar a essencialidade do emprego dos dados e informações contábeis como instrumento de manipulação da sonegação e fraude contábeis. Considerando o que foi exposto, a resposta é positiva à pergunta formulada no início do trabalho, questionando se informação contábil é um instrumento determinante para a manipulação de informações com o objetivo de lesar o fisco. Nesse sentido, destaca-se a responsabilidade solidária do profissional da contabilidade, na empresa privada com a lei de sonegação fiscal, pouco utilizada, pelo fisco e pelas autoridades policiais, e no serviço público com a Constituição, vem sendo usada abusivamente, pelos Tribunais de Contas, sobretudo pelos principais estados da federação. Seria interessante que o órgão fiscalizador do exercício profissional tratasse o problema em nível de resolução ou mesmo de proposição por anteprojeto-de-lei, definindo o que seja "responsável pelo controle", na área contábil, para os fins constitucionais, assim como a denominada "responsabilidade solidária", mesmo porque, todo profissional contábil é o responsável técnico pelos trabalhos realizados, sendo certo, ainda, que a fiscalização do exercício profissional nessa importante e especializadíssima área por parte dos órgãos regionais é, infelizmente, totalmente ausente.

Palavras-chave: Manipulação contábil, sonegação, fraude.

E-mail: jopesan@sercomtel.com.br

ÍNDICE

EPIGRAFE.....	II
DEDICATÓRIA	III
AGRADECIMENTOS.....	IV
RESUMO.....	V
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA	4
3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO.....	5
3.1. BASE CONCEITUAL DA CONTABILIDADE.....	5
3.1.1. Dado como Informação e Vice-Versa.....	6
3.2. EFICIÊNCIA, O CUSTO E O BENEFÍCIO DA INFORMAÇÃO	7
3.2.1. Informação de Natureza Contábil.....	8
3.3. FUNÇÃO E OS PROPÓSITOS DA CONTABILIDADE	8
3.4. IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	11
3.5. CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL.....	13
3.5.1. Influência da Legislação sobre a Contabilidade.....	16
3.5.2. Limitações da Informação Contábil.....	16
3.6. CONTABILIDADE E O FISCO	18
3.7. PRINCIPAIS TIPOS DE FRAUDES CONTÁBEIS.....	21
3.7.1. Subfaturamento.....	21
3.7.2. Saldo Credor de Caixa	23
3.7.3. Saída Mercadoria sem Emissão de Documento Fiscal (Omissão de Receita).....	26
3.7.4. Fraude Contábeis das Corporações Norte-Americanas.....	28

3.8. CASOS DE SONEGAÇÃO FISCAL NO RAMO DE COMBUSTÍVEIS	33
3.8.1. Mecanismos da Fraude.....	37
3.8.2. Passeio de Notas Fiscais.....	38
3.8.3. Da Fraude do Álcool.....	40
3.8.4. Da fiscalização.....	40
3.8.5. Das causas da Sonegação.....	41
3.8.6. Fraudes e Fraudadores.....	47
3.9. A RESPONSABILIDADE CIVIL DO CONTADOR.....	50
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	56

1. INTRODUÇÃO

De que maneira a contabilidade é encarada pelas empresas? Um instrumento positivo, que informa adequadamente e subsidia a tomada de decisões? Uma necessidade burocrática, chata e irrelevante, constituída de informações parcialmente utilizáveis, e, portanto, parcialmente dispensáveis para o efetivo funcionamento da empresa? Uma normatização jurídico-tributária, que deve ser adequadamente cumprida, sob risco de penalizações monetárias/fiscais?

O objetivo do presente estudo é mostrar a forma pela qual a contabilidade é utilizada (manipulada) e administrada pelas entidades econômicas, ou pelo menos, por um conjunto razoavelmente grande de empresas com a finalidade de sonegação.

Dependendo da postura adotada pelas empresas, uma das conseqüências possíveis é a ocorrência, por um lado, de uma reação que leva, no geral, por parte dos vários agentes econômicos, a uma contínua depreciação das práticas contábeis, bem como dos resultados por elas obtidos e, por outro lado, o aumento do fiscalismo ou da crença, por parte do Estado, de que a sonegação de impostos é prática usual e freqüente adotada pelas empresas, com o intuito de se furtarem ao pagamento de impostos.

A contabilidade, enquanto instrumento utilizado para os registros das situações que envolvem as operações realizadas por uma entidade econômica em seus contatos e transações no mercado, sempre foi vista como um instrumento apto a cumprir, basicamente, dois objetivos fundamentais:

1) Possibilitar, através dos registros contábeis, a avaliação e o controle, por parte dos envolvidos no processo decisório, das situações econômicas e financeiras da entidade; e

2) Municar com informações, a partir dos registros das várias operações contábeis, dos resultados anteriormente esperados e dos resultados efetivamente alcançados, as esferas dentro da empresa que respondem pelo planejamento de curto e longo prazo, para redefinir ou não objetivos a serem atingidos.

Todo o sistema contábil está, pois voltado para a apuração dos resultados econômicos obtidos pela empresa num determinado período e de que forma tal resultado é ou será apropriado pelos diversos agentes econômicos que participam, direta ou indiretamente, das atividades da empresa.

A questão colocada inicialmente aparentemente apresenta uma falsa questão. O registro contábil deve sempre se referenciar às operações econômicas e financeiras efetuadas pelas empresas e, conseqüentemente aos resultados ocorridos, num determinado período. Mas, esta é a dúvida: os demonstrativos contábeis representam, de fato, as transações efetivamente realizadas, os lucros/prejuízos ocorridos, bem como as apropriações (dividendos e impostos) que efetivamente deveriam ser pagas? Uma resposta positiva a estas indagações colocariam a questão inicial na esfera das querelas inúteis e despropositadas. Além disso, remeteria a contabilidade para o patamar e o lugar que ela deve ocupar dentro das esferas decisórias das empresas, transformando-a, de instrumento de registros apenas, em base de informações adequadas para o controle, planejamento e aplicações dos recursos gerados nas atividades econômicas e financeiras, em todas as suas modalidades.

Esta mudança de comportamento face à contabilidade implica em alterações por parte de todos os agentes econômicos envolvidos nas atividades desempenhadas pelo conjunto das entidades econômicas, principalmente, os empresários e o fisco.

Dentro deste contexto, o presente estudo pretende mostrar a desigualdade de condições de competição no mercado das empresas que manipulam a contabilidade com a finalidade de sonegação fiscal, especificamente demonstrar os artifícios que as empresas utilizam para alterar os resultados contábeis e caracterizar o impacto no volume arrecado.

2. METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa exploratória em forma de revisão literária através da busca de dados e informações em artigos, periódicos indexados e como critério os últimos dez anos, sendo utilizado literaturas mais antigas se esta for relevante ao estudo.

Segundo GIL (1996, p. 23) “esse método de pesquisa visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão e ao mesmo tempo busca descrever como os hipertensos estão alcançando benefícios com a prática de exercícios físicos.

Em outras palavras, conforme aborda SELTZ et al (1987), “a pesquisa exploratória visa basicamente à formulação e/ou sistematização de objetos desconhecidos”.

Os dados foram levantados junto a livros sobre o assunto, revistas e trabalhos já apresentados na área, informações publicadas em jornais e publicações de órgãos governamentais e internet.

Dessa forma, buscou-se neste trabalho demonstrar os artifícios que as empresas utilizam para alterar os resultados contábeis, no seguimento de combustíveis, apontando os principais tipos de fraudes cometidos pelas distribuidores e apresentando uma estimativa dos valores sonegados.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Para melhor entendimento do presente estudo o mesmo terá um embasamento teórico baseado em literaturas e legislações existentes na área de modo a se criar conceitos e permitir o melhor entendimento das análises e resultados obtidos. A pesquisa abordará a base contabilidade conceitual, na seqüência será abordado a eficiência e o benéfico da informação contábil. O item seguinte tratará da função e do propósito da contabilidade, na seqüência será feita uma análise da contabilidade como instrumento de gestão empresarial, com embasada na legislação. No próximo item abordar-se-á a contabilidade e sua relação com o fisco, na seqüência será feita uma reflexão dos tipos de fraudes contábeis. No item seguinte será feito um comentário sobre o caso de sonegação de combustíveis e o caso das fraudes contábeis nas empresas americanas: o caso ENRON.

3.1. BASE CONCEITUAL DA CONTABILIDADE

Neste item é abordada a importância e o conceito da informação como elemento indispensável para a fiscalização. O enfoque principal se refere ao conceito da informação, especialmente a de natureza contábil, que é tratada e posteriormente utilizada para auxiliar as tomadas de decisões dentro das organizações, sem, contudo, discutir os princípios e os propósitos da ação gerencial.

3.1.1. Dado como Informação e Vice-Versa

A busca do conceito e a distinção entre o que é informação e o que é dado tem produzido discussões interessantes levando, entretanto, a abordagens quase similares entre os diversos estudiosos. GOLDRATT (1993, p. 75) em sua obra *A Síndrome do Palheiro – Garimpando Informação num Oceano de Dados*, sintetiza essa discussão afirmando: "o que é dado e o que é informação depende do observador". Argumenta, ainda, "que definir informação como resposta a uma pergunta formulada pode significar que ela pode ser deduzida como consequência de um processo de decisão" .

A informação se apresenta como algo útil e ligada a um ou mais usuários interessados. O dado é apresentado como algo bruto, sem muita utilidade ou valor para o processo de decisão. O que para determinado usuário é um dado, para outro usuário pode significar informação e vice-versa. AQUINO e SANTANA (1992, p. 4) "entendem que é possível relacionar dados com fatos, no sentido contábil, procedendo-se a acumulação dos mesmos para apresentá-los, mediante tratamento metodológico, numa demonstração contábil que é percebida como uma informação útil".

Duas condições aparecem quando se elabora a informação. Primeiramente, uma necessidade decorrente de uma decisão a ser tomada e, em segundo lugar, a existência dos dados exigidos. Os dados parecem ser pedaços de informações, mas não podem ser assim considerados porque a informação requer um processo de dedução ou um processo de decisão.

O propósito básico da informação é habilitar a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis. Segundo afirma OLIVEIRA

Tais recursos são representados por pessoas, tecnologia, capital e a própria informação. A informação é qualquer espécie de conhecimento ou mensagem que pode ser usada para aperfeiçoar ou tornar possível uma decisão ou ação. Ela é elaborada também para facilitar as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar operações. "Corresponde à matéria-prima para o processo administrativo de tomada de decisão. (OLIVEIRA, 1993, p.35).

3.2. EFICIÊNCIA, O CUSTO E O BENEFÍCIO DA INFORMAÇÃO

Segundo EIN-DOR (1995, p.16), "as empresas deveriam se decidir por gastos com a produção de informações quando houver chances destas aumentarem seus lucros ou beneficiá-las de alguma outra maneira". As organizações sem fins lucrativos deveriam se interessar por informações que pudessem reduzir seus custos ou aumentar sua eficiência.

Desta forma a eficiência da informação segundo EIN-DOR (1995, p.16), "é verificada na medida em que os custos para sua obtenção são inferiores aos benefícios decorrentes do seu uso". Como custo da informação são considerados os recursos materiais, tecnológicos e humanos, dentre outros, empregados na sua elaboração. Outros pontos que indicam a eficiência da informação referem-se ao nível quantitativo ótimo, sua oportunidade e a abordagem de pontos-chaves para a alta administração da empresa, ou seja, a informação na hora certa, abordando aspectos importantes, sem, contudo, constituir-se tarefa penosa sua assimilação pelos usuários.

Segundo MARTINS:

raramente uma informação é totalmente inútil para a administração, mas, não raro, deixa de ser examinada ou retransmitida, por questão de prioridade, em decorrência do tempo disponível do gestor. Cada informação provoca um gasto e pode trazer um benefício. Isso tem de ser muito bem analisado na hora de se decidir pela implantação do sistema contábil e mesmo após o início do seu funcionamento. As empresas produzem diariamente inúmeros relatórios com muitos dados que nunca se tornarão informações ou então que jamais trarão qualquer benefício, mesmo assim continuarão a ser produzidos porque foram previstos quando o sistema foi concebido (MARTINS, 1996, p. 30).

3.2.1. Informação de Natureza Contábil

Existe a crença de que é possível estabelecer um conjunto de informações de natureza contábil que atenderia plenamente às necessidades dos usuários internos e externos. Isto é uma meta a ser perseguida, que deve ser examinada também no aspecto de custo para sua obtenção. Nesta tarefa deve-se ter em mente o atendimento a todos os tipos de usuários, em todas as suas dimensões, considerando que as necessidades de cada usuário são singulares e estão relacionadas ao grau de discernimento do receptor e ao objetivo da sua utilização.

A contabilidade é por excelência um sistema de informações, pois, segundo GOLDRATT (1993, p. 141), "...sistemas de informações são capazes de responder a perguntas que exigem a utilização de procedimento de decisão".

3.3. FUNÇÃO E OS PROPÓSITOS DA CONTABILIDADE

Em conformidade com o pronunciamento do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, referendado pela deliberação nº 29, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, de 05 de dezembro de 1986, "a contabilidade é um sistema de informação e avaliação, através de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade". Sistema de informação é um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e preparação de relatórios que permite:

tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo, e

dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivadas da própria contabilidade e/ou outras disciplinas,

fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não (IBRACON, 1994, p. 17).

As informações podem ser de natureza econômica, financeira, física e estatística:

Informação de natureza econômica e financeira - na visão da contabilidade, o movimento de receitas e despesas e o capital dos acionistas são dimensões econômicas, enquanto que o fluxo de caixa e as mutações do capital de giro constituem-se aspectos da informação de natureza financeira.

Informação de natureza física e estatística - a informação monetária deverá ser ilustrada com mensurações físicas: quantidade de produtos ou serviços elaborados, quantidade de clientes, evolução do desempenho produtivo e sua relação com o faturamento e outros elementos quantitativos não monetários que auxiliem da melhor forma a compreensão do desempenho da entidade (IBRACON, 1994, p. 17).

Segundo o IBRACON (1994, p. 21), “a contabilidade tem como propósito subsidiar a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, do ponto de vista estático, de tal forma que permita fazer inferências sobre a tendência futura”. Ainda, segundo o IBRACON, existe consciência de que as demonstrações contábeis para estas avaliações são essenciais, mas não suficientes.

As demonstrações contábeis, quando utilizadas demasiadamente para a exploração de tendências futuras, comprometem o grau de segurança das predições. O desenho de cenários futuros envolve reflexões e análise ambiental composta por elementos não tratados pela contabilidade, mas indispensáveis para o planejamento plurianual das organizações.

A grande utilidade dos relatos contábeis está na sua apreciação em relação ao passado e ao presente. Mesmo assim, a contabilidade poderá contribuir bastante se as conjunturas do passado tiverem elevadas chances de se repetirem ou se o usuário conseguir adaptar o modelo contábil num modelo preditivo, que é possível dentro das possibilidades intelectuais e da sensibilidade do usuário. O modelo

contábil e o eventual modelo preditivo serão peças distintas não mutuamente excludentes do processo decisório.

Na opinião de HORNGREN, o sistema de contabilidade tem como principal função dar maior credibilidade, dentre os sistemas de mensuração de quase todas as empresas. Este deveria fornecer informações para cinco amplos aspectos da gestão empresarial:

Formulação de estratégias globais e planejamento de longo prazo - Inclui desenvolvimento de novos produtos, decisões de investimentos tanto em equipamentos quanto em marcas, patentes e treinamento de pessoal. Frequentemente esta atividade depende de informações específicas e especiais;

Decisão de alocação de recursos aos produtos, clientela e políticas de preço - Esta tarefa exige relatórios sobre lucratividade de produtos ou serviços, marcas e categorias, clientes, canais de distribuição e outros;

Planejamento de custos e controle de operações e atividades - Requer informações sobre faturamento, custos, ativo e passivo de departamentos, fábricas e áreas de responsabilidade;

Medição de desempenho e avaliação de pessoas - Refere-se a comparações de resultados atuais com as metas planejados. Estas avaliações se baseiam tanto em mensurações financeiras quanto em números não-financeiros;

Atendimento às normas dos órgãos reguladores de procedimentos contábeis e aos requisitos legais das demonstrações contábeis - As demonstrações contábeis e os relatórios correlatos devem observar os pronunciamentos das entidades reguladoras e ter como objetivo final o atendimento da demanda de informações dos acionistas, subsidiando-os em suas decisões de comprar, manter e vender as ações que possuem. No Brasil as principais entidades envolvidas na normalização de procedimentos são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o IBRACON e a CVM. No que se refere a requisitos legais, a legislação societária e a do Imposto de Renda são as que mais estabelecem normas. Nos Estados Unidos da América os procedimentos contábeis e as regras de apresentação das demonstrações financeiras são reguladas principalmente pelo Financial Accounting Standards Board – FASB (HORNGREN, 1997, p. 27).

Cada aspecto citado anteriormente tem suas peculiaridades. Cabe ao contador, a partir de sua base de dados, fazer a combinação adequada das informações, de forma a atender plenamente ao seu usuário. Pronunciamentos do IBRACON (1994, p. 23), “orientam no sentido de que os objetivos da contabilidade devem estar sintonizados com aquilo que o usuário da informação achar importante para auxiliar o seu processo decisório”.

Os destinatários da informação contábil são denominados de usuários e tanto podem ser pessoas físicas como jurídicas. Os usuários são aqueles que tenham

interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada empresa, organização sem fim lucrativo ou até mesmo o patrimônio individual de uma pessoa.

3.4. IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

HIGSON e JOCHEM, afirmam que:

“a contabilidade é freqüentemente acusada de ser parte interessada no debate ideológico sobre o papel da economia de mercado, pois os contadores estão administrando os hospitais, numa alusão a que os hospitais estariam fora da avaliação de eficiência econômica, condicionante restritiva ao recebimento de recursos e incompatível com os propósitos dessas instituições” (HIGSON e JOCHEM, 1997, p. 83).

Os autores acham difícil imaginar uma sociedade, cujos recursos sejam limitados em relação às necessidades, que não queira usar a informação contábil em auxílio às suas decisões, e destacam:

A contabilidade trata de mensurar, documentar e controlar a faceta principal da vida da empresa, que é o dinheiro. Sua importância, portanto, dificilmente pode ser exagerada. O desenvolvimento da contabilidade precedeu e, em grande parte, possibilitou a evolução do comércio e da atividade bancária. Em algumas sociedades, principalmente na Grã-Bretanha e sobretudo no meio dos contadores, era comum no passado acreditar que a formação da contabilidade era o único treinamento necessário para o exercício da administração geral (HIGSON e JOCHEM, 1997, p. 4).

De acordo com SHANK e GOVINDARAJAN (1997, p. 4), “a contabilidade é parte integrante do sistema de administração e seu papel é facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias empresariais”. Estes autores descrevem também a administração das companhias como um processo cíclico contínuo, compreendendo as seguintes fases:

- formular estratégias;
- comunicar estratégias a toda a organização;
- formular as medidas (táticas) para implementar as estratégias, e
- implementar controles para monitorar as ações e avaliar o grau de sucesso das metas estabelecidas (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 4)

Para a formulação de estratégias empresariais, a informação contábil é requerida com o objetivo de subsidiar análises financeiras. As simulações financeiras

contemplando as várias alternativas têm o objetivo de evidenciar as estratégias mais exequíveis, do ponto de vista de retorno e rentabilidade dos recursos econômicos e financeiros.

A comunicação das estratégias está alicerçada em relatórios contábeis, sob o caráter de projeções, como forma de evidenciar a toda a organização os parâmetros de desempenho econômico-financeiro esperados, pela execução das ações desdobradas a partir das estratégias formuladas. As táticas ou medidas para tornar realidade as estratégias empresariais também são formuladas com base nas informações contábeis, através dos elementos que favoreçam o estabelecimento dos itens de controle que irão permitir a verificação do atingimento dos objetivos da companhia ao final de determinado período.

Uma das etapas mais importantes do planejamento empresarial na opinião de SHANK e GOVINDARAJAN (1997, p. 72) “refere-se ao monitoramento da ação gerencial e dos resultados alcançados pelas unidades organizacionais. Este processo requer, além do cotejamento dos custos incorridos e da verificação de melhorias de eficiência, o acompanhamento e o controle do plano de resultados ou de lucros, dependendo do tipo de organização”. Os instrumentos contábeis devem ser adaptados ao tipo de situação em que são empregados, para que possam verdadeiramente auxiliar as atividades de gestão estratégica da companhia.

Ainda segundo SHANK e GOVINDARAJAN, três generalizações podem ser feitas à contabilidade, respeitando as necessidades dos gestores de empresas:

- a contabilidade não é um fim em si mesma, mas uma ferramenta para auxiliar o processo decisório da companhia, independentemente da normalização imposta pelos órgãos fiscalizadores ou das boas práticas usadas normalmente. A eficácia do sistema contábil deve ser contemplada em função da sua contribuição para assegurar o acompanhamento das estratégias e o desempenho empresarial;
- as técnicas e os procedimentos contábeis devem ser adotados em conformidade com as situações em se apliquem eficazmente. Por exemplo, a taxa de retorno sobre o investimento não tem sentido para indicar desempenho de atuação de médias gerências, considerando que estas não possuem metas de magnitude estratégica. Por outro lado, este indicador é muito importante na ocasião em que se decide por projetos ou

investimentos. Os indicadores e outros elementos elaborados a partir dos dados contábeis, podem, às vezes, não ter utilidade para determinada situação e ter muita importância para auxiliar outros tipos de decisão ou controle.

- um sistema contábil deve ser avaliado quanto à sua adequação ao modelo de gestão da companhia. Por exemplo, um sistema "target-cost" é uma excelente ferramenta para avaliar desempenho se a empresa adota a estratégia voltada ao baixo custo do produto. Entretanto, seria contraproducente usar esse sistema numa empresa que busca uma estratégia de diferenciação através de inovação de produtos (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 6).

Portanto, o sistema contábil de uma empresa deve ser avaliado à luz do seu modelo de planejamento e à sua estrutura de comando. Isto envolve a criação de mecanismos de acompanhamento de custos em conformidade com as estratégias da companhia. As estratégias podem ser na direção de investimentos em novas plantas industriais ou podem ser na busca da liderança pelo custo. Nestes casos, o enfoque do sistema de contabilidade gerencial é distinto e, portanto, organizado para atender demandas exclusivas de informações.

3.5. CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL

Em geral, para os empresários, a contabilidade é utilizada como instrumento de gestão e administração do lucro, e conseqüentemente, dos impostos a pagar. É conhecido aquele ponto, pelo qual o empresário, ao final do exercício chama o contador da empresa e lhe pergunta sobre a apuração dos resultados; e este, de imediato, lhe responde com a pergunta esperada: E qual deve ser o Resultado? Prejuízo ou Lucro? Se lucro, de quanto? Ouvidas as orientações que são determinadas pelo empresário, baseadas, sabe-se lá em que princípios econômicos e financeiros, lá se vai o contador com o objetivo de armar os mecanismos contábeis necessários com a finalidade de cumprir a sua missão.

Este comportamento, obviamente, implica em que no decorrer das atividades normais da empresa, algumas operações tenham se realizado e registradas (ou não registradas) apenas parcialmente, pela contabilidade. Assim, é possível identificar algumas situações reais (ou hipotéticas), dentro das empresas. Com relação às notas fiscais de mercadorias, por exemplo, segundo MARION podem ser encontradas algumas possibilidades:

- a. *Notas fiscais que representam entradas efetivas de mercadorias ou produtos*, e que portanto estão devidamente discriminadas na Contabilidade, provocando todos os efeitos físicos, econômicos e financeiros decorrentes destas transações.
- b. *Notas fiscais que representam entradas efetivas de mercadorias ou produtos (mas tão somente de forma parcial)*, e que portanto serão registradas pela Contabilidade apenas parcialmente. Seus efeitos físicos, econômicos e financeiros só se concretizarão parcialmente, ou à medida em que forem sendo incorporados, pela Contabilidade, de acordo com as suas necessidades de caixa ou ajustes contábeis. Referem-se, pois às chamadas compras subfaturadas ("meia nota" ou "nota parcial").
- c. *Compras sem nota fiscal que representam entradas efetivas de mercadorias ou produtos, e que portanto não estarão discriminadas pela Contabilidade*. Provocarão efeitos econômicos, financeiros e físicos nas Empresas. São as chamadas compras "por fora".
- d. *Entradas de notas fiscais, sem a efetiva entrada de mercadorias*. Provocarão efeitos fiscais, legais, financeiros e até mesmo econômicos; não, porém físicos. São as chamadas "notas frias".
- e. *Notas que representam saídas (vendas) de mercadorias ou produtos* e que estão devidamente discriminadas pela Contabilidade. Acarretarão os efeitos legais, fiscais e físicos correspondentes. Os resultados apurados nas operações com estes itens estarão refletindo os movimentos reais que ocorrem, nas empresas, de acordo com as normas contábeis.
- f. *Notas fiscais que representam saídas (vendas) efetivas de mercadorias ou produtos, mas apenas de forma parcial*, e que portanto serão registradas, na Contabilidade com valores apenas parciais. Seus efeitos físicos, econômicos, financeiros, legais e fiscais serão observados nas empresas, apenas parcialmente, ou à medida em que forem sendo incorporados para a apuração dos resultados, dependendo das necessidades de caixa ou ajustes contábeis.
- g. *Vendas sem notas fiscais que representam saídas efetivas de mercadorias ou produtos*, e que, portanto não estão registradas pela Contabilidade. Provocam efeitos físicos, econômicos e financeiros nas empresas, mas não os fiscais e legais. São as chamadas vendas "sem nota".
- h. *Saídas de notas fiscais sem a correspondente saída de mercadorias*. Igualmente, como em (d), produzem efeitos fiscais, legais, econômicos e financeiros, mas não físicos. São também chamadas de "notas frias". (MARION, 1993, p. 23).

Sendo assim, esta proliferação de possíveis (e prováveis) situações nas empresas provoca uma proliferação de instrumentos de controle e gerenciamento de vários matizes. Assim, acaba sendo necessário estabelecer controles diferenciados para os estoques (dada a existência de um estoque "real" que não é o "contábil"). De acordo com PADOVEZE (1994, p. 28) "surge a necessidade de controlar os recursos

financeiros 'reais' bem como administrar, sob a determinação destes, os recursos financeiros 'contábeis'. 'Contas a receber' e 'contas a pagar' são administradas em dois níveis: as 'registradas' e as 'não registradas'".

Nestas condições, as fontes externas (não registradas) à contabilidade é que acabam prevalecendo na determinação e apuração dos Resultados reais das empresas, bem como na definição das estratégias e no planejamento de curto e longo prazo. E isto, por duas razões: pela sua quantidade e volume e pelo seu valor.

E, neste sentido, conforme colocam NEVES & VICECONTI pode-se dizer que:

O objetivo da contabilidade é, unicamente, administrar os recursos que serão utilizados no cumprimento das obrigações fiscais e legais da empresa, a partir não dos resultados reais obtidos nas transações efetuadas, mas de acordo com os interesses particulares dos empresários ou dos executivos das empresas" (NEVES & VICECONTI, 1996, p. 129),

Falar, pois, em gestão estratégica de custos, nesta perspectiva é integrar, em um corpo único de informações, a plêiade de fontes e aplicações de recursos existentes numa empresa, com o objetivo de consolidá-los em uma única base de dados, que sirvam efetivamente como elementos e variáveis a serem utilizados na definição, no controle e no planejamento das atividades no mercado.

Desta forma, a contabilidade, pela sua própria estruturação e princípios norteadores, acha-se adequadamente preparada para estas funções. Registra, acumula, analisa, interpreta e conclui sobre as informações referentes aos fatos econômicos e financeiros que afetam as situações patrimoniais das empresas. Nesse sentido MARION (1993, p. 35) afirma que para tanto, "é necessário que a normatização legal-fiscal também esteja preparada para observar e definir normas que não constringam as atividades desempenhadas pelas empresas e, ao mesmo tempo, não transmutem os resultados reais apurados".

3.5.1. Influência da Legislação sobre a Contabilidade

De acordo com a FIPECAFI:

a contabilidade sempre foi muito influenciada pela legislação fiscal, especialmente a do Imposto de Renda. Contudo, se por um lado o Governo em diversas ocasiões exigia procedimentos que conflitavam com os princípios e conceitos científicos da ciência contábil, por outro lado, através de diplomas legais, contribuiu para acelerar a evolução da contabilidade (FIPECAFI 1993, p. 41).

Um dos marcos mais notórios da influência da legislação sobre a contabilidade foi a aprovação da Lei 6.404/76, que trata das sociedades por ações e estabelece um conjunto de normas e princípios para a elaboração das demonstrações financeiras, também chamadas de demonstrações contábeis. O diploma legal estabelece os tipos de demonstrações, conteúdo, periodicidade e outros elementos que representaram na época grande evolução na qualidade das informações contábeis.

Encontra-se tramitando no Congresso Nacional projeto de alteração da Lei das Sociedades Anônimas. Já foram aprovadas as modificações relacionadas aos aspectos societários e referentes aos direitos e prerrogativas dos acionistas, através da Lei 9.457, de 05 de maio de 1997. A parte que trata sobre aspectos contábeis encontra-se em análise pelas comissões, para, posteriormente, ser submetida à votação no plenário da câmara.

3.5.2. Limitações da Informação Contábil

O conceito de GUERREIRO (1993) é semelhante ao de OLIVEIRA (1993, p. 35) "ao considerar a informação a matéria-prima do processo de decisão. Os informes devem ser estruturados de maneira lógica para que possam atender

eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as decisões para a empresa”.

Contudo, GUERREIRO aponta, ainda que:

Fraquezas e insuficiências da informação gerencial, motivadas por moedas de diferentes poder aquisitivo (épocas distintas), valores históricos defasados, falta de avaliação dos reflexos dos custos e receitas financeiras nas atividades operacionais, dificuldade de mensuração da contribuição dos produtos no resultado empresarial, reconhecimentos da receita apenas na ocasião da venda e dificuldade de avaliação do desempenho das diversas áreas, em virtude de controvertidos critérios de rateio de custos indiretos (GUERREIRO, 1993, p. 29).

SHANK e GOVINDARAJAN (1997, p.178) dizem que “os relatórios financeiros são muito parecidos com um placar de uma partida de beisebol, o qual aponta se o time está ganhando ou perdendo o jogo, mas não informa se está jogando bem ou mal, dentro das regras daquele esporte”.

Tradicionalmente, o papel dos relatórios contábeis tem sido limitado no sentido de fornecer demonstrativos de desempenho financeiro sobre fatos já ocorridos, sem a pretensão de explicar os fatores que os provocaram. À medida que a concorrência se acirrou entre as empresas, os gerentes passaram a buscar outras fontes de informações que explicassem os fatores críticos de sucesso ou de insucesso e as formas como eles podem ser mensurados.

No caso de sistemas de custos, os gerentes de linhas de produção têm dificuldade em interpretar variâncias apontadas por sistemas de custos padrão e associá-las a um problema específico. Como uma variância em geral tem múltiplas causas, as ações para controlar os desvios não são identificadas com facilidade. Outro aspecto é que os gerentes raramente vêem o reflexo de suas ações de chão-de-fábrica nos relatórios contábeis, em virtude de serem emitidos de forma

agregada, não permitindo enxergar determinado nível gerencial específico, o que termina por levar à frustração em relação ao esforço despendido.

Segundo HIGSON e JOCHEM (1997, p. 4), “nem tudo que é importante pode ser mensurado monetariamente, razão pela qual os relatórios contábeis devem ser usados com bom senso. As decisões contêm fatores qualitativos”. Apesar de um investimento apresentar fluxo de caixa negativo em certos períodos, este poderia colocar a companhia numa área estratégica, de grande interesse mercadológico, a partir da qual poderia explorar oportunidades vislumbradas nas competências empresarias daquela companhia em particular. Por exemplo, a construção de uma nova rodovia pode se revelar inviável do ponto de vista econômico, mas pode contribuir para a redução de acidentes e reduzir gargalos de tráfego. Em ambos os casos, pode-se ensaiar um exercício de mensuração dos valores envolvidos, mas haverá muito de subjetividade e, portanto, estará fora do objeto de cálculo, registro e relato da ciência contábil.

3.6. CONTABILIDADE E O FISCO

Por Fisco,

Entende-se aqui o arcabouço jurídico-fiscal que regulamenta e normatiza o funcionamento das empresas, bem como o conjunto de medidas legais que controlam as transações entre estas no mercado e os resultados obtidos nestas operações, servindo, pois de respaldo para a determinação das contribuições obrigatórias dos empresários aos cofres públicos (ARRUDA, 1994, p. 54).

Faz-se necessário rever algumas normas que disciplinam algumas práticas contábeis. Por exemplo: Avaliação de estoques. Porque razão somente os métodos PEPS e Preço médio ponderado móvel são os únicos permitidos pela legislação em vigor? A resposta mais comum a esta questão é de que o UEPS implicaria numa redução do resultado do período e, portanto, provocaria uma diminuição no Imposto

de Renda a recolher. Para MARION (1993, p. 53) afirmação é, no mínimo, questionável “do ponto de vista matemático, pois os estoques finais de um período serão os estoques iniciais do período seguinte, e, portanto, os valores das mercadorias ou produtos disponíveis para as vendas seriam menores”.

Além desta razão, de ordem geral, outra questão, referente à avaliação de estoques pode ser levantada: em períodos de relativa estabilidade de preços, os estoques avaliados pelo método UEPS podem, na realidade, representar uma diminuição dos resultados do período. Basta, para tanto, que os preços de reposição do mercado sejam inferiores aos que a empresa tem registrados nos estoques. Tal situação tem sido muito freqüente, em vários setores industriais e comerciais nas condições econômicas atuais. Isto implica, obviamente, uma diminuição do Imposto de Renda a pagar, neste período. Segundo IUDICIBUS e MARION (1999, p. 65), “deve, pois o Fisco, por esta razão determinar, "ad hoc", alterações nos métodos de avaliação de estoques? A resposta é negativa, se a justificativa for fundamentada nesta motivação”.

O que se advoga, com estas considerações, é que enquanto algumas normas legais e fiscais que determinam o funcionamento e apuram o desempenho das empresas não forem revistas, abandonando-se a postura de voracidade por parte do Fisco, que pressupõe, em princípio, que todos os empresários são sonegadores, até prova em contrário, estes continuarão a buscar formas de escapar dos cercos impostos pelos representantes do Tesouro.

Por outro lado, IUDICIBUS e MARION (1999, p. 68) afirmam que “não se pode deixar de reconhecer que o funcionamento do mercado, nas atuais condições brasileiras, provoca a resistência, por parte dos empresários, de registrar integralmente todas as suas transações”.

Ainda segundo esses autores

não se pode exigir de qualquer empresário uma mudança em sua postura com relação aos impostos em geral, se esta mudança não for uma atitude coletiva, do conjunto da classe empresarial. Uma alteração, por parte da empresa, que implicasse em tornar a sua contabilidade, de simples repositório de alguns registros, em efetivo instrumento de gestão empresarial, faria com que esta empresa ficasse em desvantagem, em relação aos seus concorrentes, se também estes não tomassem a mesma decisão. Tal desvantagem poderia, "*coeteris paribus*", influir nos resultados da empresa e provocar, num segundo momento, um postura "denuncista" e um recrudescimento da voracidade fiscal (IUDICIBUS e MARION, 1999, p. 74).

Estas considerações não devem ser entendidas como defesa das práticas usualmente utilizadas pelos contadores, no sentido de não registrarem adequadamente algumas operações da empresa. Pelo contrário, é uma constatação da prática existente no mercado. Segundo IUDICIBUS & MARION (1999, p. 74) "lamentavelmente, por não serem tomadas medidas (por parte dos próprios empresários ou por parte do Fisco), que busquem alterar estas situações se perpetuam e impedem que, num grande número de empresas, a contabilidade possa cumprir papel estratégico na gestão empresarial".

A discussão sobre estas questões, que envolvem, por um lado os empresários e o Fisco, e por outro lado o papel da Contabilidade, não pode ser realizada sem se considerar qual o papel, do ponto de vista social, que deve ser desempenhado pelos empresários. A sua importância, na geração de empregos, na contribuição para o crescimento econômico do país na formação da riqueza nacional, credenciam-nos a participarem mais efetivamente na melhoria das condições sociais da população. O pagamento de impostos é um dos instrumentos poderosos que os autoriza a lutarem e proporem medidas para se tornarem sujeitos de mudanças e não objetos de investigação fiscalizatória.

3.7. PRINCIPAIS TIPOS DE FRAUDES CONTÁBEIS

São inúmeros os tipos de artifícios utilizados com a finalidade de diminuir ou suprimir o pagamento do tributo, o Auditor no procedimento de averiguação precisa fazer um trabalho semelhante ao de garimpagem, para descobrir se ocorreu e onde se encontra o fato que comprove o ilícito fiscal. Por mais que tentássemos seria impossível listar todas as formas de fraudes, até por que estas são mutantes e adequadas a cada tipo de atividade mercantil, contudo, citaremos alguns dos tipos mais comuns de fraudes, todas ligados aos registros contábeis, de forma a poder analisar o procedimento adotado e a sua repercussão para o lançamento tributário.

3.7.1. Subfaturamento

O subfaturamento, conhecido também como venda abaixo do custo, está entre as práticas mais utilizadas por alguns contribuintes para diminuir a receita tributável. Conforme o CRC (1995, p. 23) “na prática de registrar no documento e livros fiscais venda por valor inferior ao custo de aquisição ou produção, que, nos casos de impostos incidentes sobre o valor agregado, como é o caso do ICMS, resulta na diminuição ou até mesmo anulação do imposto a pagar” .

De fácil percepção por parte dos Auditores fiscais, pois para se chegar a esta conclusão é bastante a comparação dos valores constantes dos documentos das saídas com os constantes dos documentos das aquisições. Ainda segundo o CRC contudo,

o que pode ser de simples compreensão pode não ser de tão fácil comprovação, visto que a conta estoque está inserida, contabilmente, entre as contas do ativo circulante e, portanto, possui métodos específicos de apuração, conforme determina o Art. 183, inciso II, da Lei 6.404/76. A utilização de métodos que não levem em consideração o disposto nesta norma, pode tornar imprestável a comprovação do ilícito tributário (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 1994, p. 25).

Apesar de existirem os seguintes critérios para apuração do valor dos estoques:

a) critério PEPS (o primeiro a entrar será o primeiro a sair), b) critério do custo médio, c) critério UEPS (o último a entrar será o primeiro a sair) e, d) custo de reposição, a legislação só admite, para efeito de escrituração fiscal, os dois primeiros, pois atende aos princípios contábeis da Prudência e do Custo Como Base de Valor (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 1994, p. 25).

Dessa forma, não poderá o Auditor se distanciar destes critérios para comprovar suas afirmações, sob o risco de ver seu trabalho não produzir efeitos reais.

A utilização de um critério definido em lei atende ao princípio máximo da ampla defesa, pois permite ao sujeito passivo o contraditório, podendo ambos utilizando uma linguagem comum, para firmar suas razões, permitindo igualdade de condições de convencimento a autoridade julgadora.

Segundo o CRC (1994, p. 24),

é necessário ressaltar que, de acordo com entendimento contábil, que é a base de informação para o registro, o custo é todo o gasto incorrido pelo adquirente para por a mercadoria ou produto em seu estado final, pronto para comercialização, e que estes podem ser ajustados quando o valor de mercado for inferior ao de aquisição ou produção.

Dessa forma a simples aplicação da alíquota interna sobre o diferencial de preço entre a aquisição e a venda, seria presumir que toda a aquisição de mercadorias, matéria-prima e demais insumos, foram feitas dentro do estado onde se situa a empresa e que o produto é composto exclusivamente de insumos, e que este foram adquiridos dentro do próprio Estado.

Tal procedimento entra em confronto com a estrutura conceitual básica da contabilidade, sendo, pelo que já foi demonstrado, imprestável para comprovar

irregularidade fiscal alegada, pois padece de vício de forma ao se contrapor a norma contábil.

Nestes casos, caberia ao Auditor a investigação através dos registros contábeis para determinar qual o custo efetivo da aquisição ou produção, partindo deste ponto para propor os ajustes necessários e encontrar a base sobre a qual deveria ser efetuado o estorno e, a partir daí aplicar, quando devido, as sanções pelo ilícito.

3.7.2. Saldo Credor de Caixa

Segundo o CRC (1994,p . 31) “conhecido também como suprimento irregular de caixa, consiste na constatação da insuficiência de recursos para os pagamentos realizados pela empresa num determinado período”.

Leva ao entendimento que o sujeito passivo não dispunha de recursos para fazer face aos gastos incorridos durante o período analisado, e que os gastos foram pagos através de receitas não declaradas, presumindo-se que a diferença negativa entre os recursos declarados e o montante efetivamente aplicado é o valor da base de cálculo do imposto devido.

Contudo, ainda segundo o CRC (1994, p. 33) “cabe observar que a figura do saldo de caixa, é um operação contábil, e, portanto, deve estar fundamentada de acordo com as normas e conceitos daquela disciplina, pois para que seja admitida a presunção é necessário que o indício, neste caso insuficiência de recursos, esteja comprovado”.

Inicialmente o Auditor deverá fazer um levantamento minucioso das operações registradas, atentando principalmente para aquelas que representem

efetivamente entradas de recursos, visto que a contabilidade, como ciência que avalia o patrimônio da entidade, registra operações de caráter econômico e financeiro. As operações de caráter econômicos, são aquelas que representam aumento ou redução dos ativos e passivos sem que tenha havido circulação de recursos, como é o caso de correção monetária, juros creditados mas não pagos, depreciação, descontos, amortizações, entre outras. As operações de caráter financeiro são as que efetivamente redundam em entradas ou saídas de recursos.

Conforme manda o CRC (1994, p. 34) “para se firmar um convencimento quanto a origem e aplicação de recursos, a contabilidade possui demonstrações que definem as regras para obtenção de tais informações, estas são: a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR e o Fluxo de Caixa” .

Conforme coloca o CRC a DOAR

tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sumariada as informações relativas às operações de financiamento e investimento das empresas e evidenciar as alterações financeiras da empresa num determinado período. As origens de recursos representam os financiamentos obtidos, enquanto as aplicações recursos representam os investimentos. Cabe salientar que o conceito de recurso, para esta demonstração, não representa apenas dinheiro, mas sim um conceito mais amplo do capital de giro líquido, composto de disponibilidades, contas a receber, estoques e demais contas do ativo circulante, deduzido do passivo circulante (CRC, 1994, p. 35).

Dessa forma segundo o CRC (1994, p. 35), o “Fluxo de Caixa fornece apenas as variações ocorridas no caixa da empresa, ou seja, os valores que efetivamente circularam pela entidade, ou rias instituições financeiras que a entidade possui recursos depositados”. Podendo ser utilizados dois métodos para sua elaboração:

O direto é aquele no qual os recursos provenientes das atividades operacionais são demonstrados a partir do lucro líquido, ajustados pelos itens considerados nas contas de resultados, mas que não representam entrada ou saída efetiva de recurso, enquanto o método indireto se fez exclusivamente pela apresentação dos recursos provenientes das operações (CRC, 1994, p. 37).

Será através destas Demonstrações, ou com base nas diretrizes por eles traçadas, que o Auditor poderá extrair elementos que façam prova do ilícito denunciado. Qualquer procedimento que se distancie dos fundamentos dados por

estas demonstrações não poderá ser admitido como prova, pois não possuirão o fundamento científico próprio do elemento em estudo para suportar as afirmações feitas.

Nos procedimentos fiscais, alguns Auditores esquecem que embora evidente, a infração precisa ser comprovada, a simples acusação não é fértil o suficiente para prosperar a denúncia.

Outra característica deste procedimento esta caracterizada pela não aceitação por parte da autoridade fiscal, determinados lançamentos, como, por exemplo, adiantamento para aumento de capital, operações com pessoas ligadas (mútuo), desconto de duplicatas, encontro de contas, entre outras. O poder de atuação do agente do Fisco não ultrapassa o limite da legalidade, e que para descaracterizar qualquer lançamento ou documento é necessário que justifique o motivo da desconsideração.

Outra forma de agir é considerar como vencimento a data apontada nas notas fiscais de aquisição, que nem sempre corresponde a data do efetivo pagamento, que poderá ocorrer antes ou depois do fixado. O registro do fato deverá ser traduzir com fidelidade a data e o valor efetivo, sendo feitos em ordem cronológica os lançamentos.

Para que seja utilizada a presunção faz-se necessário que se comprove a omissão de receita, por parte do autuante, esta comprovação deverá atender as normas de regulam os registros comerciais, ou seja, a ciência contábil. A desobediência aos fundamentos desta ciência poderá caracterizar a nulidade dos atos realizados.

3.7.3. Saída Mercadoria sem Emissão de Documento Fiscal (Omissão de Receita)

Conforme demonstrado, o ICMS é o imposto que tem como fato gerador a operações de circulação de mercadorias. Desconsiderando as operações em que haja substituição tributária, as operações onde, geralmente ocorrem o fato econômico-jurídico, que gera a obrigação do pagamento do ICMS são as saídas, pois estas, em sua maioria, representam o fato econômico, venda, que completa o ciclo operacional crédito-débito nas apurações do imposto.

A omissão de receita visa demonstrar que ocorreu a falta da emissão do documento fiscal correspondente a operação realizada, assim como a falta do registro nos respectivos livros fiscais, quando emitido o documento fiscal próprio.

Como trata de operação referente a circulação de mercadorias, o procedimento natural para detectar a omissão de saídas é o levantamento analítico de estoques, que deverá ser feito partindo do estoque inicial registrado no Livro Registro de inventário, acrescido das aquisições realizadas do período analisado e deduzidas as saídas promovidas no mesmo do período; o saldo desta movimentação deverá ser confrontado com o saldo final escriturado no Livro Registro de Inventário, onde a diferença, caso positiva, representa saída (venda) de mercadoria; ou negativa, a entrada de mercadoria, sem a emissão do respectivo documento fiscal (CRC, 1994, p. 43)

Quando a diferença for positiva (saldo da movimentação maior do que o saldo escriturado no Livro Registro de Inventário), pode-se concluir que ocorreu omissão de saídas, não cabendo questionamentos por parte do sujeito passivo.

Quando a diferença for negativa (saldo da movimentação menor do que o saldo escriturado no Livro Registro de Inventário), pode-se concluir que as mercadorias foram adquiridas sem documento fiscal ou que este (documento fiscal) não foi registrado nos livros fiscais, nestes casos cabe a presunção de que as mercadorias foram adquiridas com recursos não declarados, transferindo ao sujeito passivo a obrigação de provar o contrário (inversão do ônus da prova).

É pertinente comentar que as formas acima demonstradas, apesar de fácil compreensão carecem de método que permitam ao auditor comprovar o ilícito fiscal. No primeiro caso, levantamento analítico de estoque, deve-se atentar para separação dos produtos em análise de acordo com suas características, unidade, referências, medidas, modelos, fornecedor etc. A falta de identificação correta nos menores, detalhes poderá carrear todo o trabalho para nulidade, pois, entre as exigências contidas na Lei Estadual 11.580/96, para lavratura do Auto de Infração está "descrever-se-á, de forma precisa e clara, a infração averiguada" (Art. 56, inciso III alínea "a" da Lei 11.580/96). Não poderá ser considerada como minuciosamente descrita a infração cuja peça acusatória não transpareça a exatidão dos fatos, omitindo detalhes que podem interromper a ligação entre o descrito e o ocorrido.

A forma citada deverá ser trabalhada em atendimento aos critérios de avaliação de estoque adotados pela Contabilidade, pois é essa ciência que determina a sua forma de apuração. Quando conceitua o custo de aquisição define os critérios para avaliação, já citados anteriormente. A opção em não seguir tais mandamentos legais, imputará ao ato falha na formulação, pois estará desrespeitando o fundamento científico-jurídico característico a este procedimento de exame.

Segundo o CRC (1994, p. 48) "outra forma de caracterizar a omissão de receita é a diferença a maior entre os valores da receita de vendas declarados, nos registros contábeis e os registrados nos livros fiscais".

3.7.4. Fraude Contábeis das Corporações Norte-Americanas

Segundo IUDICIBUS (2003, p. 1) quando se fala nas fraudes contábeis nos EUA, é importante ter em mente que não só o mercado ou os acontecimentos, ou a "mão invisível", fazem com que essas coisas ocorram. Por trás de muitas evoluções econômicas, sociais e contábeis, existe a obra de pesquisadores geniais que previram cenários para o bem e para o mal, e nem sempre foram bem-sucedidos.

Uma confusão muito grande instalou-se no corpo da "nova economia" capitalista. Não se trata mais de um simples espectro a rondar o espírito do capitalismo.

Após a tentativa de esquecimento da crise da ENRON ocorrida no ano de 2002 vieram à tona novos escândalos das grandes corporações norte-americanas, com a implosão da WorldCom - uma falcatrua de US\$3,85 bilhões de dólares. Entretanto, não devemos nos ater apenas às quantidades e aos valores das "perdas" ou ao tamanho das corporações. Nem tampouco à questão da chamada credibilidade das bolsas. Porque o problema não é apenas de credibilidade: ele manifesta a própria lógica do lucro. Do capitalismo. E denuncia a falácia do Projeto neoliberal. Além disso, trata-se de uma falcatrua generalizada no mundo capitalista.

Imediatamente, começaram as explicações dos economistas burgueses e dos especuladores para os escândalos. Todos, em uníssono, tentando passar a noção falsa e ideológica de que se trata, por um lado, da atitude de executivos desonestos, que agiram fora da legalidade burguesa e, por outro, como uma simples crise de credibilidade nas bolsas de valores. Sendo estas as causas,

bastaria apenas à vontade e a polícia para superá-las. Induzindo a pressupor o vigor, logo, a manutenção do sistema capitalista.

Na opinião de IUDICIBUS (2003, p. 1) "se fosse apenas isso, ainda assim seria uma grave crise, posto que os investidores começam a perceber que são apenas avalistas das aventuras usurárias de uma nomenclatura burguesa" parasitária e desonesta, que não tem nenhuma intenção ou compromisso com o desenvolvimento da economia. Ao contrário, não hesitam em negá-lo se isto for, ainda que no curtíssimo prazo, necessário ao abocanhamento de lucros bilionários. Fatos que talvez expliquem as baixas taxas de investimento na economia real, isto é, na ampliação do processo produtivo. Neste sentido temos, necessariamente, que levantar a hipótese de que não se trata de investimentos na economia, mas contra a economia. Portanto, que estão investindo contra o (e no) desenvolvimento econômico.

Posto o problema nestes termos tem-se que buscar outras hipóteses, fundamentadas em outras teorias, para explicar a lógica do "desenvolvimento" (da crise) do capitalismo. E ao que tudo parece indicar, o "desenvolvimento" do capitalismo caminha no rumo contrário do desenvolvimento da economia real, da economia política do desenvolvimento da humanidade. É provável que isto explique, além das falcaturas corporativas, as misérias que se espraiam por vastas camadas da população trabalhadora do Globo. É disto que se ocupam a globalização excludente e seu Projeto neoliberal.

Segundo IUCIDIBUS

O que se percebe é que reconhecendo que nosso modelo de contabilidade é o modelo de mercado, onde o mais importante é o valor de mercado das ações. Na opinião deles, o lucro, a divulgação de bons resultados, teoricamente, faz com que se valorizem as ações. Como eles, os administradores, têm as opções das ações, esse é o melhor dos mundos (IUCIDIBUS, 2003, p. 1).

Mas as pesquisas não dão apoio tão evidente a essa premissa de que o anúncio do lucro faz variar o valor das ações. O que parece é que o mercado valoriza muito mais o que a contabilidade não revela do que o que ela revela. Nas companhias de alta tecnologia, por exemplo, a contabilidade não revela, mais do que em outras empresas, os intangíveis, o capital intelectual, ou seja, adquirido.

Outro fato interessante é a composição dos *boards*. Segundo IUDICIBUS

nos EUA, com exceção do que ocorre nos comitês de auditoria e em outros comitês não ainda totalmente regulamentados, quem tem assento nos *boards*? O CEO e seis ou sete "amiguinhos" dele. Qual é o seu grau de independência? Quase nenhum. Na Alemanha é completamente diferente: há dois *boards*, um puramente operacional, de nível menor, e outro, o *supervisor board*, no qual, além do CEO, todos os diretores independentes da diretoria executiva têm assento. Esse é um assunto a ser considerado também (IUDICIBUS, 2003, p. 1).

Uma dúvida muito interessante, conceitualmente falando, nasce do fato de que não há uma evidência muito clara de que haja uma grande correlação entre a ação dos gerentes e o valor das ações no mercado. Na verdade, parece que o mercado leva em conta a informação contábil, claro, mas premia muito mais, como eu já disse, o que ela não revela. Assim, formulamos uma pergunta: será que os CEOs, em vez de serem remunerados com opções de ações ou com base no valor das ações, não deveriam ser remunerados pelos serviços que prestam ao cliente, ou que a empresa presta ao cliente? Pois, no fundo, o que interessa - como os japoneses nos ensinaram nas décadas de 1970, 1980 - é a satisfação do cliente, a qualidade, a inovação tecnológica, e não essas arrumações, LBOs, *take-overs*, etc., que fazem com que às vezes apareça um lucro exorbitante a curto prazo, mas que não se sustenta no longo prazo.

Diante dessa realidade é possível tirar algumas conclusões. Em primeiro lugar, não se pode esquecer que as empresas, além de organismos econômicos, são organizações sociais com responsabilidades sociais. Portanto, essa total liberdade do mercado para que aconteça o que ele quiser não pode ser aceita.

Como reagir a esse estado de coisas, que lições tiramos do que aconteceu nos EUA e eventualmente acontece aqui também, num perfil diferenciado (aqui ninguém aumenta lucros, talvez o desvio ético seja outro, o problema seja diminuir os lucros, devido à tremenda influência tributária na nossa contabilidade)?

A pior forma como a profissão contábil pode reagir a isso é se amesquinhar, vestir uma capa de absoluta “objetividade” e reduzir a contabilidade a mero fluxo de caixa. Ou reduzir as pretensões de avaliação apenas a avaliar custos históricos. Se, como consequência dessas fraudes e, eventualmente, das agências reguladoras entrarem com maior peso na contabilidade, viermos a nos amesquinhar, a deixar de perseguir aquilo pelo qual temos lutado há tantos anos, isto é, tornar a contabilidade realmente uma profissão liberal, que sabe fazer julgamentos subjetivos responsáveis, se essa for a nossa reação como consequência de eventuais ações impositivas dos órgãos governamentais, tendo em vista o que ocorreu, realmente estaremos fadados a reconhecer a contabilidade apenas como “mal necessário”, que serve para fazer balanços fiscais mas não “apita” absolutamente nada (o que na verdade não fica muito longe da realidade, hoje, especialmente na nossa realidade, em que as normas tributárias têm um peso brutal na forma de pensar a contabilidade).

Fica evidente, que tem reforçar a ação dos órgãos reguladores e fiscalizadores nos desvios, nas fraudes e na falta de ética, e não sujeitar a contabilidade à camisa de força do custo histórico. Pelo contrário, tem de ser capazes de inovar, procurar outras fronteiras, como os melhores compêndios de contabilidade e alguns dos melhores pronunciamentos já o fizeram.

Segundo IUDICIBUS

há um argumento muito grande entre as melhores teorias contábeis e a prática. “Perde-se muita coisa no caminho. Claramente, temos de reforçar a formação do contador, no aspecto ético também”. Mais importante, é que todos estão muito acostumados a acompanhar contabilmente, até economicamente, gerencialmente, aquilo que acontece nos países mais importantes, pela sua dimensão e pelo seu peso econômico; no aspecto contábil, estamos muito voltados, e com razão até certo ponto, a estudar o que ocorre nos EUA, na Inglaterra, na França, na Alemanha, mas às vezes - é uma sugestão que dou - é muito interessante para o pesquisador sair um pouco desses países, emblemáticos e verificar o que está sendo feito em alguns países, “pequenos”, mas importantes como contabilidade, como Portugal, na área de balanço social, como a Holanda, a Suécia, o Brasil, que tem um campo de pesquisas interessantíssimo. Quando participei de um congresso internacional, no ano passado, sobre a avaliação da força humana, da força de trabalho no ativo da empresa, surpreendi-me ao tomar contato com um artigo de um autor indiano e verificar que na Índia as vinte maiores companhias já avaliam no ativo o valor da força humana de trabalho, utilizando um modelo de Baruch Lev, professor de origem israelense que hoje leciona na Universidade de Nova York, se não me engano, modelo no qual, basicamente, se calcula o valor presente dos salários que vão ser recebidos no futuro e se faz uma avaliação da força humana no ativo. Ora, esse é o início de todos os cálculos e avaliações do capital intelectual. Já os países emblemáticos, em que a profissão contábil é muito pesada, muito forte, normalmente são muito conservadores no que se refere à avaliação de balanços. As pesquisas são muito avançadas, mas, devido à dimensão da profissão, às vezes não há coragem ou não há apoio político para grandes saltos de progresso na área de avaliação e de ampliação dos objetivos da avaliação contábil. Então, temos de estar atentos também ao que está sendo feito em vários outros países, inclusive na realidade brasileira (IUDICIBUS , 2003, p. 2).

Dessa forma, o fundo, apesar dos problemas que ocorreram com as fraudes contábeis nos EUA, que tanta celeuma levantaram, também revela uma oportunidade importante para a contabilidade, porque ficou demonstrado que a contabilidade é fundamental, embora não muito positiva no momento, que a contabilidade não é só variável dependente da economia, é também variável independente. A forma como se relata os resultados, como comunica-se, como se age: com maior ou menor ética, tem uma influência muito grande na economia.

Cabe ressaltar, que a maquiagem das contabilidades corporativas representa, efetivamente, a ausência de investimentos produtivos. Portanto, trata-se de uma extorsão praticada contra a poupança das camadas trabalhadoras de todo o mundo. Neste caso, os ganhos nas bolsas de valores e de futuros não derivam de dividendos sobre uma produtividade ampliada por investimentos efetivos. Mas, apenas de apropriação especulativa da poupança alheia. Isto significa que o capitalismo da nova economia não se contenta, apenas, com a extração da mais-

valia, mas busca, na sua feição neoliberal, subtrair toda e qualquer forma de riqueza criada, ainda que se trate de poupanças pessoais das camadas médias e da população em geral. Como os recursos dos fundos de pensão e a dívida pública. Não se contentam mais em sonegar impostos - mas também em enganar a população para roubar as suas economias pessoais.

3.8. CASOS DE SONEGAÇÃO FISCAL NO RAMO DE COMBUSTÍVEIS

Na seqüência serão apresentados casos de sonegação fiscal no ramo de combustíveis, apurados pela Universidade de São Paulo da evasão tributária na arrecadação do ICMS no setor de combustíveis e lubrificantes no Estado de São Paulo, baseado no critério de distribuição dos produtos e nas estruturas de preço. Essas informações foram obtidas junto à Petrobrás. Utilizou-se também de informações sobre a arrecadação efetiva do ICMS, fornecida pela Secretariada Fazenda do Estado de São Paulo.

De acordo com a disponibilidade informações, o trabalho se concentrou no período de setembro de 1994 a novembro de 1995.

Informa o mencionado documento Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 1) "que a evasão fiscal pode ter origem basicamente em três situações: inadimplência, elisão fiscal e sonegação".

O estudo tratou da evasão fiscal com um todo, sem explorar o peso relativo de cada componente de evasão fiscal.

O setor de combustíveis e lubrificantes representa um dos segmentos com maior participação relativa na arrecadação do ICMS do estado de São Paulo. Ele compreende os derivados de petróleo e a produção de álcool combustível. Em linhas gerais, o setor é composto por três grandes segmentos: produção, através da Petrobrás, distribuição e varejo (TRRs e postos de gasolina). A estimativa feita pelo setor é de que a distribuição do valor agregado em cada

uma das três fases do processo é de 75% na produção, 15% na distribuição e 10% na rede varejista (USP/GR/985/ASA,27/10, 2003, p. 1) .

De conformidade com Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p.

1) “a partir da mudança constitucional de 1988, o Estado passou a tributar o setor de combustíveis e lubrificantes, que até então sofria tributação única a nível federa”. Até 1989 o mecanismo de arrecadação do ICMS no setor de combustíveis e lubrificantes era todo regulado pelo Regime de Apuração Mensal (RAM).

A partir de 1989, com a definição da substituição tributária, esse Regime passou a ser aplicado apenas nas distribuidoras. Ainda segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 3)

o imposto sobre a produção passou a ser adiada para ser recolhida quando da distribuição. Quanto à tributação do imposto devido pelos postos de gasolina e TRRs, esta passou a ser regida pelo Regime de Substituição Tributária com Retenção Antecipada do Imposto. Assim, a responsabilidade da arrecadação ficou a cargo das Distribuidoras, que passaram a recolher o tributo devido desde a importação do petróleo.

A partir de dezembro de 1995, a arrecadação devida na fase produção passou a ser recolhida diretamente pela Petrobrás. O papel das Distribuidoras de Substituo Tributário se manteve no caso do imposto devido pelas TRRs e postos de gasolina.

A arrecadação teórica foi estimada a partir de dados de produtos entregues mensalmente pela Petrobrás às companhias distribuidoras. O valor desses produtos, dado pelo volume entregue de cada produto multiplicado pelos respectivos preços finais de venda, resulta no valor bruto da transação de cada produto. A arrecadação teórica é encontrada a partir do valor agregado do produto transacionado pela alíquota vigente de imposto do produto. O somatório da arrecadação esperada de cada produto, daria a arrecadação mensal esperada do setor. A comparação dos valores obtidos com a efetiva arrecadação mensal esperada do setor. A comparação dos valores obtidos com a efetiva arrecadação do setor permite chegar a uma estimativa de evasão fiscal (Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 4).

A evolução mensal das quantidades de álcool transacionadas e o cálculo do respectivo ICMS devido foi feito pelo Petrobrás.

No caso do cálculo da arrecadação teórica do sub-setor álcool, a Petrobrás forneceu uma estimativa do volume de álcool negociado diretamente entre usina e distribuidora de combustível. Para o álcool comercializado diretamente pela Petrobrás para fora do Estado, o valor de ICMS apresentado representa a arrecadação efetivamente oriunda das quantidades transacionadas. As quantidades apresentadas para os derivados de petróleo desconsideram

os volumes transferidos pelas companhias distribuidoras para outro Estado, porque o imposto, neste caso, é recolhido pelo Estado Consumidor.

A comparação entre os valores encontrados na simulação da arrecadação teórica do ICMS e a arrecadação efetiva, gera a estimativa da evasão teórica do setor.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10

a diferença média encontrada entre arrecadação teórica e efetiva foi de 9,20%. No período de quinze meses analisados, de uma arrecadação esperada de R\$ 2.336.342.848,55; compatível com volume físico transacional da Petrobrás, a arrecadação foi de R\$ 2.121.299.693,00. A diferença de R\$ 215.043.155,55 seria a estimativa da evasão teórica do setor nos quinze meses, ou uma evasão média mensal de R\$ 14.366.210,00. A comparação feita mostra uma variação acentuada no nível calculado da evasão teórica entre os meses analisados, tendo inclusive se chegado, em alguns meses, com a estimativa de arrecadação teórica inferior à arrecadação efetivamente contabilizada Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 5).

Aspectos anteriormente ressaltados, como por exemplo, diferentes padrões de sazonalidade na distribuição e no consumo, prazo para o pagamento do imposto devido e o fato da simulação não considerar variação no nível do estoque de produtos, **podem explicar o grau da variância encontrada nos índices mensais de evasão teórica.** (grifo nosso).

A importância do setor de combustíveis e lubrificantes como fonte geradora de ICMS é demonstrada quando se comparam as séries da arrecadação do setor e a arrecadação total do Estado.

Ainda segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 3) "dentre os documentos entregues a esta comissão, o Relatório da CPI da Assembléia Legislativa do Rio de Janeiro também forneceu informações e subsídios de suma importância".

Um deles, intitulado "Projeto para Eliminar Sonegação do ICMS - Um Projeto de União Nacional", apresenta fórmulas "aritméticas" simples para detectar a ocorrência de sonegação; quem estava sonegando; como evitar a sonegação e como recuperar os valores sonegados nos últimos 4 (quatro) anos.

Diante disso, destacar-se-á alguns tópicos do mencionado Relatório, onde constam relevantes elucidações:

- Outro documento estarrecedor trazidos ao conhecimento da CPI está contido no volume II - Documento 7 - da documentação Parcial, onde se apresentam resumos relativos a processos criminais em andamento na época, tais como:

I - Processo contra a Esso Brasileira de Petróleo S.A. e Transdepe no conselho Administrativo de Defesa Econômica, movida pela Kimikol - Transportes Especializados de Produtos Líquidos Ltda., desde 1988. (USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 3).

Desse processo consta vasta documentação que não deixa qualquer dúvida quanto ao abuso do poder econômico da Esso contra os transportadores nacionais, através da constituição de uma empresa fantasma, a Transdepe S.A, e seus dois "testas de ferro".

II - Processo contra Transdepe S.A. no Departamento Nacional de Estradas de Rodagem onde é requerida a cassação do registro da empresa.

III - Processo contra as distribuidoras multinacionais Esso, Shell, e Atlantic, no DNER, e em andamento na 18ª Vara Federal do Rio de Janeiro, em que foi constatado na época que as mesmas transgrediam a legislação brasileira pois estava transportando produtos em frotas próprias e recebendo frete à conta da verba FUP (Fundo de Uniformização de Preços) e FUPA (Fundo de Uniformização do Preço do Alcool) pagas pelo Governo Federal com autorização do D.N.C.

IV - Ação popular contra as distribuidoras multinacionais Shell, Esso e Atlantic e a Transdepe, bem como autoridades federais, movida pela Cebracan (Câmara das Empresas Brasileiras de Capital Nacional), na 21ª Vara Federal de São Paulo. Esta ação teve como objetivo reaver para o Erário Público 148 (cento e quarenta e oito) bilhões de cruzeiros recebidos ilegalmente por aquelas empresas, autorizados pelo DNC e pagas pela Petrobrás.

V - Inquérito policial movido contra a Shell, Atlantic, Esso, Transdepe e Diretoria da DNC na 2ª Vara da Justiça Federal de São Paulo. Nesse processo, após minuciosa investigação, a polícia concluiu que se achavam presentes todos os indícios de ocorrência dos seguintes crimes: apropriação indébita, estelionato, falsidade ideológica, peculato, emprego irregular de verbas públicas, crime contra a economia popular e sonegação fiscal.

VI - Processo criminal por falsidade ideológica contra os presidentes da Esso e da Transpede S.A., instaurado na Polícia Federal do Rio de Janeiro. Referido processo já se encontra na Justiça Federal do Rio de Janeiro e foi intentado com base em provas materiais irrefutáveis, inclusive publicadas pela imprensa, de que a Esso plantou, implementou e financiou a Transdepe S.A. com o objetivo de atuar em atividade proibida pela legislação brasileira.

VII - Processo administrativo na Receita Federal sobre evasão fiscal, contra a Esso, abordando o crime de remessa ilegal de milhões de dólares aos Estados Unidos, sem pagamento de imposto de renda, e compra ilegal de dólares para remessa ao exterior. (USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 6).

3.8.1. Mecanismos da Fraude

As distribuidoras reconhecem e depois negam a chamada indústria de liminares. A obtenção de liminares ~~se~~ processa de duas formas:

- Por TRRs que recorrem à Justiça alegando que o ICMS é aplicável sobre lucro realizado e, enquanto não venderem o combustível estariam isentas de seu pagamento.

- Liminares que permitem às TRRs efetuarem compras interestaduais de combustíveis usufruindo da diferença de alíquotas do imposto.

Quanto ao primeiro tipo de liminar, registram-se as declarações por parte dos órgãos como o Sindicato das Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (SINDICOM) e o Sindicato Nacional do Comércio Varejista der Combustíveis e de Lubrificantes - FECOMBUSTÍVEIS:

Desde que começamos a constatar a possibilidade de fraudes nessas transações... para aqueles contribuintes, aqueles revendedores novos que possuem liminares contra substituição tributária no qual, entre outras questões, perguntamos da existência de clientes com liminares. Todas responderam negativamente, excetuando-se a Texaco que reconheceu a existência de duas liminares (SINDICOM, 2002, p. 17).

Em relação ao segundo tipo de liminares, destaca-se as declarações do Presidente do SINTRR. Sr. Álvaro Rodrigues A. Faria, à CPI (13º reunião):

... a partir deste momento em que as distribuidoras começaram a fazer esse trabalho de venda interestadual, os próprios revendedores das TRRs começaram a perder mercado... porque aquele consumidor que comprova pagando ICMS, passou a ser orientado a comprar noutro Estado, sem ICMS ... e aí foi onde os revendedores, nós TRRs, começaram (sic) a entrar na Justiça com uma liminar para poder fazer a própria compra interestadual ... A partir desse momento que começaram a comprar interestadual, começou realmente o mercado a ficar um caos... as TRRs com liminares, fazendo compras interestaduais, fazendo vendas sem ICMS.

3.8.2. Passeio de Notas Fiscais

O relatório da Universidade de São Paulo traz ainda uma das declarações do Dr. Antônio Borges Torres, Secretário de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro ao prestar esclarecimento a CPI, durante a reunião realizada em 23 de março de 1993, que diz o seguinte:

Essa evasão fiscal é procedida preferencialmente por contribuintes não inscritos no Estado do Rio de Janeiro. Ela se processa através de um tipo de transportador de combustível que é o transportador autônomo. Esse adquire o combustível numa distribuidora com destino a um Estado limítrofe ao Estado do Rio de Janeiro, finge que transporta esta mercadoria para fora do Estado, e num simples jogo de nota fiscal, trocando a nota fiscal, ele vende esse combustível a um posto de gasolina que se propõe a comprar essa mercadoria.

As empresas de transporte do Rio de Janeiro - algumas delas, é bem verdade - adquirem desses distribuidores retalhistas no Rio de Janeiro. Portanto na operação interestadual... a operação é sujeita a não incidência do imposto.... O distribuidor retalhista, varejista, adquire numa Distribuidora legalizada, ou diretamente do produtor que é a Petrobrás, esse combustível: máscara uma operação interestadual e vende esse combustível à empresa de transporte. Então, a origem do combustível não é desconhecida. Todo mundo sabe qual é. O problema que estamos tendo é exatamente de coibir e descobrir a maneira como está sendo processada essa operação de troca de notas fiscais. Esses distribuidores são inscritos nos Estados de origem: São Paulo, Espírito Santo e Minas Gerais e imitem documento fiscal. A única coisa que não ocorre é trânsito desse combustível para outro Estado. Via de regra, ele sai do distribuidor com uma nota fiscal dirigida para Estado qualquer da nossa região. No meio do caminho ele mesmo emite uma nota fiscal, já que tem seu talãozinho de notas fiscais nesse mesmo Estado e entrega o combustível aqui no Rio de Janeiro sem ninguém pagar imposto (USP/GR/985/ASA,27/10, 2003, p. 7).

Essas declarações, mostram claramente o que CPI batizou de "passeio" de notas. Este tipo de fraude é evidentemente subproduto da brecha constitucional que tanto tem prejudicado o Estado do Rio de Janeiro, qual seja, a não incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados (Art. 155 da Constituição Federal).

Segundo o relatório da USP – Universidade de São Paulo, se de um lado há que se buscar fórmulas mais inteligentes de fiscalização que venham, com mais sucesso, coibir aquelas práticas danosas, há que se lutar também pela revogação do dispositivo constitucional gerador não só deste fato como também da perda legal de

aproximadamente 217 milhões de dólares/ano, segundo estimativa da Secretaria de Fazenda de nosso Estado, conforme mencionado na 2º Reunião Ordinária da CPI.

Segundo USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 6) ".. A eliminação da imunidade tributária contida no artigo 155 é uma questão que achamos básica e que beneficia claramente o Estado do Rio de Janeiro."

Quanto ao 'despejo', pode-se caracterizá-lo como sendo a prática de venda ilegal de combustíveis aos postos de gasolina, sem o controle das distribuidoras. Neste caso, parece-nos que a fraude se dá através do conluio entre os postos revendedores e as transportadoras.

Segundo o João Pedro Gouveia Viera Filho, Presidente da Ipiranga/Atlantic, em seu depoimento a esta CPI, na 8º Reunião Ordinária, afirmou que nesta prática, a do despejo, os sonegadores podem ser os TRRs:

Podem ser os postos de gasolina, podem ser outras distribuidoras..... Porém, alguém está vendendo na nossa rede, nós fiscalizamos a nossa rede e temos diversos processos contra nossos postos, notificações para que voltem a comprar os volumes contratados conosco e que nós estamos perdendo.

O que se percebe dessa forma, que esta prática é denunciada pelas distribuidoras, não pelo amor que estas nutrem pela preservação da arrecadação do Estado, mas sim, e principalmente, porque reduz o volume de vendas nos postos de sua bandeira, além de que, em casos de reclamações quanto à qualidade do produto elas é que serão responsabilizados.

Quando certa qualidade de combustível é 'derramada' no posto de determinada bandeira, perde o Estado em decorrência da respectiva sonegação e perde também a distribuidora, pois desse posto deixará de comprar da mesma a correspondente quantidade, fraudada. Daí, as denúncias das distribuidoras e este tipo de fraude.

3.8.3. Da Fraude do Álcool

Segundo o relatório da USP a venda ilegal de álcool hidratado é praticada na maioria dos estados da Federação. No Estado do Rio de Janeiro, tal atividade irregular também é detectada no comércio de combustíveis.

O Diretor-Adjunto do Departamento Nacional de Combustíveis, Osmar Ivo, definiu esse comércio clandestino como 'Negócios Mafiosos'. Segundo USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 8) a "venda direta de álcool, por parte das usinas, destilarias, para postos revendedores se constitui na principal irregularidade. O lucro proveniente da venda direta, é aumentado em razão do não pagamento de impostos; é partilhado com agenciadores, motoristas proprietários de caminhões e revendedores".

As usinas e as destilarias somente podem vender o álcool que produzem para distribuidores cadastrados no Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) que eram até recentemente substitutos preferenciais globais. O ICMS deixa de ser recolhido, quando as usinas/destilarias vendem álcool diretamente para os postos revendedores.

3.8.4. Da fiscalização

Há dificuldades para a fiscalização, em decorrência, além de outros fatores, da existência de milhares de postos revendedores, de centenas de usinas destilarias em contrapartida ao reduzido número de fiscais.

Segundo o relatório da USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 6)

agrava esse quadro a facilidade na obtenção de auto-tanques para transporte, a prática da irregularidade em qualquer horário e dia, a fácil alteração dos encerrantes das bombas abastecedoras, às distâncias relativamente pequenas entre usinas/destilarias e postos

revendedores, ao controle deficiente da produção/estoque nas usinas/destilarias e postos revendedores, ao controle deficiente da produção/estoque nas usinas/destilarias, a tancagem insuficiente em algumas delas e a abolição, pelo DNC, dos mapas de controle do movimento diário dos postos.

Observa-se também que motorista proprietários de auto-tanques, desligados do serviço regular de transporte por variados motivos, conservam os caminhões com as cores padrão das Companhias para as quais trabalhavam.

Ainda segundo o relatório da USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 7) “auto-tanques que operam em outros segmentos de transporte de combustível são desviados para o transporte ilegal de álcool. Exemplo: algumas TRRs que fornecem diesel para consumo de usinas, recebem álcool em troca”.

3.8.5. Das causas da Sonegação

Considerando a importância para a arrecadação estadual, de que se revestem as operações de combustíveis e lubrificantes, da análise de todas as circunstâncias, fatos, denúncias e depoimentos trazidos a CPI, pôde-se constatar inúmeros possibilidades de se fraudar e burlar o recolhimento do ICMS no Estado de São Paulo.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 8)

as causas da sonegação se devem a vários fatores: inadequação de normas legais e regulamentares; estrutura organizacional inadequada dos órgãos da área; insuficiência de instalações e equipamentos; precariedade do sistema de informações e processamento de dados; deficiência de recursos especializados para fiscalizar o regime de substituição tributária; falta de padronização de procedimentos administrativos e judiciais; cotas de combustíveis e lubrificantes destinadas a distribuidoras e postos de gasolina incompatíveis; descontrole no processo de habilitação de empresas, propiciando a atuação de empresas clandestinas, e venda de combustíveis clandestina; falsificação de notas fiscais e emissão de notas fiscais frias. Ausência de sintonia entre os órgãos públicos.

Com relação ao regime de substituição tributária, a Constituição Federal de 1988 e a posterior Lei estadual nº 6.374, de 1989, trouxeram como consequência uma concessão indiscriminada de liminares na Justiça, inconstante os convênios do Conselho Fazendário - CONFAZ, que não solucionaram a questão.

Ressalvando a recente edição da Lei Estadual nº 9.176, de 2 de outubro de 1995, que legitima o instituto da substituição tributária relativa ao ICMS das operações internas, proporcionando menor eficiência na fiscalização e, conseqüentemente, revelando-se como um dos melhores instrumentos para estancar a fraude de setor, temos que a sistemática jurídico-tributária ensejou inúmeras ações judiciais movidas por distribuidoras de combustíveis e postos de gasolina, questionando o regime da substituição tributária, razão pela qual, os substituídos pleiteavam a suspensão do regime de recolhimento antecipado do ICMS, via mandado de segurança, na maioria das vezes.

Dessa forma contribuintes, acobertados por liminares ou mesmo com sentença de mérito, passaram a não recolher imposto algum.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 8) “a argumentação das distribuidoras consistia em afastar a obrigatoriedade do recolhimento antecipado do tributo devido nas operações seguintes da cadeia de comercialização.”

Já os proprietários de postos de gasolina, segundo o USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 8) “questionavam a substituição tributária relativa ao recolhimento do ICMS sobre a venda de combustível.”

Segundo informações prestadas pela Procuradoria Geral do Estado, nenhuma das ordens judiciais implicou em desoneração tributária. Seu alcance se restringiu a alterar a forma de recolhimento.

Portanto, sempre que constatada a falta de recolhimento do ICMS, a fiscalização podia e devia adotar as providências necessárias para exigir o tributo.

Assim, as decisões proferidas, em momento algum, afastaram a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS e tampouco, impediram a possibilidade de autuações. USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 9).

De acordo com os relatórios apresentados pela Procuradoria Geral do Estado, pela Secretaria da Fazenda e, conforme se constata pelas liminares concedidas, a Secretaria da Fazenda não estaria, em absoluto, impedida de proceder à cobrança devida dos tributos dos impetrantes do mandado de segurança, por não serem imunes ao seu pagamento.

As liminares não teriam, assim, o condão de proteger os contribuintes de pagar ICMS sob outro regime. Simplesmente, em várias oportunidades, o fisco deixou de autuar os infratores.

Da análise da Procuradoria Fiscal, destaca-se a posição da jurisprudência nas várias instâncias jurisdicionais, quanto ao tema da substituição tributária.

No ano de 1995 foram o julgamento no Superior Tribunal de Justiça - STJ, vários embargos de divergência. As primeiras decisões, objeto até de editorial no jornal "O Estado de São Paulo", foram favoráveis ao contribuinte, por pequena margem, quatro votos a três. Posteriormente, após reunião plenária dos Srs. Ministros, os julgados passaram a ser favoráveis, também por apertada diferença, cinco votos a quatro, à sistemática da substituição tributária (USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 9).

Por outra lado, observa-se que até a instalação da CPI, a Procuradoria Geral do Estado não tinha uma visão global sobre tais ocorrências.

Dentro desse contexto, segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 9) "não se pode deixar de salientar a morosidade com quem o Poder Judiciário apreciou essas demandas, gerando situações de incerteza das relações jurídicas".

As operações interestaduais também se constituíram em mecanismos de fraude e evasão.

A tributação de combustíveis e lubrificantes, anteriormente à Constituição de 1988, dava-se através do imposto único e era recolhido pelas refinarias. Cabe

destacar que os três setores envolvidos entre a produção e o consumo são: distribuidora e posto de gasolina.

O relatório USP/GR/985/ASA,27/10 lembra que com a promulgação da Constituição Federal de 1988,

as distribuidoras, com fundamento no artigo nº 155 § 2º, inciso X, alínea "b", que trata da não incidência do ICMS nas operações interestaduais para não efetuarem o recolhimento do imposto devido. Algumas empresas de São Paulo passaram a adquirir os produtos em outros Estados. Surge, assim, o convênio nº 112/93 do CONFAZ que estendeu a responsabilidade para o recolhimento do ICMS ao Estado destinatário USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 10)

Antes desse convênio, as distribuidoras vendiam sem ICMS por entendimento próprio, correndo o risco de serem autuadas. Ocorre que essas autuações eram revistas no Tribunal de Impostos e Taxas - TIT, porque segundo conata no relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 10) "os convênios não tinham força diante da norma constitucional".

Quando o convênio nº 112/93, as distribuidoras passaram a cobrar o ICMS, oportunidade em que os postos de gasolina recorreram à Justiça, também obtendo liminares, questionando o sistema.

De outro lado, a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, possibilitou a interpretação pelo Poder Judiciário da necessidade de se editar lei complementar, regulamentando a matéria. Dessa forma, preservou-se a imunidade e, por conseguinte, a sonegação.

Visando combater essa anomalia no mercado e denunciar a evasão do ICMS no setor, entidades interessadas passaram a encaminhar denúncias a Governadores, Deputados e Senadores, Ministros e Secretário de Estado enfocando a necessidade de uma reformulação na sistemática da matéria.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10

Ao próprio Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, que sucedeu o antigo Conselho Nacional Petróleo - CNP, órgão vinculado ao Ministério das Minas e Energia, que tem como função normatizar e fiscalizar as atividades relacionadas ao petróleo e seus derivados, foi

encaminhado um manifesto com as seguintes sugestões: proibição da retirada de produto em outro Estado pelos TRRs e postos revendedores, quando existir base mais próxima dentro do Estado; proibição da revendedora de vender os produtos a consumidores de outro Estado, quando houver base mais próxima; lei complementar para legitimar a substituição tributária; emenda constitucional que defina o alcance do artigo 155 § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal (USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 10).

No que se refere aos Transportadores Revendedores Retalhistas - TRRs, o relatório diz que foram criados com a finalidade de revender e distribuir combustível no interior do país, abastecendo o consumidor que, por razões operacionais, não pode se deslocar até as redes normais de fornecimento.

A possibilidade de fraude pôde, assim ser praticada por essas empresas, que retiram o combustível com isenção de imposto, quando destinado a outro Estado.

Além disso, nenhum convênio interestadual conseguiu conter a evasão de receita proveniente das operações interestaduais. As Distribuidoras incentivaram seus consumidores a adquirir produtos pela via interestadual, com a consequente isenção do ICMS.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 11) por conta da atuação de algumas empresas, "o Estado de São Paulo sofreu uma evasão fiscal sem precedentes na venda de combustíveis. Isto porque alguns TRRs adquirem o produto do Estado e revendem a postos no próprio Estado, sem nota fiscal ou forjando uma operação interestadual, explorando a imunidade tributária prevista na Constituição Federal".

Embora o DNC não tenha diretamente responsabilidade pela sonegação do ICMS, sua atuação, desregulamentando o setor, e sua omissão na fiscalização, propiciaram a prática de muitas fraudes.

Uma delas consiste na venda de óleo diesel a empresas de ônibus de transporte urbano. Outra, residindo no fato de alguns setores da produção agrícola

adquirirem, o óleo diesel subsidiado; só que o produto subsidiado acaba por ser desviado para segmentos econômicos não subsidiados.

Compete ao DNC autorizar créditos de compensação de frete nas operações interestaduais.

Dentro da matemática da sonegação, pôde-se constatar, também fraudes no reembolso de frete nas operações interestaduais forjadas, revelando não só a sonegação do ICMS, como também crime de abuso econômico de serviço.

Ainda segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 11) "existem inquéritos policiais instaurados pela Polícia Federal e pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, demonstrando os crimes tributários e os de lucro na 'prestação de serviço' ".

De outra forma, muitas distribuidoras vendem os produtos, sem que o DNC conheça sua capacidade de vasão.

O descontrole é inconteste, pois o DNC acaba por ignorar se os postos de gasolina adquirem ou não combustíveis na distribuidora de bandeira a que são filiados.

Essa lacuna propícia, não só uma sonegação generalizada, como também a atuação de distribuidoras clandestinas, fraudando o ICMS, e a prática de crime contra o consumidor.

Até 1987, somavam 6 (seis) distribuidoras atuando no mercado, e os postos de gasolina eram de sua propriedade. O mercado era dividido entre a Petrobrás, Shell, Esso, Atlantic, Ipiranga e a Texaco.

Até 1991, o DNC só permitia a entrega de combustíveis a partir da chama da "área de influência das bases".

Em 1992, com a desregulamentação do setor, houve um salto de 6 (seis) para 165 (cento e sessenta e cinco) distribuidoras.

Também pôde-se constatar a necessidade de controle no comércio de álcool carburante. Segundo o relatório da USP há notícias de que postos de gasolina adquirem álcool direto das usinas, o que constitui uma ilegalidade na operação. As fraudes mais comuns consistem na emissão de notas fiscais frias ou, até mesmo, não se emitindo nota fiscal alguma.

O relatório USP/GR/985/ASA,27/10, cabe ao DNC:

Algumas particularidades da tributação do álcool, que conferem maior possibilidade de ação aos fraudadores, tais como: grande número de produtores, todos privados, distribuídos aproximadamente por todo o Estado, o que facilita a venda direta dos produtores aos postos revendedores, sem recolhimento do ICMS, alíquota do álcool para outros fins e grande variação nas alíquotas interestaduais de ICMS (USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 10).

3.8.6. Fraudes e Fraudadores

Para a efetivação da sonegação fiscal, existem os mais diversas e variadas estratégias, segundo o relatório da USP, dentre as quais vale a pena destacar:

1. operação interestadual fictícia;
2. indústria das liminares;
3. utilização fraudulenta de uma mesma nota fiscal para justificar diversas operações;
4. 'acertos' entre as grandes distribuidoras e intermediários que possuem liminares (Superpetro, por exemplo) com o objetivo de distribuir no mercado grandes quantidades de combustível, sem o respeito pagamento do ICMS (USP/GR/985/ASA,27/10, 2003, p. 11).

A CPI apurou que, em casos como o da Distribuidora Salenco, que não possui nenhum posto revendedor, distribui volume de combustível incompatível com a sua estrutura, conforme demonstra o relatório da Petrobrás relativo à comercialização de combustíveis derivados de petróleo e álcool em 1995.

Outro exemplo, é o caso da Shell. A empresa mantinha um assessor junto ao diretor do DNC, num explícito caso de tráfico de influência.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10:

a Shell é também responsável pelo crescimento da Superpetro. A Shell vendia a Superpetro uma média mensal de 90 mil litros de combustível. Num determinado momento, a Superpetro passou a comprar de 22 a 25 milhões de litros de combustível por mês, coincidentemente no período da vigência de liminar que desobrigava a Superpetro do recolhimento de ICMS sobre operações envolvendo combustíveis sob o regime da substituição tributária. O Presidente da Shell, em depoimento à CPI, afirmou que um aumento súbito no volume de combustível comprado como esse, desperta suspeitas e que essa venda não se efetivaria sem que houvesse uma explicação razoável para tal aumento. Vale dizer, a Shell só concordou em manter o fornecimento porque sabia a razão que motivou o aumento, sendo razoável concluir que havia interesse bilateral na operação. E não há como a Shell alegar desconhecer o volume de combustível adquirido pela Superpetro, uma vez que o anexo relatório de fornecimento ao cliente Superpetro, elaborado pela própria Shell, contém informações extremamente minudentes a respeito da aquisição de combustíveis pela Superpetro junto à Shell (USP/GR/985/ASA,27/10, 2003, p. 11).

A Shell mantinha relações legais com a Sincopetro. O ex-presidente do Sincopetro, e o ex-diretor executivo da Shell, mantinham um relacionamento tão fraterno que os prazos de pagamento de combustíveis, que na praça eram de 2 dias, estendiam-se por até 45 dias quando se tratava dos postos do Sincopetro, conforme demonstra a farta documentação encontrada.

Segundo o relatório USP/GR/985/ASA/27/10:

O lucro estimado do Sincopetro foi de R\$ 6 milhões. O DNC, denunciou que as distribuidoras criavam fretes fantasmas, por meio de informações falsas enviadas ao DNC". Segundo o DNC, as distribuidoras, nos últimos 15 anos, teriam desviado 15 bilhões de dólares, por conta dessa fraude. Em 28.3.93 o jornal "A Crítica" (Manaus/AM) publicou uma reportagem denunciando que, só no mês de julho de 1993, a Shell, por meio de sua subsidiária, a distribuidora Sabbá, teria transportado para o município de Ipixuna (um dos frete mais caros do País) 2 milhões de 240 mil litros de combustível, sendo que o único posto revendedor de combustível em Ipixuna é da BR-Petrobrás, que transporta para lá de 30 a 40 mil litros mensais, conforme demonstra documento apresentado pelo prefeito do município, David Farias de Oliveira. Reportagem publicada pelo "Correio Brasiliense", de 10/09/95, informa que a cidade de Ipixuna, localizada no meio da selva e a 16 horas de barco de Manaus, tem a frota de 2 veículos (USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 12).

Ainda segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10,

No depoimento do presidente da Shell à CPI foi confirmada a informação de que a empresa recebera mais de 700 autuações pelo não cumprimento do Convênio 105 da Confaz, que determinava a substituição tributária. O presidente da Shell explicou que a tese defendida pela Shell estava sendo acolhida pelo Estado de São Paulo, uma vez que o tribunal de Impostos e Taxas (TIT) estava julgando usubsistentes os referidos autos de infração. USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 12).

Segundo relatório do Banco Central, divulgado pela Folha de São Paulo em 8.1.96 e apresentado à CPI, há a suspeita de que várias empresas multinacionais, entre elas a Shell, Esso e Texaco, cometem crime de evasão fiscal, enviando dinheiro ilegalmente para fora do Brasil. Segundo o relatório USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 11) "as empresas estariam também se aproveitando de brechas na legislação para manipular seus lucros, pagando menos impostos no País. O BC anota que essas empresas lesam o fisco e o câmbio ao remeterem de forma disfarçada os lucros e dividendos aos investidores estrangeiros".

Outras distribuidoras como a Mercoil Distribuidora de Petróleo Ltda. Segundo consta no relatório da USP, realiza operação interestadual de comércio de combustível sem recolhimento do ICMS respectivo, sendo o destinatário consumidor final, conforme atesta anexa nota fiscal.

Há indícios de que as distribuidoras Garuva e Ocidental adquirem combustível em base localizada em São Paulo com o objetivo de revendê-lo no Paraná, deixando de recolher o ICMS devido. Na base de Araucária, no Paraná - estas distribuidoras quase nenhum combustível adquirem.

Segundo o relatório da USP:

A Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, a Cooperativa de Consumidor de Derivados de Petróleo Santana do Araguaia e a Transportadora Goiás-Mato Grosso Ltda. foram indiciadas na Delegacia de crimes contra a Fazenda Pública de Goiás pelos crimes de usurpação de função pública, falsificação ideológica e sonegação fiscal, em razão de simulação de operação interestadual, a não emissão de ficha rodoviária e emissão de ficha, em razão de simulação de operações interestadual, a não emissão de ficha rodoviária e emissão de ficha rodoviária, com carimbo falsificado; de acordo com que noticiou o jornal "O Popular", de Goiânia, em 4.12.94. Trata-se de fato bastante comum e que ilustra com fidedignidade a prática de irregularidades por parte das distribuidoras de combustível USP/GR/985/ASA,27/10 (2003, p. 12).

Outra forma de evasão fiscal é a venda entre as distribuidoras. Empresas cadastravam-se no DNC como distribuidoras, mas não eram dotadas de infraestrutura para tanto, não sendo possível a aquisição de combustível junto às

refinarias por não possuírem tanques de estocagem. A Midwesco conseguiu alugar tanques de estocagem da Codesp, na ilha Barnabé, por meio de ação judicial, e a partir de então passou a adquirir combustível junto às refinarias, e passou também a alugar espaço para armazenamento para outras pequenas distribuidoras formadas por proprietários de postos revendedores, havendo suspeita de que essas distribuidoras sonegam ICMS.

Outro fato que merece destaque é a circular emitida pela Ipiranga e enviada aos seus postos revendedores, ensinando, de forma didática, todos os passos da sonegação de ICMS.

3.9. A RESPONSABILIDADE CIVIL DO CONTADOR

O novo Código Civil, lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2003, trouxe norma genérica para a Responsabilidade Objetiva, encontrada nos seguintes artigos: Art. 186: "Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito" e Art. 927. Parágrafo Único: "Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem."

Entretanto, segundo VALENTE (2003, p. 1) traz ainda o novo código, "dezoito artigos específicos, artigos 1.177 a 1.195 da seção III 'Do Contabilista e outros auxiliares, que tratam especificamente da profissão do Contabilista e definem a responsabilidade civil do Contabilista pelos atos relativos à escrituração contábil e fiscal praticados por este e quando houver danos a terceiros".

Estes artigos definem as responsabilidades civis do profissional e merecem algumas considerações, especialmente no tocante à teoria subjetiva da responsabilidade.

Segundo VALENTE (2003, p. 2) o parágrafo único do art. 1.177 do Novo Código Civil, estabelece que: "No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos."

Assim, o contador é tratado a partir de agora como preposto do sócio numa sociedade e responde à empresa ou ao Empresário pelos atos praticados com culpa, ou seja, quando não há intenção de provocar o dano no exercício de sua atividade, mas o provoca por imperícia, negligência ou imprudência ou com dolo, quando o contador praticar atos com intenção ou assumindo o risco de danos, denominados dolosos.

Segundo VALENTE (2003, p. 2) dessa forma, ressalta-se que, para a verificação da efetiva ocorrência da responsabilização civil do contador, há de se observar três requisitos preliminares, quais sejam: "a conduta antijurídica, a existência de um dano e a relação de causalidade entre a conduta e o dano".

O Código de Defesa do consumidor, Lei 8.078/90, cujas as normas são de ordem pública e interesse social, ou seja, são normas imperativas, inderrogáveis pela vontade particular, estabelece quanto à responsabilidade civil o seguinte:

"Art. 14: O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos." Parágrafo 4º: A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa (VALENTE, 2003, p. 3).

Desta forma, pelo que se extrai das normas trazidas pelo novo código civil e pelo que dispõe o Código de defesa do Consumidor a responsabilidade do contabilista está vinculada a teoria subjetiva.

Um exemplo ilustrativo pode ser citado quando é imputada a culpa a um escritório encarregado da escrita contábil de uma empresa, porque esta deixou de recolher imposto cujo ônus poderia ter transferido ao consumidor. Neste caso, a culpa ou dolo da referido escritório deverá ser inequivocadamente demonstrados para fins de responsabilidade do mesmo.

A conclusão é que, depois de instituído o novo código civil, o contador também poderá ser responsabilizado solidariamente pela empresa em caso de ato inerente ao exercício da profissão, que denote uma conduta propriamente antijurídica.

O exercício profissional do contador, pelas normas do novo código civil exige a observância de parâmetros estabelecidos para a prática do ofício, pois que agora o desvio desses parâmetros, ao ocasionar danos, gera o dever de indenizar.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo do princípio de que a evasão fiscal, em nosso País, alcança índices alarmantes e vergonhosos, é evidente que para combatê-la não basta a ação fiscalizadora nem a existência de decretos e leis. Há que se ter o apoio de governos e parlamentares imbuídos do propósito e da vontade política.

Todavia, fraudadores e sonegadores caminham a passos largos no aprimoramento de suas técnicas e fórmulas condenáveis, que tanto penalizam o Estado e a Sociedade.

Dentro deste contexto, a contabilidade passa a ser de fundamental importância para esse controle, ou pode servir como instrumento de sonegação fiscal, na medida em que não forem observados alguns dos seus princípios básicos.

Como ficou bem acentuado, a fraude caracteriza-se pela omissão ou a prática intencional de um ato, tendo em vista um fim ilícito. A fraude é um crime contra o patrimônio e quem a pratica pode ter o objetivo de beneficiar-se ou beneficiar terceiros. Quando o ato omitido ou praticado situa-se no âmbito da Contabilidade, damos-lhe a designação de fraude contábil.

A excelência empresarial é o produto da prática de modernas técnicas de gestão, comprometidas com a qualidade em todos os setores da organização e com resultados efetivos. É uma realidade para muitas companhias e para outras um discurso ou um rótulo imposto pelos respectivos dirigentes.

A globalização da economia trouxe reflexos positivos para o desenvolvimento da atividade contábil no Brasil. O ingresso de novos parceiros estrangeiros na indústria nacional e a abertura de capital de um maior contingente de companhias

estimularam o aperfeiçoamento das informações contábeis. A compra de empresas brasileiras – estatais e privadas – por grandes grupos de nível mundial criou naturalmente a demanda por um novo patamar de informação, num padrão das melhores práticas internacionais.

Em conformidade com o objetivo geral deste trabalho, que foi demonstrar a manipulação da contabilidade como instrumento de sonegação, mas especificamente no seguimento de combustíveis., conclui-se, pelo que foi visto, que a informação contábil exerce papel muito importante, por ser essencial tanto a gestão empresarial, quanto para o fisco.

O estudo serviu para mostrar a essencialidade do emprego dos dados e informações contábeis como instrumento de manipulação da sonegação e fraude contábeis.

Considerando o que foi exposto, a resposta é positiva à pergunta formulada no início do trabalho, questionando se informação contábil é um instrumento determinante para a manipulação de informações com o objetivo de lesar o fisco.

Este trabalho, no entanto, apresenta algumas limitações. A primeira delas diz respeito ao próprio objeto do estudo, que se resumiu a apenas um segmento de sonegação (combustíveis), O ideal seria que fosse investigado outros segmentos. Um outro aspecto limitativo, para comparação dos resultados com outros casos, refere-se a falta de matéria estatístico que demonstre o volume dos valores das sonegados. Porém, acredita-se que se tenha atingido o objetivo proposto no início deste estudo.

Finalmente, acredita-se que o presente trabalho contribui para fazer uma alerta da essencialidade das informações contábeis para se evitar as fraudes e sonegações fiscais, além de apresentar as responsabilidades do profissional contábil

diante do novo Código Civil, em especial, acerca da responsabilidade de se colocar à disposição, sistematicamente, informações precisas e oportunas a respeito dos diversos aspectos da Organização.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRUDA, Antonio Cezar. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno.** Tese de Doutorado. UFSC, Florianópolis, 1994.

AQUINO, Wagner, SANTANA, Antonio Carlos de, **Evidenciação.** São Paulo: FIECAFI-Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP. Junho de 1992. Caderno de Estudos

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. **Curso de contabilidade aplicada** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Princípios Fundamentais de Contabilidade.** Porto Alegre: 1994.

EIN-DOR, Phillip, SEGEV, Eli, **Administração de Sistemas de Informação.** Rio de Janeiro: Campus, 1995.

FIECAFI e Conselho federal de contabilidade. **Aprendendo contabilidade em moeda constante.** São Paulo: Atlas, 1993.

GUERREIRO, R. **Meta da empresa: seu alcance sem mistérios.** São Paulo: Atlas, 1993.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1996.

GOLDRAT, M. S. A. **Curso básico de contabilidade: Resumo da teoria.** São Paulo: Atlas, 1993.

HIGSON, H.; JOCHEM, P. **Estrutura, análise e interpretação de balanços.** São Paulo: Atlas, 1997.

HORNGREN, F. **Custos industriais: organização administrativa e contábil das empresas industriais.** São Paulo: Atlas, 1997.

IBRACON. **Curso de contabilidade aplicada** São Paulo: Atlas, 1994.

- IUDICIBUS, S., MARION, J. C. **Contabilidade comercial**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDICIBUS, S. Teoria Contábil e as fraudes de 2002 nos estados Unidos. Disponível em <http://www.solidus.com.br/semanal.asp?semsemcodigo=20#>. Acesso em 23/08/2003.
- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.
- NEVES, A. F.; VICECONTI, M. das. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1996.
- OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças de, *Sistema de Informações Gerenciais*; São Paulo: Atlas, 1993.
- PADOVEZE, C. M. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.
- SELLTIZ, C., WRIGHTSMAN, L.S.; COOK, S.W. **Métodos de pesquisa científica em ciências sociais**. Porto Alegre: HRW, 1987.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay, **A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SINDICOM. **Relatório anual de dados referentes à atuação das empresas associadas do Sindicom no mercado em 2002**. Online. Disponível em http://www.sindicom.com.br/logistica/fm_endereco_gnv.htm. Acesso em 13/08/2003.
- USP. **Estudo da Sonegação Fiscal no Ramo de Combustíveis**. Universidade de São Paulo - GR/985/ASA,27/10. Acesso em 23/08/2003.
- VALENTE, L. C. **A responsabilidade do contabilista no novo Código Civil**. Online. Disponível em www.yahoo.com.br/igorcarneirohp/conteudo/. Acesso em 27/09/2003.