

## NECESSIDADES FISCAIS

### *Notas em tórno à fraude na escrita e à sonegação de impostos*

JOSÉ ABREU DO NASCIMENTO

*Chefe da Contabilidade da Rede Viação Cearense —  
Perito-Contador e Professor de Contabilidade*

Em janeiro de 1938 escrevia eu na secção "Economia e Finanças", da Revista de Fazenda do Ceará, que é cada vez mais notável a intervenção do Estado na esfera econômica, nestes últimos tempos. A razão disso, dizia, está menos na adoção de novas teorias sócio-econômicas, do que na necessidade de aparelhar-se o Estado para fomentar seus recursos, provindos dos contribuintes, e que se tornam imprescindíveis à sua segurança ou subsistência — para o usufruto, pelo povo, do estatuto político, dentro da soberania nacional.

A ingerência estatal na atividade privada do capital se exercita — no setor fiscal — através os impostos, por maneiras diversas, e diz respeito às fases ou etapas que se fazem mistér para a arrecadação das rendas.

Para o equilibrio social do nosso sistema econômico, se esperaria das virtudes cívicas dos cidadãos, acoressem todos com a parcela das suas contribuições para o bem-estar geral de que o Estado é o grande controlador. A ética de observância às leis, em qualquer setor do *modus vivendi* coletivo, constituiria regra geral e, assim, um índice de civilização.

Tal não ocorre, todavia. Aquí ou acolá — com efeito — a fuga do tributado é manifesta.

Fato notório — o da sonegação — obriga o Estado a manter um corpo de fiscalização ou re-

primenda — fisco —, acarretando-lhe, assim, dispendioso onus.

Contudo, não está remediado o mal.

Efetivamente, certas injunções têm obstado a que o fisco possa apresentar-se com eficiente atuação, de modo a liquidar — sinão a reduzir ao mínimo — o abuso das fraudes geratrizes do prejuizo que sofre o Estado ante as vergonhosas sonegações de impostos.

Feita essa introdução ao presente trabalho, passamos a conceituar a fraude e demonstrar a sua objetivação. Permitimo-nos a tarefa pelo facto de estudarmos de ha muito o assunto, paralelamente ao exercício da profissão de perito contador, num período de oito anos.

Fraude ou falsidade, no sentido que ora estudamos, consiste na mistificação ou burla, isto é, no ânimo ou intento doloso de prejudicar a alguém.

E', pois, toda ação dolosa que intente lesar interêsses patrimoniais alheios.

A fraude tem um conceito amplo no ponto de vista jurídico. Assim é, e o nosso Código Penal, no capítulo "Do estelionato, abuso de confiança e outras fraudes", definindo-lhe a materialização e modalidades, articula-o da seguinte fórmula :

Art. 338, n. 5 :

“Usar de artifício para surpreender a boa fé de outrem, iludir à sua vigilância, ou ganhar-lhe a confiança ; e, induzindo-o a erro ou engano por êsses e outros meios astuciosos, procurar para si lucro ou proveito”.

Uma escrita fraudulenta, objetivando iludir a ação do fisco, sinão dificultá-la, para sonegação de imposto — é, em parte, escrita falsa, considerado que, em Direito, “falsidade é a alteração dolosa da verdade”.

A alteração da verdade assume, aí, a forma ideológica que se verifica quando o documento (no caso, a escrita) é extrinsecamente verdadeiro, mas contem o registro de fatos imaginários ou falsificados.

Segundo Carneiro Leão (1), “um documento pode ser ao mesmo tempo materialmente verdadeiro e ideologicamente falso, isto é, quando estando conforme às prescrições legais (2) — é um produto da fraude e da simulação — “documento verdadeiro, mas não verídico”.

Em contabilidade, a fraude só é encarada em função do patrimônio, e desde que se verifique dano para terceiros. O comerciante que usa de artifício para sonegar o pagamento, digamos, do imposto sobre a renda, urdindo escrita falsificada, só vaga e indiretamente controlável, praticamente, pelo credor (terceiro interessado), está cometendo fraude, está atentando contra o direito de outrem, ou seja do Estado.

Houve, no caso, uma variação patrimonial fictícia e registrada como verdadeira.

Embora seja triste afirmá-lo, pode dizer-se que numerosas são as escritas fraudulentas, evadidas de vícios e executadas no intuito de sonegarem-se impostos, ferindo-se dessarte, os direitos fiscais ou receita pública.

A *intentio mali* é muitas vezes alcançada, ante a dificuldade de fiscalização.

Tito Rezende, autorizado a falar por seu tirocinio e conhecimento dos assuntos fiscais, manifestou-se muito bem a propósito deste tema (3).

Concluiu o abalizado mestre em matéria fiscal, ser imprescindível o aumento dos peritos-contadores das repartições e serviços fiscais, com o fim de aparelhar a Administração com elementos tecnicamente capazes e de idoneidade moral comprovada para “sustentar a luta constante e encarniçada do fisco contra a sonegação”.

Mas, passando do geral ao particular, vejamos como, usualmente, se burla o fisco.

O Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 57, § 2.º, estabelece a opção para o pagamento dêsse tributo pelas pessoas jurídicas ou genericamente pelos comerciantes. A faculdade optativa diz respeito ao *lucro líquido*, apurado em balanço, e à receita bruta durante o ano social, ou ao total das vendas de mercadorias no ano civil anterior.

Assim reza aquele parágrafo :

“E’ facultado às firmas individuais e às sociedades o direito de optar pelo lançamento do imposto na base da receita bruta durante o ano social ou na do volume das vendas mercantis relativas ao ano civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto fôr devido.  
.....”

Ora, o pequeno comércio, sem que o impeça a “lei do abono” (4), prefere (mormente quando o anima a fraude) declarar a quota de *renda* tributável, pela forma indireta do cômputo das vendas, para a incidência do imposto de 6% sobre 6% da tabela regulamentar.

A fonte porém é impura. No livro fiscal (de vendas à vista) o chamado apurado está longe da verdade. Muitos são os casos que a consciência dos fraudadores não pode se eximir de acusar. Sim, o valor das vendas à vista é inscrito pela metade ou menos, para economia do onus do imposto sobre vendas mercantis (5). Essa tributação, sabe-se, é ora cobrada pelos Estados da Federação, variando a taxa distintamente.

(4) Lei n.º 183, de 13 de janeiro de 1936, art. 10.

(5) Embora a solenidade que a Lei de Contas Assinadas estabelece para escrituração desse livro, é aí que a fraude encontra melhor guarida por deficiência de fiscalização, pela existência, muita vez, de Caixa falso, adrede preparado, pelo pequeno quadro de funcionários da Secção do Imposto de Rendas, etc.

(1) “Dic. Jurídico”, pg. 126.

(2) Obedecidas as formalidades extrínsecas, exigidas pelo Código Comercial, para os livros (no caso das escritas).

(3) “Perícias Contábeis, em matéria fiscal” — In “Revista Cearense de Contabilidade” — janeiro/fevereiro de 1936, (n.º 9).

Em São Paulo, a cobrança é feita à razão de 10\$000 por conto de réis ou fração, ao passo que, no Ceará, o é pela seguinte tabela (6) :

*Selagem das duplicatas :*

Até	200\$0 . . . . .	1\$4
De mais de	200\$0 a 400\$0 . . . . .	2\$8
De mais de	400\$0 a 600\$0 . . . . .	4\$2
De mais de	600\$0 a 800\$0 . . . . .	5\$6
De mais de	800\$0 a 1:000\$0 . . . . .	7\$0
Daí em diante, mais . . . . .		7\$0

por conto e proporcionalmente por fração.

*Exemplo :*

2:240\$0 . . . . .	16\$8
3:900\$0 . . . . .	28\$0
3:600\$0 . . . . .	25\$2

Note-se que, nas vendas à vista, é cobrado o imposto de 7\$000 até 1:000\$000, e daí em diante à razão de 7\$000 por cada conto ou fração. A selagem é quinzenal, em cujo período se somam as vendas.

Vejamos uma hipótese símile à realidade muito difundida :

Firma individual — Capital : 30:000\$0

1) Vendas de mercadorias à vista . . . . .	180:000\$0
2) Vendas de mercadorias a prazo . . . . .	100:000\$0
<b>Total . . . . .</b>	<b>280:000\$0</b>

Declarado nos livros fiscais competentes :

1) Vendas à vista . . . . .	60:000\$0
2) Vendas a prazo . . . . .	100:000\$0
<b>Total . . . . .</b>	<b>160:000\$0</b>

(6) Veja o Reg. s/ Imposto de V. Mercantis (Decreto 75, de 24/3/36. D. O. Estado. — 9/4/36). Tal Reg. é baseado na Lei Federal nº 187 — de 15/1/36. D. O. Federal de 20/1/36. Ha outras leis correlatas cuja citação é dispensavel ao presente trabalho.

Sonegação do imposto do sêlo mercantil (7) . . . . . 840\$0

Ora, o imposto sôbre a renda vai ser declarado sôbre 160:000\$0, donde — applicando-se o cálculo, temos 6% de 6% (ou 0,36%) :

$$\left( \frac{160\ 000\ 000 \times 6}{100} \right) \left( \frac{6}{100} \right) = 516\ 000$$

Estabelecido o imposto de 576\$0, (6% s/... 9:600\$0), em vez de 888\$0 (6% s/ 14:800\$0), resultou sonegação (pessoa juridica) de 312\$0 de imposto sôbre a renda.

Uma só firma pode, assim, fraudar o fisco — prejudicando o erário público em 1:152\$0.

Não falamos na pessoa física ou natural que, no caso, pagaria menos imposto, mas a diferença seria pequenina — quando não houvesse isenção provinda das deduções legais ou... ficticias.

Si se argumentar que houve fraude grosseira (vide nota 5) responderemos que o arrôjo da malversação cresce paralelamente à impunidade.

*Mutatis mutandis*, a falsificação de registros fiscais e digráficos se ampara na dificuldade de sua constatação e, por isso mesmo, na quasi certeza de irreprimenda.

Ademais (sabem os peritos-contadores), ha mil maneiras de iludir a vigilância do fisco, encobrando na escrita a fraude pressuposta.

Assunto vasto e complexo, de carater técnico, para melhor compreensão pelos leigos, e mesmo por muitos profissionais pouco versados, carece de premissas para ulteriores conclusões.

Ha fraudes grosseiras que se praticam na escrita fiscal (vendas à vista), tais as que mencionamos precedentemente. Confiam os contraven-tores da lei na deficiente fiscalização.

Seja dito, antes do mais (e disto temos ciência absoluta), que ha muitos comerciantes cumpridores de suas obrigações tributárias, ciosos da exa-

(7) Foi feito o seguinte cálculo arbitrário: Real: — 180:000\$0 ou 15:000\$0 por mês (7:500\$0 por quinzena, em média). Applicando-se a tabela, ter-se-á o sêlo devido de 53\$2 por quinzena, igual a 1:276\$8 em um ano. Fictício: — 60:000\$0 ou 2:500\$0 por quinzena, o que produz, na tabela, 436\$8 num ano (24 x 18\$2). Diferença entre um e outro — 840\$0.

ção do pagamento das dívidas para com as entidades públicas.

A estes não se aplica a taxa de fraudadores : longe que estão de se locupletarem com o que é alheio.

Não endossam eles o falso conceito de se prejudicarem pelo pagamento dos impostos. Sabem muito bem que, no fim, quem paga é o consumidor, de vez que as despesas de qualquer ordem oneram o preço de custo das mercadorias — as quais serão vendidas com a margem de lucro que possam estabelecer.

No máximo, a gravação de impostos pode restringir a capacidade aquisitiva da massa consumidora, porem — menos lucro não significa prejuízo.

Vejamos outra modalidade de fraude operada na sonegação do imposto de vendas mercantis. Sabe-se que o comércio estivista — na sua maioria — vende para o interior, a crédito, executando os pedidos de seus freguezes matutos. Muita vez não ha, na casa, todas as mercadorias, e, em se tratando de encomenda especial, os vendedores compram nos armazens locais o que lhes falta para completar a remessa.

Feita a compra à vista, não é ela escriturada no Caixa, sendo deduzido o seu valor do cômputo das vendas a dinheiro, no dia (apurado).

Não ha alteração no Caixa, pois que a entrada de 10 menos a saída de 2 é igual a entrada de 8 (crédito de mercadorias).

Sofre, porém, o imposto. Pagavel que é este sobre o valôr das vendas diárias, somadas por quinzena, desde que sejam elas *apuradas*, desce o total real ao fictício que está na escrita, encobrando uma fraude prejudicial ao erário público.

Vejamos :

Um estivista que tivesse um apurado quinzenal de 20:000\$0 e comprasse 2:000\$0 (10% só), si fizesse a dedução comentada daria, em um ano, o prejuízo, em média, de 336\$0 à receita pública (8). Em 100 firmas são 33:600\$0. Sofre, igualmente, o imposto sobre a renda, na hipótese aventada anteriormente.

(8) Calculado de acordo com a tabela vigente neste Estado.

Mas, não pára aí a artimanha daqueles que visam riquezas faceis, rompendo as regras de equilibrio econômico do nosso sistema social.

Ha casos escabrosos, no assunto.

Por exemplo : diminuição de estoque para ilaquear o fisco — na sonegação do imposto sobre a renda.

Como não se ignora, tal imposto incide sobre as firmas comerciais, à base de 6% sobre o lucro liquido apurado pelos balanços. Contravenções dessa espécie, em razão daquela taxa, algo elevada, são de molde a acarretar prejuizo avultado ao País, por isso que, sendo diminuido *animosamente* o lucro, a quota pagavel, consequentemente, diminua de maneira sensível.

Um balanço que seja dado com a subtração intencional (através da diminuição dolosa de estoque) de 30:000\$0 (9) de lucro liquido, determinará o pagamento a menor, de 1:800\$0, sem falar nas pessoas naturais ou físicas.

E como se operam essas sonegações ? Ocorrem pela redução ilegal da receita ; pelo aumento da despesa ante a inscrição de verbas imaginárias, ou pelos dois casos reunidos.

1.<sup>a</sup> hipótese : — Receita, aqui, significa lucro havido, seja provindo de comissões percebidas ou juros credores, seja-o — o que é mais comum — da diferença entre o preço de custo e o de venda das mercadorias.

Essa diferença, ou lucro, se verifica pela escrituração do livro Razão, tendo-se em conta o estoque ou remanescente das compras efetuadas.

Ao balancearem-se as contas arrolam-se, em primeiro lugar, as mercadorias armazenadas, avaliáveis pelo preço vigente, para se conhecer a parte não vendida (estoque). Isto feito, calcula-se o lucro que aparece nos casos normais.

Não é ocioso, parece, indicar aos desconhecidos das normas contaveis, a forma de apurar o resultado da conta de "Mercadorias".

Na técnica da contabilidade chama-se a dita conta de "anômala", pelo fato de oferecer lucro

(9) Nas firmas de grande movimento, com o volume de compra e venda superior a 500:000\$, pode ser feita a sonegação de estoque com facilidade, sendo muito difícil ao fisco, praticamente, ter a presunção ou o indício da fraude, dentro das atuais normas legais de fiscalização, e em face das restrições que tivemos ensêjo de mencionar.

ou prejuízo, sendo, como é, conta de agente consignatário (10):

Acontece a anomalia, regra geral, ante a impossibilidade de separação, com economia (vantagem prática), dos lucros ou prejuízos sempre que se efetuam as vendas.

Incabível, pela índole deste trabalho, maior comentário sobre os fenômenos contáveis, — passaremos a demonstrar, em síntese, a operação da fraude.

(Razão)

### MERCADORIAS

	Deve	Haver
Compras no exercício	480:000\$0	
Vendas no exercício		360:000\$0
Estoque inventariado		203:077\$0
Lucro apurado (cêrca de 30 %) . . . .	83:077\$0	
	563:077\$0	563:077\$0

Suponhamos que o quadro acima represente a realidade e que o negociante deseje fraudar a escrita para sonegar o imposto sobre a renda. Verifica que a receita bruta (83:077\$0), deduzida da quantia total das despesas gerais do estabelecimento, no exercício (e que estimámos em 40%), produzirá o excesso (lucro líquido) de 49:846\$ — acarretando-lhe, como pessoa jurídica, o pagamento de imposto sobre a renda no total de 2:990\$8 (6%).

Que fará?

Subtrairá, do estoque, digamos — 20:000\$0, reduzindo o lucro líquido a 29:846\$0 e, dessarte, prejudicando a receita federal em 1:200\$0.

Em 100 firmas — 120:000\$0!

Não faltarão meios para reincorporar os 20:000\$0 diminuídos. . . .

2.<sup>a</sup> hipótese: — Aumento de despesa. A fraude sóe acobertar-se na escrita, de maneiras

(10) Pessoa que age em nome de outra e na qualidade de detentora de bens do proprietário. Em teoria, o agente consignatário deve pela guarda de valor, e tem haver por sua entrega, em espécie, até o seu total, valorizado de acordo com o convencionalismo do preço.

diversas, ambientando-se ao complexo econômico dos patrimônios comerciais contabilizados.

Para diminuição criminosa da quota pagavel sobre a renda (lucro líquido) das pessoas jurídicas ou entidades comerciais, os meios são numerosos.

Quando não se esconde o valor do estoque, acontece serem lançadas verbas imaginárias na escrita, a título de despesa — quer se trate de estabelecimento industrial (aumento incabível de salários), quer propriamente de um armazem, loja ou agência, — onde cresce a rubrica de "Gastos Gerais".

Em casos excepcionais colaboram empregados para a fraude, simulando a percepção de interesse, isto é, de vantagem que não logram.

Vejamos:

a) *Aumento de salários*: — Uma fábrica de fiação agrupa 400 operários aos quais paga o salário mensal de 480:000\$0 (4\$ por dia-média). Desde que, visando a sonegação do imposto sobre a renda, faça aparecer 40 operários fictícios, àquele salário — em um ano comercial avulta a despesa com o acréscimo de 57:600\$0, diminuindo o lucro dêsse valor e, conseqüentemente, lesando o fisco em 3:456\$0, afóra o imposto progressivo da pessoa natural.

E que ocorre com a saída falsa de numerário da Caixa?

Faz-se-lhe reingressar por porta de travessa, ao crédito da conta particular do proprietário — o que quer dizer lucro antecipado que não foi onerado pelo imposto sobre rendimento.

b) *Falso interesse*: — Carlos é um comerciante ladino, com muita lãbia. Seus empregados são seus amigos. As injunções de amizade, o pânico de perder o emprêgo, cream o vínculo das camaradagens frustras.

Carlos olha a escrita e vê um bom lucro sobre o qual pagaria o imposto de renda. Digamos — sobre 80:000\$0 de lucro líquido — ou 4:800\$0. Combina, pois, em atribuir 10:000\$0 de gratificação a título de interesse para cada um de seus 3 empregados. Feita a marmota, os pseudos interessados firmam recibo de quitação e o resto corre facilmente para a conclusão do simulacro.

Resultado: imposto pago a menor — Réis 1:800\$0, no mínimo.

c) *Transposição de renda*: — Casas comissionistas, especialmente com representações es-

trangeiras e *del-credere*, costumam transpor aos exercícios seguintes, indefinidamente, grande parte da renda de comissões, que figura, por fora, em seus apontamentos de escrita. Sob várias alegações, algo capciosas, tais os prejuízos eventuais, deixam de incluir no *Diário* essa classe de renda — logrando pagar menor imposto.

Tudo o que ficou exposto constitue, não obstante a gravidade, formas pouco avançadas de sonegação de impostos, ou por outra, métodos de despistamento ou disfarce.

Deixámos para o fim a denúncia do grande ataque que sofre o fisco, ludibriado por balanços falsos, urdidos especialmente para documentar as declarações de rendimento.

Aí, com efeito, a falta de escrúpulo é definitiva e, para ela, concorrem contadores e guarda-livros não servidos pela ética profissional, uma vez que (seja-o dito com tristeza) firmam tais balanços e demonstrações como si verdadeiros fôssem. Certo que, muita vez, as circunstâncias forçam os profissionais da contabilidade a compactuar em tão indesejável ocorrência.

Escritas desorganizadas, ou em atraso, desejo formal de subtrair-se às obrigações tributárias — incitam os negociantes que assim agem, a idealizar falsos balanços que assinam com os guarda-livros (11).

Em situações dessa natureza, os lucros são reduzidos à menor expressão, quando não surgem prejuízos frequentes ou sucessivos nos exercícios.

Diante da exposição feita, que por muitos pode ser considerada em exagêro, se conclue fazer-se mistêr uma mais acentuada e eficiente fiscalização, armando-se as repartições arrecadadoras de poderes e elementos técnicos experimentados, com predicados morais e intelectuais indispensáveis — além do corpo de expertos fiscais que já existe.

O exame das escritas — embora pareça utópico — ante o vulto do serviço, seria estabelecido, obrigatoriamente, pelo menos para comparação da cópia do balanço apresentado com a

sua figuração no *Diário* — fazendo-se o confronto do quadro de ativo e passivo com o livro *Razão, Caixa*, etc.

Por outro lado, se estabeleceria a obrigação de os comerciantes submeterem as escritas e balanços ao exame por parte de Câmaras de Peritos Contadores Juramentados — as quais forneceriam atestados de legalidade.

E' curial que providências dessa ordem não eliminariam a fraude mas a reduziriam sensivelmente.

No tocante à fiscalização do sêlo de vendas mercantis, serviço que entre nós (referimo-nos ao Estado do Ceará) muito deixa a desejar, achamos que os fiscais deviam ser diplomados em contabilidade ou, no caso de direitos adquiridos, exigir-se-ia com prazo razoavel, que tomassem lições da ciência das contas, para prestarem exame no sentido de continuarem em função, si aprovados, e transferirem-se para outra atividade, sem prejuizo pecuniário, no caso contrário.

Acêrca do assunto, o então deputado federal representante dos contadores — Dr. J. F. Moraes Júnior, sumidade no conhecimento da Contabilidade, dos regimes fiscais e da pericia contável — teve o ensêjo de apresentar um projeto de lei creando o ofício público para os guarda-livros e contadores, segundo passamos a mencionar.

O projeto em aprêço, n. 358, de 1936, ficou encalhado na Câmara, tendo sofrido ataques por parte da Associação Comercial do Rio de Janeiro, o que determinou brilhante defesa produzida por seu autor, com ajuda do deputado Fernandes Távora (V. "*Diário do Poder Legislativo*", de 16 de janeiro de 1937).

A idéia, porém, não foi sufocada, pois que o 4.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, reunido na Capital do País, no período de 5 a 11 de setembro de 1938, discutiu (3.ª secção — *Exercício profissional*) teses sôbre o "O Contador como oficial público", "Câmaras oficiais de peritos revisores" etc., sob a égide da Federação Brasileira de Contabilistas.

Em essência, o projeto tornava obrigatório aos contadores e guarda-livros notificarem às autoridades competentes os casos de infração das leis sociais e as sonegações de impostos, sob penas severíssimas, assegurando-lhes, outrossim, o exercício da profissão — si ameaçados por parte do proprietário.

(11) O Dec. 21.033 (art. 1.º) estabelece que nenhum livro ou documento de contabilidade, previsto em qualquer lei, terá efeito juridico ou administrativo, si não estiver assinado por guarda-livros, contador, etc.

Mais cedo ou mais tarde, as necessidades fiscais hão de determinar as medidas propostas, sinão outras semelhantes para a coibição de tantos abusos.

O recente decreto sôbre o imposto de renda (Decreto-lei n. 1.168, de 22 de março de 1939) estabelece novas regras e sanções para os casos de declaração dolosa. Assim agindo, o fisco foi investido de poderes excepcionais, no tocante ao exame da contabilidade dos comerciantes. Revogado, para êsse efeito, o artigo 17 do Código Commercial, já os "livros de escrituração mercantil" podem ser verificados pelos funcionários do Im-

posto afim de se constatar si ha neles vícios ou fraudes.

Ademais, foi instituido o serviço permanente de fiscalização em todo o território nacional, a cargo de um corpo de peritos contadores.

Êsse serviço vai ser regulamentado e, pois, não nos parece oportuno fazer aquí qualquer comentário acêrca dessa medida, em tese muito louvavel.

Todavia, é de esperar-se que o provimento dêsses cargos seja feito levando-se em mânia conta a idoneidade técnica, ao lado da idoneidade moral exemplar.