

REFLEXOS TRIBUTÁRIOS DA CORRUPÇÃO

Edison Carlos Fernandes

Introdução

Três acontecimentos nos inspiraram a levantar os reflexos tributários da corrupção, que serão tratados no presente texto:

O primeiro foi a publicação da matéria de Cláudia Schüffner e Fernando Torres, sob o título “Petrobrás pode anunciar baixa contábil de até US\$ 20 bilhões, na edição do **Valor Econômico** de 27 de janeiro. Depois, foi a publicação do aguardado decreto que regulamenta a Lei Anticorrupção, o qual prevê o “compliance” contábil, e, por consequência, o tributário, como parâmetro para o programa de integridade. Finalmente, o incentivo final e decisivo para essa análise em série dos aspectos tributários da corrupção foi a minha participação, como expectador, do evento “Tributação e atos de corrupção”, realizado na FGV Direito SP, sob a coordenação dos professores Tathiane Piscitelli, Nara Taga e Aldo de Paula, no dia 26 de março.

A pretensão deste texto não é, de maneira alguma, esgotar o assunto, mas, tão somente, apresentar as questões que devem ser analisadas quando relacionamos as condutas de corrupção, especialmente a que vivenciamos atualmente, com a legislação tributária. Menos preocupado com respostas, minha intenção é apresentar perguntas.

1. Reconhecimento contábil da corrupção

Os atos de corrupção podem ou não ser reconhecidos nas demonstrações financeiras das empresas; aliás, normalmente, lembramos dos casos em que os valores relacionados à corrupção não estão registrados na sua contabilidade oficial. Daí falar-se em “caixa 2” ou, depois do escândalo conhecido como Mensalão, de “recursos não contabilizados”. Acontece que, neste momento atual, temos verificado que muitos recursos financeiros relacionados com práticas de corrupção tem encontrado suporte em registros contábeis.

Tome-se, por hipótese, uma empresa privada que seja contratada por uma empresa pública, sob a condição de repassar parte do faturamento desse contrato para agentes públicos que tenham intermediado o negócio, cobrando seu preço por meio de “consultoria”. Do lado da empresa privada, num primeiro momento, podemos identificar a emissão de notas e, em decorrência, o registro de receitas que, todavia, é efetuada de maneira superfaturada, para que haja o pagamento dos valores atinentes à “intermediação”. Além disso, haverá o registro do pagamento da “consultoria”, encerrando assim o círculo da corrupção.

Nesse caso, é fácil deduzir os registros contábeis envolvidos, a saber:

- Receita de contrato com a empresa pública;
- Despesa de pagamento de “consultoria”.

Ambos os registros têm relevância para a observância da legislação tributária, quer para efeito de tributação da receita (superfaturada) quer para efeito de dedução da despesa (pagamento de propina).

Um ponto que merece destaque, revelado pelo conteúdo das investigações dos atuais casos de corrupção, tal como divulgados pela imprensa, é a situação em que o pagamento de propina foi realizado por meio de doação de recursos financeiros para partidos políticos ou campanhas eleitorais. Esse assunto também já foi tratado neste blog, no post “Dividendos para financiar campanhas eleitorais”, de 17 de dezembro de 2013, no qual se informou que a doação eleitoral é indedutível na apuração dos tributos sobre o lucro das empresas. Em conclusão, conquanto essa doação esteja (e deva estar) contabilizada, sua dedução tributária é vedada pela legislação brasileira.

Questão mais ampla que suscita da análise dessas relações empresariais (faturamento e despesa) reside no seguinte: o não recolhimento de tributos sobre a receita, por entendê-la indevidamente aumentada, em razão do superfaturamento, ou o recolhimento eventualmente equivocado em razão da dedução da despesa de propina podem implicar crime tributário, além dos crimes relacionados aos contratos com entidades públicas. Por outro lado, o pagamento de tributo não é uma forma eficiente ou legalmente válida para “lavar dinheiro”. Portanto, a relação tributária da empresa caminha ao lado das práticas de corrupção, podendo com elas se intersectar, porém, cada uma delas chega a um desfecho próprio.

2. Tributação da receita da corrupção

Conta a história que o imperador romano Vespasiano, em busca de recursos financeiros para manter suas regalias, instituiu a cobrança de tributo pelo uso de banheiros públicos. Ao ser questionado por seu filho, Tito, sobre a dignidade dessa cobrança, o imperador teria entregado uma moeda romana ao filho e respondido: "pecunia non olet". O que quer dizer: o dinheiro não tem cheiro.

Esse é o fundamento do chamado princípio "non olet" da tributação, isto é, o tributo incidiria sobre qualquer manifestação de riqueza, independentemente da sua procedência ou, em tempos modernos, da sua validade jurídica.

O referido princípio foi positivado no ordenamento brasileiro por meio do artigo 118, I do Código Tributário Nacional (CTN), ao instituir: “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes”. Tal dispositivo daria respaldo para a cobrança de tributos sobre atos ilícitos.

No âmbito das práticas de corrupção em que uma empresa privada superfaturaria a mercadoria fornecida ou o serviço prestado para órgão pública, com vistas a embutir o valor da propina na sua cobrança, a receita majorada estaria sujeita à tributação. Tanto os tributos diretos sobre a receita – contribuição para o PIS, Cofins e, eventualmente, IRPJ e CSLL – quanto os tributos indiretos incidentes na operação – IPI, ICMS ou ISS – seriam devidos. A base de cálculo desses tributos incluiria não só o preço da mercadoria fornecida ou do serviço prestado como também o montante da propina que teria sido embutido no pagamento efetuado pelo órgão público à empresa privada.

E não poderia ser diferente! A eventual propina comporia a riqueza gerada pela empresa privada, ainda que essa parcela do preço tenha sido transferida a agente intermediário do contrato firmado com o órgão público. Essa situação perduraria até que o crime tenha sido descoberto e a empresa privada seja, por conta disso, obrigada a devolver o valor superfaturado aos cofres públicos.

Convém destacar que no caso de devolução do montante indevidamente recebido, há certa polêmica na doutrina tributária nacional. Existem tributaristas formadores da

tradição brasileira, como Aliomar Baleeiro, que defendiam e defendem que, uma vez ocorrido o respectivo fator gerador, o tributo seria devido, independentemente de, ao fim e ao cabo, ter havido efetiva transferência de riqueza.

Nesse sentido, mesmo no caso de devolução dos valores ilicitamente obtidos, o tributo que incidira na origem não deveria ser devolvido – conclusão aplicada à empresa privada e ao agente intermediário do negócio.

Não me parece ser essa a melhor solução. Havendo a devolução do dinheiro recebido de maneira ilícita, quer de forma espontânea quer por ordem ou acordo judicial, essa conduta teria sido motivada pelo cancelamento ou anulação do negócio original, desfazendo-se todos os seus efeitos. Dentre esses efeitos está o tributo incidente.

Apesar de, hoje em dia, existir certo questionamento sobre esta conclusão, ainda acredito na lição que recebi nos bancos universitários: o direito tributário é um direito de superposição, ou seja, não se constitui por regras de conduta, mas estabelece consequências financeiras às condutas regras por outras normas jurídicas (lembramos do artigo 110 do CTN).

O destino da relação jurídica original condiciona o destino da sua tributação. Se o contrato firmado pela empresa privada está viciado e, por conta disso, ele é desfeito e retorna-se ao “status quo ante”, da mesma forma o respectivo tributo deixará de ter causa, devendo ser devolvido se houver sido recolhido.

3. Dedução dos pagamentos da corrupção

O dinheiro da corrupção tem vários destinos. Os pagamentos relacionados à prática de corrupção podem ser efetuados diretamente ao agente público, a uma empresa

pública, a uma empresa privada ou a pessoas físicas, intermediários dos negócios escusos. Tais pagamentos podem não estar registrados na contabilidade de quem os faz, caracterizando o chamado “caixa 2” ou os “recursos não contabilizados”, mas, podem, também, estar devidamente registrados.

Quando o registro contábil desses pagamentos é efetuado, há, ao menos, dois impactos atinentes às relações jurídicas da empresa pagadora: um de natureza societária, porque o lucro a ser distribuído aos sócios é diminuído pelo valor pago; outro de natureza tributária, pois esse lucro também comporá a base do imposto sobre a renda a ser recolhido. No que diz respeito ao impacto societário, a decisão por assumir esse gasto é de responsabilidade soberana dos próprios sócios. Já o impacto tributário merece uma análise mais acurada.

De acordo com a regra geral de tributação, a despesa pode deduzir o lucro sujeito ao imposto sobre a renda se for usual, normal e necessária para a operação da empresa. Para que seja registrada contabilmente, espera-se que a despesa seja suportada por documentação correspondente, como um contrato ou uma nota fiscal, por exemplo. Ocorre que, atualmente, em decorrência da responsabilidade criminal, além da tributária, muitas vezes são exigidos, ao menos, indícios de que a operação tenha sido efetivamente realizada, não bastando a mera emissão de documentos que a suporte.

Descoberta a origem ilícita desse pagamento, a respectiva despesa pode ser caracterizada como não necessária, não usual e não normal e, com isso, ter a sua dedução tributária glosada pelas autoridades administrativas. Além desse efeito tributário, o referido pagamento pode ainda esconder a prática de lavagem de dinheiro, um crime relacionado, mas independente do crime fiscal. O recolhimento de eventual tributo exigido em razão da glosa da despesa exclui a punibilidade do

crime fiscal – se efetuado antes da denúncia; contudo, não teria qualquer efeito para o crime de lavagem de dinheiro.

4. Tratamento tributário da extorsão

Outra forma de pagamento relacionado à prática de corrupção é a extorsão exercida pelos agentes ou entidades públicas para cumprir com o seu dever funcional. Nesse caso, não há desvio de verba pública ou “remuneração” para os intermediários da contratação com ente público. A extorsão tratada aqui se refere ao pagamento destinado a obter alguma tarefa pública, tal como a obtenção de licença, a liberação de determinada obra ou, mesmo, a facilitação para a assinatura de contrato com ente público.

A extorsão nesse sentido pode ter variadas matizes, especialmente se considerado o momento do negócio em que a atuação pública é exigida ou o grau de espontaneidade que pode se esperar da empresa privada, que venha a sofrer a extorsão. Vamos a dois exemplos que estão quase em situações opostas na graduação comentada:

- a) de um lado, certa empresa pública exige o pagamento de valores (extorsão) para concluir a contratação com a empresa privada. Se tal pagamento não é efetuado, o negócio não é celebrado. A empresa privada, então, teria duas opções principais de atuação: aceita pagar a propina e firma o contrato ou não aceita e fica sem a contratação da empresa pública.
- b) de outro lado, certa empresa pública, do setor imobiliário, conclui a construção do prédio, com significativa quantidade de apartamentos já vendidos, aguarda a liberação do financiamento bancário e corre contra o

tempo para realizar a entrega das chaves aos compradores no prazo contrato, buscando, assim, evitar a aplicação das penalidades. Para essa conclusão, resta a obtenção do “habite-se” por parte das autoridades municipais. Nesse momento, o agente público exige pagamento de propina (extorsão) para a liberação do imóvel. A empresa privada, então, teria duas opções principais: aceita pagar a propina e obtém o “habite-se” ou ingressa com medida judicial para tanto, e transfere para o Poder Judiciário a solução do caso.

Embora haja certa diferença intuitiva entre os dois casos hipotéticos apresentados, a extorsão é a mesma e, se à luz da legislação penal podem ter conclusões distintas, considerando-se a legislação tributária, é possível que a solução seja semelhante. A pergunta do tratamento tributário da despesa reaparece: o desembolso da empresa privada com o pagamento da propina (extorsão) será dedutível na apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL)? A legislação tributária brasileira admitira a dedução dessa “despesa”?

Lembremos que os requisitos gerais para a dedutibilidade de despesa é, inicialmente, que ela seja normal, usual e necessária. É importante advertir, desde logo, que se a extorsão se tornou uma prática reiterada e disseminada na atuação dos agentes públicos, isso não a faz normal e usual; no mesmo sentido, o fato de o contrato somente ser firmado ou de a liberação de autorização pública somente ser dada com o pagamento da propina (extorsão), isso não faz essa despesa necessária. A despesa cumprirá esses requisitos quando houver relação com sua atividade, lícitamente considerada.

Podemos acrescentar que são ainda requisitos para a dedutibilidade de despesa a sua comprovação documental e sua vinculação a um contrato juridicamente válido. Explicando de maneira bastante sumária, um contrato é válido quando celebrado

entre partes capazes e tenha objeto lícito. A extorsão é um ato ilícito, portanto, o seu desembolso decorre de um contrato juridicamente impossível ou inválido, motivo pelo qual não seria fundamentada a dedutibilidade da despesa.

Sendo embasada em um contrato nulo (ou mesmo inexistente), o pagamento decorrente da extorsão deveria ter outra natureza. Por exemplo, teria sido uma doação efetuada pela empresa privada – ato unilateral de vontade. E, se for assim, a despesa é indedutível pelo seu fundamento, isto é, a despesa referente à doação não pode ser deduzida para efeito de apuração dos tributos sobre o lucro (ressalvadas aquelas expressamente previstas em lei, o que não é o caso).

Portanto, mais uma vez, a análise do tratamento tributário da despesa (extorsão) deve ser desvinculada das considerações sobre a “receita”. Legalmente é – e parece ser moralmente – aceitável a tributação da “receita” da corrupção. Ocorre que não é legal – e parece não ser moral – a dedutibilidade da despesa relacionada ao pagamento de propina (extorsão).

5. Escrituração digital (contábil e fiscal) e controle da corrupção

A função precípua da Receita Federal não é o controle da corrupção, porém, a análise dos dados financeiros das empresas, a serem coletados pela escrituração digital, tanto contábil quanto fiscal, pode ser de grande serventia. As empresas, a partir deste ano, passam a preparar e a enviar para as autoridades fiscais a Escrituração Contábil Digital – ECD (*já em vigor*) e a Escrituração Contábil Fiscal – ECF e, no próximo ano, o chamado eSocial. A verificação desses dados de maneira comparada por empresas e setores pode apontar para alguns indícios de práticas ilícitas, inclusive que venham a ser reveladas como práticas de corrupção.

Um exemplo: o cruzamento de informações, de fornecedores e clientes, indicaria a existência de operações fictícias, se o seu registro aparecesse em apenas uma das partes contratantes. Se confirmado, esse “negócio fantasma” teria relevância para a sonegação fiscal, mas, ao mesmo tempo, poderia revelar a existência de “caixa 2” em um dos lados da transação. E os recursos não contabilizados seriam investigados para fins de esclarecer se foi caso de corrupção ou não.

Outro exemplo: cruzamento de informações entre empresas concorrentes indicaria a existência de negócios sub ou superfaturados. Novamente, essa informação teria sua importância para efeito de cálculo do montante a ser recolhido a título de tributos, e, ao mesmo tempo, a ocorrência de práticas diferentes das condições de mercado. Sendo uma das partes do negócio uma empresa pública, haveria indícios de corrupção.

Ainda que os tributos sejam devidamente recolhidos, uma análise direcionada dos dados financeiros constantes do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped poderia indicar práticas de corrupção. Como foi comentado anteriormente, a “receita” da corrupção estaria, em tese, sujeita a tributação, mas essa situação não eximiria a conduta ilícita; da mesma forma, o registro da “despesa” de corrupção e da extorsão deveria ser ajustada para efeito de tributação, o que seria indício de corrupção. Conquanto não seja essa a função primordial do Sped, esse “big brother” fiscal pode vir a ser importante para o combate da corrupção.

Por se tratar de controle eletrônico, a escrituração digital apresenta uma grande vantagem e um grande perigo. A vantagem é que o cruzamento e a análise dos dados financeiros das empresas podem ser, praticamente, instantâneos, com uma combinação de comandos adequados; entretanto, o grande perigo reside no fato de que essa tarefa seria impessoal e extremamente genérica, apresentando conclusões

apressadas, sem os devidos e necessários esclarecimentos. Por conta disso, os direitos dos contribuintes devem ser preservados de maneira intransigente.

Nesse sentido, em primeiro lugar, o sigilo fiscal deve ser absolutamente inviolável. O vazamento de informações constantes do Sped não é apenas prejudicial às potenciais investigações que podem ser realizadas, inclusive de práticas de corrupção, mas também à livre concorrência e à livre iniciativa. O sigilo de dados é pedra angular do controle eletrônico de tributação.

Depois, os direitos fundamentais ao contraditório e à ampla defesa devem ser fortalecidos, especialmente no âmbito do procedimento administrativo. As conclusões extraídas do cruzamento de dados do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped não podem conduzir, de maneira açodada, à aplicação de penalidades. Os contribuintes devem ter fortalecido o seu direito ao esclarecimento daquilo que o computador apontou de maneira fria, até como forma de evitar novas oportunidades de extorsão.