

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ – UTFPR
DEPARTAMENTO DE ELETROTÉCNICA – DAELIN
GETIC II - CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO DA TECNOLOGIA DA
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO II
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

WAGNER DE FARIA LIMA

**A FISCALIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DA CONFIABILIDADE HUMANA E
DO BEM-ESTAR SOCIAL.**

CURITIBA
2014

WAGNER DE FARIA LIMA

**A FISCALIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DA CONFIABILIDADE HUMANA E
DO BEM-ESTAR SOCIAL**

Monografia de Conclusão de curso apresentada ao Programa de Pós-Graduação Lato-Sensu em Gestão da Tecnologia da Informação e Comunicação do Departamento de Eletrônica da Universidade Tecnológica Federal do Paraná como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Gestão da Tecnologia da Informação e Comunicação.

Orientador: Marcelo Rodrigues, M. Sc.

CURITIBA
2014

TERMO DE APROVAÇÃO

WAGNER DE FARIA LIMA

A FISCALIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DA CONFIABILIDADE HUMANA E DO BEM-ESTAR SOCIAL

Este trabalho de conclusão de curso foi apresentado no dia 06 de junho de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA EM GESTÃO DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO, outorgado pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O aluno Wagner de Faria Lima foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

Prof. Dr. Kleber Kendy Horikawa Nabas
UTFPR

Prof. Dr. Marcelo Rodrigues
Orientador - UTFPR

Prof. Msc. Alexandre Jorge Miziara
Coordenador do curso

À Consciência.

AGRADECIMENTOS:

Agradeço, em primeiro lugar, ao meu orientador, Professor Marcelo Rodrigues. Sou grato porque sei que não é fácil ensinar a disciplina que a metodologia científica exige. Para os iniciados é fácil. Para um “cabeça dura” nem tanto, mesmo com boa vontade. E foram muitas horas agradáveis de orientação onde o tempo passava rapidamente. Agradeço também ao Professor Alexandre Miziara que além de ensinar o aspecto técnico das inovações, procurou também mostrar as agruras vividas na experiência prática. É como se diz coloquialmente: há que se matar um leão por dia. Isto lembra bem o poema *When nature wants a mam.*

Agradeço também aos meus pares da 4ª Delegacia Regional da Receita, em União da Vitória, Sul do Paraná. Um grupo pequeno, porém cumpridor da parte que lhe cabe. Ao Antônio J. Oliveira, pessoa de grande vivência com a legislação e que amiúde é incomodado quando questões mais complicadas se impõem. Ao Carlos C. Fabris, cuja energia e bom humor contagiam e por vezes é preciso dizer: - deixe um pouco para amanhã. Em verdade, não é fácil acompanhar aquele ritmo. Ao C. D. Bornemann e Correa, alemão de alma espartana cujo conhecimento técnico facilita nossas vidas. Ao Helder M. Yano, conhecimento e sabedoria de sobejo, impagável e gratuito, pois a porta está sempre aberta. Por conta das muitas discursões sobre assuntos pertinentes à profissão, tem muito do Helder neste trabalho, mas a responsabilidade é minha, somente. Ao Hélio J. Huski, que insiste em trabalhar mesmo quando problemas particulares inarredáveis exigem sua atenção. Ao Delegado Luiz C. Ribas, um diplomata nato. Pessoa de mente serena e polida, que sempre diz a coisa certa na hora certa de forma tranquila, e as metas são atingidas. Liberdade com responsabilidade, sempre diz. E também a recorrente alusão à dificuldade de escolha entre o certo e o certo, que traz sempre naturalidade às decisões mais duras. Ao Wilson Rogério e a sua alma de artista que tem na voz a marca da firmeza e clareza. Ao Gustavo, o novato do grupo, recém-aprovado em concurso e com perguntas mil nos mostra a considerável quantidade de conhecimentos que possuímos e que ainda temos de buscar. É muito interessante ver quando as dificuldades e a importância do Fisco se descortinam na consciência de um cidadão, principalmente daqueles egressos da iniciativa privada. A perplexidade e a vontade melhorar a Sociedade são inevitáveis, mesmo sabendo que muito esforço pouquíssimo resultado produzirá e também que o reconhecimento não virá.

É muito bom fazer parte deste grupo.

Título: A FISCALIZAÇÃO DO ICMS SOB A ÓTICA DA CONFIABILIDADE HUMANA E DO BEM-ESTAR SOCIAL.

Normalmente restritos aos Fiscos Estaduais, os procedimentos de Auditoria Fiscal do ICMS são levados a efeito pelos Auditores Fiscais obedecendo à técnica específica, desconhecida pela maioria da população, quem, por conta do fenômeno da repercussão tributária, suporta o ônus do imposto sem obter hoje o retorno devido em termos de qualidade de vida. Malgrado grande importância regional e a despeito de muito trabalho realizado, os Fiscos Estaduais recebem socialmente pouco apoio e reconhecimento. Valendo-se de conceitos, informações e questionamentos, este trabalho tem por objetivo desvelar o impacto causado pela Auditoria Fiscal do ICMS na arrecadação e na sonegação, revelar mazelas contextuais e mostrar ao cidadão-contribuinte porque deve - e como pode - influenciar no processo de fiscalização e monitoramento do Sistema Tributário Estadual melhorando os indicadores da Confiabilidade Humana pós-SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

Palavras chave: Qualidade de vida, bem-estar, ICMS, Auditoria Fiscal, Auditores Fiscais, SPED, Confiabilidade Humana, tecnologia e cidadania.

ABSTRACT

Usually restricted to the State Tax Authorities, Tax Audit procedures on VAT are carried out by Tax Auditors obeying specific technique, unknown by most people, who, on account of the phenomenon of tax impact, support the tax burden without getting today return due in quality of life. Despite major regional importance and despite much work, the State Tax Authorities receive little social support and recognition. By use of concepts, information and questions, this paper aims to reveal the impact of Tax Audit of VAT on tax collection and evasion, revealing contextual ills and show to taxpayers why he should - and how he can - influence the process of supervision and monitoring of the State Tax System improving the indicators of Human Reliability post-SPED - Public Digital Bookkeeping System.

Keywords: Quality of life, well-being, VAT, Tax Audit, Tax Auditors, SPED, Human, Technology and Reliability citizenship.

ÍNDICE DE FIGURAS

- Figura 1 - Classificação do Erro Humano (Fonte LAFRAIA, 2001, P. 142) 62*
- Figura 2 - Regra Matriz de Incidência (Fonte: CARVALHO, 2000, p. 237) 70*
- Figura 3 - Setores econômicos (Fonte: www.brasil scola.com) p. 81*
- Figura 4 - Análise das entradas (Fonte: aplicativo desenvolvido pelo Auditor Bornemann) p. 92*
- Figura 5 - Análise das saídas (Fonte: aplicativo desenvolvido pelo Auditor Bornemann) p. 93*
- Figura 6 - Política Fiscal esquematizada (Fonte: GREMAUD et al., 2000, p. 131) 100*
- Figura 7 - Curva de Lafer (Fonte: www.advogadospublicos.com.br) 100*
- Figura 8 - Livrão da Legislação (Fonte: www.migalhas.com.br) 106*
- Figura 9 - Orçamento 2014 (Fonte: blogafresp.org.br) 108*
- Figura 10 - Origem do serviço da dívida (Fonte: saiddib.blogspot.com.br) 109*
- Figura 11 - A supremacia da classe c (Fonte: revistaepoca.globo.com) 110*

ÍNDICE DE TABELAS

- Tabela 1- Cálculo do ICMS, visão geral (Fonte: autoria própria) 69*
- Tabela 2- Tabela do Simples Nacional – Comércio (Fonte: www.normaslegais.com.br)
82*
- Tabela 3 - Carga Tributária por Ente Federativo (Fonte: www.receita.fazenda.gov.br)
103*
- Tabela 4 - População por Classes Econômicas (Fonte: www.cps.fgv.br) 110*
- Tabela 5 - Índices de Confiabilidade (Fonte: PALEROSI, 2011, p. 29) 113*
- Tabela 6 - Arrecadação 2013/PR (Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado, obtida pela expertise do Auditor Paulo R. Koslosky) 118*
- Tabela 7 - Valor das Autuações/PR 2013 (Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado, obtida pela expertise do Auditor Paulo R. Koslosky) 119*

Sumário

1. INTRODUÇÃO	12
1.1. TEMA	13
1.2. DELIMITAÇÃO DO TEMA	13
1.3. PREMISA	13
1.4. PROBLEMA	14
1.5. OBJETIVO GERAL	14
1.6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.7. JUSTIFICATIVA	14
1.8. METODOLOGIA	15
1.9. ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1. CENÁRIOS	16
2.1.1. FILOSOFIA	18
2.1.2. ANTROPOLOGIA	23
2.1.3. PSICOLOGIA	24
2.1.4. SOCIOLOGIA	27
2.1.5. POLÍTICA	30
2.1.6. DIREITO	38
2.1.7. ECONOMIA	43
2.1.8. ADMINISTRAÇÃO	54
2.1.9. CONTABILIDADE	56
2.1.10. ESTATÍSTICA	60
2.1.11. CONFIABILIDADE HUMANA	61
2.1.12. FINANÇAS PÚBLICAS	65
2.2. ATORES:	65
2.3. CONTEXTO	67
2.3.1. ICMS	67
2.3.2. SONEGAÇÃO DO ICMS	74
2.3.3. FISCO E FISCALIZAÇÃO	78
2.3.3.1. Do Fisco	78
2.3.3.2. Da Fiscalização	79
2.3.3.3. Da Falha na Auditoria Fiscal	84
3. CONSCIENTIZAÇÃO	95
4. CONCLUSÃO	123

LISTA DE SITES VISITADOS

125

BIBLIOGRAFIA

128

1. INTRODUÇÃO

Os tributos são cobrados com a intenção de promover o bem-estar social e a melhor técnica de tributação depende da repercussão tributária que se pretende alcançar: quem suportará o ônus, e quanto. Uma sociedade culturalmente amadurecida tenderá a promover a justiça distributiva da produção econômica objetivando melhorar a qualidade de vida de cada indivíduo, a começar pela distribuição de renda. Neste mister, o objetivo é incentivar os ricos a ficarem mais ricos e os pobres cada vez menos pobres, até que a pobreza finde. País como o Brasil tem plena condição de alcançar esta meta - considerada outrora utópica. Recursos existem. Porém, como o cidadão geralmente não influencia diretamente na Política Fiscal - e menos ainda na Política de Fiscalização - principalmente por desconhecimento ou desinteresse, fica a mercê de Políticos oportunistas e, paradoxalmente, termina por ser mais prejudicado do que beneficiado com a cobrança de impostos.

Quanto mais aumenta a demanda social por bens públicos, maior é a necessidade governamental de aumentar a arrecadação, fato que inflama o conflito Governo x Contribuinte. É neste contexto exasperado que os Fiscos Estaduais desenvolvem suas atividades e, por terem natureza predominantemente repressora, tornam-se os atores mais visíveis das Políticas tanto Fiscais quanto de Fiscalização levadas a efeito. Daí a antipatia com a qual são vistos pelos contribuintes.

Apesar da operosidade característica, não existe expectativa Social pelo resultado do trabalho desenvolvido pelos Fiscos de um modo geral. Pouquíssimos têm a curiosidade de saber. Provavelmente por não conhecerem a importância da arrecadação e o impacto nela causado pelas Auditorias Fiscais. Talvez porque ainda hoje o acesso a estas informações não seja facilitado e incentivado, apesar do interesse ser público. A sociedade não sabe quanto paga nem para aonde vai o dinheiro arrecadado. Reclama-se muito da elevada carga tributária, e só.

O âmbito tratado aqui é o das unidades federadas, os Estados. Daí que, quando se fala em Estado, está-se referindo predominantemente a um dos vinte e sete membros da federação. Este trabalho discute o ICMS e vários conceitos da cultura financeira estatal com foco primeiro no respeito ao ser humano individualmente considerado, sua busca pelo bem-estar e a sua liberdade pessoal previda pelo Direito e pela Economia.

1.1. TEMA

O tema central deste trabalho é o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) como fonte de recursos obtidos pelo Sistema Tributário Estadual. Por ser este imposto a principal fonte de arrecadação dos Estados, assume importância capital nas Finanças Públicas destas unidades federadas. Toda a população regional por ele é afetada, não há como escapar. Daí a necessidade de conhecê-lo mais profundamente, criticá-lo, por ele zelar e dele tirar proveito - porque tributos existem para melhorar a vida dos cidadãos. Se assim não for, suportá-lo não vale a pena.

1.2. DELIMITAÇÃO DO TEMA

O impacto da fiscalização do ICMS no âmbito do Sistema Tributário Estadual pela ótica do cidadão-contribuinte, pelo bem-estar, e da Confiabilidade Humana, um novo enfoque a ser considerado.

Por haver muitos interesses contraditórios, as regras desse jogo devem ser bem definidas, e assimiladas. Os contribuintes de fato e de direito devem conhecer do imposto e do processo fiscalizador. Os contribuintes de fato para terem consciência do custo e exigirem o retorno. Os de direito para estarem a cavaleiro diante de uma eventual fiscalização.

1.3. PREMISSA

A sonegação sempre existirá como forma de resistência à tributação. Seja lá por qual motivo for, ninguém gosta de pagar imposto, eximindo-se a maioria dos contribuintes da obrigação devida, no todo ou em parte, quando uma possibilidade surge - legal ou ilegal. Tentar pagar menos tributo é uma questão instintiva, fácil de entender. Daí o imperativo que é a fiscalização, questão também fácil de entender.

Como os Estados Federados possuem constitucionalmente poucos recursos para a realização dos fins a que se destinam, buscarão a receita necessária no espaço geográfico onde seu domínio impera. E fatalmente, à medida que a sonegação aumenta, aqueles que pagam seus tributos corretamente terminam por pagar também o daqueles que tendem à evasão.

1.4. PROBLEMA

O problema central deste trabalho é o desconhecimento sobre o ICMS, sua arrecadação e fiscalização, e como tais fatos influenciam na qualidade de vida do cidadão-contribuinte.

1.5. OBJETIVO GERAL

- Fornecer conhecimentos para que o cidadão possa influenciar positivamente no processo de instituição, arrecadação e fiscalização do ICMS.

1.6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Apresentar quem são os atores e quais papéis representam no teatro tributário;
- Questionar o grau de Confiabilidade Humana dos atores envolvidos no processo;
- Evidenciar qual é a hierarquia social entre Estado, Sociedade e Indivíduo;
- Apresentar de forma estruturada o que é o ICMS, sua arrecadação e fiscalização;
- Reforçar a Educação Fiscal.
- Descrever a importância do Auditor Fiscal Estadual;
- Descrever o impacto das Auditorias Fiscais na arrecadação/sonegação e
- Evidenciar o que é e como se consegue a segurança jurídica na aplicação da norma tributária.

1.7. JUSTIFICATIVA

Possuindo embasamento conceitual geralmente limitado, o cidadão que paga o ICMS regularmente, de forma por vezes sem saber, precisa posicionar-se conscientemente diante da situação para valorar os juízos que deve fazer sobre os fatos que afetam a sua vida individual e social. O que é certo e o que é errado, o que deve ser incentivado e o que não deve ser tolerado. A tomada de consciência passa necessariamente pelo conhecimento dos fatos, pela reflexão baseada em conceitos bem definidos e pelo acesso às informações confiáveis.

No momento em que vários conceitos e informações pertinentes à vida em sociedade são enfeixados num fluxo de raciocínio direcionado à tributação, o indivíduo fica mais crítico e passa a ter condições de atuar assertivamente na busca pela mudança cultural que tende a melhorar a sociedade onde vive. Neste contexto, este trabalho se justifica.

1.8. METODOLOGIA

A metodologia escolhida é a Maiêutica com estribo em conceitos bem assentados. O método maiêutico é o *“Processo pedagógico socrático que consiste em multiplicar as perguntas a fim de obter, por indução dos casos particulares, um conceito geral do objeto”* (SILVEIRA BUENO, 1995, p. 684). Maiêutica é *“a arte da parteira a qual Sócrates, no Teeteto platônico, compara seu ensinamento, enquanto consiste em dar à luz os conhecimentos que se formam na mente dos alunos.”* (ABBAGNANO, 1982, p. 610)

1.9. ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho divide-se em quatro capítulos. O capítulo primeiro consiste numa introdução. O segundo capítulo consiste no referencial teórico necessário à compreensão do que se propõe. Este capítulo é dividido em cenários, atores e contexto, elementos fundamentais no teatro tributário estadual. O terceiro capítulo enfeixa os demais e constitui a base para a tomada de consciência. O capítulo final é a conclusão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Tendo por base conceitos e questionamentos, o Referencial Teórico consiste, por um lado, na pesquisa bibliográfica objetivando amearhar definições chaves para robustecer a Maiêutica e, por outro lado, na pesquisa de informações e opiniões colhidas em sites públicos de instituições tradicionais e cidadãos formadores de opinião, tudo objetivando evidenciar comportamentos frente à Confiabilidade Humana.

Divide-se o Referencial Teórico em Cenários, Atores e Contexto. Cenários são os campos do saber. Exemplo: o economista milita no cenário econômico, o advogado no jurídico, assim por diante. Atores são os intérpretes de papéis muito bem definidos que, pela riqueza de personagens, dão vida em abundância ao cenário. O Contexto refere-se ao cerne deste trabalho: o ICMS e sua fiscalização.

Dos Cenários são hauridas as definições que permearão todo o terceiro capítulo. Daí a necessidade de se fazer neles incursões eminentemente módicas para selecionar os conceitos necessários, em quantidade limitada, à estrutura que se pretende erguer, como na Construção Civil. Assim, os conceitos representam os tijolos, os argumentos representam a liga e o somatório dos questionamentos representa a forma da obra que se pretende construir: edícula ou palácio. Um ou outro é o povo quem decide.

2.1. CENÁRIOS

Por questão de segurança, antes de começar as incursões pelos Cenários – áreas do conhecimento -, deve-se inicialmente tomar uma vacina. Consiste esta na apreensão do argumento elaborado pelo matemático alemão Hermann Hankel: *"In most sciences one generation tears down what another has built, and what one has established, another undoes. In mathematics alone each generation adds a new storey to the old structure"* ([www-history.mcs.st-and.ac.uk](http://www.history.mcs.st-and.ac.uk)), Tradução: Na maioria das ciências, uma geração arruína o que a outra construiu. E o que uma estabelece a outra desfaz. Só na matemática uma geração constrói sobre a estrutura que a anterior ergueu. Resumo: o conhecimento não é definitivo.

Tal assertiva é de aziaga precisão. No universo do Direito é comum o pensamento construído por um jurista, a dura pena, ser orgulhosamente destruído por outro dentro da

mesma geração, muitas vezes até no decorrer de uma simples conferência. O que não deveria ser espantoso porque também na o é na Economia, na Psicologia, na Sociologia, na Antropologia, etc. Inclusive a Química, a Física e a Biologia não estão seguras frente a um possível desmoronamento. Isto ocorre porque na busca científica pela verdade não existe ponto final. Enquanto o homem existir, todo o conhecimento científico deve ser reiteradamente questionado e, se merecedor, provisoriamente ratificado.

Por conta da tibieza dos conceitos, muitos pesquisadores buscam na interdisciplinaridade o estribo necessário as suas conclusões. E este concurso de especialidades costuma produzir resultados surpreendentes. Veja-se o exemplo fornecido pela Medicina que, aliada a Assistência Social, Psicologia, Enfermagem, Fisioterapia, Arteterapia, Nutrição, passou a obter melhor resultado na luta contra a malignidade do câncer:

A Organização Mundial de Saúde (OMS) enfatiza que o tratamento do câncer deve ser acompanhado com o controle de sintomas relacionados à doença em todo o processo de tratamento, desde o diagnóstico. Daí a importância da equipe interdisciplinar durante o tratamento, contribuindo na qualidade de vida, não só do paciente, mas também de seus familiares (cuidadores), com apoio às necessidades físicas, emocionais, sociais e espirituais, realizadas de forma contínua e dinâmica. (www.abrapec.org)

O que se afigura mais comovente com a passagem abaixo:

Os pontos considerados fundamentais no tratamento são:

- A unidade de tratamento compreende o paciente e sua família.
- Os sintomas do paciente devem ser avaliados rotineiramente e gerenciados de forma eficaz através de consultas frequentes e intervenções ativas.
- As decisões relacionadas à assistência e tratamentos médicos devem ser feitos com base em princípios éticos.
- Os cuidados paliativos devem ser fornecidos por uma equipe interdisciplinar, fundamental na avaliação de sintomas em todas as suas dimensões, na definição e condução dos tratamentos farmacológicos e não farmacológicos, imprescindíveis para o controle de todo e qualquer sintoma.
- A comunicação adequada entre equipe de saúde e familiares e pacientes é a base para o esclarecimento e favorecimento da adesão ao tratamento e aceitação da proximidade da morte. (www.inca.gov.br)

A proximidade da morte muda tudo.

O concreto é que, no caso da Medicina, a interdisciplinaridade proporciona aos seus destinatários melhor qualidade de vida, prolongando-a também por mais tempo: um mês, seis meses, um ano, dez anos ... indefinidamente – ou eterna quem sabe em algum tempo nos milênios que estão por vir – se o meio ambiente ou o próprio homem não destruir a humanidade. Seja como for, a interdisciplinaridade sedimenta conceitos, cristaliza raciocínios e produz mais questionamentos. Por isto dela aqui também se tira proveito.

Sabe-se da fragilidade e alto risco dos conceitos e definições, mesmo que de boa lavra oriundos. Insiste-se neles mesmo assim porque imprescindíveis são a este trabalho. Aqui vale também a seguinte comparação: quanto melhor for a qualidade dos materiais empregados na construção, de uma edícula a um palácio, mais tranquilo será o descanso do morador, pois, quem ficaria em paz sob um teto pesado e inseguro? A construção científica padece da mesma necessidade.

2.1.1. FILOSOFIA

Tudo começa pela Filosofia, mas o que é realmente Filosofia? Entre a disparidade de significações, Abbagnano afirma:

Delas, a que melhor se presta para relacionar e articular os diferentes significados de termo é a definição comentada no Eutidemo platônico: a F. é o uso do saber em proveito do homem. Platão observa que de nada serviria possuir a capacidade de transformar as pedras em ouro a quem não soubesse valer-se do ouro. (ABBAGNANO, 1982, p. 420).

Definição eivada de teleologia. Nada obstante, neste trabalho a concordância com este argumento não é total porque existem conhecimentos técnicos dos quais não se deve tirar proveito. Embora se prestem a uma utilidade prática, deve-se, antes, conhecê-los bem para então os evitar. Melhor: combatê-los, o que também envolve teleologias. Exemplo: as técnicas de sonegação. Interessantes aos infratores individualmente considerados, porém, socialmente, uma ruína.

Por isso a Filosofia é aqui considerada como a busca pela essência do conhecimento, e sua implicação. Neste intuito, a tudo problematiza. Daí que primeiro vem o conhecer e, só depois, vem o fazer ou não fazer, com o maior proveito possível.

Pelo exposto, conclui-se que a Filosofia é a matriz originária do cânone atual, formado pelos bardos ao longo da História: Al-Khwarizmi, Aristóteles, Averróis, Avicena, Bach, Churchill, Dante, Darwin, Euler, Gauss, Hegel, Kelsen, Keynes, Leibniz, Machiavel, Mendel, Mendeleiev, Newton, Oppenheimer, Platão, Shakespeare, Saussure, Sócrates, Turing, Wojtyl, entre muitos outros. É pela Filosofia que o homem ao sair da caverna adquire laivos de divindade: Fiat Lux.

Da Filosofia, dois pensadores são aqui de particular interesse: Heráclito e Parmênides. O primeiro, ao dizer que “*Não se pode entrar duas vezes no mesmo rio*” afirma que tudo está em movimento (HUISMAN, 2001, p. 489). Tudo muda, menos o movimento. O segundo afirma o contrário: “*O ser é imóvel porque se se movesse poderia vir-a-ser e então seria e não seria ao mesmo tempo*”. Nada muda, menos o imobilismo. (www.filosofia.com.br)

Questionamentos:

- A mudança existe mesmo?
- As coisas mudam na essência?
- Se a mudança existe, é possível conduzi-la?

A Bíblia de Jerusalém diz: “O que foi, será, o que se fez, se tornará a fazer: nada de novo debaixo do sol.” (ECLESIASTES, 1-9, 2011, p. 1072)

- O Eclesiastes está certo?

O conceito de mudança ou estagnação até hoje atormenta o pensamento humano. Mudança e dinamismo x inércia e letargia. A náusea incomoda mais ainda quando as coisas parecem que mudam, porém, retornam para o mesmo ponto de origem – o denominado tempo cíclico -, como bem disse Kundera:

O eterno retorno é uma idéia misteriosa, e Nietzsche, com essa idéia, colocou muitos filósofos em dificuldade: pensar que um dia tudo vai se repetir tal como foi vivido e que essa repetição ainda vai se repetir indefinidamente! O que significa esse mito insensato? (KUNDERA, 1983, p. 9)

- O Eterno Retorno é mito ou realidade?

Além dos conceitos de movimento e da falta dele, busca-se também neste tópico outros dois conceitos cruciais: o bem - com a benignidade que produz, e o mal - com a malignidade que desencadeia. Então, o que é bem e o que é mal? Defini-los é tarefa impossível. É por isso que o interesse aqui está na essência e na implicação. Observe-se: quando o ato de uma pessoa A em relação à outra pessoa B é aceito pela pessoa B com agrado, este ato figura no campo do bem, caso contrario figuraria no campo do mal. Este é o ponto de partida. O bem acalma e o mal irrita. Quando o mal cresce e atinge o ponto de não mais aceitação, as reações são imediatas: rompe-se a paz. Pelo exposto, em que pese o não saber defini-lo, todo ser humano sabe direitinho o que lhe causa bem ou mal. O problema

surge quando há confusão de sentidos na implicação. Exemplo: a quimioterapia para o paciente pode ser um mal a se suportar. Para o médico é um bem, pois ensejará a possibilidade de se salvar uma vida. Quimioterapia na essência faz mal, mas implica na possibilidade do bem. Deste confronto entre bem e mal surge a verdade pessoal, que se prova em lógica com o princípio do terceiro excluído: “*toda proposição ou é verdadeira ou é falsa, isto é, verifica-se sempre um destes casos e nunca um terceiro.*” (ALENCAR FILHO, 1995, p. 11) Ou seja, individualmente não existe meia verdade: ou é bem ou é mal.

Seria o mundo maravilhoso se nele só houvesse o bem, mas não é assim que a vida flui. A dicotomia existe porque a sociedade é constituída por indivíduos muito diferentes, cada qual com sua verdade sem igual. O modo de pensar pode até ser parecido, mas igual, não. Daí os antagonismos - por vezes excludentes - onde, como bem disse Senna: quem pode o mais chorara menos. Rir ou chorar é uma questão de poder e não poder. Anseios diferentes e possibilidades desiguais fazem com que o homem, em sociedade, tenha de conviver com o bem e com o mal. Por isso se justifica a necessidade de regras bem acordadas que imponham os limites pré-estabelecidos – em nome da paz. Daí que só se admite o mal se for para alcançar um bem maior, o chamado mal necessário. Exemplo: a busca pela vida implica, por vezes, em aceitar uma quantidade bem dosada de mal, como a quimioterapia - e os tributos.

Questionamento:

- Qual é a real natureza do homem, boa ou má?
- Quem educa mais, o diálogo ou a vara?

O que diz os Protocolos dos Sábios de Sião:

É preciso ter em vista que os homens de maus instintos são mais numerosos que os de bons instintos. Por isso se obtém melhores resultados governando os homens pela violência e o terror do que com discussões acadêmicas. Cada homem aspira ao poder, cada qual, se pudesse, se tornaria ditador; ao mesmo tempo, poucos são os que não estão prontos a sacrificar o bem geral para conseguir o próprio bem.

Quem conteve as feras chamadas homens? Quem os guiou até agora? No princípio da ordem social, submeteram-se à força bruta e cega, e mais tarde, à lei, que é essa força mascarada. Concluo, pois, de acordo com a lei da natureza, que o direito reside na força. (BARROSO, 1991, p. 73)

Sabe-se que Os Protocolos dos Sábios de Sião é livro apócrifo e foi atribuído aos judeus como forma de vilipêndio porque os atribui uma característica que antes pertence - supostamente - à humanidade como gênero e não somente como espécie:

A crença no complô judaico ganhou adeptos na Europa. Mas uma grande dúvida sobre a autenticidade dos Protocolos surgiu em 1920. Alguém descobriu que frases inteiras do documento sionista apareciam de forma idêntica no livro *Diálogo no Inferno* entre Maquiavel e Montesquieu. Essa obra foi publicada em 1864 pelo advogado francês Maurice Joly, um crítico do imperador Napoleão III – o ataque literário ao imperador rendeu 15 meses de cadeia ao escritor. A partir de então, surgiram evidências de que os Protocolos poderiam ser um plágio descarado da obra de Joly. Inclusive, Goedsche é acusado de roubar a idéia de Joly ao escrever Biarritz.

Direitos autorais à parte, uma pergunta ficou no ar: quem seriam os responsáveis pela elaboração dos Protocolos de Sião? A resposta aponta para a polícia secreta russa, a Okhranka, cujos agentes teriam traduzido partes do romance de Goedsche e deixado que vazassem como se fossem legítimos escritos sionistas. O escritor Sergei Nilus, agente da Okhranka, teria sido o autor da primeira versão integral dos Protocolos em russo. (super.abril.com.br)

O literato que originalmente teceu Os Protocolos, fê-lo após refletir sobre a natureza humana pela ótica particular dele, autor. Depois veio a manipulação feita pelos detratores. Mas esta forma de pensar, a malignidade humana acentuada, como Jeremias disse cerca de 600 anos a.C., é muito antiga, conforme a Bíblia de Jerusalém: “*Assim disse Iaweh: Maldito o homem que confia no homem, que faz da carne a sua força, mas afasta seu coração de Iaweh.*” (JEREMIAS, 17-5, p. 1396).

Esta passagem bíblica afirma que não há saída para o homem entre seus pares?

- Não se pode mesmo confiar no ser humano?

Daqueles dias até tempos mais recentes, a impressão que fica é que as coisas não mudaram:

A visão ideológica a partir da qual o homem é essencialmente mau (advogada por Hobbes, Maquiavel e boa parte da doutrina religiosa ascética) torna necessário o exercício do controle sobre as atividades por ele desenvolvidas. Afinal, o homem necessita ter sua natureza permanentemente contida. Essa é a matriz da lógica do funcionalismo clássico, que leva a uma forma específica de organização e de estruturação da Administração. (BLIACHERIENE e RIBEIRO, 2014, p. 4)

Porém, a tendência maniqueísta tem perdido força. Privilegia-se agora a visão ambígua da natureza humana, bom e mal ao mesmo tempo, como simbolizado no Yin e Yang. Ou, como o poeta Augusto dos Anjos, interpretou nos Versos Íntimos:

Vês! Ninguém assistiu ao formidável
Enterro de tua última quimera.
Somente a Ingratidão - esta pantera -
Foi tua companheira inseparável!
Acostuma-te à lama que te espera!
O Homem, que, nesta terra miserável,
Mora, entre feras, sente inevitável
Necessidade de também ser fera.

Toma um fósforo. Acende teu cigarro!
 O beijo, amigo, é a véspera do escarro,
 A mão que afaga é a mesma que apedreja.
 Se a alguém causa inda pena a tua chaga,
 Apedreja essa mão vil que te afaga,
 Escarra nessa boca que te beija!
 (DOS ANJOS, 1997, p. 47)

Independente de ser boa ou má:

- A natureza humana pode ser mudada?
- Quem surte mais efeito na consciência humana, o bem ou o mal?

Admitindo-se a mudança da natureza humana, ela poderá ocorrer, logicamente, da seguinte forma: de boa para má e de má para boa. A natureza boa pode melhorar ou piorar, a má também, lembrando Murphy: *“Nada é tão ruim que não possa piorar”*. (www.humornaciencia.com.br)

Outra consideração paradoxal constata-se com na música Tigresa de Caetano Veloso:

Uma tigresa de unhas negras e íris cor de mel
 Uma mulher, uma beleza que me aconteceu
 Esfregando sua pele de ouro marrom do seu corpo contra o meu
 Me falou que o mal é bom e o bem cruel
 (www.vagalume.com.br)

Por vezes o mal, na intenção de se obter um bem maior, pode ser bom e o bem, para vingar, possa ser cruel. Por vezes também se escolhe a perpetuidade do mal pura e simplesmente por interesse e/ou maldade. *“Questões como estas deixam claro o fato de que o bem e o mal são idéias éticas, e não científicas”*. (SPERLING; MARIN, 2003, p. 192)

Para injúrias que são muito grandes e que, ao mesmo tempo, são perpetradas com má-fé consciente, a palavra mal logo vem à mente. Trata-se de uma palavra que denota o que está além de qualquer desculpa moral, o que é nocivo, cruel, profunda e excepcionalmente errado. (GRAYLING, 2010, p. 287)

Questionamento:

- *“Você só pode expressar uma preocupação Ética sobre uma questão se tiver um comportamento irrepreensível com relação a ela?”* (GRAYLING, 2010, p. 22)

E a resposta é:

Ao longo da história, moralistas determinados atrapalharam o bem por aceitarem exclusivamente o máximo. Os seres humanos são, como todos sabemos, uma mistura; a mesma pessoa é capaz de ser boa e terrivelmente má em diferentes momentos ou com relação a distintos aspectos, e esse fato inelutável faz com que os maiores filósofos morais – que são os romancistas e dramaturgos – insistam de forma unânime em que devemos resistir ao erro de pensar que alguém é totalmente bom ou mal, mesmo em seus melhores ou piores momentos, respectivamente. (GRAYLING, 2010, p. 27).

E, obviamente, é melhor as pessoas realizarem algo em prol do bem do que não fazerem nada ... e o maior erro que podem cometer é não usá-la para apoiar coisa válidas, a despeito de eles serem ou não melhores do que o resto de nós quando o assunto é fazer a coisa certa. (GRAYLING, 2010, p. 24)

Questionamentos:

- Quem é mais forte, o bem ou o mal?
- Qualquer ser humano pode fazer o bem? ou o bem está restrito às pessoas boas?
- O que dizer quando o mal vem de uma pessoa boa?
- O que fazer diante da necessidade de se receber o bem oferecido por uma pessoa má, aceitar ou não?
- Políticos que vencem eleições as vencem com bondade ou maldade?
- Depois de eleitos o discurso muda, mais para a bondade ou mais para a maldade?
- Tributos fazem bem ou mal?
- Aumentar tributos faz bem ou mal?
- Abaixar tributos faz bem ou mal?

2.1.2. ANTROPOLOGIA

“Considerada de maneira ampla como o estudo científico do homem”

(OUTHWAITE et al, 1996, p. 22) a Antropologia tem as seguintes dimensões:

... biológica, enquanto antropologia física; uma dimensão sociocultural, enquanto antropologia social e/ou antropologia cultural; e uma dimensão filosófica, enquanto antropologia filosófica, ou seja, quando se empenha em responder à indagação: o que é o homem? (MARCONI; PRESOTTO, 2001;23)

O interesse deste trabalho centra-se na Antropologia Cultural: o homem produtor de cultura no tempo. Influenciado primeiro, influenciando depois. Por isso infere-se que a cultura muda. Aliás, o que é cultura?

Desde o final do século passado, os antropólogos vêm elaborando inúmeros conceitos sobre cultura. Apesar da cifra ter ultrapassado 160 definições, ainda não chegaram a um consenso sobre o significado exato do termo. Para alguns, cultura é comportamento aprendido; para outros, não é comportamento, mas abstração do comportamento; e para um terceiro grupo, a cultura consiste em idéias. (MARCONI; PRESOTTO, 2001, p. 42)

O objetivo deste tópico é a compreensão do conceito de cultura como comportamento estudado, apreendido, aceito e incentivado. Desta forma, parafraseando Buffon, “a cultura é o próprio homem”. Cultura é vida. Se alguém duvida disso, basta só fazer a seguinte troca de posição: ponha um esquimó na floresta amazônica, ou ponha um ianomâmi no Atacama, ou ponha um andino no Saara, ou ponha um tuaregue no Kalahari, ou ponha um bosquímano dirigindo um banco em Zurique, ou ponha o CEO de um banco suíço numa favela em São Paulo, Sobreviverão? Fica fácil perceber que cultura salva. Depois da vida, o bem mais precioso que um indivíduo pode legar aos seus descendentes é a cultura de vitória baseada na boa educação (formal e informal), no respeito e no comprometimento com a evolução pessoal e social, principalmente no que tange a paz e a prosperidade geral.

Existe em Economia uma lei chamada de Lei de Gresham, que diz: “*bad money drives out good.*” (global.britannica.com), a moeda má expulsa a moeda boa. Explica-se: quando moedas de mesmo valor são cunhadas com metais diferentes, a tendência é entesourar a moeda que possui maior valor metálico intrínseco e fazer circular a de menor valor. Por isso, com o tempo, só circulará a moeda de menor valor, a moeda má.

Questionamentos principais deste tópico:

- A cultura muda?
- A cultura má expulsa a boa?
- Como desenvolver a cultura boa?

2.1.3. PSICOLOGIA

“Das maravilhas que o homem já investigou na terra, no mar e no céu, a mais interessante de todas parece ser o próprio homem.” (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 1). O homem tem interesse em saber quem ele é. E esta busca pelo conhecimento do humano tem vários motivos: curiosidade, praticidade, interesses econômicos e sociais, etc. (SPERLING e MARTIN)

A curiosidade busca saber “o que significa ser um ser humano” (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 1). A praticidade busca conhecer a natureza humana para melhorar o homem socialmente. A ideia é que:

... as dificuldades humanas podem ser superadas, que as instituições humanas podem ser modificadas, uma vez alcançado um grande conhecimento a respeito do homem”. A finalidade deste conhecimento seria “abolir, ou pelo menos diminuir, a inquietação no mercado industrial, o conflito racial, o crime, as tensões internacionais e a guerra.”(SPERLING; MARTIN, 1999, p. 1)

Quanto ao entendimento psicológico da natureza humana, quais os questionamentos abaixo são mais interessantes?

Talvez o interesse mais forte no conhecimento da natureza humana venha da nossa própria curiosidade sobre nós mesmos. Como eu tomo consciência das coisas? Como percebo as coisas? Como aprendo, lembro e esqueço? Será que estou desperdiçando minha inteligência e talento? Como minha personalidade se desenvolve? Posso aprender a controlar minhas emoções? Os meus motivos estão em conflito? Como posso fazer o melhor ajustamento possível entre o mundo complexo e a complexidade única do meu eu?

Ao fazer estas questões, as pessoas estão seguindo o velho ditado de Sócrates, de 2.500 anos: *Conhece-te a ti mesmo.* (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 2)

Sócrates é ponto miliário na Filosofia. Tanto é verdade que se pode dividir os filósofos em pré-socráticos, socráticos e pós-socráticos. Pensando bem, Sócrates foi o primeiro psicólogo? Onde termina a Filosofia e começa a Psicologia?

Os conceitos que a Psicologia fornece a este trabalho, obtido em SPERLING e MARIN, são:

- **Aprendizagem:** aprender é percorrer processos e estes “*processos de aprendizagem consistem nas maneiras pelas quais modificamos nossas respostas aos estímulos que nos afetam*”. Que são estímulos? “*Os estímulos correspondem a mudanças em nosso meio ambiente*” que nos colocam em cheque, pois muitos “*atos de aprendizagem estão mais claramente relacionados a uma situação ameaçadora*”. “*O fato é que qualquer estímulo, mesmo que fraco, capaz de deixar registro no nosso cérebro, é respondido de alguma maneira*”. Agora fica mais fácil compreender: aprendizagem é o “*processo pelo qual chegamos a produzir respostas que irão dominar ou contrariar os estímulos ameaçadores*”. Daí que a “*aprendizagem é, certamente, uma experiência universal. Todo mundo precisa estar sempre aprendendo*”. O verbo polissêmico aprender “*pode ter três significados diferentes. 'Aprender' pode significar descobrir ou inventar, memorizar; tornar-se eficiente.*” (SPERLING; MARTIN, 1997; p. 47 e 48).

Resumindo, o processo de aprendizagem pode consistir de todos, de alguns, ou de um dos três passos: **inventar** uma solução original para o problema ou **pensar; registrar** uma solução na memória, ou **memorizar; ser eficiente** em aplicar a solução ao problema ou **formar o hábito**. (SPERLING; MARTIN, 1997, p. 47-49)

- **Reforçamento:** Reforçar significa “*tornar mais sólido ou mais intenso; aumentar o número; reanimar; restaurar; robustecer; dar mais força; tornar mais forte; fortificar.*” (SILVEIRA BUENO, 1995, p. 969).

- **Reforçar:** “*v. tr. tornar mais forte, mais sólido, mais intenso, mais numeroso.*” (AULETE, 1964, p. 3453).

Um conceito central da aprendizagem é o **reforçamento**. É provável que seja repetido o comportamento reforçado. Podemos ilustrar isto através de um experimento. Um pombo com fome é colocado em uma caixa com um botão iluminado na parede. O pombo se move ao redor da caixa bicando aqui e ali. Eventualmente, bica o botão e imediatamente uma alavanca na caixa alimenta o pássaro com pequenos grãos. O pombo come e então continua seus movimentos ao redor da caixa. Novamente ele bica o botão e é reforçado com comida. Por fim, o pombo cessará seu comportamento aleatório e irá simplesmente bicar o botão para obter comida. O pombo aprendeu a bicar o botão para obter alimento. (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 55)

- **Ajustamento:** são “*os meios psíquicos e comportamentais que um indivíduo é capaz de interpor entre uma agressão e seu organismo, para enfrentar o problema encontrado e diminuir a importância do estresse sofrido*” (DORON; PAROT, 2001, p. 40). Como assinalado por SPERLING e MARIN:

A cada dia, nosso meio frustra nossos motivos. Estímulos perturbadores nos ameaçam com todos os tipos de desprazeres, variando de situações de fome, passando por desaprovações até aborrecimentos. Precisamos nos adaptar de qualquer maneira às várias situações criadas por nossos motivos. De um modo ou de outro, temos de resolver nossos problemas. Temos de nos **ajustar**. (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 192).

O ajustamento pode ocorrer em função do bem e do mal. Por exemplo, frente ao fracasso: 1) na forma de bem: esforçar-se mais, mudar a linha de trabalho, e 2) na forma de mal: apresentar desculpas, chutar o cachorro ou por a culpa em doenças ou obstáculos, etc. (SPERLING e MARIN). Duas questões interessantes que os mesmos autores colocam são as seguintes: “*É melhor lutar pelos nossos próprios direitos ou comprometer-se pela segurança da paz? E melhor ‘sorrir e aguentar firme’, ‘sofrer em silêncio, ou pôr-se a lutar?’*” (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 192).

Buscar o ajustamento é questão de maturidade individual e de pensar socialmente, pois:

Não se pode ignorar o ambiente social da pessoa. Ela precisa fazer seus ajustamentos em uma sociedade, cujas pessoas têm suas próprias personalidades, motivos e mecanismos de ajustamento. Quando os motivos inter-relacionados de uma pessoa são satisfeitos sem exagerar ou desconsiderar qualquer motivo e sem exagerar ou desconsiderar os direitos de outras pessoas, ocorre um bom ajustamento. Colocando de uma outra maneira: Um bom ajustamento é aquele que administra a satisfação dos motivos de sobrevivência, os sociais e os de nível superior simultaneamente, através de comportamentos efetivos no mundo concreto. (SPERLING; MARTIN, 1999, p. 192)

Questionamento:

- Reforço aumenta a cultura boa? Se positivo, então:
- Quanto de reforço seria necessário para o desenvolvimento da cultura boa?
- Uma pessoa má pode aprender a ser uma pessoa boa?
- Qual seria a cultura mínima ideal de um indivíduo numa sociedade?
- O que um indivíduo precisa saber para produzir o bem em uma sociedade?
- O mal muda?
- Fazer o bem se aprende?
- Quem não paga o tributo devido é uma pessoa má?
- Existe uma cultura de sonegação?
- As multas aplicadas pelos fiscais fazem bem ou mal?
- Um sonegador pode mudar? e se ajustar às Leis?
- Quais medidas de ajustamento são necessárias para educar um sonegador?
- A cultura da sonegação acabará um dia?
- Vale a pena lutar contra a sonegação?
- É melhor lutar pelo bem-estar ou comprometer-se pela segurança da paz?
- E melhor ‘sorrir e aguentar firme’, ‘sofrer em silêncio, ou pôr-se a lutar pela boa qualidade de vida?

2.1.4. SOCIOLOGIA

Por ter natureza gregária, o homem necessita da sociedade. Nela vive e interage com outros indivíduos. Com ela colabora e por ela mata e morre. E Marconi, afirmam que “*as Ciências Sociais têm seu interesse voltado para o homem em sociedade*” (LAKATOS; MARCONI, 1999, p. 23). E definem a Sociologia como o:

Estudo científico das relações sociais, das formas de associação, destacando-se os caracteres gerais comuns a todas as classes de fenômenos sociais, fenômenos que se produzem nas relações de grupos entre seres humanos. Estuda o homem e o meio humano em suas interações recíprocas. A Sociologia não é normativa, nem emite juízos de valor sobre os tipos de associação e relações estudados, pois se baseia em estudos objetivos que melhor podem revelar a verdadeira natureza dos fenômenos sociais. A Sociologia, dessa forma, é o estudo e o conhecimento objetivo da realidade social. (LAKATOS; MARCONI, 1999, p. 25)

A Sociologia fornece a este trabalho duas definições estruturais: papel e mobilidade social.

- **Papel:** Conceito escorregadio, muitas vezes compreendido erroneamente como função, mas com esta não se confunde:

Assinalando seqüências de comportamento expressas por indivíduos que ocupam, ou procuram ocupar, determinada posição em uma situação social, o conceito de papel foi, é claro, adotado da literatura e, em século mais recentes, do teatro. Como tal, os indivíduos são vistos como intérpretes que orquestram seus gestos de acordo com um script no palco, diante de um público formado por outros que julgam e avaliam seu desempenho. Conforme examinado adiante, cada elemento desse retrato de papéis teatrais - atores assumindo personagens, orquestrando seus gestos em uma representação, seguindo um script, atuando em um palco e para uma platéia – tem sido um ponto de debate entre cientistas sociais. Expresso em termos mais positivos, cada um desses elementos tem sido alvo de considerável elaboração conceitual e investigação empírica, refinando assim, o conceito muito além de suas conotações mais literárias e teatrais. (OUTHWAITE et al., 1996, p. 551)

Fica agora entendido que o papel implica no cumprimento dos atos inerentes a *performance* expressa num roteiro. Não há liberdade para o artista, este cumpre ou não o papel que se definiu para ele. É aqui que a Sociologia transcende as “*conotações mais literárias e teatrais*” (OUTHWAITE et al.), marcando mais a diferença entre papel e função. Lakatos e Marconi explicam melhor:

Segundo Rocher, ‘são esses modelos específicos de uma função ou de uma posição, numa coletividade, que constitui o papel social. O papel social vem assim caracterizar modelos que, transcendendo as diferenças e adaptações individuais, servem para orientar a ação dos sujeitos que ocupam uma dada posição’ (1971:I 80-81). Verificamos, dessa maneira, que não se deve confundir papel social com função social. O papel social não é a função que certa pessoa desempenha, nem sua contribuição funcional para o funcionamento de um grupo ou coletividade; é, mais precisamente, o conjunto de maneiras de agir que caracteriza o comportamento dos indivíduos no exercício de determinada função em determinada coletividade. (LAKATOS; MARCONI, 1999, p. 105)

Ilustrando ludicamente:

Jeito de brincar: Polícia e ladrão: Um grupo é a polícia, o outro são os ladrões. Eles se escondem e a polícia deve capturá-los em um tempo combinado no início da brincadeira. Se a polícia conseguir prender os ladrões no tempo estabelecido, ela ganha. Caso contrário, os ladrões são os vencedores. (mapadobrinhar.folha.com.br)

Resumindo, se a polícia vencedora captura os ladrões, fez bem o seu papel. Caso contrário, o grupo dos ladrões que escapou desempenhou bem o seu papel! Na vida real é a mesma coisa. Assim, socialmente, espera-se que o contribuinte, o delegado de polícia, o fiscal, o juiz, o professor, o promotor, todos desempenhem bem seus papéis – sob a ótica da Confiabilidade Humana, ou seja, sem falhas. Além do bem e do mal. Espera-se também que os fiscais evitem que os sonegadores convictos consigam desempenhar bem os seus papéis.

Cabe frisar que cada indivíduo representa na sociedade muitos papéis ao mesmo tempo. Um professor, por exemplo, poder ser pai, irmão, filho, esposo, fazer parte de um partido político, sócio de um clube, etc. Em cada situação o mesmo indivíduo representará um papel diferente (LAKATOS e MARCONI).

Uma pessoa é a mesma personalidade básica, independente do grupo de que participa, mas espera-se que se comporte de forma diferente em cada grupo. Não se pode agir de maneira idêntica numa igreja, numa empresa comercial ou na família, pois a função varia em cada grupo havendo situações distintas em cada caso. Desta maneira, há três elementos que se combinam – situação-função-grupo -, constituindo uma diferenciação a que o indivíduo deve corresponder, a fim de realizar seu papel. (LAKATOS; MARCONI, 2009, p. 104)

Outro conceito inerente a papel é o de *status*, entendido este como “*o lugar ou posição que a pessoa ocupa na estrutura social de acordo com o julgamento coletivo ou consenso de opinião do grupo. Portanto o status é a posição em função dos valores sociais correntes na sociedade*” (LAKATOS; MARCONI, 2009, p. 94). Assim, políticos, juízes, promotores, policiais, fiscais gozam de grande *status* social nas classes média e pobre. Isto explica a luta da classe média e pobre para conseguir estes cargos. A classe rica desdenha e não quer comprar.

Em verdade, quando o indivíduo busca o *status* não o faz meramente para ocupar uma posição, ele o faz para adquirir os benefícios inerentes àquela posição. Por exemplo, o *status* de médico. Ninguém provido de bom senso enfrentaria um vestibular muito difícil para entrar numa universidade de Medicina e fazer um curso de graduação mais difícil ainda, por mais de oito anos, investindo muito dinheiro - porque Medicina é um curso bastante caro -, pensando somente no *status* respeitoso de salvar vidas. Se bem que para ser médico deve o indivíduo possuir vocação, mas é nas recompensas que geralmente se pensa: médicos são imprescindíveis e por isso são bem remunerados e vivem confortavelmente. Só o fato de passar no vestibular para Medicina já melhora o *status* do indivíduo. Aquele que conclui o curso, mesmo sem doutorado já é o Dr. Fulano de Tal. Se prestar bom serviço vem fama e

glória: boa residência, boa mesa, boa cama, bons carros, chácara, casa de praia, muitas viagens, *hobbies* caros e bastante reconhecimento. Justo.

- **Mobilidade social:** Para melhor análise de uma sociedade, é costume dividi-la em classes constituídas por elementos com características comuns. Então, por conta de suas particularidades, cada indivíduo é classificado como que pertencente à determinada categoria, normalmente obedecendo a critérios escolhidos anteriormente, indicando assim o *status*.

O conceito puro de mobilidade social compreende a mudança de classe para cima, para baixo e ainda dentro da própria classe.

Questionamento deste tópico:

- Quem possui mais *status*: o advogado, o contador, o empresário, o fiscal, o juiz, o policial, o político, o professor ou o promotor?
- Qual deles é mais imprescindível a uma sociedade? Se um estado só pudesse pagar a um deles, quem seria contratado?
- Quando um poder se institui numa sociedade, qual é a ordem em que surgem?
- Qual deles tem a melhor qualidade de vida?
- Qual deles é mais bem remunerado pelo trabalho que produz?
- Qual deles melhor cumpre o seu papel?
- O que promove a mobilidade social?
- Uma classe social inteira pode ser extinta?
- Qual classe é mais fácil de ser extinta, a pobre ou a rica?
- É possível acabar com a pobreza?
- Como seria uma sociedade sem pobres?
- Uma sociedade constituída apenas pela classe média e rica é realmente possível?

2.1.5. POLÍTICA

Muitos questionam se a Ciência Política realmente existe. Confundida com a Economia Política, o Direito constitucional e a Ciência Social, o seu objeto principal de estudo, o Estado, quadra-se perfeitamente nestas ciências. (BONAVIDES)

Inicialmente voltado para a *Polis* (BONAVIDES) - cidade grega -, a “*Política é a arte ou ciência de governar*” (HOUAIS, 2001, p. 2253). O sentido dicionarizado diz:

Esta disciplina dedica-se ao estudo dos fenômenos políticos. Esses fenômenos são com frequência encarados como caracterizando exclusivamente o governo nacional, junto com autoridades locais e regionais. De fato, é aí que a política se torna mais visível. Mas na realidade a atividade política é geral. Ela ocorre em todas as organizações, sejam elas empresas, sindicatos, igrejas ou organizações sociais. A política assim pode ser descrita de várias maneiras: como dizendo respeito ao poder, lidando com a resolução de conflitos ou fornecendo mecanismos para a tomada de decisões. (OUTHWAITE et al., 1996, p. 80)

O texto acima remete a dois conceitos cuja apreensão se faz de pronto necessária: poder e conflito.

- **Poder:** “*Em seu significado mais genérico poder é a capacidade de produzir ou contribuir para resultados - fazer com que ocorra algo que faz diferença para o mundo*” (OUTHWAITE et al., 1996, p. 580).

Neste trabalho, define-se poder como a capacidade de realizar a intenção desejada.

- **Conflito:** para este trabalho conflito é o estresse, ou a porfia, ou a luta - ou a combinação deles -, surgido entre indivíduos com interesses diferentes.

Definido como uma contenda a respeito de valores, ou por reivindicações de status, poder e recursos escassos, na qual os objetivos das partes conflitantes são não apenas obter valores desejados mas também neutralizar seus rivais, causar-lhes dano ou eliminá-lo, o conflito pode existir entre indivíduos ou entre coletividades. (OUTHWAITE, 1996;120.)

Os dois parágrafos seguintes constituem especulações inspiradas com base na leitura de três fontes: Lakatos e Marconi, Outhwaite *et al.* e Rosseau.

Individual ou coletivamente, o conflito é a oposição entre interesses antagônicos que pode ou não gerar o choque direto ou indireto entre poderes. Quando o conflito gera confronto, o resultado é vitória ou derrota, com ganho e/ou perda. Em seguida vem a acomodação, até que outro conflito surja, gerando novo confronto ou não. O lado que vence o faz por ter mais força, é o mais forte. O lado que perde o faz por ter menos força, é o mais fraco. Daí o conflito acontecer entre: fraco/s x fraco/s, fraco/s x forte/s e forte/s x forte/s, justificam-se assim as alianças. O conflito pode ser ainda entre o indivíduo x si mesmo, indivíduo x indivíduo, indivíduo x coletividade, coletividade/s x coletividade/s, Sociedade/s x

Sociedade/s, Estado/s x Estado/s. Quem vence nem sempre só ganha porque o resultado pode ser i) vitória só com ganho, vitória com ganho e perda e ii) derrota só com perda, derrota com perda e ganho. Mas fatalmente evidenciará quem é o mais forte e quem é o mais fraco. Mesmo entre os fracos ou entre os fortes tal fatalidade se faz presente. Ou seja, no grupo dos fortes alguém é sempre mais forte e no grupo dos fracos alguém sempre é mais fraco (interpretado LAKATOS E MARCONI, OUTHWAIT et al, ROSSEAU e BONAVIDES).

O conflito possui os seguintes estágios: i) o latente e o explícito e ii) o intervalar (longo ou curto) e o permanente. No estágio latente o conflito surgido pode a qualquer momento violar a paz e se tornar explícito. Se o confronto não terminar, o conflito é permanente. Exemplo de conflito latente: Argentina x Brasil, na década de 1980. Sabia-se à época que, a qualquer momento, o conflito poderia tornar-se explícito (e seria provavelmente longo), o que não aconteceu. Já o conflito Argentina x Inglaterra, na mesma época, em igual condição de ocorrer ou não, tornou-se explícito com a tomada das Ilhas Falklands (e foi, por conta da supremacia inglesa, curto). Um exemplo de conflito permanente é o conflito entre Palestinos x Israelenses. Este parece que não terá fim tão cedo. Interessante notar que algumas vezes os fracos ganham, por exemplo, no conflito Bolívia x Brasil (fraco x forte) pela Petrobras em solo boliviano, a Bolívia violou a paz e ganhou o conflito. Tomou a força propriedades da Petrobras e ficou por isso mesmo. Bem para a Bolívia, Mal para o Brasil. (interpretando LAKATOS E MARCONI, OUTHWAIT et al, ROSSEAU e BONAVIDES).

Questionamento:

- Violar a paz vale a pena?

A Bolívia provou que violar a paz é proveitoso, sim. A Argentina provou que violar a paz não é proveitoso, não. Mas como pode o mesmo argumento de se violar a paz ser proveitoso e não proveitoso? Seria o princípio da relatividade maior na Política do que na Física? Óbvio que não. A questão é de conjuntura. Se a Bolívia tivesse invadido as instalações da Petrobras na época do Governo Geisel teria sido uma catástrofe. No governo Lula foi altamente proveitoso. Então: Política é a arte de fazer a coisa certa no tempo certo.

Questionamento:

- Quando se deve violar a paz?

Conceitos políticos máxime necessários:

- **Indivíduo:** Caldas Aulete define o substantivo indivíduo por “*ente complexo que forma um todo com existência peculiar e distinta*” e em termos de adjetivo: o “*que não admite divisão sem perder o seu caráter peculiar, indiviso*” (AULETE, 1964, p. 2116). A marca do indivíduo é sua individualidade *sui generis* que para o mesmo autor consiste em “*conjunto das qualidades que dentro da mesma espécie distinguem um ser de outro ser*” (AULETE, 1964, p. 2116). Neste trabalho indivíduo é cada um ser que compõe uma Sociedade humana: o homem em si, que pode ser analisado por vários prismas: filosófico, antropológico, sociológico, econômico, jurídico, psicológico, entre outros. Aqui se privilegia o homem individual, principalmente quanto ao grau de benignidade ou malignidade que este representa no corpo da Sociedade a qual pertence. Porém, é na Sociedade que o homem acontece. Importante frisar que a interdependência entre as ciências acima mencionadas é tão grande que fica difícil precisar onde começa uma e termina outra. A complexidade é tanta que na confluência de uma com outra nasce uma terceira independente. É o caso da Antropologia Filosófica, da Psicologia Social, da Economia Comportamental, etc.. Mas o foco principal aqui é o indivíduo frente a seus pares, porém:

Foi um momento decisivo na cultura e pensamento gregos quando Platão interpretou a máxima ‘Conhece-te a ti mesmo’. ...

Platão reconheceu as limitações do método socrático de investigação; e declarou que para resolver o problema precisamos projetá-lo num plano mais amplo. Os fenômenos que encontramos em nossa experiência individual são tão vários, complexos e contraditórios que dificilmente conseguimos destrinchá-los. Deve-se estudar o homem, não em sua vida individual, mas em sua vida política e social. (CASSIRER, 1997, p. 109)

- **Cidadão:** Cidadão aqui é o indivíduo que tem o direito de exercer influência no destino da sociedade na qual se insere, via sufrágio.

- **Povo:** “*O conceito de povo pode ser estabelecido do ponto de vista político, jurídico e social*” (BONAVIDES, 1997, p. 74). Sob o ponto de vista político, povo “*é então o quadro humano sufragante, que se politizou (quer dizer, que assumiu capacidade decisória)*” (BONAVIDES, 1997, p. 75). Sob o ponto de vista jurídico, povo “*é o conjunto de indivíduos que pertencem ao Estado, isto é, o conjunto de cidadãos*” (BONAVIDES, 1997, p. 76, citando Raneletti). E sob o ponto de vista social, o povo “*é compreendido como toda a continuidade do elemento humano, projetado historicamente no decurso de várias gerações e dotados de valores e aspirações comuns*” (BONAVIDES, 1997, p. 78). Vale dizer: povo socialmente se compara a nação.

- **População:** *“Todas as pessoas presentes no território do Estado num determinado momento”* (BONAVIDES, 1997, p. 68). Assim, população é o somatório de povo + estrangeiros legais e ilegais (trabalhadores, investidores, refugiados, apátridas, banidos, criminosos, etc.). Vê-se facilmente que a *“população é conceito puramente demográfico e estatístico”* (BONAVIDES, 1997, p. 58). Nacionais ou não, o conceito de população é de grande importância porque, sejam quais forem os elementos que a constitui, todos dentro de um estado nacional pagam tributos. Cabe ainda uma última classificação: nos Estados com três níveis de Governo, União, Estados e Municípios, é comum dirigir-se a população da União como população nacional, a população dos Estados Federados como população regional e a população dos Municípios como população local. Em termos tributários, tais definições assumem importância capital.

- **Sociedade:** Repetindo Bonavides, que diz:

Quando nos deparamos com essa palavra em busca de um conceito que possa esclarecê-la satisfatoriamente, a reflexão crítica nos compele de imediato a fazer menção a dois autores que se insurgiram contra aquilo que em geral se denomina Sociedade. Sanchez Agesta e Maurras pertencem a essa categoria. O primeiro assevera com ênfase que não há Sociedade, termo abstrato e impreciso, mas Sociedades, uma pluralidade de grupos da mais diversa espécie e coesão e o segundo, Sociedade de sociedades e não Sociedades de indivíduos. (BONAVIDES, 1997, p. 54)

Fica evidente que em qualquer das duas formas de pensar, a Sociedade é múltipla e vale a gradação: indivíduo, família, parentesco, grupo, comunidade, sociedade, sociedades, Sociedade, Estado.

A palavra sociedade é conceito utilizado para bicho. Pode ser a sociedade dos gnus, bisões, leões, girafas, abelhas, formigas, etc. *“O denominador comum da maioria dos usos da palavra sociedade é o fato da associação, animal ou humana. Existe uma sociedade de amebas, mas não existe uma sociedade de rochas”* (OUTHWAITE et al., 1996, p. 713 e 714). Nem de plantas.

- **Estado:** *“O Estado como ordem política da Sociedade é conhecido desde a antiguidade a nossos dias”* e a *“polis dos gregos ou a civitas e a respublica dos romanos eram vozes que traduziam a idéia de Estado”* até *“o declínio e dissolução do corporativismo medievo”* e *“o conseqüente advento da burguesia”* que *“triumfante abraça-se acariciadora a esse conceito que faz do Estado a ordem jurídica, o corpo normativo a máquina do poder político exterior à sociedade, com substrato econômico, onde os indivíduos dinamizam e expandem seu trabalho”* (BONAVIDES, 1997, p. 60 e 62). A vocação do homem é o Estado:

O Estado nasce naturalmente. Destruí-lo parece um sonho de anarquistas. Construí-lo com modelos fabricados pelo raciocínio frio de homens de gabinete ou pelo idealismo ardente de reformadores sociais é tentar o impossível. ... Raramente, o caos que se segue ao desaparecimento de um Estado é duradouro. Os homens apressam-se a substituir o organismo perecido. O ambiente do homem é o Estado. (PINHO; NASCIMENTO, 1995, p. 78)

São três as acepções de Estado:

Filosófica: *“o valor social mais alto, que concilia a contradição Família e Sociedade, como instituição acima da qual sobrepaira tão-somente o absoluto, em exteriorizações dialéticas, que abrangem a arte, a religião e a filosofia.”* (BONAVIDES, 1997, p. 62 e 63).

Jurídica: conforme Bonavides, citando Burdeau - *“o Estado se forma quando o poder assenta numa instituição e não no homem”* - que inspirou Jean-Yves Calvez: *“O Estado é a generalização da sujeição do poder ao direito: por uma certa despersonalização.”* (BONAVIDES, 1997, p. 61 e 62).

Sociológica: *“Considera o Estado coletividade que se caracteriza apenas por assinalada e duradoura diferenciação entre fracos e fortes, onde os fortes monopolizam a força, de modo concentrado e organizado.”* (BONAVIDES, 1997, p. 64).

De uma forma resumida:

O Estado, objeto de Estudo da Ciência Política e também da Sociologia Política, constitui um mecanismo de controle social existente na sociedade humana. É uma organização que exerce autoridade sobre seu povo, por meio de um governo supremo, dentro de um território delimitado, com direito exclusivo para regulamentação da Força. (LAKATOS e MARCONI, 1999, p. 188)

- **Governo:** Conceito que, a rigor, por vezes é confundido com Estado e Administração Pública, mas que não se confundem. Estado existe no mundo abstrato (nasce, cresce e morre, teoricamente), daí a Teoria do Estado. Governo é a energia que lidera o Estado, que conduz. Administração Pública é a energia humana que trabalha, que realiza os fins do Estado. O Estado nasce quando o povo organizado em Sociedade define o Contrato Social e firma o Pacto. Neste sentido, a Constituição é a certidão de nascimento do Estado. O Governo surge com o preenchimento dos órgãos constitucionais pelos indivíduos do povo. Estado e Governo são conceitos muito próximos. Por isso não é de todo errado falar somente Estado ou Governo, mas, a rigor, a ideia de Estado vem antes de Governo e este vem antes da Administração Pública. Resumindo, Governo:

Em sentido formal, é o conjunto de Poderes e órgãos constitucionais; em sentido material, é o complexo de funções estatais básicas; em sentido operacional, é a condução política dos negócios

públicos. Na verdade, o Governo ora se identifica com os Poderes e órgãos supremos do estado, ora se apresenta nas funções originárias desses Poderes e órgãos como manifestação da Soberania. A constante, porém, do Governo é a sua expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente. O Governo atua mediante atos de Soberania ou, pelo menos, de autonomia política na condução dos negócios públicos. (MEIRELLES, 2006, p. 64)

Cabe evidenciar que nem *“todo governo é sinônimo de Estado, porque existem governos sem Estado, como ocorre com alguns povos ágrafos: bosquímanos da África, ilhéus de Trobriand e outros.”* (LAKATOS; MARCONI, 1999, p. 188).

- Grupos de Pressão: É o lobby *“nada mais é do que um ... um grupo de pessoas ou organizações que tentam influenciar, aberta ou secretamente, as decisões do poder público em favor de seus interesses”*. (www.brasilecola.com)

Os grupos de pressão, segundo J. H. Kaiser, são organizações da esfera intermediária entre o indivíduo e o Estado, nas quais um interesse se incorporou e se tornou politicamente relevante. Ou são grupos que procuram fazer com que as decisões dos poderes públicos sejam conformes com os interesses e as idéias de uma determinada categoria social. (BONAVIDES, 1997, p. 426)

É assustador, mas é fato:

Os autores mais modernos falam em “descoberta” dos grupos de pressão e na sua ascensão, antevendo o declínio e a morte dos partidos políticos. Munro há cerca de meio século já os batizara de “governo invisível”. Truman entende que são eles os “verdadeiros” sujeitos da ação política. Outros publicistas, exprimindo as mesmas apreensões, vêem nos grupos a imagem de “Estados dentro do Estado” ou chegam ao ponto de asseverar, conforme ressalta Krueger, que o Estado e seus órgãos já sucumbiram ao assalto dessas formações. (BONAVIDES, 1997, p. 427)

- caçadores de renda: indivíduos, ou grupo deles, que buscam dinheiro nas instituições, legal ou ilegalmente:

A teoria dos caçadores de rendas (rent seeking) foi desenvolvida basicamente por Krueger e Tullock... Essa visão parte da premissa de que os agentes econômicos possuem uma vocação básica: a busca de lucro econômico positivo a longo prazo. Tal busca ocorre dentro de um conjunto determinado de regras e, não raro, a existência de lucro econômico positivo está associada à existência de imperfeições institucionais. Os agentes procurarão obter o máximo de renda possível, respeitando ou não as regras da conduta econômica e social. Essa ação pode implicar transferências dentro da sociedade, via monopólios e diversas formas de privilégios. A atividade ligada a busca dessa renda é chamada caçadora de renda. (BIDERMAN; ARVATE, 2004, P. 127)

- Opinião pública: *“Tem inumeráveis escritores políticos mostrando a dificuldade de conceituar opinião pública”* (BONAVIDES, 1997, p. 447), mas a origem é liberal. Veio com a formação da Sociedade em Estado. Por isso o forte cunho social:

De inspiração jurídica é a proposição do sociólogo Toennies ao ver na opinião pública “uma forma de vontade social que postula a emissão de normas de validade geral”. E inversamente, de feições sociológica, a definição do jurista alemão Jellinek quando diz, com admirável concisão, que na opinião pública temos simplesmente “o ponto de vista da sociedade sobre assuntos de natureza política e social. (BONAVIDES, 1997, p. 447)

A concepção inicial de representar a voz do grupo dominante diminuiu seu valor e após muito tempo um novo enfoque surgiu:

Sobre a possível restauração do prestígio da opinião pública no Estado democrático de massas”, Bonavides cita Herman Finer, “quando concluí que o homem continuará sendo o principal instrumento de comunicação de massas “enquanto tiver pernas para comparecer aos comícios e visitar os amigos, coração para sentir, cérebro para pensar e língua para falar”. ... “Urge portanto não subestimar as reações individuais, nem a força da opinião pública constituída à margem do sentimento político governante, contra todos os poderes oficiais e extra-oficiais de pressão e propaganda, os quais, se mostram não raro impotentes para dirigir-lhes o curso. (BONAVIDES, 1997, p. 460 e 461)

Neste trabalho, opinião pública tem a ver diretamente com o conceito de massa como gênero de duas espécies e não é representada - somente - pela voz da imprensa falada e/ou escrita, muito menos a voz dos financiadores da imprensa, apesar de que por vezes o povo repete o que a imprensa impinge – e a imprensa o que os financiadores mandam. Neste trabalho a opinião pública reflete a cultura de um povo. Se a cultura é boa, a opinião pública censura e tem força direcionadora, é massa crítica. Mas, se a cultura é ruim, a opinião pública é alienação e tem força direcionada, é massa de manobra – manada.

Quem forma a opinião pública? Em maior grau: os interesses dos donos da imprensa falada, escrita e televisiva - e seus financiadores, os jornalistas independentes, os blogueiros, pessoas de *status* na sociedade, os professores, os políticos e seus partidos – sem esquecer-se dos grupos de pressão e dos *rent seeking*. Em menor grau: aquele que possui boca e voz, e encontra ouvido.

O importante é saber que a opinião pública é o somatório das opiniões individuais.

Fenômeno contemporâneo, a opinião pública é poder. Poucos se dispõem a contrariá-la. Quando a opinião pública é massa de manobra os oportunistas trazem-na fácil para o seu jogo e a coisa piora – e os comprometidos clamam no deserto ou se calam. Quando a opinião pública é massa crítica os comprometidos tem seu espaço e a coisa vai bem – e os oportunistas aguardam, pressionam, sabotam ... planejam. Fica evidente que neste jogo de interesses, os oportunistas abraçam a demagogia e os comprometidos não abandonam a ortodoxia. É a democracia.

Ninguém quer estar na mira da opinião pública. Por tratar-se de jogo de poder, vencerá o mais forte. O importante é saber ainda que a opinião pública é o somatório das opiniões individuais onde o todo é maior que as partes. E, nesta sinergia: *vox populi vox dei?*

- **Alienação:** no âmbito deste trabalho alienação é simplesmente o estado de consciência mental onde um indivíduo pensa que está agindo a seu favor, ou a favor da sociedade a que pertence, quando na verdade favorece a interesses diversos, por vezes escusos e em detrimento de si mesmo - e do grupo.

Questionamentos fundamentais deste tópico:

- Quem possui verdadeiramente o poder em um Estado Democrático de Direito?
- A opinião pública faz bem ou mal à Sociedade?
- Quem possui poder para moldar a opinião pública?
- Como educar um povo para que a opinião dele - povo - seja culturalmente benigna a ele mesmo?
- A conscientização é possível?
- Alienação tem cura? Se positivo: em quanto tempo e a que preço?

2.1.6. DIREITO

Neste trabalho, direito com de minúsculo representa a parte que cabe a cada cidadão e Direito com de maiúsculo representa a ciência jurídica. Ciência que tem por objeto de estudo, a elaboração e a repercussão das regras de convivência social. Seguindo a mesma lógica, lei, com ele minúsculo, é a lei fraca que representa as regras e Lei, com ele maiúsculo, é a Lei forte que representa o contrato e, *pacta sunt servanda*.

Então, Direito “*objetivamente considerado, é o conjunto de regras de conduta coativamente impostas pelo Estado. ... Em última análise, o Direito Traduz em princípios a conduta social, tendentes a realizar a Justiça.*” (MEIRELLES, 2006, p. 37).

Mas o que é Justiça? “*Mais de vinte séculos de especulação sobre essa idéia nos antecedem e, apesar de tudo, dela ainda temos uma noção vaga*” (GUSMÃO, 1998, p. 85). Quem mais chegou perto do conceito de Justiça foram os gregos:

Têmis, a deusa da Lei, pertence à raça dos Titãs. É filha de Urano e de Géia e irmã das Titânides. Como deusa das Leis eternas, figura entre as esposas de Zeus, a segunda depois de Métis. Com Zeus, Têmis gerou as três Horas, as três Moiras (as Parcas) - Cloto, Láquesis e Atropo -, a virgem Astréia, personificação da Justiça... (GRIMAL, 1993, p. 435)

Sem definir o que a Justiça é, os gregos antigos compreenderam-na perfeitamente: A Deusa da Lei, Têmis, gerou a Deusa da Justiça, Astreia, numa clara alusão de que a Justiça é filha da Lei. Não existe outro caminho seguro para uma Sociedade gozar de paz e prosperidade senão a Lei. Daí a importância primaz numa Sociedade que é a eleição daqueles indivíduos que farão as Leis.

- O povo conhece a importância do voto?
- O povo sabe votar?
- O povo sabe como as leis são feitas?
- As leis atingem os objetivos delineados?
- O que é uma lei boa? e o que é uma lei má?
- O que é uma lei forte? e o que é uma lei fraca?
- Quem é mais bem servido pela lei, o fraco ou o forte?
- Quem influencia mais na elaboração das leis, o povo ou os grupos de pressão?
- Quanto custa uma lei?
- Quanto custa uma Lei?
- Quando se sabe que uma lei é Lei?
- O que é melhor: muitas leis ou poucas Leis?
- O que é preciso fazer para que só existam Leis?

Adotou-se neste trabalho, por conta dos questionamentos acima, a definição de Direito elaborada pelo poeta Dante: “*Direito é a proporção do real e pessoal de homem para homem que, conservada, conserva a sociedade e que, destruída, a destrói*” (citado por PINHO; NASCIMENTO, 1995, 27). O Poeta Dante Alighieri, com toda Arte que lhe foi individual, conseguiu forjar uma definição lapidar.

A Ciência Jurídica fornece vários conceitos fundamentais a este trabalho, quais sejam:

- **Lei:** “*é a norma geral e abstrata emanada do poder competente provido de força obrigatória*” (PINHO; NASCIMENTO, 1995, p. 41).

Lei é prisão ou liberdade?

É a partir de Locke que surgem os contornos da lei, típica do liberalismo. A lei é o instrumento que assegura a liberdade. A lei, afirma Locke nos célebres *Two Treatises of Government*, II, VI, 57, no seu verdadeiro conceito “não é tanto a limitação, mas sim o guia de um agente livre e inteligente, no seu próprio interesse”. A lei geral e abstracta é entendida já como a proteção da liberdade e propriedade dos cidadãos ante o arbítrio do soberano. Montesquieu, que definirá as leis como as “relações necessárias que derivam da natureza das coisas”, articulará a teoria da lei com a doutrina da separação dos poderes, ligando as leis ao poder legislativo e as ordens e decisões individuais ao poder executivo. (CANOTILHO, 2003, p. 714)

- **Princípio da legalidade:** é o princípio que diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”, CF 88, Art. 5º, Inciso II (www.planalto.gov.br). Principalmente para o Governo: “*resumido na proposição* suporta a lei que fizeste, *significa estar a Administração Pública, em toda a sua atividade, presa aos mandamentos da lei*” (GASPARINI, 1989, p. 6). “*Não o sendo, a atividade é ilícita.*” (CARVALHO, 2014, p. 19).

A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (MEIRELLES, 2006, p. 87)

- **Vinculação:** Quanto à liberdade de agir, os atos praticados por servidores públicos dividem-se em discricionário e vinculados. Os atos discricionários possuem pequena liberdade de agir, geralmente em função da conveniência e da oportunidade. Nos atos vinculados não existe margem nenhuma. “*A lei, nesses casos, encarrega-se de prescrever, com detalhes, se, quando e como a Administração deve Agir.*” (GASPARINI, 1989, p. 68).

O Art. 3º do Código Tributário Nacional diz:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (www.planalto.gov.br)

Interessante a forma com que Gasparini traduz:

Qualquer ação estatal, sem o correspondente calço legal ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se à anulação. Seu campo de ação, como se vê, é bem menor que o do particular. De fato, este pode fazer tudo que a lei permite e tudo que a lei não proíbe; aquela só pode fazer o que a lei *autoriza* e, ainda assim, *quando* e *como* autoriza. Vale dizer, se a lei nada dispuser, não pode a Administração agir, salvo situações excepcionais (grave perturbação da ordem, guerra). (GASPARINI, 1989, p. 6)

- **Bem Jurídico:** “*podemos delinear, com EDUARDO CORREIA, o conceito formal de bens jurídicos, “com [sendo] aqueles valores que, num dado sistema jurídico, quando negados por um comportamento humano colocam este na esfera das atividades criminosas”*”. (GUIMARÃES,

2000, P. 35). Bem jurídico em Direito Penal são valores que a lei criminal visa proteger: a vida a honra, o patrimônio. Neste trabalho o bem jurídico protegido com a criminalização dos ilícitos tributários é a arrecadação.

O bem jurídico representa papel de importância central na teoria do tipo, pois não se concebe a existência de uma conduta típica que não lesione ou exponha a perigo um bem jurídico. A lesão ou exposição a perigo de bem jurídico é, portanto, indispensável para a configuração da tipicidade. (FERREIRA, 2002, p.21)

Onde se lê no excerto acima, leia-se crime.

- **Segurança jurídica:** um dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, diz respeito à confiança do cumprimento da lei.

O princípio geral da segurança jurídica em sentido amplo (abrangendo pois, a ideia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições, ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico. (CANOTILHO, 2003, p. 257)

De uma maneira mais simples:

A segurança jurídica existe para que a justiça, finalidade maior do Direito, se concretize. Vale dizer que a segurança jurídica concede aos indivíduos a garantia necessária para o desenvolvimento de suas relações sociais, tendo, no Direito, a certeza das conseqüência dos atos praticados. (www.jurisway.org.br)

Outros conceitos necessários e entre si correlatos:

- **Poder-dever de agir:** É obrigação agir. Não há como dela se escusar. *“O poder tem para o agente público o significado de dever para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de que quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo.”* (MEIRELLES, 2006, p. 105).

O uso do poder é prerrogativa da autoridade, que deve exercê-lo sem abuso.

- **Abuso de poder:** *“ocorre quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, ultrapassa os limites de suas atribuições ou as desvia das finalidades administrativas.”* (MEIRELLES, 2006, p. 110). *“O abuso de poder, como todo ato ilícito, reveste as formas mais diversas. Ora se apresenta ostensivo como a truculência, às vezes dissimulado como o estelionato, e não raro encoberto na aparência ilusória dos atos legais”.* (MEIRELLES, 2006, p. 110).

Divide-se o abuso de poder em excesso de poder e desvio de finalidade.

- **Excesso de poder:** *“ocorre quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, vai além do permitido e exorbita no uso de suas faculdades administrativas.”* (MEIRELLES, 2006, p. 112).

- **Desvio de finalidade:** *“verifica-se quando a autoridade, embora atuando nos limites de sua competência, pratica o ato por motivos ou com fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público.”* (MEIRELLES, 2006, p. 12).

Resta observar que todo ato realizado com abuso de poder é nulo.

- **Estado Democrático de Direito:** O Art. 1º da Constituição Federal de 1988 diz: *“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”* Mas o que é Estado Democrático de Direito? *“A teorização do Estado de direito democrático centrou-se até aqui em duas ideias básicas: o Estado limitado pelo direito e o poder político legitimado pelo povo”* (CANOTILHO, 2003, p. 231). Ademais:

A configuração do Estado Democrático de Direito não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leva em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supera na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*. (SILVA, 2007, p. 119)

O Estado Democrático de Direito é o ponto culminante da Teoria do Estado. O que de melhor esta ciência conseguiu forjar. Definir-lo também é difícil, mas a apreensão da ideia é fácil: Estado Democrático de Direito é simplesmente um Estado onde a lei impera.

Toda a **atividade estatal** no Estado Democrático de Direito é regida pelo Direito Constitucional, cuja definição é:

... ramo do Direito Público que expõe e sistematiza os princípios e normas fundamentais do Estado, cujo objeto é *“constituído pelas normas fundamentais da organização do Estado, isto é, forma de governo, modo de aquisição e exercício do poder, estabelecendo seus órgãos, limites de sua atuação, direitos fundamentais do homem e respectivas garantias e regras básicas de ordem econômica e social.* (SILVA, 2007, p. 34)

Toda **atividade governamental** é regida pelo Direito Administrativo cuja definição é: *“conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes, e*

as atividades e públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado.” (MEIRELLES, 2006, p. 40). Lembrando que o conceito de Governo abarca os três Poderes.

Questionamento:

- Quem possui mais direito, o fraco ou o forte?
- A lei defende o forte do fraco ou o fraco do forte?
- A lei pode se má?
- Uma lei boa pode se elaborada por pessoas más?
- Qual a diferença entre lei má e lei boa?
- É fácil mudar a lei?

2.1.7. ECONOMIA

Precisa-se aqui de uma definição eminentemente prática: *“A ciência econômica é essencialmente a ciência da escassez.”* (COSENTINO; SILVA MAIA, s/d;10). É estarecedora a consciência de que “não tem para todo mundo”. Se houvesse bens em quantidade suficientes para todos, a ciência econômica não teria razão de existir. Assim, *“Alocar recursos limitados para satisfazer desejos humanos ilimitados é a principal tarefa da Economia.”* (COSENTINO; SILVA MAIA, s/d, p. 10). Então, a *“Economia é a ciência social que estuda a produção, circulação e o consumo dos bens e serviços que são utilizados para satisfazer as necessidades humanas.”* (VICECONTI; NEVES, 2001, p. 1).

Conceitos econômicos basilares:

- **Oferta:** *“A quantidade ofertada de um bem ou serviço é a quantidade que os produtores planejam vender durante determinado período a determinado preço.”* (PARKIN, 2008, p. 60). A lei que determina a quantidade ofertada é a seguinte:

Se todos os outros fatores forem mantidos constantes, quanto mais elevado for o preço de um bem, maior será a quantidade ofertada dele, e, quanto mais reduzido for o preço de um bem, menor será a quantidade ofertada dele. (PARKIN, 2008, p. 56)

- **Demanda:** “A quantidade demandada de um bem ou serviço é a quantidade que os consumidores planejam comprar durante determinado período a um determinado preço.” (PARKIN, 2008, p. 55). A lei que determina a quantidade demandada é a seguinte:

A lei da demanda afirma que se todos os outros fatores forem mantidos constantes, quanto mais elevado for o preço de um bem, menor será a quantidade demandada dele, e, quanto mais reduzido for o preço de um bem, maior será a quantidade demandada dele. (PARKIN, 2008, p. 60)

Dos conceitos oferta e demanda (procura) surge o conceito de mercado:

- **Mercado:** “Em sentido geral, o termo designa um grupo de compradores e vendedores que estão em contato suficientemente próximo para que as trocas entre eles afetem as condições de compra e venda dos demais.” (SANDRONI, 1994, p. 215). Em suma: “mercado é o local onde se encontram os vendedores e compradores de determinados bens ou serviços.” (VICECONTI; NEVES, 2001, p. 15). A palavra mercado referia-se originariamente a um local físico, um estabelecimento, uma praça, uma rua, etc. Hoje o conceito se alargou em função do âmbito considerado: local, regional, nacional ou internacional. A função do mercado é ligar vendedores a compradores. Na atualidade, o mercado é global. Onde houver um ser humano haverá demanda e alguém certamente ofertará algum bem, de forma por vezes inusitada, porém eficiente. Basta suportar o preço e aceitar as condições.

Os mercados podem ser, efetivamente, instrumentos de organização da economia. Embora as diferentes estruturas de mercado não sejam igualmente eficientes do ponto de vista social, outros mecanismos de organização da economia não produziram resultados equivalentes aos que as modernas economias conseguiram através do mercado. Mercados transparentes e atomizados, em que os preços são parâmetros de informações e decisões, podem gerar eficiência econômica em escala ótima e maximização do bem-estar social, como economias de escala e progresso técnico. (CLEM TISDEL, citado por ROSSETTI, 1997, p. 394)

A ciência econômica expõe um dos maiores paradoxos da existência humana: “Os desejos e necessidades da sociedade são ilimitados e os recursos para efetivar-se a produção dos bens e serviços que devem atendê-los são ilimitados.” (VICECONTI; NEVES, 2001, p. 1).

- Qual é o tamanho da demanda individual de um ser humano?

Desta forma:

... a economia é o estudo das condições materiais da vida em sociedade e dos motivos que levam os homens a ações que têm consequências econômicas. São seus objetos de estudo a **pobreza**, enquanto estudo das causas da degradação de uma grande parte da humanidade, das condições, motivações e razões da **riqueza**, das ações individuais e sociais ligadas à obtenção de **bem-estar**. (MARSHALL, Alfred in Principles of economics – Citado por ROSSETTI, 1997, p. 45)

A Economia impõe, sem o menor constrangimento, suas leis às demais ciências. Existe uma natureza econômica dominando a vida neste planeta Terra. Basta observar a vida natural: existem anos que uma árvore produz bastantes frutos e existem anos que a mesma árvore os produz em pouca quantidade. Em épocas de vaca gorda a vida se expande e em épocas de vacas magras a vida se retrai. Não é assim também na Economia? Por isto muitos dizem que o mercado é uma selva. Corolário: como na selva, viver é um negócio perigoso - e caro. Viver bem é muito mais oneroso ainda.

- Porque existem pobres e ricos?
- Existem recursos para todos os seres humanos viverem confortavelmente?
- O que é possível fazer para melhorar a vida do pobre?
- O que é mais fácil acontecer: um pobre ficar rico ou um rico ficar pobre?

Explicar o porquê da pobreza e da riqueza é um mergulho profundo na contradição humana, e o trampolim é o egoísmo. A diferença entre uma e outra se explica, ao longo da História, pela individualidade. Este argumento faz sentido: vê-se a diferença ínsita de indivíduo para indivíduo quando analisamos o surgimento da burguesia em França provocando à época revoluções que culminaram com o Fim do Antigo Regime, ensejando o embrionário capitalismo. Raciocinando de outra forma: um indivíduo principia a confeccionar produtos e vende o excedente. Empolga-se, consegue mais insumos e produz mais. Vende tudo e acumula recursos. Outros produtores fazem a mesma coisa com produtos diversos e se unem, formando assim um novo grupo de pressão. Com a acumulação os investimentos tornam-se maiores e o grupo fica cada vez mais rico. Como a procura por produtos aumenta – em função das necessidades humanas ilimitadas - e um indivíduo sozinho não consegue dar conta dos pedidos, contrata outros indivíduos para ajuda-lo a produzir mais e assim por diante. Daí surge uma nova divisão de classe: os donos dos meios de produção e os assalariados, chamados também de burgueses e proletariado, respectivamente. Os empreendedores produtivos - aventureiros e gananciosos - agora novos ricos, descontentes com os privilégios estabelecidos declaram guerra à nobreza e ao clero, classes à época hegemônicas e tidas por improdutivas e esbanjadoras. Por serem empolgados e prósperos (sem esquecer cruéis), os burgueses vencem o conflito e tomam o poder criando o Estado Liberal Mínimo, onde a mão invisível regulava a Economia com muito pouca influência do Governo. Aumenta a distância - financeira e cultural - entre empregadores e empregados. Eis o surgimento do encorpado capitalismo, caracterizado principalmente pelo crescente mercado.

E é este mercado quem dita o quê, como e para quem produzir. Muita gente fica alijada do processo de consumo por falta de renda, concentrada que está nas mãos de poucos, o que pouco mudaria até hoje.

Por força do desenvolvimento, a população rural diminui e a urbana explode. Em função das inovações tecnológicas da época, característica da Revolução Industrial, muita gente fica sem emprego e os salários diminuem. A miséria aumenta e os poucos ricos ficam muito mais ricos e os muitos pobres ficam mais pobres.

Novo movimento de união surge: desempregados e assalariados descontentes com suas condições unem-se e inventam as greves. Em alguns países o proletariado (sinônimo de pobres) se une politicamente e tomam o poder em alguns países, coletivizando os meios de produção (Terra, Capital e Trabalho): eis o Socialismo. Agora é o Estado, ao planificar a economia, que diz o quê, como e para quem produzir. É o Estado Máximo querendo resolver o problema econômico igualizando os indivíduos: todos passam a ter a mesma renda e os mesmos direitos de consumo. E aqui não se pode esquecer a ilimitada demanda que cada ser humano possui.

- O Estado Socialista consegue suprir a demanda de sua Sociedade?
- O indivíduo se sente realizado no Socialismo?

Ocorre que os indivíduos são diferentes entre si, e a diferença ao longo do tempo se faz sentir: porque um indivíduo operoso produzirá mais se vai ganhar a mesma coisa? E o que é pior, foi recorrente nas economias ditas socialistas os casos de pessoas melhores qualificadas ganharem menos do que as piores qualificadas. Por que estudar mais para ganhar menos? No Socialismo, sem empolgação e sem operatividade, cada indivíduo faz o mínimo possível e o resultado é a queda da produção agregada com a instalação geral da crise de abastecimento. Mesmo no Socialismo nenhum sujeito aceita pacificamente “carregar outros nas costas”. Com a diminuição da produção a pobreza toma conta e os ânimos se exasperam. Nova revolução, agora para impor fim ao Socialismo.

Foi assim nas repúblicas da então União Soviética, no Camboja, no Vietnam, Chile de Salvador Allende, etc. É assim ainda na Coreia do Norte e Cuba. Já está ficando assim na Venezuela e na Argentina e, se o povo continuar sendo enganado, ficará assim no Brasil também. Surge a seguinte questão: se o Socialismo não deu certo na Rússia onde o

povo é disciplinado e erudito, daria certo no Brasil? O que o socialismo gerou de mais eficiente foi a KGB, o Khmer Vermelho, o Sendero Luminoso, as Farc, etc. O sintoma clássico onde o Socialismo começa a se instaurar é a mordada na imprensa e a manipulação das estatísticas.

Querendo a tudo resolver, o Socialismo a nada resolveu. Querendo produzir riqueza, só gerou pobreza. Daí dizer-se que o Socialismo nasceu, cresceu, necrosou e morreu. Só não foi de todo enterrado porque muitos zumbis passeiam pelas Sociedades mundo afora assombrando o povo.

Mas a ideia de uma vida melhor para todos ficou, e não foi por conta somente do Socialismo. Foi por conta do Capitalismo também, pois, quanto mais gente com dinheiro maior será a procura e se existe procura, a oferta se dará. O problema é quando existe oferta sem demanda, o crack da Bolsa de Nova York em 1929 explica. Agora cabe ao Estado apenas disciplinar o mercado, pois, a mão invisível do liberalismo e a planificação total não deram certo. A produção visando o lucro, empreendimento muito arriscado que gera emprego e tributo, fica agora por conta dos capitalistas, livremente e dentro da lei. É o mercado quem diz o que, como e para quem produzir. O Governo apenas interfere promovendo o equilíbrio e o bem-estar via arrecadação. Em muitos países o Capitalismo deu certo. O Japão é uma das provas disso:

São ambos ardorosamente defensores do capitalismo. (Na verdade, o Japão e os Estados Unidos são provavelmente as duas únicas nações do mundo em que a palavra capitalismo é ainda geralmente usada em sentido não-pejorativo.) Os japoneses porém, ao aplicarem a teoria do capitalismo da livre empresa às suas circunstâncias peculiares, fizeram um drástico serviço de remodelação. Utilizando uma metáfora atualmente dolorosa, o velho modelo rabo-de-peixe do capitalismo americano, outrora orgulho das estradas, foi reconstruído e reestilizado quase a ponto de não ser mais reconhecido. Reconhecem todos que a nova adaptação compacta japonesa está conseguindo um rendimento sensacional.

Para começar, em nosso tempo, os japoneses foram os praticantes iniciais da economia do lado da oferta. Acumularam capital e usaram-no de maneira clássica – na modernização de fábricas e desenvolvimento de tecnologia. Pouparam de uma maneira prodigiosa a fim de reunir mais fundos de investimento. Em seguida, levaram a um passo além a idéia tradicional de capital. Os economistas ocidentais tendiam a pensar em capital em termos de recursos financeiros, instalações fabris, matérias primas e tecnologia. Significa isto investir em fábricas, patentes e processos, o que produzirá bom retorno se os recursos forem usados bem. A isto, contudo, o capitalista japonês adicionou pessoal. A característica mais notável do capitalismo japonês é sua crença em que o investimento a longo prazo em pessoal – o que inclui treiná-lo, educa-lo em parte e desenvolvê-lo dentro da companhia – é tão importante como o investimento a longo prazo em instalações fabris. (GIBNEY, 1982, p. 20 e 21)

O Capitalismo deu certo em muitos outros países também: Canadá, Porto Rico, Austrália, Coreia do Sul, países escandinavos, França, Alemanha, Inglaterra, etc. Só o Socialismo nunca deu certo em nenhum lugar.

O fato crucial deste resumo é que a diferença entre os indivíduos fez nascer o Capitalismo e a mesma diferença fez morrer o Socialismo. A individualidade deve ser respeitada.

- **Ótimo de Pareto:** é “o ponto onde nenhum indivíduo pode estar em uma posição melhor sem fazer com que outro indivíduo assuma posição pior.” (TÁMEZ; JUNIOR, 2007, p. 5) Situação imaginária que seria representada pelo seguinte contexto: está bom para todos e se melhorar para um, piorará para outro.

De acordo com a teoria do bem-estar social, em determinadas condições, os mercados competitivos geram uma alocação de recursos. Quando não for mais possível que a realocação dos recursos gere um aumento no grau de satisfação de um indivíduo sem degradar a situação de um outro indivíduo qualquer, ocorre o “ótimo de Pareto”, ou seja, não há como melhorar o bem-estar de um indivíduo sem prejudicar o bem-estar de pelo menos um outro indivíduo. (TÁMEZ; JUNIOR, 2007, p. 4 e 5)

- **Falhas de mercado:** São as distorções que “impedem que ocorra uma situação de o ótimo de Pareto” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008, p. 4). Assim:

Existem distorções denominadas “falhas de mercado” que impedem que o “ótimo de Pareto” ocorra, tais como: existência de bens públicos, falhas de competição (existência de monopólios naturais), externalidades, mercados incompletos, informação assimétrica, desemprego e inflação. (TÁMEZ; JUNIOR, 2007, p. 5.)

Só faltou mencionar os ciclos econômicos.

- **Bens públicos:** Neste trabalho bens públicos são os bens produzidos pelo Estado para atender a necessidade dos cidadãos e são financiados pela cobrança de tributos.

Os bens públicos são aqueles cujo consumo/uso é indivisível ou “não-rival”. Em outras palavras, seu consumo por parte de um indivíduo ou de um grupo social não prejudica o consumo do mesmo bem pelos demais integrantes da sociedade. Ou seja, todos se beneficiam da produção de bens públicos mesmo que, eventualmente, alguns mais que outros. São exemplos de bens públicos: bens tangíveis como as ruas, ou a iluminação pública; e bens intangíveis como justiça, segurança pública e defesa nacional. (GIAMBIAGI e ALÉM, página 4)

- **Monopólios naturais:** Situação onde uma empresa domina sozinha um mercado, e dita o preço.

Existem setores cujo processo produtivo caracteriza-se pelos retornos crescentes de escala, ou seja, os custos de produção unitários declinam conforme aumenta a quantidade produzida. Sendo assim, dependendo do tamanho do mercado consumidor dos bens desses setores, pode ser mais vantajoso haver apenas uma empresa produtora do bem em questão. Uma grande quantidade de empresas operando no mesmo setor implicaria um nível de produção muito baixo para cada uma e, conseqüentemente, custos de produção mais altos. Por exemplo, pode ser mais eficiente a existência de apenas uma empresa de distribuição de energia elétrica servindo um mercado consumidor local.

No caso da concorrência do monopólio natural, a intervenção do governo pode tomar duas formas possíveis. Ele pode exercer apenas a regulação dos monopólios naturais, a fim de impedir que o forte poder de mercado detido pelas empresas monopolistas reflita-se na cobrança de preços abusivos junto aos consumidores, o que representaria uma perda de bem-estar para a sociedade como um todo. Alternativamente, o governo pode responsabilizar-se diretamente pela produção do bem ou serviço referente ao setor caracterizado pelo monopólio natural. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008, p. 6)

- **Externalidades:** “São comuns os casos em que a ação de um indivíduo ou de uma empresa afeta direta ou indiretamente outros agentes do sistema econômico.” (GIAMBIAGI; ELÉM, 2008, p.6.) Melhor explicando:

“Um custo ou benefício que resulta da produção e incide em alguém que não o produtor ou que resulta do consumo e incide em alguém que não o consumidor. ... Uma externalidade pode surgir da produção ou do consumo e pode ser uma **externalidade negativa**, que impõe um custo externo, ou uma **externalidade positiva** que proporciona um benefício externo.” (PARKIN, 2008, p. 342).

Parkin cita os seguintes exemplos: i) externalidade negativa de produção: uma pessoa que dirige um carro (faz bem para si) e ajuda na poluição da atmosfera (faz mal para outrem); ii) externalidade positiva de produção: um apicultor produz mel (faz bem para si) e ajuda a polinizar o pomar do vizinho (faz bem para outrem); iii) externalidade negativa de consumo: a proibição do fumo em ambientes fechados (bem para a maioria) impõe uma externalidade negativa de consumo aos fumantes (mal para a minoria), iv) externalidade positiva de consumo: é o caso da vacina contra gripe que uma pessoa toma e não pega a gripe (bem para si) e assim evita que outras pessoas se contagiem (bem para outrem).

- **Mercados incompletos:** “ocorre quando um bem ou serviço não é ofertado, mesmo que seu custo de produção esteja abaixo do preço que os consumidores em potencial estariam dispostos a pagar.” (TAMÉZ; JUNIOR, 2007, p. 10.)

- **Informação assimétrica:** são falhas de informação que justificam a intervenção do Estado porque “o mercado por si só não fornece dados suficientes para os consumidores tomarem suas decisões racionalmente”. (GIANBIAGI; ALÉM, 2008, p. 8.)

A informação assimétrica é uma falha no processo de divulgação de informações em um mercado, isto é, nem todos os indivíduos que participam do mercado possuem as mesmas informações, não permitindo que alguns consumidores tomem decisões de forma racional, pois não possuem dados suficientes para tal. (TAMEZ; JUNIOR, 2007, p. 10)

- **Ciclos econômicos:** “Ao longo dos anos, a economia cresce e se encolhe em ciclos” (PARKIN, 2009, p. 687). É um jogo de acerto e erro da própria natureza econômica e faz lembrar os tempos de vacas magras e gordas, como a laranjeira que produz muito em um determinado ano e pouco em outro. “Os ciclos surgem porque tanto a expansão da oferta

agregada de curto prazo quanto o crescimento da demanda agregada não se desenvolvem em um ritmo fixo e estável.” (PARKIN, 2009, p. 687)

Questões chaves da Economia para este trabalho:

- **Eficiência produtiva:** *“diz respeito ao aproveitamento ótimo dos recursos de produção”* (ROSSETTI, 1997, p. 157). Orientada pela demanda, responde a pergunta: o que e quanto produzir.

- **Eficácia Alocativa:** *“diz respeito a uma adequada combinação de fatores de produtos finais gerados, no sentido de quase otimizem, simultaneamente, a satisfação das necessidades de consumo e as exigências do processo de acumulação da sociedade”* (ROSSETTI, 1997, p. 157). Com o forte peso da oferta, responde a pergunta: como produzir. Incluem-se aqui os Fatores de Produção: terra capital, trabalho, tecnologia.

- **Justiça Distributiva:** *“diz respeito aos mecanismos e à estrutura de distribuição dos resultados do esforço social de produção”* (ROSSETTI, 1997, p. 157). Tem relação direta e indireta com o preço. Não adianta produzir muito caro a ponto de alijar do consumo as camadas mais pobres da Sociedade. Não adiante também produzir muito barato e afastar os produtores. É uma equação de difícil solução, mais tem de ser resolvida. Basta copiar e adaptar o modelo aplicado onde já deu certo.

- **Ordenamento Institucional:** *“diz respeito à definição das regras de convivência política, econômica e social que satisfaçam aos macro objetivos de eficiência, eficácia e justiça”* (ROSSETTI, 1997, p. 157). Ou seja, responder às perguntas o que, como e para quem produzir, firmando o Contrato Social. Urge evidenciar que todos os quatro itens são influenciados pela escassez.

Todas as questões acima descritas são importantes, mas a Justiça Distributiva é a que mais revela o ser do gênero humano:

Há os que consideram como normal a distribuição desigual de recompensas socialmente valorizadas, como a riqueza, o prestígio e o poder; não importam quais sejam os limites e os padrões das desigualdades. Eles teriam resultado de valorações definidas e sancionadas pela própria sociedade. Mas há os que consideram as desigualdades, sobretudo quando muito acentuadas, como um dos mais perversos efeitos da ordem historicamente estabelecida: somente mecanismos revolucionários poderiam quebrar os padrões estabelecidos e romper os círculos viciosos que deles decorrem. (ROSSETTI, 1997, p. 249)

Hoje já se sabe que nem mesmo as revoluções resolvem o problema do homem frente ao i) egoísmo e ii) à escassez de recursos. Com a derrocada retumbante do Socialismo, resta ao homem viver o Capitalismo e minimizar os maiores males que este sistema possui: i) a tendência à desumana concentração de renda que acirra a desigualdade, ii) a descontrolada busca por inovações tecnológicas que geram, por um lado, riquezas estupendas e por outro, pobreza alarmante, causada principalmente pela retirada abrupta de capitalistas e empregados do mercado, ou seja, do processo de produção e consumo e iii) os ciclos econômicos – os tempos de vacas magras e gordas do ciclo da Natureza Econômica, já detalhado.

Pergunta-se: Qual é o segredo do sucesso no Capitalismo? A resposta é o investimento, como disse Kaleck “*Os trabalhadores gastam o que ganham; os capitalistas ganham o que gastam*” (www.eco.unicamp.br). Mas a Bíblia - de Jerusalém - explica melhor: “*Pois àquele que tem, lhe será dado e lhe será dado em abundância, mas ao que não tem, mesmo o que tem lhe será tirado.*” (Mt. 13,12 - 2002, p. 1727). Nestes dois argumentos está alma do Capitalismo: ter para investir. Para ter é preciso produzir e para investir é preciso antes poupar. Daí que o segredo é simples: poupança e investimento. É preciso evidenciar: pesquisa, fonte do desenvolvimento também é investimento. Este é o caminho que todo país rico percorreu. Apertaram o cinto e gastaram bem e hoje colhem os louros. Ciclos econômicos vêm e vão e o povo dos países ditos desenvolvidos vivem, mesmo em época de crise, melhor do que nos países subdesenvolvidos.

O investimento, por ser arriscado, não garante a riqueza. Mas a riqueza não vem sem investimento, sem assunção de risco. Como bem Max Gunther:

Porque a pura verdade é a seguinte: a menos que você tenha país ricos, a única maneira de sair da pobreza – sua única esperança – é submeter-se a riscos. Certo é claro, trata-se de uma rua de mão dupla. Assumir riscos implica a possibilidade de perda, em vez de ganho. Ao especular com seu dinheiro, você se arrisca a perdê-lo; em vez de acabar rico, pode acabar pobre. ... Todo investimento é especulação. A única diferença é que alguns admitem isso, e outros não. ... Claro, todo mundo quer ganhar; mas nem todo mundo quer apostar, e é aí que reside uma diferença de maior importância. Muita gente, a maioria provavelmente, quer ganhar sem apostar. ... Na vida, para qualquer espécie de ganho – em dinheiro, em estatura pessoal, o que quer que se defina como “ganho” -, você tem de arriscar um pouco do seu capital material e/ou emocional. ... Nenhuma criatura na face da terra está isenta de obedecer a esta lei impiedosa. ... Não tem apelação: é a lei. (GUNTHER, 2009, p. 17, 22, 7 e 9)

O pequeno excerto acima denuncia a principal virtude do capitalismo: a liberdade, ao contrário das amarras do socialismo paralisante. Todos são livres para investir. A liberdade “*em seu sentido ortodoxo, como ausência de obstáculos sociais e políticos aos processos de escolha.*” (ROSSETTI, 1997, p. 195). Quem tiver a coragem para investir, que tenha sucesso

e fique rico, dê emprego, pague tributo e melhore a vida do pobre oferecendo trabalho digno. Quanto mais capitalistas tanto melhores são os salários.

Duas acepções de liberdade se impõem enfatizar, negativa e positiva:

Em seu sentido negativo, liberdade significa a ausência de “restrição desnecessária de danos. (Lewis, 1832, p. 154). ... O sentido positivo de liberdade foi defendido por Lewis (p. 151-2) como significando a posse de direitos cujo desfrute é benéfico para aquele que os possui. (OUTHWAITE, 1996, p. 424)

Bonavides diz outra coisa:

Entende esta que o homem jamais nasceu na liberdade e, invocando o fato biológico do nascimento, mostra que desde o berço o princípio de autoridade o toma nos braços, rodeando-o, amparando-o, governando-o. Vinte e quatro horas fora da proteção dos pais bastariam para acabar com o ser que chega ao mundo tão frágil e desprotegido. Dependência, autoridade, hierarquia, desamparo, debilidade, eis já o núcleo familiar os vínculos primeiros que envolvem a criatura humana e dos quais jamais logrará desatar-se inteiramente. (BONAVIDES, 1997, 56)

Mas o aspecto fundamental da liberdade em Economia se evidencia nas expressões do tipo: a suíte presidencial do Copacabana Palace está livre para quem quiser fazer a reserva – com antecedência, ou do tipo: as pessoas são livres para comprar um Patek Philippe na loja que desejarem. Ambas ditas em tom jocoso, beirando ao deboche. Parece, mas não é. Trata-se antes de uma questão de atitude. Quem quer um relógio caro – ou qualquer outro produto sofisticado - que busque legalmente os recursos no mercado, que vá buscar a riqueza. Mas há que se lembrar: não vai se fácil e muitos ficarão pelo caminho. O Capitalista está por sua conta e risco. Em caso de infortúnio pessoal ou conjuntural pedirá ajuda a quem, ao governo, aos banqueiros? O mercado não tem complacência com ninguém. É como diz taxativamente o brocardo: quem não tem competência não se estabelece.

- Quem se habilita a arriscar no mercado?
- Quem quer ficar ou permanecer rico?
- Quem quer pagar o preço de ficar rico?
- Até que ponto é errado dizer que os ricos sustentam o Estado?

Fica evidente que em Economia a liberdade prende-se aos recursos. Uma pessoa tem a liberdade proporcional aos recursos que possui. E os recursos encontram-se liberalmente no mercado. É no mercado que o poder competitivo de alguns indivíduos se estabelece. É no mercado que se encontra a riqueza e o Capitalismo assegura que todos estão livres para buscá-la, se quiserem. Cabe acrescentar que no ideal Capitalista não é o dinheiro

somente que traz riqueza, é também a mentalidade de buscar a riqueza que enseja a riqueza e a prova é que muitos empresários hoje ricos já foram pobres. Também não é o dinheiro por si só:

Não é necessário ter dinheiro para ganhar dinheiro. São necessárias palavras. A diferença entre uma pessoa rica e outra pobre está no vocabulário das pessoas. Tudo que a pessoa precisa para ficar rica é aumentar seu vocabulário financeiro. E o melhor é que a maioria das palavras não custa nada.” (KIYOSAKI, 2002, p; 76)

O excerto abaixo corrobora com o argumento anterior:

- Você sabia que a maioria das pessoas ricas pensa mais ou menos da mesma forma?

Eu disse:

- Não, nunca observei isso.

Ao que ele respondeu:

- Isso não é uma ciência exata, mas quase todos os ricos pensam de um jeito completamente diferente das outras pessoas. O modo de pensar determina as ações dos indivíduos e, conseqüentemente, os seus resultados. Você acredita que, se pensasse como os ricos e agisse como eles, conseguiria enriquecer também? (EKER, 2005, p. 12)

A sorte ajuda, mas não determina.

Porém, vencer no mercado é tarefa espinhosa, há que se correr o risco de ficar mais pobre. Não é para todos:

48% das empresas brasileiras fecham as portas depois de três anos (27/08/12).

O Brasil contava com 4,5 milhões de empresas ativas em 2010, com idade média de 9,7 anos, segundo a Demografia das Empresas, divulgada nesta segunda-feira pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a partir de dados do Cadastro Central de Empresas (Cempre). O número de empresas registradas em 2010 superou o de 2009 em 6,1%, o que indica a entrada 261,7 mil empresas.

A maior parte das novatas era de pequeno porte, porém, foram as maiores que demonstraram capacidade de resistir por mais tempo no mercado, revela a pesquisa. Segundo o IBGE, após três anos de existência, 48,2% das empresas não sobreviveu. (www.sebraepr.com.br)

- O que faz um Empresário vencer no mercado?
- Qual é o conhecimento necessário para ser um empresário de sucesso?
- Empresários de sucesso são pessoas boas ou más?

Os empresários que sobrevivem e vencem no mercado demonstram um diferencial de força: capacidade administrativa. É talento – e vontade. Estão por conta própria, mas insistem. Correm risco diariamente. Pressão e stress diante da possibilidade enorme de fracassar no mercado. Por isto muitos preferem evitá-lo. O diferencial está em que os Empresários natos e técnicos gostam de correr risco. Não temem o mercado. Sentem-se a

vontade frente ao risco. Precisam somente de liberdade e segurança jurídica para investir. São economicamente especiais na medida em que geram renda, pagam salários e tributos. Deles o Estado Democrático de Direito depende diretamente. São eles que pagam a conta do Pacto. Por isso devem ser incentivados, e muito respeitados.

Questionamentos:

- Diante dos problemas sociais de hoje, os Políticos ou os Economistas?
- Na busca pela Justiça Distributiva, qual seria o primeiro passo?

2.1.8. ADMINISTRAÇÃO

Em uma época de complexidades, mudanças e incertezas como a que se atravessa hoje, a Administração de Empresas (públicas e privadas) tornou-se uma das mais importantes áreas da atividade humana, principalmente diante da escassez acentuada de recursos. A Gestão dos recursos fará a diferença entre sucesso e fracasso. Espera-se muito da ciência Administrativa, principalmente que não falhe no cumprimento da tarefa básica que lhe é pertinente: “fazer as coisa por meio das pessoas de maneira eficiente e eficaz” (MAXIMIANO, 2007).

- Administração é estudo, trabalho ou Arte?

Dois conceitos eminentemente administrativos ajudam a responder: eficiência e eficácia. Conceitos que provocam muitas interpretações divergentes entre os estudiosos deste campo do conhecimento. Por este motivo há que se escolher um como baliza. Maximiano (2007) pacifica:

- Eficácia: *“é a palavra usada para indicar que a organização realiza seus objetivos. Quanto mais alto o grau de realização dos objetivos, mais a organização é eficaz”.* (MAXIMIANO, 2007, p. 5)

- Eficiência: *“é a palavra usada para indicar que a organização utiliza produtivamente, ou de maneira econômica, seus recursos. Quanto mais alto o grau de produtividade ou economia na utilização dos recursos, mais eficiente a organização é. Em muitos casos, isso*

significa usar menor quantidade de recursos para produzir mais.” (MAXIMIANO, 2007, p. 5)

A diferença entre eficácia e eficiência está na economicidade. Os dois princípios são alvissareiros. Só que a eficiência faz a mesma coisa que a eficácia faz, gastando menos recursos.

Usou-se nos dois conceitos acima a palavra organização. Cabe então defini-la:

- **Organização:** Em sentido mais estrito, é o “conjunto de relações de ordem estrutural (direção, planejamento operação e controle) que mantém uma empresa em funcionamento.” (SANDRONI, 1996, p. 371). O objetivo é produzir sistemicamente bens e serviços.

O mesmo autor arremata:

As organizações podem ser eficiente e eficazes, ou ineficientes e ineficazes, e criar problemas em vez de resolver. Tudo depende da forma como as organizações são administradas. O papel da administração é assegurar a eficiência e eficácia das organizações. (MAXIMIANO, 2007, p. 5)

Outro conceito importante utilizado pela ciência da Administração é:

- **Sistema:** muito utilizado por várias ciências, é definido por um “conjunto de coisas ou partes, formando um todo complexo ou unitário.” (CHIAVENATO, 2000, p. 545). De sistema vem a análise sistêmica, conforme o mesmo autor:

O conceito de sistemas proporciona uma visão compreensiva, abrangente, holística e gestáltica de um conjunto de coisas complexas, dando-lhes uma configuração e identidade total. A análise sistêmica –análise de sistemas – das organizações permite revelar o “geral no particular”, indicando as propriedades gerais das organizações de uma maneira global e totalizante, que não são reveladas pelos métodos ordinários de análise científica. Em suma, a Teoria de Sistemas permite reconceituar os fenômenos dentro de uma abordagem global, permitindo a inter-relação e integração de assuntos que são, na maioria das vezes, de natureza completamente diferentes. (CHIAVENATO, 200, p. 545)

Um sistema para ser eficiente precisa ter resiliência. Em linguagem científica, “a resiliência é a capacidade de superar o distúrbio imposto por um fenômeno externo.” (CHIAVENATO, 2000, p. 555)

Questionamento:

- Como medir a eficácia e a eficiência?
-

2.1.9. CONTABILIDADE

“A Contabilidade é uma ciência enquadrada no ramo das ciências sociais, assim como a Economia, o Direito, a Sociologia e outras” (ADRIANO, 2012, p. 1), concebida para refletir esquematicamente o patrimônio. Conforme Iudícibus (1988):

A Contabilidade, na qualidade de metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresas, ou mesmo pessoa de Direito Público, tais como: Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o que equivale a dizer muito amplo. (IUDÍCIBUS et al, 1988, p. 23)

Baseada no método das partidas dobradas, a Contabilidade “*tem por objeto o patrimônio das entidades, e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações aos seus usuários.*” (ADRIANO, 2012, p. 1). Patrimônio é “*um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculado a uma pessoa física ou jurídica, ou a uma entidade.*” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 4).

O método das partidas dobradas (ou digrafia) remonta à época do padre franciscano Luca Pacioli, que escreveu ‘Tractatus de Computis et Scripturis’ (Contabilidade por Partidas Dobradas ou Digrafia), publicado em 1494. (ADRIANO, 2013, p. 39)

Uma definição bem acabada do método contábil é:

O método de partidas dobradas é bem simples: para cada um ou mais lançamentos de débito efetuados, deve corresponder um ou mais lançamentos de crédito, de forma que o valor total de débitos seja sempre igual ao valor total dos créditos em cada lançamento. (GOUVEIA, 1993, p. 36)

Para a consecução de seus objetivos, a Contabilidade vale-se de várias técnicas contábeis. Estas são definidas como o conjunto “*de procedimentos utilizados pela contabilidade para registrar ou levantar os fatos contábeis*” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 59). São elas:

- 1) Escrituração
 - 2) Demonstrações Contábeis ou Financeiras
 - 3) Análise das Demonstrações Contábeis ou Financeiras
 - 4) Auditoria
- (VICECONTI e NEVES, 2013, p. 59)

A técnica contábil que a este trabalho interessa é a Auditoria, definida por:

-Auditoria: “*De auditor + ia. Cargo de Auditor. 2. Casa ou tribunal, onde se desempenham o ofício de auditor*” (FREIRE, 1957, p. 880) ou “*emprego de auditor. Tribunal onde o auditor exerce as sua funções.*” (AULETE, p. 1964). Cabe definir o que é Auditor.

Para Laudelino Freire: “s. m. Lat. Auditor. O que ouve, ouvinte. 2. Magistrado, incumbido de dar informações a um tribunal ou repartição a respeito da aplicação das leis a casos ocorrentes; ouvidor.” (FREIRE, 1957, p. 880)

Para Caldas Aulete:

s. m. (p. us) o que ouve, ouvinte. Funcionário, instruído nas leis, que tem a seu cargo informar um tribunal ou repartição sobre a legalidade dos atos, ou sobre a interpretação das leis e sua aplicação aos casos presentes. (AULETE, 1964, p. 446)

Em função da semelhança das definições acima, Hilário Franco afirma que “ambos os autores desconhecem a utilização do termo em seu significado estritamente contábil” (FRANCO, 1993, p. 266) e justifica: “Não obstante a origem do termo em português, perfeitamente justificável no latim auditor, na realidade a auditoria contábil nos veio do inglês audit” (FRANCO, 1993, p. 267). Mais adiante o mesmo autor afirma: “Em língua portuguesa o mais explícito seria a utilização da expressão auditoria contábil.” (FRANCO, 1993, p. 267).

Resumindo: a palavra auditoria vem do cenário jurídico e a Contabilidade, ao se afirmar como ciência nova, apropriou-se deste conceito que, aliás, quadra-se perfeitamente ao novel contexto. Mas há que se fazer uma distinção: Auditoria Fiscal não é parte da Auditoria Contábil. Esta é técnica da Contabilidade, Aquela, por ser um conjunto de procedimentos tendente a verificar a concordância do pagamento de tributos com a lei, volta-se à origem jurídica. Tanto é verdade que vale como contagem de tempo para ingresso na magistratura:

Atividade de auditor fiscal vale como tempo de atividade jurídica

A função de auditor fiscal poderá contar como tempo de atividade jurídica para concursos de ingresso na magistratura. A decisão foi tomada por unanimidade pelo CNJ em sessão nesta terça-feira (12/06), no Pedido de Providências 1438, relator o conselheiro Eduardo Lorenzoni. O CNJ já havia editado resolução regulamentando o cômputo de atividade jurídica para o ingresso na magistratura (Resolução 11), mas não havia previsto expressamente a atividade de auditor fiscal.” (www.cnj.jus.br)

O conceito fundamental no estudo da Técnica Contábil chamada Auditoria é o Risco de Auditoria.

- **Auditoria:** Para este trabalho auditoria é a verificação da regularidade dos registros lançados nos livros contábeis com base em documentos válidos.

Um conceito formal de Auditoria é:

Auditoria é uma técnica contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (LOPES DE SÁ, 2002, p. 25)

- **Auditoria Fiscal:** Para este trabalho auditoria fiscal no campo do ICMS é, por simetria, a verificação da regularidade dos registros lançados nos livros fiscais com base em documentos fiscais válidos.

Um conceito formal de Auditoria Fiscal é:

... o conjunto das atividades de supervisão do efetivo e integral cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias incluindo desde a identificação dos desvios no cumprimento até a aplicação de sanções de ofício pelo descumprimento tributário. (PERES; MARIANO; MENDES, 2012, p. 55)

- **Livros contábeis:** Diário e Razão, principalmente.

- **Livros fiscais no campo do ICMS:** Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS, principalmente.

- **Documentos fiscais:** são documentos que geram débitos ou créditos de ICMS, ou seja, a nota fiscal e o conhecimento de transporte. A nota fiscal serve para documentar a venda ou compra de produtos ou mercadorias. Produtos são bens vendidos pela indústria e mercadorias são bens vendidos pelo comércio. O conhecimento de transporte serve para documentar a prestação de serviço de frete.

- **Risco de auditoria:** é “a possibilidade de que erros e ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados durante o procedimento auditorial”. (FRANCO; MARRA, 2000, p. 313) Ou seja, é “a possibilidade de que os relatórios financeiros auditados contenham erro ou fraude significativos”. (ADAMS, citado por AVALOS, 2009, p. 32). Ou como a NBC T 11, com a melhor explicação (www.portaldecontabilicade.com.br):

11.2.3 – RISCO DE AUDITORIA

11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

- a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e
- b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações. (www.portaldecontabilidade.com.br)

- **Fraude e erro: pela mesma NBC T,** consiste em:

11.1.4 – FRAUDE E ERRO

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e

b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Os riscos de auditoria *“podem ser tipificados em três amplas categorias, a saber: risco inerente, risco de controle e risco de detecção”*. (JUND, 2005, p. 382.) Definindo:

- Risco inerente, que é o risco que se origina da natureza própria da conta ou do tipo de operação analisada.

- Risco de controle, que consiste na incapacidade de o sistema de controle interno evitar ou detectar oportunamente um erro importante.

- Risco de detecção, que nada mais é do que o risco de que erros importantes, individualmente ou em conjunto com as contas anuais, não sejam detectados pelas provas substantivas. (AVALOS, 2009, p. 33)

- **Risco de auditoria fiscal:** é a possibilidade de o auditor fiscal não encontrar ou, se encontrar, não levar ao Processo Administrativo Fiscal os erros e as irregularidades descobertas. É a falha do auditor fiscal.

À guisa de conclusão, o risco que interessa à auditoria fiscal, neste trabalho, é o de detecção, ou seja: é o risco de que erros e fraudes importantes não sejam detectados por testes substantivos ou se detectadas, não sejam levadas ao Processo Administrativo Fiscal. TMestes substantivos, neste caso, são as confirmações das operações de compra e venda e seus respectivos lançamentos nos livros próprios.

Questionamento:

- Qual a formação necessária para se realizar uma Auditoria Fiscal?
- Existe alguma padronização para as auditorias fiscais?

2.1.10. ESTATÍSTICA

As estatísticas, assim chamadas as tabulações de dados, estão em todos os ramos do conhecimento científico, mas causa impacto especial no Jornalismo. Com a utilização de recursos gráficos variados e interessantes, a apreensão da realidade fica mais fácil e os leitores ficam com um embasamento crítico melhorado. O interesse aqui pela Estatística se resume na representação dos dados econômicos reduzidos a números, conforme Lord Kelvin disse:

I often say that when you can measure what you are speaking about, and express it in numbers, you know something about it; but when you cannot measure it, when you cannot express it in numbers, your knowledge is of a meagre and unsatisfactory kind. (zapatopi.net)

Traduzindo: Afirmando muitas vezes que, se você medir aquilo de que está falando e expressar em números, você conhece alguma coisa sobre o assunto; mas, quando você não o pode exprimir em números, seu conhecimento é pobre e insatisfatório. (www.pensador.uol.com.br)

“A estatística é a ciência da coleta e da interpretação de dados e da extração de conclusões lógicas da informação disponível para a resolução de problemas do mundo real” (KOKOSKA, 2011, p. 2), e para as Políticas Econômicas são imprescindíveis.

O acesso à informação pressiona o Governo:

Cenários e estatísticas - As estatísticas sobre a economia nacional não são importantes apenas para mostrar a situação do país em relação ao crescimento econômico e ao bem-estar social. Elas são importantes, também, para os agentes privados (pessoas, profissionais e empresas) fazerem seu planejamento. As estatísticas dão base aos cenários, às estratégias e às decisões. No caso das empresas, as decisões sobre investimentos, produção, emprego, preços e planos de negócios dependem diretamente das informações econômicas e sociais

Mas o Brasil anda com a credibilidade de suas estatísticas arranhada. Qualquer ministro da Fazenda gosta do papel de incentivador e de animador em relação à economia – como o próprio Mantega declarou no Congresso Nacional. Ocorre que, ao exagerar seu papel de animador de auditório e de tanto fazer previsões furadas, o governo está deixando os agentes descrentes nos dados e nas informações oficiais divulgadas.

Um exemplo tem ocorrido com a previsão de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), sobre o qual o governo vem errando sistematicamente. O ministro Mantega falava que o PIB de 2012 iria crescer 4% e, encerrado o exercício, o crescimento foi de pouco 0,9%, diferença simplesmente astronômica em se tratando de aumento do produto. Para um PIB na casa dos R\$ 4,4 trilhões, o erro de 3,1 pontos percentuais na previsão significa R\$ 136 bilhões a menos de produto e renda.

Uma diferença dessa magnitude distorce tudo: a arrecadação tributária, os investimentos públicos e privados, o comércio exterior, a geração de emprego e a melhoria do bem-estar social. Quem tomou decisões de investimentos e negócios para 2013 com base nas previsões do ministro pode ter amargado prejuízos, senão a própria falência. Exemplo: um empresário que comprou uma nova máquina, para aumentar a produção e atender à expansão do consumo, pode ter deixado a máquina parada por falta de vendas. (www.gazetadopovo.com.br)

E os jornalistas, insistentes, não param:

Credibilidade sob ameaça: Não bastasse a criatividade contábil a que o Brasil recorre para fechar suas contas, o país está dando mais um passo para acordar amanhã como uma Argentina, nação cujas estatísticas, de tão manipuladas pelo kirchnerismo, valem tanto quanto uma cédula de R\$ 3. Da mesma forma como a presidente Cristina Kirchner interveio no Indec – congênera do nosso

IBGE e até há pouco uma das mais respeitadas instituições de pesquisa do mundo –, também o governo brasileiro decidiu que índices que se mostrem desfavoráveis à administração do PT e da presidente Dilma Rousseff devem ser subtraídos do conhecimento público. (www.gazetadopovo.com.br)

A reação do corpo técnico do IBGE à intervenção começou na semana passada e não deverá terminar tão cedo. Dois diretores entregaram seus cargos; 18 outros gerentes de pesquisa ligados à Pnad também ameaçam abandonar as funções; 45 técnicos assinaram manifesto garantindo a precisão dos dados que o instituto levantou. Articula-se até uma greve inusitada: servidores em protesto defendendo não seus eventuais direitos trabalhistas, mas o direito de trabalhar mais e melhor. (www.gazetadopovo.com.br)

Não há como se fazer um planejamento estratégico de desenvolvimento baseado em dados falsos. Daí a importância que a Estatística assume na vida social. É como diz Sun Tzu:

Se conhecemos o inimigo e a nós mesmos, não precisamos temer o resultado de uma centena de combates. Se nos conhecemos, mas não ao inimigo, para cada vitória sofreremos uma derrota. Se não nos conhecemos nem ao nosso inimigo, sucumbiremos em todas as batalhas. (TZU, 1983, P. 28)

Questionamentos:

- O ideal socrático conhece-te a ti mesmo pode ser aplicado ao Estado?
- A Estatística ajuda?
- Que tipo de Governo tem interesse em adulterar as estatísticas?
- Um Governo que altera estatísticas seria capaz de alterar também urnas?

2.1.11. CONFIABILIDADE HUMANA

A ideia de Confiabilidade surgiu de uma necessidade humana em usar produtos que não falhem. Por exemplo: o que fazer se um equipamento médico falhar na hora da cirurgia? Ou um equipamento de avião falhar em pleno voo? Da ideia de Confiabilidade surgiu a Manutenibilidade que consiste basicamente em promover a manutenção necessária para que um equipamento esteja sempre em boas condições de uso ou, se a falha for grave, outro o substitua automaticamente sem perda de continuidade. São conceitos oriundos da Engenharia:

O principal objetivo da engenharia é, em princípio, proporcionar meios materiais que maximizem o bem-estar humano. Porém, isto enfoca uma série de restrições, tais como limitações de ordem física, econômica, social, ... que normalmente se impõem. Estas restrições tornam impraticáveis o planejamento e a operação em condições ideais da grande maioria (ou totalidade) dos sistemas ou processos físicos. Consequências naturais destes fatores refletem-se de uma forma implícita da noção de risco. ... Em termos gerais, o conceito de risco está intimamente relacionado à presença de situações indesejáveis, sob o ponto de vista do usuário do sistema, produto ou equipamento. (LAFRAIA, 2001, p. 1)

Originária da Confiabilidade na Engenharia, os conceitos da Confiabilidade Humana surgiram para ajudar a entender e medir a confiança na atividade humana, individual e coletivamente falando, sob o peso do risco.. Assim se define:

- **Confiabilidade:** é a “*PROBABILIDADE de que um componente ou sistema cumpra sua função com SUCESSO, por um período de TEMPO previsto, sob condições de OPERAÇÃO especificadas.*” (LAFRAIA, 200, p. 15)

- **Confiabilidade Humana:** é a “*Probabilidade de que uma pessoa não falhe no cumprimento de uma tarefa (ação) requerida, quando exigida, em um determinado período de tempo.*” (PALLEROSI; MAZZOLINI, MAZZOLINI, 2011, P. 25)

Pode-se definir a confiabilidade humana simplesmente como a probabilidade de que uma tarefa ou serviço (uma ação planejada) seja feito com sucesso (alcançando os objetivos propostos) dentro do tempo reservado para o mesmo. (LAFRAIA, 2001, p. 133).

- O conceito de confiabilidade humana se quadra nas auditorias fiscais?

O cerne deste tópico é o estudo da falha humana que, para LAFRAIA (2001), repetindo o Dr. J. M. Juran, o erro humano divide-se em erros e violações: o erro tem caráter involuntário e a violação tem caráter voluntário. O erro divide-se em erro i) inadvertente, quando se falha ao atingir um objetivo planejado com base na falta de habilidade e erro ii) técnico, quando a falha é devida a erro de projeto com base em procedimentos. As violações acontecem quando se conhece as ações corretas e se procura caminho alternativo.

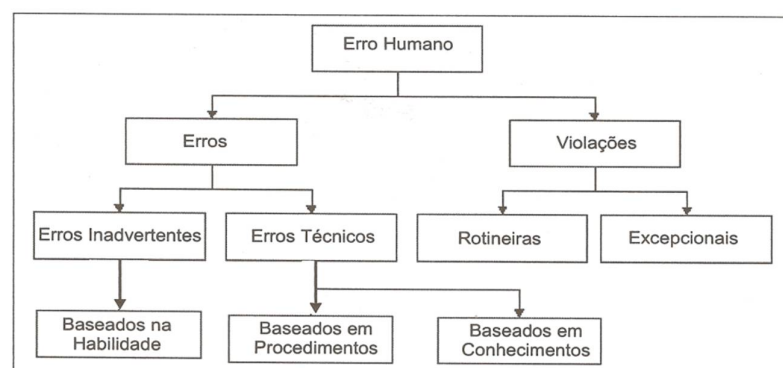


Figura 1 - Classificação do Erro Humano (Fonte LAFRAIA, 2001, P. 142)

Errare humanum est, diz o ditado latino. Estas condições levam às seguintes premissas básicas:

- O ser humano falha, não é perfeito, e possui vida finita.

- As falhas podem ser previstas, quantificadas, e conseqüentemente minimizadas. A qualificação humana pra as funções é o elemento básico para o desempenho funcional e operacional das tarefas a serem cumpridas.
- Os fatores limitantes para o desempenho (pessoais, ambientais, sociais, etc.) devem ser considerados. (PALLEROSI; MAZZOLINI; MAZZOLINI, 2011, p. 7)

Importante definir o que se entende por falha e modo de falha:

Um dos requisitos para a utilização da ferramenta é que se tenha total conhecimento do que é modo de falha e efeitos. Portanto, para iniciar o estudo foi feito o uso do dicionário MICHAELIS (2000), sendo consultado os seguintes termos: MODO, FALHA e EFEITO.

•MODO é a “Forma ou maneira de ser ou manifestar-se uma coisa”; “Maneira ou forma particular de fazer as coisas, ou de falar”; “Maneira de conseguir as coisas; meio, via”.

•FALHA: “Defeito”, “Desarranjo, enguiço” ou “ato ou efeito de falhar”, sendo que FALHAR está descrito como “Não dar o resultado desejado, não ser como se esperava”.

Desta forma, pode-se então começar a definir MODO DE FALHA como sendo: “a forma do defeito”, “maneira na qual o defeito se apresenta”, “maneira com que o item falha ou deixa de apresentar o resultado desejado ou esperado”, “é um estado anormal de trabalho, a maneira que o componente em estudo deixa de executar a sua função ou desobedece as especificações. ...

EFEITO: “Resultado produzido por uma ação ou um agente, denominados causa em relação a esse resultado”, “conseqüência, resultado”, “fim, destino” (MICHAELIS, 2000).

(www.daelt.ct.utfpr.edu.br)

E uma maneira de se evitar a falha é a redundância:

Redundância: O termo redundância descreve a capacidade de um sistema em superar a falha de um de seus componentes através do uso de recursos redundantes, ou seja, um sistema redundante possui um segundo dispositivo que está imediatamente disponível para uso quando da falha do dispositivo primário do sistema. (www.projetoderedes.com.br)

Se o conceito de risco é importante para a Economia e para a Contabilidade, na Engenharia de Confiabilidade é fundamental. Entende-se por risco:

... uma ou mais condições de uma variável com potencial necessário para causar danos. Expressa a combinação da probabilidade de ocorrência de um evento anormal ou falha e a severidade das conseqüências que o evento falha venha causar ao sistema, ... (LAFRAIA, 2001, p. 110).

Dá ser necessária a apreensão dos seguintes conceitos:

O **Perigo** (tradução do Inglês: Danger) expressa uma exposição relativa a um risco, que favorece a sua materialização dos riscos.

Análise de Risco (Análise de Criticidade) é o processo ou procedimento para identificar, caracterizar, quantificar e avaliar os riscos e seu significado.

Gerência de Risco é qualquer técnica usada para minimizar a probabilidade de ocorrência de um evento ou falha ou reduzir a severidade de suas conseqüências. Figurativamente a relação entre perigo e risco pode ser expressa pela relação $Risco = Perigo / Medidas\ de\ Controle$.

Matematicamente o risco é expresso pela relação:

$Risco = (Prob.\ Ocorrência) \cdot (Detecção) \cdot (Severidade\ das\ Conseqüências)$.

Detecção é uma avaliação da probabilidade de se encontrar uma falha antes que a mesma se manifeste.” (LAFRAIA, 2001, p. 110 e 111)

Prevenir e evitar as falhas são os objetivos da Confiabilidade Humana.

Questionamento:

- Como seria aplicada a Confiabilidade Humana às Auditorias Fiscais?
- Como analisar o Risco de Auditoria sob a ótica da Confiabilidade Humana?
- O que se entende por falha em uma Auditoria Fiscal?

2.1.12. FINANÇAS PÚBLICAS

Neste trabalho, Finanças Públicas é atividade financeira do Estado. Estuda a obtenção de receitas para atender as despesas públicas. Lembrando que as receitas são na maioria constituídas de tributos, objeto de estudo do Direito Tributário. Já a despesa é objeto do Direito Financeiro. Porém, tanto receita como despesa são conceitos também econômicos, ou seja, estão sujeitos às leis econômicas onde a escassez se faz sentir.

A necessidade do prévio entendimento desses elementos, que englobam múltiplas disciplinas, decorre do fato de que as Finanças Públicas e a Tributação são subsistemas tanto do Direito como da Economia, e, ao mesmo tempo, expressão e resultante de um longo processo de sedimentação Política e Cultural de determinado povo, localizado em território definido em dado momento histórico, sob as inevitáveis influências das múltiplas interações dinâmicas de âmbito local, regional e global. (academico.direito-rio.fgv.br)

Dois conceitos atualmente em voga são aqui especialmente enfocados: governança e accountability.

- **Governança:** é a capacidade técnica de e gerir os recursos adequando as necessidades às possibilidades, conceito em consonância ao de Bresser-Pereira (1988) citado por PALUDO: “*governança é a capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um governo implementar políticas*”. (PALUDO, 2013, p. 132.)

Observa-se que o conceito de governança utilizado com maior frequência na atualidade é o adotado pelo Banco Mundial, segundo o qual governança pode ser aceita como a forma com que os recursos econômicos e sociais de um país são gerenciados, com vistas a promover o desenvolvimento. Para diversos autores, entretanto, esse conceito não passa de uma reformulação do conceito de governabilidade. (PEREIRA, 2009, p. 69)

O conceito de governança que se confunde com governabilidade está sofrendo significativas mudanças no tempo:

Um novo termo surgiu nesse contexto: é a nova governança pública – que inclui a participação do mercado e da sociedade nas decisões -, o que dificulta ainda mais a distinção dos termos governança versus governabilidade. A nova governança seria uma espécie de “ponte” entre os interesses do mercado e da sociedade civil e a governabilidade. (PALUDO, 2013, p. 133)

- **Accountability:** é a prestação de contas da atividade financeira do Estado:

O termo accountability pode ser considerado o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição de políticas públicas. Quanto maior a possibilidade de os cidadãos poderem discernir se os governantes estão agindo em função do interesse da coletividade e sancioná-los apropriadamente, mais accountable é o governo. O conceito de accountable está relacionado estreitamente ao universo político-administrativo anglo-saxão. (MATIAS-PEREIRA, 2009, P. 71)

Uma observação a ser dita: o conceito de governança se confunde com governabilidade.

2.2. ATORES:

A noção de ator neste tópico se resume no papel que cada indivíduo deve desempenhar no cenário tributário. A ideia originária era a de que dois cidadãos quaisquer estavam a assistir, durante todo o dia, uma peça teatral onde cada ator representaria seu papel numa situação real em cenários diferentes ao longo do dia. Um cidadão tinha conhecimento de cada falha que poderia ocorrer na representação de cada ator, o outro não, e no dia seguinte haveria eleição.

Os atores são:

- **Cidadão:** qualquer indivíduo que vota. Faz parte da Instituição chamada Estado.
- **Advogado:** indivíduo com formação jurídica que representa o papel de defender a parte acusada, o reo. Faz parte da instituição chamada Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.
- **Promotor de Justiça:** indivíduo com formação jurídica que representa a parte que investiga e acusa de reo. Faz parte da Instituição chamada Ministério Público.
- **Juiz de Direito:** indivíduo com formação jurídica que representa a parte que julga e sentencia com quem a razão está - com a parte que acusa ou é acusada -, e define a pena do reo se culpado. Faz parte da Instituição chamada Judiciário
- **Delegado de Polícia:** indivíduo com formação jurídica que representa a parte que investiga os crimes. Faz parte da Instituição chamada Polícia Judiciária ou Federal.

- **Contribuinte:** é a parte que deve pagar os impostos e poder ser pessoa física ou jurídica. Faz parte da Instituição chamada Empresa, individual ou não. Ou ainda da Instituição chamada Cidadania.

- **Contador:** indivíduo com formação contábil que assessora a parte que deve pagar os impostos. Pode ser de nível Superior ou Técnico. Faz parte da Instituição chamada Conselho Regional ou Federal de Contabilidade - CRC ou CFC.

- **Auditor Fiscal:** é a parte que fiscaliza a regularidade das obrigações tributárias. Faz parte da Instituição chamada Receita Federal, Estadual ou Municipal ou simplesmente Fisco, *stricto sensu*.

“É o representante do Fisco que tem o poder privativo para “*constituir, mediante lançamento, o crédito tributário*” (PERES, MARIANO e MENDES, 2012;65). Só os Agentes Fiscais tem poderes para lançar de ofício os créditos tributários surgidos em favor do Erário Público, mediante ampla defesa, conforme o Art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (www.planalto.gov.br)

O cargo de Agente Fiscal goza de prestígio constitucional dentro da Administração Pública (CF/88, Art. 37, XVII e XXII):

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (www.planalto.gov.br)

- **Jornalista:** indivíduo com ou sem formação jornalística que vende notícias aos interessados. É a parte que mais forma a opinião pública. Faz parte da Instituição chamada Imprensa.

- **Professor:** indivíduo com formação diferenciada que tem o papel de educar o cidadão. Em conjunto, são os mentores da Sociedade. Faz parte da Instituição chamada de Ensino.

- **Político:** indivíduo de qualquer formação que é eleito para o Governo do Legislativo, do Judiciário e do Executivo. Faz parte da Instituição chamada Congresso Nacional, ou Assembleia Legislativa, ou Câmara Municipal - no Legislativo; ou da Instituição Supremo Tribunal Federal - no Judiciário; ou da Instituição Presidência da República, ou Governadoria do Estado, ou Prefeitura Municipal.

O importante a saber neste tópico é que cada instituição possui um modo de falha, que deve ser estudado e divulgado também.

2.3. CONTEXTO

No âmbito deste trabalho o Contexto é formado pelos seguintes elementos: o ICMS, o Fisco e a Fiscalização, a Confiabilidade Humana e a transparência. Para que o Contexto seja apreendido da forma que se propõe, necessário se faz analisar a estrutura do ICMS, compreender o que se entende por Fisco e confrontá-los com a Confiabilidade Humana. Só assim haverá transparência.

2.3.1. ICMS

Imposto previsto no Art. 57, II da Constituição Federal de 1988, o ICMS é a sigla do *“imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”* (www.planalto.com.br) cuja competência tributária é atribuída aos Estados.

Trata-se de imposto indireto sobre o consumo com alíquota *ad valorem*, ou por dentro, que tem caráter não cumulativo, *“compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”* (CF, Art. 155, § 2º, I), podendo também *“ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços,”* CF, Art. 155, §2º, III. (www.planalto.com.br).

Imposto por dentro é o imposto que faz parte da sua base de cálculo e esta é uma das grandes críticas que se faz ao ICMS.

Matematicamente: se a mercadoria custa R\$ 100,00 e tem por alíquota 18%, o imposto devido é R\$ 18,00. Acontece na prática que os 18% por dentro corresponde a 21,95% por fora. O preço final de uma mercadoria é, grosso modo, obtido pela seguinte equação: $P = C + L + I$ (Preço = Custo + Lucro + ICMS). Se a soma do $C + L$ resulta em R\$ 82,00, por quanto o Empresário teria de vender a mercadoria se a alíquota do ICMS fosse de 18%? Simples: $R\$ 82,00 \times 0,18 = R\$ 14,76$. Então o preço final seria $R\$ 82,00 + R\$ 14,76 = R\$ 96,76$, o que na prática não acontece. Por força do Artigo 13, § 1º, I da Lei Kandir (LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996) o ICMS é calculado dentro:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: ... § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) ... I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle da Lei Complementar nº 87 de 13/09/96). (www.planalto.gov.br)

Para se chegar ao preço de venda é só usar a fórmula $PV = [(C + L) \div F_{ICMS}]$, onde: PV = preço de venda, C = custo de fabricação, L = lucro e F_{ICMS} = fator de ICMS.

Na falta de nomenclatura específica - e para facilitar - chama-se, neste trabalho, fator de ICMS a expressão $1 - (1 - \text{alíquota do ICMS na forma unitária})$. Ou seja: $F_{ICMS} = 1 - (1 - 0,18)$ que no caso analisado é igual a $F_{ICMS} = 0,82$. As alíquotas mais comuns são: 7%, 12%, 17%, 18%, 19%, 25% 27% e 29%. Assim, os fatores correspondentes são: 0,93, 0,88, 0,83, 0,82, 0,81, 0,75, 0,73 e 0,71.

No exemplo citado o preço de venda fica assim: $PV = [(C + L) \div F_{ICMS}]$, como $C + L = R\$ 82,0$ e a alíquota é de 18%, fica: $PV = [(C + L) \div (1 - 0,18)]$, portanto $PV = [R\$ 82,00 \div 0,82]$, portanto $PV = R\$ 82,00 \div 0,82$, portanto $PV = R\$ 100,00$. Isto implica que o ICMS não é cobrado sobre o preço de custo da mercadoria oferecida e sim sobre o preço de venda que inclui o próprio imposto exigindo um esforço maior de pagamento.

O imposto por dentro é constitucional, ratificado pelo STF:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (SFT) ratificou, nesta quarta-feira (18), por maioria de votos, jurisprudência firmada em 1999, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 212209, no sentido de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo. (www.stf.jus.br)

Complica um pouco mais – ainda – quando o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) faz parte da Base de Cálculo do ICMS, conforme Art. 155, § 2º, Inciso XI da

Constituição Federal). A fórmula do preço de venda ficaria assim: $PV = [(C + L + IPI) \div F_{ICMS}]$. É de suma importância saber aqui - neste tópico - que na parte da equação acima constituída pelo Custo C, estão embutidos vários outros impostos: COFINS, CSLL, IR, IPI, II, FGTS, INSS, etc. A empresa que não possuir uma planilha de custo eficiente não aferirá o custo correto e poderá ter prejuízo em vez de lucro.

A não-cumulatividade explica-se de forma prática pelo seguinte exemplo: A empresa Comercial Beta compra uma camisa por R\$ 5,00 da empresa Industrial Alfa, e as vende por R\$ 15,00.

O ICMS pago na venda efetuada pela Industrial Alfa é: R\$ 0,90 (18% por dentro, R\$ 5,00 x 0,18). Já o ICMS devido na venda efetuada pela Comercial Beta é: R\$ 2,70 (18% por dentro, R\$ 15,00 x 0,18).

Com a não-cumulatividade, a quantidade de ICMS devido nas duas operações é de R\$ 1,80 (R\$ 2,70 – R\$ 0,90). Sem a não-cumulatividade, cada camisa de R\$ 15,00 teria embutido R\$ 3,60 (R\$ 0,90 + R\$ 2,70) só de ICMS, o dobro - portanto. Isto em duas operações apenas. Imagine-se em 3, 4, 5 ou mais operações consecutivas. Inviável.

	INDUSTRIAL ALFA				VALOR DE VENDA DA MERC.
Quantid	Unit	Total	CUSTO DA MERCADORIA + LUCRO	ICMS 18%	VALOR DE VENDA DA MERC.
1	5	5	R\$ 4,10	R\$ 0,90	R\$ 5,00
	COMERCIAL BETA				
Quantid	Unit	Total	CUSTO DA MERCADORIA + LUCRO	ICMS	VALOR DE VENDA DA MERC.
1	15	15	R\$ 12,30	R\$ 2,70	R\$ 15,00
	Com a não cumulatividade			1,80	
	Sem a não-cumulatividade			3,60	

Tabela 1- Cálculo do ICMS, visão geral (Fonte: autoria própria)

O ICMS é o substituto do IVC, Imposto sobre Vendas e Consignações:

Desde o início do século passado, os Estados tinham a competência para tributar o consumo, inicialmente por meio do IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis e, posteriormente por meio do IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, que existiu até o início da década de 60, até ser substituído pelo ICM. Nessa época, além das tormentosas questões políticas que assolavam o país, também os tributaristas se envolviam em muitos debates sobre a necessidade de se modernizar o sistema tributário. Como se vê, debates sobre o modelo tributário ideal não são novos e, por certo, não devem terminar tão cedo. O fato é que o IVC incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa, “em cascata”, o que gerou articulações e, finalmente, um consenso, no sentido de que

adotássemos um imposto baseado no modelo do IVA francês que, moldado nos tempos do pós-guerra, trazia a bela novidade da não-cumulatividade, a possibilidade da compensação do imposto anteriormente pago, gerando maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte efetivamente recolhesse apenas o tributo sobre o seu valor agregado, ou digamos, sobre o seu “lucro bruto. (www.epd.edu.br)

Mas o que realmente identifica um imposto é a sua Regra-Matriz de Incidência (CARVALHO):

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, sabemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e subespécie da figura tributária que investigamos. (CARVALHO, 2000, P. 343)

E o mesmo autor exemplifica esquematicamente como funciona a Natureza Jurídica do Tributo, com o IPTU:

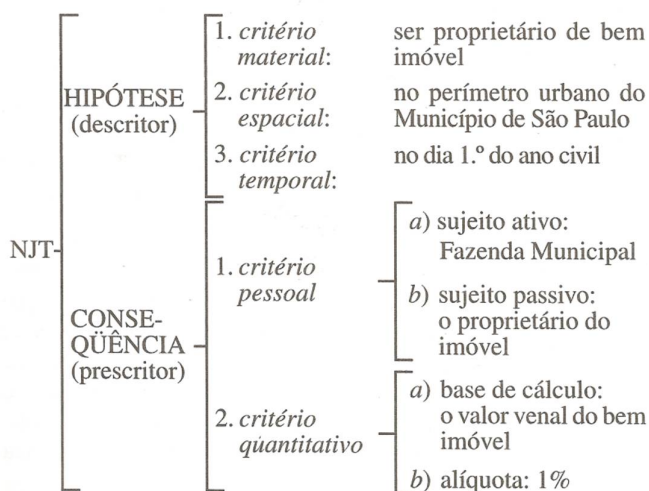


Figura 2 - Regra Matriz de Incidência (Fonte: CARVALHO, 2000, p. 237)

Com a CF de 88, o ICMS passou a ser formado pelos seguintes impostos: 1) o antigo ICM (imposto sobre circulação de mercadorias), 2) ISTR (imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal), 3) ISC (imposto sobre serviços de comunicação), 4) IULCEE (imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica), e 5) IUM (imposto sobre a extração,

circulação, distribuição ou consumo de minerais). Os quatro últimos, durante a vigência da CF/67, pertenciam à União.

Porém, a soma de vários impostos num só gera uma tremenda complexidade:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar. (CARRAZZA, 2001; 33)

Daí, mesmo com a aplicação da Regra-Matriz de Incidência, não é fácil esquematizar o ICMS. Ou melhor, para o mesmo imposto, precisaria vinte esquemas como o acima para a correta identificação. CARRAZZA tem razão.

A seletividade, opcional no ICMS e obrigatória no IPI, diz que a alíquota pode variar conforme a essencialidade da mercadoria ou serviço. Vale dizer: quanto mais essencial, menor a alíquota. Exemplo, no Paraná, produtos referentes à merenda escolar são tributados em 7% e não 18% como a maioria dos produtos. Mas como explicar a tributação pelo ICMS da energia elétrica em 29%? Isso prova também a fiscalidade arrecadatória e põe em cheque o princípio da seletividade:

V - alíquota de vinte e nove por cento (29%) nas prestações de serviço de comunicação e nas operações com:

- a) energia elétrica, exceto a destinada à eletrificação rural;
 - b) fumo e sucedâneos, manufaturados (2402.1000 a 2403.9990);
 - c) bebidas alcoólicas (2203, 2204, 2205, 2206 e 2208)
- RICMS/PR-2012, Art. 14, Inciso V, alínea a
(www.sefanet.pr.gov.br)

Um contrassenso equiparar a indispensável energia elétrica com os supérfluos fumo e bebidas alcoólicas, mas *sed lex*.

- Energia elétrica deveria estar inclusa na cesta básica?
- Se a resposta fosse sim, como ficariam as finanças dos estados?

Pelo fenômeno da repercussão tributária, os impostos podem ser divididos em diretos e indiretos:

- **Direto:** “é aquele que não repercute, uma vez que a carga tributária é suportada pelo contribuinte.” (SABBAG, 2014, p. 424)

- **Indireto:** “é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).” (SABBAG, 2014, p. 424)

Daí a classificação do ICMS como imposto indireto, tanto em contribuintes de direito e contribuintes de fato.

- **Contribuinte de direito:** é aquele que a lei obriga efetuar o pagamento.

- **contribuinte de fato:** é aquele que suporta o ônus do pagamento do imposto.

Uma forma simples de diferenciar entre um do outro é só perguntar: quem vende e quem compra. Quem vende é o contribuinte de direito e quem compra é o contribuinte de fato. Isto porque quem vende passa o ônus do imposto a quem compra.

- Do bolso de quem mesmo sai o dinheiro para se pagar o ICMS?
- É sempre assim?

Para o exemplo da venda de camisa: na primeira operação a INDUSTRIAL ALFA é o contribuinte de direito e a COMERCIAL BETA é o contribuinte de fato; na segunda operação a COMERCIAL ALFA seria o contribuinte de direito e o cliente dela seria o contribuinte de fato.

O contribuinte de direito é o sujeito passivo previsto em lei:

CAPÍTULO IV

Sujeito Passivo

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (www.planalto.com.br)

Jurídica e contabilmente quem paga o ICMS é o contribuinte de direito, conforme o texto acima. Porém, economicamente falando, o “ônus fiscal relativo ao imposto indireto ad valorem será repartido entre produtores e consumidores de acordo com a elasticidade das

curvas de oferta e procura.” (TAMÉZ; JUNIOR, 2007, p. 68.). Isto que dizer que, economicamente, o ICMS numa venda pode estar dividido entre o vendedor e o comprador, dependendo da elasticidade. Lembrando que um imposto “*ad valorem* que seja cobrado *por dentro* é mais oneroso para o contribuinte.” (VICECONTI; NEVES, P. 65)

A verdade é que a repercussão depende dos valores de compra e venda e do produto em si. Pode ocorrer uma das três situações: i) o contribuinte de direito repassa o custo total do ICM|S para o contribuinte de fato, ii) o custo do ICMS é dividido entre o contribuinte de fato e de direito e iii) o contribuinte de direito assume o total do custo do ICMS. Quem determina são as situações de mercado. Se o produto for bem procurado e/ou o mercado estiver aquecido, o vendedor tenderá a vendê-lo pelo preço planejado ou mais caro que puder. Caso contrário, se o produto for menos procurado e/ou o mercado estiver fraco, o vendedor terá de dar descontos, o que diminui a margem de lucro. Pode ainda ocorrer que o contribuinte de direito ofereça a mercadoria/produto por preço abaixo do custo de produção a título de oferta ou para fazer caixa. Neste caso arca com o custo total do ICMS. Fica provado que o ICMS é um imposto complexo, difícil de administrar.

A confusão aumenta quando se busca a repetição do indébito (o ressarcimento do ICMS pago indevidamente). Quem tem o direito de pedir o dinheiro de volta, o contribuinte de fato ou de direito?

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o REsp 903394, considerou que estaria pacificado na Corte o entendimento de que o contribuinte de fato, consumidor, não teria legitimidade para ajuizar ação judicial contra o Fisco, para requerer a devolução de tributos indiretos - como IPI, ICMS, PIS e Cofins - considerados indevidos. Somente o contribuinte de direito (vendedor de mercadoria, concessionária de serviço público etc) teria essa legitimidade.

Ao longo de 2011, o STJ repetiu esse entendimento em vários julgamentos. Mas se o consumidor, cidadão, que suporta efetivamente o ônus financeiro do tributo, não pode pedir a devolução do indébito ao Estado, pode pedir a quem? Ao contribuinte de direito? A resposta dada pelo STJ a essa pergunta também foi negativa. Sendo assim, o STJ terminou 2011 dizendo que os consumidores simplesmente não teriam o direito de pedir a devolução dos tributos que foram cobrados deles indevidamente. (www.portalcontabilsc.com.br)

A única certeza é que sem a emissão da nota fiscal, o ICMS fica todo para o comerciante/empresário. Esta é uma das principais formas de sonegação. No exemplo acima, imagine-se um indivíduo assalariado que se dirigia à loja Comercial Beta e compra a camisa pelos R\$ 15,00 sem que lhe seja entregue a nota fiscal, para quem ficaria com os R\$ 1,80 do ICMS? Quem é a boca que beija e quem é a boca que escarra? Ainda: se o mesmo lojista tivesse comprado e vendido sem emissão da nota fiscal, a sonegação seria de R\$ 3,60.

- Com quem fica o ICMS nas vendas realizadas sem a emissão de nota fiscal?

- Para o comprador, para o vendedor ou para o Governo?

A apuração do ICMS se dá na conta gráfica pelo confronto entre os saldos credores e devedores. Se o débito for maior do que crédito, há imposto a pagar, caso contrário, o contribuinte tem direito de acumular os créditos para o mês posterior, já que o ICMS tem o período de apuração mensal e dificilmente a apuração é zerada. Para se apurar o ICMS, os contribuintes de direito devem escriturar três livros, obrigatoriamente: 1) Livro Registro de Entradas onde devem ser escrituradas todas as notas fiscais de compras de mercadorias e serviços para ser levantado o total dos créditos, 2) Livro Registro de Saídas onde todas as notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços devem ser escrituradas e levantado o total do imposto devido, débitos e 3) Livro de Apuração do ICMS onde se confrontam os créditos com os débitos com o objetivo de verificar se há ou não imposto a pagar. Existe outro livro, também obrigatório, o CIAP: Controle de Crédito do Ativo Permanente. Neste livro devem ser escriturados os valores de créditos permitidos originados na aquisição de Ativo Imobilizado. Outro livro também importante é o Livro Registro de Inventário onde se registra o estoque apurado em todo o fim de ano.

Uma última observação a ser feita é que o Estado repassa ao Município 25% do montante do ICMS arrecadado dentro do Município.

2.3.2. SONEGAÇÃO DO ICMS

Sonegar significa “*ocultar (algo), deixando de mencionar ou de descrever*” (HOUAIS, 2001, p. 2608). Por consequência, sonegação fiscal resume-se em ocultar tributo devido ao Erário Público.

O importante a saber neste tópico é que a sonegação foi tipificada. Ou seja, o legislador deu status de bem jurídico protegido à arrecadação. Em outras palavras: por conta do dano causado às Finanças Públicas sonegar agora é crime, independentemente de fraude ou erro. Se o erro se enquadrar em algum tipo de sonegação, é crime.

No estudo da sonegação fiscal dois conceitos devem ser discutidos: elisão e evasão.

- **Elisão:** também chamada de economia de imposto ou planejamento tributário não constitui propriamente crime. Trata-se de explorar as brechas com técnicas elaboradas dentro da legalidade.

- **Evasão:** é a burla à lei, marcada pela fraude e/ou pelo erro. Crime, portanto.

A busca pela economia de imposto é tão intensa que por vezes fica difícil dizer quando termina a elisão e começa a evasão. Existe uma fronteira branca entre estes dois conceitos que causa muito conflito.

A questão, portanto, é de falta de critérios normativos seguros que devam ser observados pelo contribuinte e pelas autoridades fiscais. Hoje em dia não se sabe o que é elisão fiscal legítima e planejamento tributário abusivo. Tem sido cada vez mais comum vermos empresas que praticam operações seguindo fielmente as normas de Direito Privado serem surpreendidas, tempos depois, com autos de infração onde os fiscais imaginam os motivos que permearam a opção por uma determinada estrutura e dizem que houve planejamento tributário abusivo porque não foi observada a carga tributária que ele, fiscal, entende correta. Alguns autos de infração são de tal monta que superam o patrimônio líquido da pessoa jurídica, podendo inviabilizar suas atividades, se mantidos. Além disso, muitas vezes, os dirigentes das pessoas jurídicas são chamados a responder na esfera criminal. Por outro lado, a análise da jurisprudência administrativa, especialmente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não revela a presença de elementos teóricos sólidos que permitam a todos saber o que podem ou não fazer. As autuações sobre a matéria são julgadas de forma pontual, de acordo com as peculiaridades de cada caso. (www.conjur.com.br)

Claudicante esta condição. Premidos pelos custos e pela concorrência acirrada a sonegação é o inferno dos contribuintes honestos. Disto os políticos sabem, os juízes sabem, os Fiscos sabem, e os espertos aproveitam.

Histórico da legislação pertinente à sonegação:

- Lei 4.729/1965: criminaliza a sonegação;
- Lei 5.489/1968: extingue a punibilidade;
- Lei 8.1370/1990: define o crime contra a ordem tributária e comina penalidades;
- Lei 8.249/1995: extingue novamente a punibilidade.

Ou seja, a legislação por um lado endurece e por outro afrouxa, gerando insegurança jurídica àqueles que caminham na regularidade. Porém, a criminalização evidencia o objetivo arrecadatório dos tributos. Pagou, está livre:

Quando se estuda a evolução da normatização penal na história da humanidade, soa com perfeito cabimento a afirmação de VON LHERING de que “a história da pena é a sua constante abolição”.

Não como verdade máxima, mas como um princípio norteador do que se observa na construção das ciências sociais. (GUIMARÃES, 2000, P. 13).

- Quais são os crimes tipificados como de sonegação?

Os crimes tipificados pela Lei 8.137/90 são, principalmente:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Abaixo vai a relação das principais técnicas de sonegação do ICMS:

- Comprar sem nota fiscal;
- Vender sem nota fiscal;
- Vender ou comprar com meia nota;
- Vender ou comprar com o preço subfaturado;
- Devolução fictícia de compra ou venda;
- Utilizar créditos indevidos.
- Ocultar débitos devidos

TIM classifica como prova da sonegação do ICMS os seguintes fatos:

- I - Saldo Credor de Caixa,

II - Saldo Irreal de Caixa,
III – Suprimentos de Numerário não Comprovados,
IV – Compras não Contabilizadas,
V – Subfaturamento de Compras,
VI – Devolução Fictícia de Compras,
VII – Estoque Fictício,
VIII – Subavaliação de Estoque,
IX – Ativo Permanente Oculto,
X – Passivo Fictício,
XI – Omissão de Receita. (TIM, 1993, p. 14)

Mas há um fato que chama a atenção no cenário tributário:

... atualmente se observa uma tendência cultural no sentido da modificação da forma de se enfocar a evasão fiscal, pois enquanto há algum tempo o sonegador era respeitado, imitado e até prestigiado, hoje é socialmente reprovado devido à conscientização popular acerca da nocividade de seu comportamento. (EISELE, 1998, 13)

Esta conscientização está longe de ser funcional. A Sociedade ainda hoje não se importa de saber em quanto totaliza a arrecadação, quanto se sonega e quem fica com o dinheiro dos impostos.

Questionamento:

- A sonegação pode ser considerada uma falha?
- Qual punição o sonegador mais teme?
- Criminalizar diminuiu a sonegação?
- Quanto se sonega no Brasil?
- Qual é o tributo mais sonegado?
- O Fisco sozinho tem sucesso na luta contra a sonegação?
- Quem mais contribui para a sonegação, o povo ou os empresários?

Para se averiguar concretamente a gravidade do problema, basta fazer a simples experiência: entrar em dez lojas aleatoriamente em qualquer centro comercial e comprar algum produto. Quantos comerciantes emitirão a nota fiscal?

2.3.3. FISCO E FISCALIZAÇÃO

Por ser confuso o entendimento sobre o que é o Fisco e haver muita animosidade no que diz respeito à fiscalização, torna-se necessário a tessitura de argumentos e a elaboração de conceitos visando dar forma e coerência ao capítulo.

2.3.3.1. Do Fisco

A palavra fisco vem do latim *fiscus* que significa “*a basket used in pressing olives, etc*” (um cesto usado na prensa de azeitonas, etc.). e/ou “*A receptacle (orig. a basket?) for holding Money. Money-bag*” (Um receptáculo (orig. de cesto?) para guardar dinheiro. Bolsa de dinheiro) (GLARE, 1985; 707). Em suma, *fiscus* era o cesto, geralmente de junco, usado para guardar mercadorias ou dinheiro, pois, na Roma dos césores era comum a cobrança de tributos tanto em dinheiro quanto em mercadorias.

A concepção jurídica de Fisco dicionarizada pelo Houais é: “*o conjunto de órgãos públicos responsável pela determinação e arrecadação de impostos, taxas etc.; fazenda*”. Já no sentido econômico Fisco é “*o dinheiro assim arrecadado; erário, receita*” (HOUAIS, 2001;1349). Depreende-se da expressão “*conjunto de órgão públicos*” dois sentidos: *lato e stricto senso*. *Lato senso* é a Fazenda (Ministério da Fazenda na União e Secretarias das Fazendas nos Estados e Municípios – 1º Escalão), a quem cabe determinar o que será feito – é Política). No *stricto senso* são as Receitas (RFB na União e as Receitas Estaduais e Municipais – 2º e 3º escalões), a quem cabe cumprir as determinações: fiscalizar, principalmente – é Técnica).

O Título IV do Código Tributário Nacional, Lei. 5.172 de 25 de outubro de 1964 regula a Administração Tributária, ou seja, o Fisco. Divide-se o Título IV em três capítulos: Capítulo I, a Fiscalização, Capítulo II, a Dívida Ativa e Capítulo III, Certidões Negativas. “*Nesta parte (Título IV), são tratadas matérias quase que exclusivamente procedimentais e formais.*” (ROCHA, 2009, p. 497.)

A rigor, há diferença entre Administração Tributária e administração tributária, cuja orientação por simetria segue a diferença entre Administração Pública e administração pública, como bem resumiu Gasparini: “*se grafada em minúsculas (administração pública), indica atividade administrativa ou função administrativa; se registrada em maiúsculas (Administração Pública), significa Estado. Essa orientação é a que seguiremos*”

(GASPARINI, 1989, p. 27). Assim, Administração Tributária é o Fisco e administração tributária é a atividade do Fisco. Então, a administração tributária:

... traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômicos-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por ter terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações. (SABBAG, 2014, p. 943)

2.3.3.2. Da Fiscalização

No campo do ICMS, fiscalização é um conjunto de atividades necessárias para a verificação do cumprimento da norma tributária. É uma atividade jurídica. Divide-se, neste trabalho, em fiscalização meio e fim.

- **Fiscalização meio:** conjunto de atividades referentes à Gestão do Fisco *stricto sensu* que no que tange ao planejamento estratégico. Tem mais a ver com o processo de escolha dos: i) alvos a serem fiscalizados (quem, porque, onde, como, quando e quanto) e ii) dos tipos de fiscalização (volantes, carga e descarga, conta gráfica e cadastro). Baseia-se na Política de Fiscalização.

- **Fiscalização fim:** conjunto de atividades referentes aos procedimentos que devem ser realizados em cada tipo de fiscalização. É a Auditoria propriamente dita.

Quanto aos tipos de fiscalização: **i) fiscalização volante** (onde o Fisco fica estrategicamente parado em um ponto fixo de vias públicas aguardando veículos passarem - objetos de fiscalização - que são aleatoriamente parados para se verificar se as cargas e os documentos estão em conformidade com a legislação tributária), **ii) fiscalização carga e descarga** (semelhantes a volante com o diferencial que são itinerantes – mais ágeis portanto – onde o Fisco vai ao encontro do objeto de fiscalização: veículos com cargas parados - descarregando - ou em movimento, que são parados e fiscalizados), **iii) fiscalização em conta gráfica** (onde o Fisco verifica a regularidade da escrituração dos livros fiscais (REM, RSM e Apuração do ICMS) e **iv) verificação fiscal nos dados cadastrais** recebidos da Internet e arquivados nos bancos de dados das Receitas ou diligências *in loco*.

Vale dizer que um tipo de fiscalização corrobora e enseja outro e cada um possui procedimentos próprios onde a Confiabilidade Humana deve estar presente. Aqui, os meios justificam os fins.

A fiscalização fim “*se materializa em atos de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, quer sejam principais, quer sejam acessórias*”. (SABBAG, 2014, p. 946). A **obrigação tributária principal** resume-se no pagar o *quantum* de tributo devido. Já a **obrigação tributária acessória** consiste em cumprir as formalidades necessárias para se verificar o *quantum* a pagar, por exemplo: preencher livros específicos como o Livro Registro de Entradas e emitir nota fiscal, etc. O importante é confirmar se o contribuinte de direito agiu corretamente.

A fiscalização constitui a materialização do dever-poder de agir.

O poder-dever de agir da autoridade pública é hoje reconhecido pacificamente pela jurisprudência e pela doutrina. O poder tem para o agente público o significado de dever para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de que quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo. (MEIRELLES, 2006, p. 105)

Ser fiscalizado deveria ser a regra para o bem de todos os contribuintes. Porém, dada a avultante quantidade destes, torna-se tarefa impossível porque não existe nem pessoal nem recursos suficientes para isto. Daí a necessidade de uma Política de Fiscalização bem planejada que alcance o máximo de resultado possível com os recursos existentes. É a Política de Fiscalização que define a prioridade e a intermitência da ação fiscal no universo dos contribuintes. Ou seja, os critérios: *quem, porque, onde, como e quando*. Lembrando que, se para o Fisco consiste em cumprimento do dever, para o contribuinte aceitá-la é uma obrigação e “*Contra a fiscalização regularmente realizada, em conformidade com as leis e atos normativos, ninguém pode se opor, tendo inclusive o dever de facilitá-la;*” (PAULSEN, 2014, p. 1372).

O critério *quem* diz respeito à importância do contribuinte em termos de participação na arrecadação: aqueles que mais pagam, pela sua importância, devem ser os primeiros a serem fiscalizados. O critério *porque* indica o risco de sonegação: existem grupos onde o risco de evasão é tradicionalmente maior. O critério *onde* evidencia o local da fiscalização: estradas, empresas, etc. O critério *como* determina a profundidade da fiscalização, o critério *quando* estabelece prioridades em função da conveniência e oportunidade e o critério *quanto* enseja uma métrica de custo e benefício onde fica evidente

que trabalhos realizados em localidades distantes e economicamente fracas devem ser preteridos em detrimento de localidades economicamente mais fortes. Isto não quer dizer que não se deva ir até localidades remotas e economicamente mais fracas e sim que estas fiscalizações sejam feitas menos amiúde, conforme critérios de oportunidade e conveniência obedientes ao princípio constitucional da eficiência.

O universo dos contribuintes diz respeito à Demografia. Responde às perguntas quantos são e de que tipos são os contribuintes. Não existe uma classificação padrão que rotule os contribuintes. Cada Administração Tributária deve, no Contexto em que se encontra, executar a Política de Fiscalização conforme as necessidades da Política Econômica a que está submetida - buscando a também a eficiência.

Uma divisão importante é a que divide os contribuintes por setores econômicos e também por Regimes de Pagamento. Quanto aos setores econômicos, a forma clássica: primário (agricultura, pecuária e extrativismo), secundário (indústria) e terciário (prestação de serviço e comércio).



Figura 3 - Setores econômicos (Fonte: www.brasilscola.com)

Quanto aos Regimes de Pagamentos existem três divisões: i) Regime Normal, ii) Simples Nacional e iii) MEI (Microempreendedor Individual). Os contribuintes enquadrados no Regime Normal aferem a quantia de imposto a pagar via resultado da conta gráfica do ICMS (compensação entre créditos e débitos). Já os contribuintes enquadrados no Simples Nacional aferem o montante de imposto a pagar via porcentagem variável sobre faixas de faturamento. E os MEI pagam uma taxa fixa por mês, dentro de uma faixa de faturamento. Resta saber que o ônus tributário é maior no Regime Normal e menor no MEI.

A tabela abaixo mostra as faixas do Simples Nacional aplicada no comércio. Existe outra para indústria e serviço. Qual é a lógica do Simples? Resposta: pagar menos

imposto. É um benefício que o Governo deu ao empresário cujo faturamento atinge até R\$ 3.600.000,00 em um ano. Se estes empresários estivessem no Regime Normal, pagariam bem mais ICMS. Com este benefício a sonegação deveria abaixar. E abaixou realmente?

O comportamento dos empresários sonegadores que estão no Simples (e no MEI) é no sentido de emitir o mínimo de nota fiscal possível para ocultar receita e ficarem enquadrados em faixa de alíquota também a menor possível.

TABELA DO SIMPLES NACIONAL

ANEXO I (Vigência a Partir de 01.01.2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Tabela 2- Tabela do Simples Nacional – Comércio (Fonte: www.normaslegais.com.br)

Uma Política de Fiscalização bem feita tem de ser pautada em dados confiáveis. Daí a importância da tabulação, das pesquisas, das diligências *in loco* e do constante acompanhamento do mercado. E deve - de pronto - responder as seguintes perguntas:

- **Quanto às empresas:** Quantas empresas existem por setor e ramo de atividade? Em cada setor, ramo de atividade, quantas estão no Regime Normal? Quantas estão no Simples Nacional? Das que estão no Simples, quantas estão em cada faixa e qual a arrecadação total por faixa? Quantas empresas novas surgiram por setor, regime e faixas? Quantas foram baixadas, canceladas ou paralisadas? Quantas faliram? Quantos empresários voltaram ao mercado? Quais são as 10, 20 e 30 maiores por faturamento? E por setor? Quantas empresas

estão no MEI? Quantas empresas do Simples mudaram de faixa? Quantas cresceram e saíram do Simples? E do MEI? E por setor, faixa e ramo de atividade? Quais são os stores mais importantes da arrecadação? E por setores?

- **Quanto ao valor agregado:** Qual é o valor total agregado? E por setor, ramo de atividade, regime e faixas? E pelas 10, 20 30 maiores?

- **Quanto às auditorias:** Quantas Auditorias foram feitas no total e por setor e faixa? Quantos autos de infração foram lavrados no total? E por regime e faixas? Quantas empresas foram autuadas e quantas não foram autuadas? Qual é o valor das autuações no total e por setor, ramo de atividade e regime e faixas? E nas 10, 20, 30 maiores? Dos autos de infração lavrados, qual o volume total por penalidades? E por setor, regime e faixas? Quantos autos foram pagos? Parcelados? Quantos foram julgados improcedentes? Quantos em primeira instância? Em segunda e terceira instância? Quantos foram procedentes em uma instância e noutra não? Por quê? Qual é o índice de improcedência por setor, ramo de atividade, regime e faixas? Quantos autos foram para a dívida ativa? E quantos depois do lançamento em dívida ativa foram pagos e parcelados? E por setor, ramo de atividade, regime e faixas? Qual é o tamanho da Dívida Ativa? E da Dívida Ativa Podre (que sabidamente não será paga)? Qual é o índice médio de sonegação constatado, por setor, ramo de atividade, regime e faixas? Qual o setor, ramo de atividade que gera mais risco de sonegação? Quantas empresas do Simples devem ser excluídas do regime? Acrescentar o resultado do esforço realizado pela Procuradoria.

As Procuradorias deveriam também apresentar seus relatórios indicando o total da Dívida Ativa, o total da Dívida Ativa Ajuizada, o total das execuções realizadas, quanto das execuções voltou para o erário, quanto foi inscrito em Dívida Ativa e não foi executado, etc.

As respostas aos questionamentos acima já seriam poderosos indicadores para a ação fiscal e, a título de Confiabilidade Humana, tornados públicos via relatórios sintéticos. Outros questionamentos mais refinados deveriam igualmente ser evidenciados, tipo: total do diferimento, da isenção, da substituição tributária, da renúncia fiscal, etc., também por setor, regime e faixas.

Ao cabo de um ano de trabalho fiscal, daria para saber: Qual setor precisa ter a fiscalização reforçada. Quantos fiscais participaram do processo? Qual a produtividade de

cada um? Qual a maior dificuldade encontrada? Quais fiscais necessitam mais treinamento? Com o passar dos anos daria para saber quantas empresas nunca foram fiscalizadas? Quantas foram fiscalizadas mais de uma, duas, três...vezes? Qual é a recorrência da sonegação? Qual é efetivamente o grupo de risco?

As Receitas fazem já um trabalho parecido, embora não desta forma contundente. Na verdade, muitas produzem relatórios bem mais sofisticados. A novidade seria a comparação dos dados tabulados da forma como proposta - inteligível ao cidadão, e seria então possível a comparação destes dados entre todos os Estados e regiões da federação. Tudo disponibilizado na Internet, para quem quisesse saber. Deveria ser assim para a União, Estados e Municípios.

O ramo de atividade é de capital importância, principalmente no que diz respeito a combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e comunicações. Também a substituição tributária. Isto porque a maior parte da arrecadação está nestes grupos e a Sociedade tem o direito de saber quanto pagou de imposto nestes casos, principalmente energia elétrica.

O ideal mesmo seria uma lei nacional regulando o Fisco, atribuindo-o mais liberdade e autonomia para fiscalizar e que inclusive contivesse a obrigatoriedade da apresentação de relatórios padronizados para facilitar a divulgação, comparação, aumentar a Confiabilidade Humana e a facilitar a transparência. Ou seja, liberdade com responsabilidade.

Questionamento:

- Como aumentar a Confiabilidade nas fiscalizações do ICMS?

2.3.3.3. Da Falha de Auditoria Fiscal no Âmbito do ICMS

O objetivo de todo o arcabouço jurídico construído pelo Direito Tributário é que uma vez surgido o crédito tributário em função do fato gerador, o *quantum* seja corretamente lançado e extinto. Ou seja, o imposto deve ser corretamente calculado e pago.

Polêmicas a parte - e de modo didático -, o crédito tributário é o direito de receber atribuído ao Estado, fato gerador é quando este direito nasce. No caso do ICMS, o fato

gerador é a venda de mercadoria ou de serviço. *Quantum* é a representação do crédito tributário em dinheiro e lançamento é o ato que oficia o *quantum* que se deve.

Neste trabalho, a falha principal se dá quando o imposto devido não chega ao Erário Público, seja por conta de quem for: do contribuinte de direito, do contribuinte de fato (cidadão) ou de algum ator oficial envolvido. Todo o sistema tributário, ou parte dele, falhou. Então, *lato senso* considerado, falha é a sonegação que causa dano à arrecadação e falha em auditoria fiscal é o não detectar erro e/ou fraude em auditoria fiscal.

O contribuinte de direito deve cumprir suas obrigações tributárias. O Auditor Fiscal deve fiscalizar o contribuinte de direito e o contribuinte de fato deve ajudar no processo.

O Fisco via Política de Fiscalização deve atuar de forma eficiente para que o tributo não seja sonegado, sabendo que não existe a possibilidade de se fiscalizar tudo. Para isto, fiscalizações aleatórias e direcionadas são levadas a efeito, o que em tese diminuiria o índice de sonegação.

Quando qualquer uma das situações acima não ocorrer existe a falha.

Ao Fisco, *stricto senso*, cabe o papel de fazer o lançamento que o contribuinte de direito deveria fazer e não o fez quando ocultou receitas de vendas, o chamado lançamento de ofício, com imposto e multa. A intenção é tornar a sonegação arriscada e cara.

Neste mister dois conceitos são imprescindíveis: a falha conceituada na Confiabilidade Humana e o Risco de Auditoria da Contabilidade.

Trabalhando sobre o conceito de LAFRAIA (2001), as falhas de auditoria fiscal dividem-se em erros e violações. O erro tem caráter involuntário e diz respeito à qualificação Já a violação tem caráter voluntário e diz respeito à Ética. As violações acontecem quando se conhece as ações corretas e se procura caminho que a Lei não autoriza ou proíbe.

O erro e as violações encontram-se tanto nas fiscalizações meio e fim.

Trabalhando sobre o conceito de FRANCO e MARRA, risco de auditoria é a possibilidade de que erros, fraudes e outras irregularidades existentes nos livros e documentos fiscais possam não ser detectados durante os procedimentos de auditoria pelo Auditor Fiscal.

O risco de auditoria em termos do ICMS divide-se em risco nas entradas, riscos nas saídas e risco na apuração. Os riscos nas entradas referem-se à correta escrituração das compras nos Livros Registros de Entradas de Mercadorias e o risco nas saídas referem-se à escrituração correta das vendas no Livro Registro de Saídas de Mercadorias. Já o risco na apuração do ICMS refere-se ao correto lançamento dos débitos e créditos no Livro Registro de Apuração do ICMS.

Em suma, o risco de auditoria evidencia o fato de que existe a possibilidade do Auditor Fiscal falhar, mesmo involuntariamente e dentro da lisura.

Dominados os conceitos de falha e risco de auditoria, passa-se agora ao estudo dos contribuintes. Existem três tipos de contribuintes, cada qual com seu índice de sonegação particular: i) os **sonegadores contumazes**, aqueles que não querem e não vão pagar o imposto devido, ii) os **contribuintes honestos**, aqueles que fazem questão de pagar o que devem segundo o que interpretam da Lei e iii) os **contribuintes oportunistas**, aqueles que ficam acima do muro e se comportam conforme o perfil mais duro da fiscalização. Os contumazes tendem a sonegar 100%, os honestos tendem a pagar 100% do que devem. Já os oportunistas tendem a pagar a porcentagem necessária para evitar o estouro de caixa.

Não existindo estudo científico sobre o assunto, partiu-se da premissa arbitrária de que dez por cento dos contribuintes são contumazes, dez por cento são honestos e oitenta por cento são oportunistas - meramente por motivo de construção teórica - para se combater as falhas e diminuir os riscos de auditoria.

Por não haver estudos científicos sobre o assunto, um padrão mínimo deve ser adotado a título inicial de métrica. Sabendo-se que se mil Auditores Fiscais fizerem auditoria na mesma empresa, obter-se-iam mil resultados diferentes. Daí que, nestes termos, sugere-se a fiscalização com base no princípio de Pareto onde 80% da sonegação importante está em 20% das empresas, genericamente. E que em cada empresa individualmente considerada, 80% do montante sonegado se constata com a fiscalização de 20% das atividades.

Se cada auditoria fiscal realizada se quadrasse nos índices acima, seriam consideradas eficazes e no caso de uma revisão, corroboradas. Aqui existe um risco particular: pode haver desavenças e perseguições no sei da Administração Pública e para que não haja deformidades, um mínimo de três auditores faria a revisão, todos de fora da regional. O

importante aqui é saber que no mínimo cinco auditorias em cem seriam revisadas. Com todos os dados em meios magnéticos fica fácil, e o princípio que orienta a revisão é o da boa vontade objetiva. São os pares reforçando os pares.

A título de Confiabilidade Humana, os contribuintes de direito saberiam formalmente da possibilidade de revisão.

Não se discute neste trabalho questões de Ética. Lembrando que a falha se dá quando o Auditor não encontra a sonegação (erro), ou a encontrando não autua (violações).

Resumo das falhas do Fisco:

- **Falha da Política de Fiscalização:** pode-se falhar nas escolhas das empresas alvos incidindo em erros ou violações, pois algumas empresas importantes podem não ser fiscalizadas proposital ou erroneamente.

- **Falha de Procedimentos de Fiscalização:** pode-se, nas empresas fiscalizadas, não se achar as irregularidades ou não as punindo em Ação Fiscal.

Entende-se por Ação Fiscal o:

conjunto de atos administrativos pelos quais a administração fazendária, dentro de rígidos controles procedimentais de sua conduta e de seus agentes, procede o exame sobre determinado ou determinados exercícios, dentro do mais estrito respeito às garantias individuais e ao amplo direito de defesa, relativo a certo contribuinte, ao qual é dado ciência do início da ação fiscal através de termo escrito lavrado por agentes fazendários, esclarecendo-lhe conteúdo, objetivo propósito da ação desenvolvida; para verificar a exatidão do recolhimento de seus impostos, onde, em que se verificando desconformidade a critérios legais pré-estabelecidos e abstratos, cientificará o contribuinte da infração a estes critérios através de um talão auto de lançamento ou infração, peça impugnável e não definitiva, sujeita a revisão por meio de rito próprio e estabelecido por lei como o devido legal para que se reconheça ou não o direito pleiteado pelo contribuinte. (GUIMARÃES, 2000, 13)

Fiscais são geralmente operosos e é característica da cultura fiscal o estar sempre pronto quando a necessidade do serviço surge, independente de dia e hora. Muito trabalho já foi feito e muito mais ainda está por fazer - com toda a sorte de dificuldades - que normalmente não será reconhecido. Se hoje a Sociedade tivesse todos os dados tabulados e divulgados das Políticas de Fiscalização já levadas a efeito olharia com olhos menos críticos, além do que participaria mais do processo.

Nivelados pelo auto, em função de concursos públicos disputadíssimos, a produtividade se faz sentir. Mas no cotidiano da atividade de fiscalização muitos problemas e dificuldades aparecem. Seja em relação à tecnologia, seja quanto à dificuldade de se obter provas robustas que quadrem situações de fato ao texto da lei, ou mesmo pela crueza do trabalho em si. Mas a dificuldade maior diz respeito ao desafio de combater a esperteza dos sonegadores. Quanto mais o Fisco investe em tecnologia e qualificação, mais requintada fica a sonegação. E o aspecto humano também mostra seu peso, pois tem aumentado os casos de afastamentos motivados pela depressão, pânico, etc. O fato é que a solércia dos contribuintes mal intencionados é grande e nem sempre é fácil dar uma resposta à altura. Como bem diz Ferreira:

A pretensão de ser minucioso e abarcar todas as condutas potencialmente lesivas à ordem tributária quase sempre redundam em enorme frustração, dada a rapidez e enorme criatividade com que operam os autores destes crimes. Neste sentido vale transcrever a arguta observação de Alberto Silva Franco: “É sabido que o legislador, por mais atento que possa ser, não tem condições de pormenorizar todas as condutas humanas ensejadoras de composição típica. A realidade é muito mais fértil e fantasiosa do que sua capacidade de apreensão. Uma descrição fática, ainda que extremamente rica em minúcias, corre o risco de ser sempre insuficiente para abarcar todo o espectro de ações do ser humano, que, a todo momento, se mostra surpreendente e problemático. (FERREIRA, 2002, p. 52)

Toda a atividade fiscal tem de se levar a efeito dentro de dois limites: Prevaricação e Excesso de Exação. Isto equivale a dizer que o Fiscal não pode deixar de agir frente à irregularidade que encontra, sob pena de Prevaricar. Nem pode exceder o limite de sua atuação, sob pena de cometer Excesso de Exação.

Art. 316 CP, § 2º

Excesso de Exação

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa.

Prevaricação

Art. 319 - Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal:

Pena - detenção, de três meses a um ano, e multa. (www.planalto.gov.br)

A obrigação do Auditor Fiscal é levar ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) toda irregularidade que encontrar, se o contribuinte de direito vai pagar o auto de infração ou não, é problema dele contribuinte e das Procuradorias. Para o Auditor Fiscal o lançamento de ofício é o final do trabalho de auditoria fiscal. Daí em diante é questão de PAF.

A relação fiscal/contribuinte se não for realizada dentro do profissionalismo pode levar do céu ao inferno:

Chamamos a sua atenção para a atividade humana no qual está inserida a ação entre o fiscal e o contribuinte, do singelo elo existente entre a relação bem-sucedida e a constrangedora, do céu ao inferno, do desejável ao indesejável, por parte de ambos os sujeitos desta mesma relação. (PERES, et al., 2012, p. 58)

A doutrina e a jurisprudência tendem a defender o lado do contribuinte, geralmente o lado mais forte e que a paga. A interpretação do texto abaixo prova este argumento:

Os poderes conferidos aos fiscais pelas normas de direito não são ilimitados, muito embora comumente os exerçam de forma abusiva. Vários são os casos de fiscais que entram em empresas em número e forma repentina, como que fazendo uma blitz ao estilo Gestapo, intimidando as pessoas que trabalham nas empresas fiscalizadas. Tais atitudes constituem crime e sujeitam a Fazenda e os seus agentes, nas suas pessoas físicas, a indenizar danos materiais e morais. Aqui se vê que os prejuízos morais são sempre maiores. Não há maior dano do que o dano aos direitos individuais; direito individual não é só aquilo que normalmente se entende por direito à integridade física, porque a violação do direito por arbítrio, a apreensão de documentos, a invasão abrupta, sem a declinação de motivos e a provocação do pânico são superiores à própria dor física, diz o juiz do caso *Entik vs Carrington*. (GUIMARÃES, 2000, p.15)

E o alerta:

Qual é a maneira de evitar o abuso? Como um cidadão comum pode inteirar-se do limite do exercício regular da função do fiscal, se ele, contribuinte, precisa estar preparado para o desenvolvimento do exercício de sua atividade, não lhe sendo possível conhecer à risca a totalidade dos seus direitos? Através da utilização de seu advogado. Ao menor sinal de perigo de violação, o contribuinte deve chamar um advogado. Deve exigir que somente se faça qualquer investigação sobre si na presença de seu advogado. (GUIMARÃES, 2000, p. 15)

Com a leitura do texto acima, fica-se com a impressão de que só os fiscais cometem abusos na Ação Fiscal. Não existe na doutrina, pelo menos não se encontrou até agora, discussão sobre os abusos e ameaças sofridas pelos fiscais no trabalho, que são muitas.

Parte da Ação Fiscal, as visitas surpresas - aleatórias ou indicadas -, são inevitáveis. Justificam-se essas visitas por causa da malignidade social que a sonegação acarreta. Principalmente quanto a esquemas que provocam insegurança jurídica na concorrência. Tais esquemas são às vezes sutis, outras vezes ostensivos, ou variação entre um e outro e são principalmente provados com a obtenção de provas *in loco*, daí que as visitas surpresas são necessárias. Na verdade, um mal necessário, com todas aquelas implicações já comentadas.

No Paraná estas operações são chamadas de Operação de Impacto e nada justifica nelas a falta de urbanidade no trato, de ambos os lados.

Em caso de resistência e se os fiscais estiverem sozinhos, deve-se chamar logo a Polícia. Ideal mesmo é que a Polícia atue em conjunto desde o início, agindo de forma neutra, reprimindo os exageros seja de que lado for. Dependendo da gravidade, a presença do Ministério Público se faz necessário, assim como autorização judicial.

A ideia mais interessante é mesmo a de união das instituições públicas com o mesmo objetivo: combater a sonegação com respeito ao ser humano, aplicando a Lei e os princípios econômicos. O grande objetivo é garantir a arrecadação, de forma justa, para viabilizar o bem-estar comum, diminuindo a sonegação: *“O interesse geral não é apenas que se cometam poucos crimes, mas ainda que os crimes mais prejudiciais à sociedade sejam os menos comuns.”* (BECCARIA, 2001, p. 68).

Existe, por outro lado, um aspecto digno de ser referenciado: por vezes a fiscalização nas empresas enseja o surgimento de amizades. É que quando não se vai do céu ao inferno, fica uma porta aberta. E quando um Empresário tem dúvida e precisa de alguma informação tributária sempre procurará quem ele já conhece e se o Auditor que o fiscalizou for uma pessoa solícita, um vínculo se formará. Com o passar do tempo os vínculos ensejam maior aproximação e assim novas amizades surgem. Existem muitos destes casos. Daí porque, a título de Confiabilidade Humana, um Auditor Fiscal nunca deve fiscalizar uma empresa mais de uma vez. Isso não quer dizer que a empresa não deva ser novamente fiscalizada. Se o for, é de bom alvitre que o seja por um Auditor Fiscal diferente.

O ideal mesmo é que, a título de Confiabilidade Humana, a eleição dos Fiscais que executarão as Auditorias seja realizada por sorteio, em número mínimo de três, com pelo menos um Auditor Fiscal de fora da regional.

O princípio que deve sempre reger a relação fisco-contribuinte é o da urbanidade. A lei vem depois dos princípios, para o bem e para o mal, conforme merecimento. Porém, os Auditores Fiscais têm a obrigação de se precaverem quanto ao viés do judiciário. Por quê? Com a palavra o juiz:

Assim, na atividade de cobrança do tributo, a autoridade administrativa e seus agentes, além de vinculados a legalidade, estão sujeitos a sanções penais. Na prática, essa disposição é inoperante. Não obstante a voracidade do fisco, cada dia maior, a opinião pública parece que ainda considera os agentes do fisco como pessoas cumpridoras da lei, **o que infelizmente não corresponde à realidade**. As autoridades fazendárias e seus agentes estão mais preocupados com a arrecadação do que com a lei. E tanto quanto o contribuinte a interpretam de forma tendenciosa, ou simplesmente a ignoram, desde que isto signifique maior arrecadação.

O contribuinte, a seu turno, geralmente não se dispões a comunicar ao Ministério Público, ou ao Judiciário, os cometimentos delituosos dos agentes do fisco. Teme represálias, tenha ou não fatos que pretenda manter fora do conhecimento do fisco. (MACHADO, 2000, p. 198).

Obs.: Negrito acrescentado pelo autor da monografia.

Juízes tem por obrigação serem isentos, e nestes casos punirem quem não cumpriu a lei. Porém, um Auditor Fiscal deve estar consciente das idiossincrasias do judiciário e do Ministério Público, e contratar de pronto um advogado quando necessário. Nem se for convocado a uma delegacia de policia a título de instrução processual deve o Auditor Fiscal ir sem advogado. Isto porque, a despeito de muito trabalho e da importância social deste, o Fisco é a instituição mais odiada de todas. Quando um Poder se materializa em Estado, o primeiro passo é a segurança, por isso depois do rei vem a Polícia. Ato contínuo vem a manutenção do Poder e é com o Fisco. Justiça, educação, saúde, tudo vem depois. Sem Polícia e sem Fisco, uma Sociedade não vive. Isto um indivíduo-cidadão que é aprovado em concurso público e entra para os quadros dos Fiscos sente de chofre logo no primeiro mês de trabalho. Com o nível de consciência de hoje, o reconhecimento não virá, e nem por isso a vontade de trabalhar diminui.

O objetivo da auditoria Fiscal é verificar a correção do lançamento e do recolhimento do ICMS devido. Verificada a correção e o pagamento do ICMS sem autuação, ou o decurso de prazo, considera-se extinto o crédito tributário devido ao Erário.

Com o advento da Nota Fiscal eletrônica e o SPED, as Auditorias aumentaram em complexidade e diminuíram em volume de trabalho.

A verificação fiscal tendente a examinar as entradas de mercadorias resume-se nas operações descritas na Tela do aplicativo ANÁLISE DAS ENTRADAS. O objetivo principal é verificar o volume de compras por fornecedor, por CFOP, verificar se as compras geram ou não créditos e se geram, se estão na quantidade correta em função da alíquota e do regime de pagamento, verificar os benefícios fiscais tipo diferimento, isenção, etc., verificar se o contribuinte deixou de escriturar algumas compras, confirmar devoluções, etc.

Esse aplicativo aqui mencionado foi desenvolvido pelo Auditor Fiscal C. D. Bornemann e é usado amiúde nas fiscalizações em meios magnéticos realizadas pelo Fisco Paranaense.

A lógica da sonegação do ICMS é se valer de créditos indevidos em compras ou omitir débitos devidos em vendas. Ou a manipulação da conta gráfica do ICMS inserindo nelas elementos que aumentem os créditos ou diminuam os débitos.

A utilização do aplicativo abaixo facilita bastante.



Figura 4 - Análise das entradas (Fonte: aplicativo desenvolvido pelo Auditor Bornemann)

A verificação fiscal tendente a examinar as saídas de mercadorias resume-se nas operações definidas na Tela do Aplicativo ANÁLISES DAS SAÍDAS. O objetivo principal é conferir o volume de compras por clientes, CFOP, verificar se as vendas geram débitos ou não, e se geram, se estão na quantidade correta em função da alíquota e do regime de pagamento, verificar os benefícios fiscais tipo diferimento, isenção, substituição tributária, verificar se o contribuinte escriturou algumas vendas indevidas, confirmar devoluções, principalmente remessas para demonstrações, etc.



Figura 5 - Análise das saídas (Fonte: aplicativo desenvolvido pelo Auditor Bornemann)

Então, a fiscalização do ICMS se constitui de rotinas a serem verificadas. Daí que o estabelecimento de regras procedimentais devem ser obedecidas, a título de Confiabilidade Humana, em função do risco de auditoria.

Em síntese, este trabalho propõe que::

- A eleição das empresas a serem auditadas deve ser por sorteio, por indicação da malha e por denúncias. Uma Política de Fiscalização eficiente não pode prescindir de numa delas;

- A eleição dos Auditores deve ser por sorteio;

- Cada Auditoria deve ter no mínimo três Auditores;

- Um dos Auditores deve ser de fora da regional;

- Cada Auditor deve auditar no máximo três empresas de cada vez;

- Cada Auditoria deve ser orientada por *check-list*;

- Em função da grande quantidade de empresas no mercado, não é possível fiscalizar todas. Daí que as multas por infrações à legislação devem ser temidas

- Algumas auditorias serão revisadas; e a principal delas:
- Os Fiscos devem ter independência em suas atividades e o cidadão deve participar do processo.

3. CONSCIENTIZAÇÃO

A busca pela consciência social passa necessariamente pela apreensão de conceitos e pelo questionamento. Quem não perguntar não terá resposta, quem não sabe perguntar ficará com a impressão de que não foi respondido, que falta ainda uma explicação. Quem perguntar e não tiver base conceitual para criticar ficará convencido, mas terá a resposta que interessa ao perguntado. Entrará no rol da opinião pública massa de manobra. O processo de conhecimento é exigente. Há que se problematizar para entender. Consciência é um parto difícil e forçoso. Maiêutica. Conhecer o porquê das coisas é mister e não alvitre. Então: questionar para conhecer, conhecer para criticar, criticar para evoluir, evoluir para cobrar, cobrar para agir, agir para mudar e mudar para melhorar.

A simples leitura ou reflexão das teorias, sem conexão com a prática, por si só, não terá qualquer efeito substancial sobre nossas ações. Para que ocorra alguma aprendizagem verdadeiramente significativa, é preciso demonstrar para nós mesmos a relevância e o sentido da teoria em nossas vidas diárias. A teoria, como veremos, é, no fim das contas, um assunto pessoal. (DENHARDT, 2012, p. xv)

E mais:

A conscientização não é um processo simples; não é tão simples, por exemplo, quanto aprender uma matéria que lida com fatos concretos, como a física; ou uma matéria em que as regras são estritas, como a matemática. Conscientizar-se é mais parecido com aprender um jogo. (WILSON, 2005, p. 15)

A conscientização possibilita virar o jogo, mesmo que a Sociedade esteja perdendo de 7 a 1 para a pobreza. As regras deste jogo - a busca pelo bem-estar social - são exigentes e devem estar bem assimiladas para serem rigorosamente seguidas, sob pena de derrota. As regras são fáceis de apreender, mas são difíceis de cumprir. As duas regras principais são: garantir os recursos e exigir que aconteça da forma planejada.

- O que faz uma nação ser rica?
- Quem promove a riqueza, o Direito, a Economia ou a Política?

Países ricos pagaram no passado um preço alto pelos bons índices de qualidade de vida que hoje gozam. Países pobres precisam hoje pagar o preço necessário para, no futuro, alcançarem um nível de bem-estar semelhante ao dos países ricos.

A Política Fiscal dos países ricos pauta-se na manutenção do *status quo* ou a melhora dele. A Política Fiscal dos países pobres que desejam ficar ricos é fazer o jogo da Economia: medir, planejar, economizar e investir. O problema é que quanto mais se perde tempo o preço fica mais caro. Em Economia nada disso é novidade. Mas, que preço é esse? A resposta é simples. Primeiro o país precisa conhecer-se a si mesmo, estudar o que se pode fazer com os recursos possíveis. Aí então é promover a arrecadação ótima de tributos e economizar. Depois, com recursos à mão, realizar o gasto do dinheiro público com parcimônia e responsabilidade, investindo.

A arrecadação deve ter por base princípios técnicos recomendados pela ortodoxia da Política Fiscal, aqueles que foram pactuados conscientemente no Contrato Social: quem pagará o quê, quanto, quando e como. O gasto público deve ser estritamente conforme a Política Orçamentária. Existe uma piada em Economia que diz: uma pessoa que gasta menos do que ganha, não precisa de economista. Uma pessoa que gasta o que ganha, precisa de um economista. Uma pessoa que gasta mais do que ganha, não tem economista que resolva o problema dela. O raciocínio é o mesmo para um país. Gastar mais do que se ganha é o caminho certo para a pobreza.

Então: o que faz um país rico é a mão de ouro do Governo e o que faz um país pobre é a mão de lata do Governo, e o Governo é o povo quem escolhe. Capitalismo, estratégia e Gestão Fiscal. Não há outro caminho conhecido.

Para prosperar, um país precisa investir. Para investir tem de arrecadar. Mas arrecadar quanto? Tudo vai depender dos objetivos traçados e do mercado. É uma questão de estratégia e Contrato Social. Inicialmente apaziguados os conflitos entre as partes, fracos e fortes sob o domínio da Lei se associam para a consecução do bem comum, este é o primeiro passo da prosperidade, como bem disse Rousseau:

Nunca o mais forte o é tanto para ser sempre senhor, se não converte a força em direito, e em dever a obediência; ... 'Achar uma forma de sociedade que defenda e proteja com toda a força comum a pessoa e os bens de cada sócio, e pela qual, unindo-se cada um a todos, não obedeça todavia senão a si mesmo e fique tão livre como antes.' ... Cada um, enfim, dando-se a todos, a ninguém se dá, e como em cada sócio adquire o mesmo direito, que sobre mim lhe concedi, ganho o equivalente de tudo quanto perco e mais forças para conservar o que tenho. ... Se afastamos pois do pacto social o que não é da sua essência, achá-lo-emos reduzido aos termos seguintes: *Cada um de nós põe em comum sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral, e recebemos enquanto corpo cada membro como parte indivisível do todo.* (ROUSSEAU, 2002, p. 26, 31e 32)

O Pacto Social plasma-se na Constituição, fruto de um constitucionalismo diretor. É a fidelidade ao Pacto Social que promove a evolução de um povo para sociedade, de sociedade para Sociedade, de Sociedade para Estado, de Estado para Estado Democrático de Direito e de Estado Democrático de Direito para Estado de bem-estar.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Estado Democrático de Direito, tem a seguinte direção:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (www.planalto.gov.br)

- A Constituição (Lei mais forte de todas) erradicou a pobreza?

Antes de investir há que se saber qual é o preço do Projeto e quem será o financiador, quem arcará com o custo – em tributos. Depois, buscar dos sócios a quantia combinada. É isso que diz a ortodoxia da Política Fiscal conjugada com a Política Orçamentária: arrecadar e gastar planejadamente com base nos seguintes princípios:

Há um conjunto de características desejáveis de um sistema fiscal, por vezes algo conflitantes entre si:

- **Equidade** – a distribuição da carga fiscal deve ser equitativa, isto é, não arbitrária e de acordo como princípios de equidade horizontal e vertical, em que cada um deve suportar uma parcela justa dos encargos com a actividade pública.

- **Eficiência** – os impostos devem minimizar a interferência em decisões eficientes dos agentes económicos e devem promover a eficiência corrigindo externalidades negativas.

- **Flexibilidade** – os impostos de vem contribuir para, de forma automática, ter um efeito estabilizador do ciclo económico, nomeadamente promovendo um efeito expansionista no produto em período de recessão e contraccionista em período de forte expansão.

- **Transparência** – os impostos, os benefícios fiscais e outras regras tributárias devem ser de fácil compreensão para os contribuintes e permitir uma responsabilização política dos governos quando tomam medidas de alteração do sistema fiscal.

- **Baixo custo** - o custo de cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes e da administração fiscal por parte do Ministério das Finanças devem ser os mais baixos possíveis.

- **Eficiência financeira** – As receitas fiscais devem ser suficientes e adequadas para satisfazer os objectivos de financiamento da despesa pública e da política orçamental do governo. (PEREIRA, 2012, p. 74)

O problema é que a consecução do bem-estar leva tempo. Não se consegue fácil e no curto prazo. Existe um preço. E isto quer dizer objetivamente que antes de melhorar, para os países pobres, vai piorar um pouco mais. É o preço. Comparando bem, o Estado com as Finanças em desordem é como um corpo com câncer. Mas o câncer financeiro tem cura: responsabilidade fiscal. Se não for tratada, a doença toma conta e mata o organismo social.

Aí, só o concurso de uma equipe interdisciplinar para cuidar bem do paciente: o Estado falido. Os primeiros da equipe a serem chamados ao teatro das operações são os representantes do povo, os políticos, para, via representação, desenhar um novo Projeto. Daí a importância de se eleger Políticos fora da lista maligna, não pode haver erro.

O Projeto Social depois de desenhado tem de ter resiliência, pois a pressões serão enormes. Tem de ser, portanto, um Projeto forte.

- Como eleger os Políticos certos?
- Como saber se um Político está preparado?
- Olhando para as últimas eleições, as escolhas foram as corretas?
- Como proceder após a conscientização?

Projeto pronto, custo conhecido e com os financiadores muito bem definidos, passa-se a ação: inicia-se o caminho em direção à riqueza, buscando a riqueza no patrimônio do particular dentro do mercado. É só deixar os Empresários trabalharem, fiscalizá-los para verificar se cumpriram o pactuado, e os recursos brotarão diretamente proporcional à riqueza privada e dos investimentos rentáveis. Como riqueza gera riqueza, o futuro - dentro da ortodoxia econômica - é promissor: mais bens particulares e mais bens públicos, com a devida segurança jurídica quanto aos bens jurídicos protegidos.

Para oferecer bens-públicos de qualidade, o Estado precisa de dinheiro. A ciência que trata da obtenção e aplicação do dinheiro, em quantidade suficiente para, chama-se Finanças Públicas.

Problema sério, também, com que se bate a ciência das finanças é a repartição dos encargos entre as pessoas. Daí a definição de Geraldo Ataliba, de que “a ciência das finanças é um conjunto enciclopédico de conhecimentos e meditações sociológicos, políticos, econômicos, administrativos, psicológicos etc., que servem de instrumentação política para o legislador. (OLIVEIRA, 2013, p. 100)

E para o povo também, com a necessária conscientização de cada indivíduo que o constitui, por causa de que:

A simples leitura ou reflexão das teorias, sem conexão com a prática, por si só, não terá qualquer efeito substancial sobre nossas ações. Para que ocorra alguma aprendizagem verdadeiramente significativa, é preciso demonstrar para nós mesmos a relevância e o sentido da teoria em nossas vidas diárias. A teoria, como veremos, é, no fim das contas, um assunto pessoal (DENHARDT, 2012, p. xv)

Quando se fala em dinheiro público: Finanças Públicas. Vem daí a expressão Atividade Financeira do Estado - AFO - que significa a obtenção e aplicação de recursos públicos, ou seja: “*A atividade financeira do Estado visa satisfazer as necessidades públicas e tem por objetivo estudar as formas pelas quais o Estado obtém as suas receitas e efetiva concretamente as suas despesas.*” (ROSA JR, 2007, p. 8)

As ideias do Estado Imperfeito, o Estado que cresce sem cessar, uma espécie de “monstro” devorador de recursos, são já antigas, embora tenham tido uma divulgação recente entre nós. No pensamento econômico desenvolveram-se sobretudo nas décadas de 60 a 80, com as teorias sobre os fracassos do governo. Vários factores podem contribuir para esses fracassos. Por um lado a tendência para ganhar votos com aumentos de despesa pública e diminuição de impostos sugere que os défices (receita menos despesa) são endémicos dos regimes democráticos. A existência de informação assimétrica entre parlamentares que aprovam orçamentos e a administração que os executa, faz com que estes possam gastar muito acima do óptimo. Grupos de interesse podem também explicar medidas orçamentárias dificilmente justificáveis na óptica do interesse público. Resulta desta imperfeição da actuação governamental no quadro institucional democrático, a necessidade de restrições (regras orçamentais) de preferência constitucionais um simplesmente de lei de valor reforçado, que controlem os governos de forma a que estes sirvam o interesse público de longo prazo e não meros interesses eleitoralistas miópicos de curto prazo. Está-se, pois, perante uma forma de constitucionalismo financeiro. (PEREIRA, 2012, p. 12 e 13)

Aqui outro problema se impõe: qual tamanho o Estado deve ter? Que estado se quer, máximo ou mínimo? Quanto de recurso será exigido? Os sócios suportarão o custo? As receitas serão suficientes?

O Estado deve ter o tamanho e o custo que a sociedade desejar e suportar.

As receitas públicas originam-se principalmente dos tributos. Para se viver bem não existe outro jeito: é preciso pagar impostos. “*In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.*” (www.phrases.org.uk), disse Benjamin Franklin: “Neste mundo nada pode ser dito como certo, exceto a morte e impostos.” Hoje já se sabe que este pensamento está defasado, pois hoje são três as coisas inevitáveis: a morte, os impostos e a sonegação.

O Estado precisa agora sintonizar a receita com os gastos. Qual é o ajuste ótimo? Será o ótimo se Pareto?

Antes, uma diferença a ser evidenciada:

Assente-se, em definitivo, que não se pode confundir as necessidades do Estado com as necessidades públicas, pois nem sempre significam a mesma coisa. As primeiras podem hipostatizar interesses de determinado governante em certo momento histórico. As segundas refletem os reais interesses da sociedade. (OLIVEIRA, 2013, 78)

A resposta sobre o ótimo quem dá é a Política Fiscal, que possui a seguinte representação gráfica, onde T = tributo, G = gasto e y = renda:

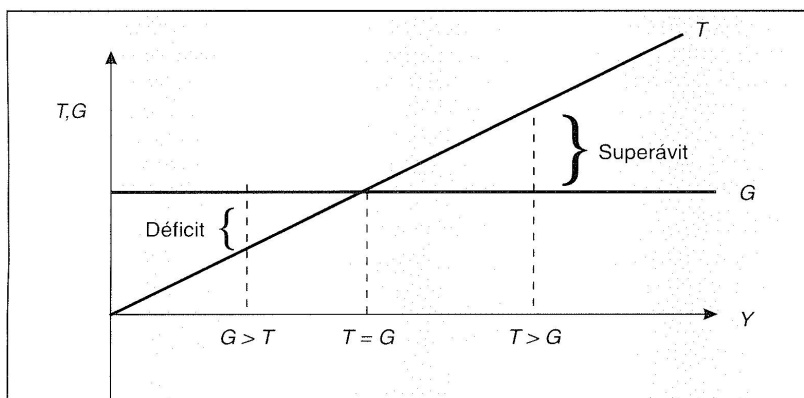


Figura 6 - Política Fiscal esquematizada (Fonte: GREMAUD et al., 2000, p. 131)

No afã de atender as pressões sociais por bem-estar cujos custos são crescentes, o Estado tende a se avolumar e precisa aumentar mais e mais a carga tributária. Será que aumentar a arrecadação resolve?

A resposta está no gráfico abaixo, chamado de Curva de Lafer, lembrando que toda a instituição e cobrança de imposto deriva de lei jurídica que interfere na Economia. Ocorre que a Economia tem leis próprias e a Lei de Lafer é somente uma delas, e tem a seguinte representação gráfica:

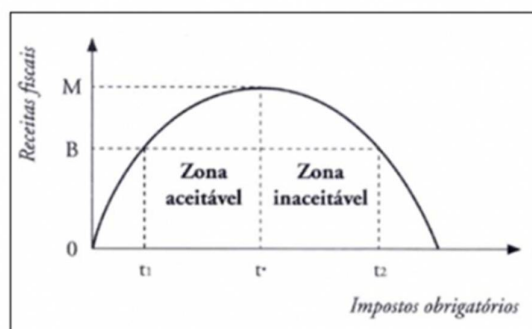


Figura 7 - Curva de Lafer (Fonte: www.advogadospublicos.com.br)

A relação ambígua existente entre aumentos de alíquotas e aumentos de receita é expressa no que a literatura denomina “curva de Lafer”. Os princípios básicos dessa construção teórica são de que: a) com uma alíquota tributária nula, a receita obviamente é nula e b) com uma alíquota de 100%, a receita também é nula, pois ninguém iria trabalhar para que o governo se apropriasse de toda a renda. Assim, há um nível de alíquotas que maximiza a receita. A partir desse ponto no “lado errado da curva” – isto é, direito – aumentos de alíquotas são contraproducentes, pois produzem uma evasão e/ou um desestímulo às atividades formais que superam o aumento da alíquota, gerando uma perda de receita. (GIAMBIAGI e ALÉM)

Fica evidente o conflito entre as Leis do Direito e as leis da Economia, pois, os tributos são instituídos por força de Lei, com o imperativo de serem pagos. São também instituídos e arrecadados segundo as leis da Economia (oferta e procura) que determina o mercado, obedecendo rigorosamente a lei de Lafer. Mas, será que o Direito submete a Economia? A experiência tem mostrado que não. Exemplo disto é a taxa de juros:

A celeuma sobre a limitação da taxa de juros voltou à tona em razão do artigo 192, parágrafo 3º, da Constituição Federal de 1988, que estabelecia: “As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar. (www.conjur.com.br)

Por obedecer à lei da oferta e procura, a taxa de juros varia conforme as forças que regulam o mercado. O resultado foi que a Constituição - lei maior - precisou ser alterada. A Economia tem leis próprias que a todos submete, inexoravelmente. No conflito entre duas potestades, o Direito e a Economia, venceu o lado mais forte: a Economia. O resultado da celeuma foi que o § 3º do art. 192 da CF/88 foi revogado, pelos políticos.

Existe a expectativa quicá onírica de que um dia, num milênio longínquo, a Economia seja vencida pela tecnologia, quando a confluência de duas ciências – Química e Física – desenvolverem conhecimentos suficientes para transformar a matéria: criar qualquer coisa a partir de qualquer coisa e isto determinará o fim da escassez, fato que porá fim à Economia - e aos impostos. Existe expectativa ainda maior: que a Biologia, via conhecimento científico, crie, recrie e projete a vida. Isto quer dizer: viver eternamente - e sem impostos. Alvíssaras.

Outro aspecto que ainda deve ser evidenciado: a Economia também submete as ideologias, pois Socialismo e Capitalismo - AMBOS - têm de obedecer às leis econômicas. Lembrando que a Política Fiscal é instrumento da política macroeconômica:

Os instrumentos da política macroeconômica são variáveis que se mobilizam para alcançar os objetivos de expansão do produto e o emprego, a estabilidade dos preços e o equilíbrio em transações externas. ... Dividem-se em quatro grupos: Política fiscal, Política monetária, Política cambial e relações econômicas externas e Política de rendas. (ROSSETTI, 1997;722-723)

- O que é Política Fiscal?

Política Fiscal. Diz respeito ao manejo dos orçamentos do governo, tanto do lado dos dispêndios, quanto do lado das receitas. As decisões do governo sobre quanto despender, nas formas de consumo, investimentos, subsídios, e transferências, sobre quanto tributar e ainda sobre que agentes e que transações os tributos incidirão, compõem os instrumentos fiscais, com os quais os

gestores da política macroeconômica podem exercer influências sobre o desempenho geral da economia. (ROSSETTI, 1997;722-723)

- Os sócios cumprirão, no sentido de bancar o custo, o Contrato Social?
- Os sócios cumprirão o papel de sócios?

É desafiador. O cidadão-contribuinte tem de ter a consciência de que as causas da evasão tributária são principalmente de natureza econômica, mas também são de natureza jurídica, filosófica, administrativa, etc.

Para SEVAGNANI (2009) – compilado -, as causas são as seguintes:

- A elevada carga tributária;
- As injustiças causadas por renúncias fiscais;
- O modelo Regressivo de Tributação;
- A centralização das receitas tributárias;
- A reduzida transparência administrativa e a complexidade do sistema tributário;
- A corrupção e a crise de valores;
- Os serviços da dívida pública. (SEVAGNANI, 2009)

Analisando as causas individualmente, tem-se:

- **A elevada carga tributária;** “*A carga tributária bruta representa o total de impostos arrecadados no país. Se desse total subtrairmos as transferências governamentais (juros da dívida pública, subsídios e gastos com assistência social), chegamos ao conceito de carga tributária líquida.*” (GREMAUD et al., 2000, p. 278).

Em 2012 a carga tributária foi de 1,574 trilhão, segundo o gráfico abaixo. Em 2013 totalizou R\$ 1,7 trilhão, segundo o impostômetro:

A soma de todos os impostos pagos pelos brasileiros desde janeiro atingirá a marca de R\$ 1,7 trilhão nesta terça-feira, 31, por volta das 14h30. O valor medido pelo Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo (ACSP) corresponde aos tributos arrecadados pela União, Estados e municípios. (www.bemparana.com.br)

Quadro 3
Carga Tributária por Ente Federativo

Entidade Federativa	2011			2012			Variação		
	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
União	1.024.783,64	24,74%	70,05%	1.087.226,33	24,75%	69,05%	62.442,69	0,02	-1,00
Estados	357.506,71	8,63%	24,44%	396.236,29	9,02%	25,16%	38.729,57	0,39	0,73
Municípios	80.734,57	1,95%	5,52%	91.130,30	2,07%	5,79%	10.395,74	0,13	0,27
Receita Tributária Total:	1.463.024,92	35,31%	100,00%	1.574.592,92	35,85%	100,00%	111.568,00	0,54	0,00

Tabela 3 - Carga Tributária por Ente Federativo (Fonte: www.receita.fazenda.gov.br)

Há que se lembrar de que pela Lei de Lafer, conforme aumenta a carga tributária, aumenta também a sonegação.

- Qual é a carga tributária ideal para o Brasil?
- Como o povo brasileiro pode se defender do Leviatã devorador de recursos?
- Os tributos retornam em bens públicos para à população?
- Como viver melhor com menos impostos?

- As injustiças causadas por renúncias fiscais;

A acusação aqui é de que enquanto o governo aumenta impostos da maioria dos contribuintes de fato e de direito, alivia a pressão tributária sobre alguns grupos de pressão que possuem poder político. As renúncias fiscais provocam desequilíbrio no mercado. Existe muita controvérsia sobre a definição e a diferença entre incentivo fiscal e renúncia fiscal. Neste trabalho a visão é de gênero e espécie: a renúncia de receita como gênero de duas espécies, a saber a diferença está em que o incentivo fiscal além de gerar privilégios, promove o desenvolvimento. Já a renúncia fiscal é obra política que só privilegia grupos de pressão em detrimento da população. Mas, na prática, fica difícil delimitar onde termina o incentivo fiscal e começa a renúncia fiscal.

O critério para classificação passa a ser o da malignidade, ou seja, o mal necessário ou simplesmente o mal puro.

Pelo critério do mal necessário, o incentivo fiscal se justifica porque constitui instrumento poderoso de desenvolvimento. A lei autoriza:

Renúncia de Receitas

A Constituição Federal, no artigo 165, § 6º, estabelece que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, **subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia**”, expressando a aplicação do princípio da transparência das contas governamentais.

Consoante a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 14, § 1º, **a renúncia de receitas** “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado. (portal2.tcu.gov.br)

Os tributos são instituídos para serem arrecadados. Entretanto, para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte da arrecadação deles, a fim de incentivar determinadas atividades (ex. cultura, programas especiais: alimentação do trabalhador, desenvolvimento tecnológico industrial ou agrícola etc.) ou desenvolvimento de determinadas regiões. Essa renúncia tem o nome técnico de EXTRAFISCALIDADE, que significa o uso do tributo para fins outros que não o da arrecadação. (capacitarbr.com)

Pelo critério do mal puro, a renúncia de receita serve apenas para atender politicamente a grupos de pressão. Por exemplo:

Empresa de deputado de oposição tem incentivos fiscais em MT

Parlamentar com discurso de oposição na Assembleia Legislativa e um dos mais críticos da gestão estadual, o deputado Zeca Viana (PDT) tem uma de suas empresas beneficiadas com incentivo fiscal concedido pelo governo do Estado. Ou seja, é isenta de determinados impostos que deixam de ser recolhidos para os cofres públicos em até 85%.

Somente em 2012, Mato Grosso concedeu R\$ 1,131 bilhão em incentivos fiscais, conforme relatório do TCE (Tribunal de Contas do Estado) dinheiro que poderia ser aplicado em serviços essenciais do Estado como educação, saúde e segurança pública. Deste montante, R\$ 775,968 milhões foram destinados apenas a 20 grandes grupos econômicos. (www.folhamax.com.br)

Em suma, quando é um mal necessário: incentivo fiscal e quando for mal puro: renúncia fiscal. Pelo critério do mal necessário, o incentivo fiscal se justifica porque constitui instrumento poderoso de desenvolvimento. A lei autoriza.

Esse problema não é privilégio de um ou outro Estado da federação, é um problema nacional:

Entre os anos de 2012 a 2014, a soma das renúncias informadas pelos estados também variou. Nesse período o número cresceu de R\$ 41 bilhões para R\$ 52 bilhões. Para 2014, a previsão é de R\$ 51,1 bilhões. Em 2012, a renúncia correspondeu a 15,6% do ICMS arrecadado no ano e a 1,2% do Produto Interno Bruto (PIB). Somado ao que o Governo Federal concede em benefícios tributários, em montante equivalente a 3,2% do PIB, o total da renúncia fiscal da União e dos estados chega a 4,4% do PIB. (www.sindifiscomt.org)

- O que tem a ver os grupos de pressão e os financiadores de partido políticos com as renúncias fiscais?

- **O modelo Regressivo de Tributação:** Modelo regressivo é aquele que proporcionalmente cobra mais imposto de quem tem menos renda. Ou seja, quanto maior renda, menor o índice de pagamento de tributo. Quanto menor a renda maior o índice de pagamento de imposto.

Em seu pronunciamento, o presidente do Sindicato, Allan Titonelli, explicou que a campanha pretende conscientizar a população sobre a necessidade de uma reforma tributária que onere menos os consumidores e os salários e cobre mais tributos sobre a renda e o patrimônio, que é onde se concentram os casos de sonegação. “Nossa matriz tributária, que se concentra no salário e no consumo, gera concentração de renda e injustiça social. Quem ganha até dois salários mínimos paga 50% em tributos. Quem ganha mais que dez só paga 26%”, ressaltou. (www.sinprofaz.org.br)

- Quem paga mais impostos o fraco (pobre) ou o rico (forte)?

- **A centralização das receitas tributárias:** A Constituição Federal de 1988 concedeu sete impostos à União, três aos Estados Federados e três aos Municípios. Além disso, a CF/88 concedeu somente à União o direito de instituir contribuições, sem ter de repassar recursos aos demais entes da federação.

- Os deputados constituintes de 1988 traíram os Estados e Municípios ao concederem muito mais recursos à União?

É fácil responder, basta fazer um cálculo simples (tabela acima): R\$ 396.236,24 : 27 = R\$ 14.675,41 bilhões para cada Estado - em média. Para os Municípios a coisa fica pior.

- Absurdo?

Arrecadação de impostos em 2013 atingiu R\$ 1.1 trilhão.

A arrecadação das receitas federais fechou o ano de 2013 em R\$ 1.138.326 milhões, no acumulado de janeiro a dezembro. O valor real, ajustado pelo IPCA, é 4,08% superior ao mesmo período de 2012. No mês de dezembro, a arrecadação das Receitas Federais atingiu R\$ 118,3 bilhões, um aumento real de 8,25% em relação ao mesmo mês de 2012. Parte desse crescimento se refere a receitas extraordinárias referentes a adesão aos parcelamentos de débitos da Lei 12.865, cujo valor total pago até dezembro foi de R\$ 21.786 milhões. (www.receita.fazenda.gov.br)

Mas a coisa se agrava ainda mais:

Com a nova configuração tributária aprovada pelos constituintes, os fundos de participação dos Estados e Municípios tiveram seus percentuais expressivamente elevados e livres de regras de vinculação, causando fortes perdas de receitas à União. Diante da deterioração crescente da arrecadação, o governo federal passou a adotar medidas estratégicas para reduzir as transferências aos Estados e Municípios. Como a base de transferência de recursos para estes entes é composta, essencialmente, do Imposto de Renda e do IPI, comprometendo 47% do primeiro e 57% do

segundo, a União iniciou um processo de concessão de reduções e incentivos aos contribuintes destes impostos, criando em substituição, novos tributos não sujeitos à partilha com Estados e Municípios. Para esse mister, instituiu diversas contribuições que causaram uma queda na qualidade do sistema tributário, aumento da arrecadação da União e, por consequência, redução para os demais entes da federação. Com isso, os Estados e, principalmente os Municípios, começaram a ressentir-se da falta de recursos para a adoção de políticas públicas que propiciassem melhorias ao cidadão. Na atual conformação, à União pertencem 64% dos tributos arrecadados, enquanto aos Estados e Municípios restam 23% e 13% respectivamente. (www.educacaofiscal.com.br)

- Qual deveria ser a repartição ideal de receitas entre os entes federativos?

- A reduzida transparência administrativa e a complexidade do sistema tributário: nem precisa dizer muito, a imagem fala por si só:

O advogado Vinicius Leôncio, de Contagem/MG, lançou nesta terça-feira, 25, na Câmara, uma obra à qual se dedicou quase duas décadas e meia: o livro “Burocracia no Brasil – Pátria Amada”. Com 2,10 m de altura, 1,55m de largura, 41 mil páginas e pesando 7,55 toneladas, trata-se da reunião da legislação tributária Federal, estadual e municipal do país.

Segundo o advogado, a obra tem como objetivo “provocar uma reflexão de que algo tem que ser feito de maneira urgentíssima para tirar o Brasil da posição de maior exportador de burocracia tributária do mundo”.

Dados apresentados pelo causídico mostram que o Brasil é o primeiro colocado – entre 184 países – em termos de burocracia tributária. Ele ainda cita estudo do Banco Mundial, que calculou quantas horas uma empresa gasta por ano só com burocracia tributária, no qual estima-se que o país consome cerca de 2.600 horas. (/iunib.com)



Figura 8 - Livrão da Legislação (Fonte: www.migalhas.com.br)

Toda esta profusão de leis evidencia mais um custo Brasil: Custo de Conformidade à Tributação:

Os Custos de Conformidade à tributação – compliance costs of taxation , em inglês – correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais, quanto custam os recursos que se dedicam a essas atividades nas empresas? Trata-se de tema relevante que, surpreendentemente, vem sendo estudado há pouco tempo no mundo e não há pesquisas no Brasil. (www.bndes.gov.br)

O Professor Marcos Cintra da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (EAESP/FGV) disse em 11 de Julho de 2012:

Calculando-se a incidência desses custos como proporção do PIB, Bertolucci chegou a 0,75% apenas no âmbito das companhias abertas. Ou seja, as empresas no Brasil desembolsam mais de R\$ 30 bilhões por ano só para atender as atuais normas fiscais. O bilionário desembolso exigido das empresas no Brasil decorre da complexa legislação tributária. A burocracia relacionada aos impostos é uma praga que exige um sacrifício descomunal do empreendedor e inibe investimentos. É um entrave que gera custos elevados e que compromete a competitividade da produção interna. (www.brasil247.com)

Esse ônus financeiro tem nome: **Custo de Conformidade.**

Até para se pagar imposto no Brasil – além de muito complicado. Mas a multiplicidade das leis é um problema antigo da humanidade, como disse o Historiador clássico Públio Cornélio Tácito - há quase dois mil anos atrás: “*Corruptíssima republica plurimae leges*”.

Essa expressão, bem conhecida e sem dúvida atual, significa que o número exorbitante de leis contraria os princípios básicos de um Estado civil que funcione bem, ou seja, a certeza do Direito. Deriva de Tácito (Anais, 3, 3,27,3). O fato de as leis inúteis enfraquecerem as leis necessárias é, finalmente, uma tese de Montesquieu em O espírito das leis. (TOSI, 2010, p. 511)

- A lei ruim expulsa a lei boa?
- Quando o Brasil terá uma legislação eficiente?

- A corrupção e a crise de valores:

A corrupção já é assunto muito discutido, principalmente na mídia. Mas uma questão se impõe discutir: a crise de valores. Muitos empresários sonham propositalmente porque sabem que não serão pegos e não aceitam que o Governo gaste mal. Acham que quem paga imposto corretamente é trouxa. Preferem até doar o dinheiro a pagar corretamente. Mas existem aqueles que pura e simplesmente entram na dança:

Diante da falta de resposta sobre o tema e o aumento vertiginoso desses casos, muitos acham ser necessário também entrar no “esquema”, ou simplesmente não cumprir com suas obrigações de contribuinte. A partir daí sonegar corre o risco de tornar-se uma tendência. Aliás, uma tendência perigosa, pois contribui diretamente com o ciclo vicioso de corrupção e cultura extrativista que nos assola desde o século XVI.

Sonegar, definitivamente, não é a solução. Não irá combater a corrupção, muito menos trará vantagens financeiras, como se acredita. Em curto prazo, pode ser que exista algum bônus ou falsa percepção de aumento de faturamento, mas a médio e longo prazo tende a se tornar tal qual um câncer na empresa. E mata pouco a pouco, tendo em vista o risco de desleixo nas contas ante a impunidade.

É possível contribuir corretamente sem pagar absurdos. A melhor solução nesses casos é investir em planejamento tributário. Afinal, além de sanar as questões tributárias pendentes, há a possibilidade da localização de créditos advindos de recolhimentos pagos incorretamente a maior, trazendo benefícios além do esperado para o proprietário da organização. De acordo com a Studio Fiscal, em média são recuperados de empresas clientes R\$ 550 mil reais em créditos tributários, valores esses já desconsiderados pelo setor financeiro. (studiofiscal.jusbrasil.com.br)

- Os serviços da dívida pública: Com certeza, o maior de todos os absurdos.

Quanto se poderia investir em bens públicos se não fosse o serviço da dívida?

É urgente uma auditoria dessa dívida, auditoria aliás prevista no art. 26, das Disposições Transitórias, da Constituição Federal de 1988, e que permanece letra morta, até hoje não cumprida. Não se trata de calote da dívida, trata-se de apurar o que realmente temos a pagar, o que já pagamos, e porque pagamos. Pagar, sim, mas só o que efetivamente devemos. (blogafresp.org.br)

É fácil de raciocinar a malignidade do serviço da dívida, é só comparar um assalariado que deve a metade de seu pagamento ao cheque especial do banco, ou a um agiota.

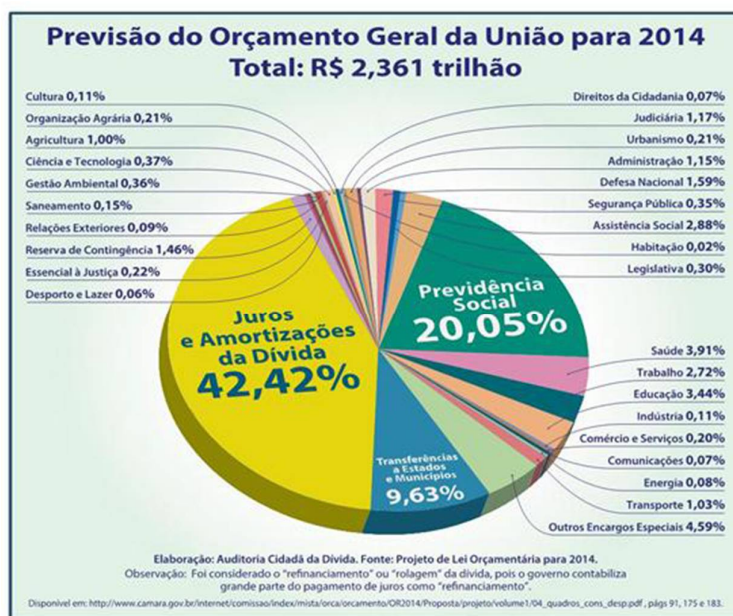


Figura 9 - Orçamento 2014 (Fonte: blogafresp.org.br)

O “montante atualizado dos pagamentos do serviço da dívida (juros e amortizações) supera R\$ 7 trilhões, de 1994 ao final de 2013”. (saddib.blogspot.com.br)

- Quem são os credores da dívida interna?
- Quem são os responsáveis pelos gastos desenfreados?
- Existe a possibilidade de esta dívida ser maior do que a divulgada?
- Qual o montante real da dívida nos últimos anos?
- O que daria para fazer com todo o dinheiro jogado fora?
- Quem mais se beneficiou da dívida pública, os partidos políticos, os grupos de pressão, os *rent seeking* ou o povo?

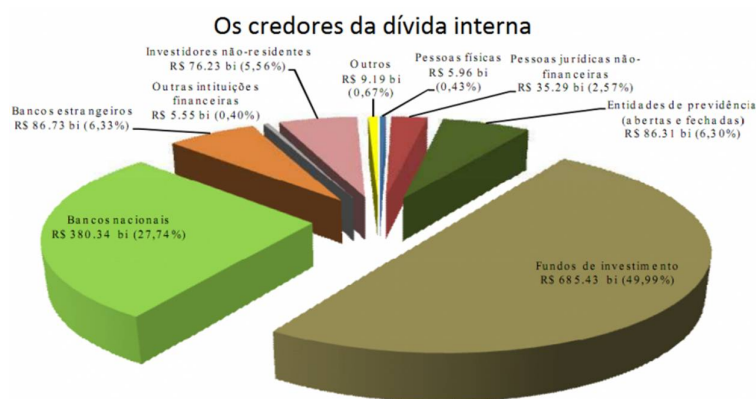


Figura 10 - Origem do serviço da dívida (Fonte: saiddib.blogspot.com.br)

- Existe a possibilidade de o Governo dar um calote?
- Governos podem falir por insolvência?
- O que aconteceria se o Brasil falisse?

Todos os tópicos acima refletem diretamente na fiscalização de tributos. E os tributos refletem diretamente na qualidade de vida de um povo.

- Tributos mudam uma Sociedade?

Analisando o gráfico abaixo se tem a certeza que a mudança é possível sim:

A supremacia da classe C

Segundo a FGV, a pobreza despencou desde 2002. Com isso, o miolo da pirâmide engordou e agora é maioria absoluta

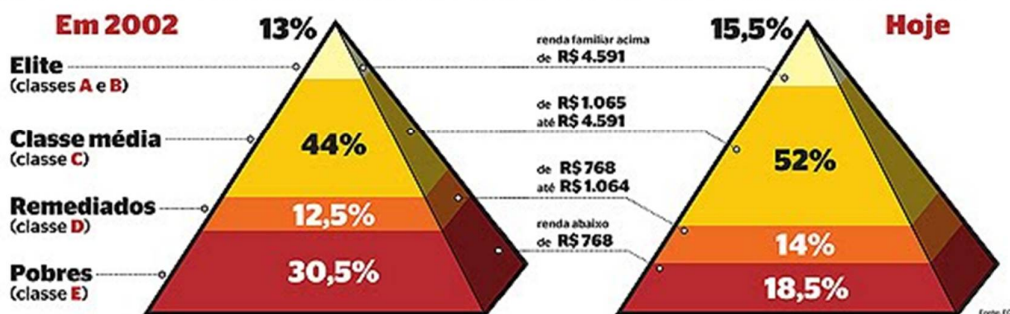


Figura 11 - A supremacia da classe c (Fonte: revistaepoca.globo.com)

Os dados acima, de 2002 a 2008, são corroborados pela tabela abaixo:

Esse universo de 100 milhões de brasileiros é formado sobretudo pelos ex-pobres que acabam de pôr o pé na classe média. Alguns estudiosos chamam esse segmento de classe média baixa, outros falam em classe C. Para muitos, é difícil classificá-los. O certo é que melhoraram de vida. Anos atrás, não tinham conta em banco, consumiam apenas o essencial e seu principal objetivo na vida era chegar ao fim do mês com as contas pagas. Hoje, estão comprando o primeiro carro zero, construindo um cômodo a mais na casa, se vestem melhor. “Nossa maneira de olhar a classe média é meio americana”, diz o economista Marcelo Neri, coordenador da pesquisa e diretor do Centro de Políticas Sociais da FGV. “A classe média tradicional brasileira sempre comparou seu poder aquisitivo ao dos países desenvolvidos. (revistaepoca.globo.com)

- Se as receitas jogadas fora fossem aplicadas corretamente o Brasil poderia ser um país composto apenas por classe média?
- O que é classe média?

População por Classes Econômicas

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total	175,398,020	177,758,060	180,001,710	182,218,501	184,384,292	186,440,290	188,194,383
Classe E	49,319,851	45,147,533	41,047,646	35,196,724	33,659,359	29,860,927	28,838,782
Classe D	46,884,477	48,286,025	48,713,422	48,006,542	46,298,711	45,399,117	44,453,034
Classe C	65,871,283	70,620,183	75,266,800	81,889,806	86,476,548	91,762,175	94,934,828
Classe B	6,977,329	7,100,301	7,583,287	8,549,859	9,271,379	9,925,842	10,369,023
Classe A	6,345,080	6,604,018	7,390,555	8,575,570	8,678,295	9,492,229	9,598,716

Fonte: CPS/FGV a partir dos microdados da PNAD/IBGE

Tabela 4 - População por Classes Econômicas (Fonte: www.cps.fgv.br)

- Como a fiscalização do ICMS pode ajudar no aumento da classe média e fim da pobreza?
- Se todo o ICMS devido em cada Estado fosse pago corretamente, a pobreza diminuiria?

Todas as razões acima arroladas por SEVAGNANI explicam a sonegação, apesar de que faltou a ganância desmedida, pura e simples. Não obstante, para o Auditor Fiscal tais razões não são levadas em consideração por causa do princípio da vinculação. Por mais que se tenha respeito e consideração pelo indivíduo-empresário-empreendedor-investidor que contribui para a riqueza nacional, qualquer irregularidade deve ser levada ao Processo Administrativo Fiscal, sob pena de Prevaricação. É no Processo que o contribuinte deve se manifestar e existe todo um arcabouço jurídico-tributário a seu favor. Tanto é verdade que a porcentagem de Autos de Infração considerados improcedentes em julgamentos administrativos é muito alta. E também não há que se considerar nisto o Excesso de Exação, pois o Processo Administrativo com ampla defesa é característica da Democracia, além de ser gratuito. Pode o contribuinte de direito alegar que teve despesa com advogado ou contador frente à fruição do direito de questionar e se defender, mas este é um dos riscos do negócio. O que não pode é o Fiscal deixar de autuar qualquer irregularidade que encontre. O princípio *in dubio pro reo* é para quem julga e Fiscal não faz julgamento, atrelado que está à vinculação. Quem julga é o julgador – no Judiciário e na Administração Pública.

Se os cidadãos não estão satisfeitos com o Contrato Social, o jeito é fazer um novo pacto, um novo Contrato. O que não se pode é culpar o Fisco por desempenhar o papel que lhe cabe. Contrario senso, o Fisco pode e deve ser criticado quando não cumpre o seu papel.

Por outro lado, daria para acabar com a pobreza com os R\$ 7 trilhões jogados fora via serviço da dívida? E se somasse a esse dinheiro mais o dinheiro sonegado, mais o dinheiro mal gasto, mais o dinheiro desviado? O Brasil seria o país de qualidade de vida invejável, sem pobreza.

Arrecadar e gastar, dois braços do mesmo corpo. A função de fiscalizar a arrecadação cabe às Receitas - com base no Direito Tributário. A função de fiscalizar os gastos públicos cabe aos Tribunais de Contas - com base no Direito Financeiro. Grosso modo,

o objetivo do Direito Tributário é proteger o cidadão da fúria arrecadatória do Estado, já o objetivo do Direito Financeiro é defender o Estado do cidadão.

Fiscos e Tribunais de Contas são duas instituições imprescindíveis ao Estado Democrático de Direito. Porém, é na totalidade das instituições que a cultura evolui:

O ser humano enquanto ser que age, que configura ativamente sua realidade vital, não pode prescindir da força propulsora dos instintos. Eles são, enquanto força natural, a fonte de energia da cultura. Porém os instintos humanos amorfos têm de acomodar-se aos objetivos das ações e ganhar forma sob exigência cultural. A organização do sistema de instintos é tarefa das instituições. (ARLT, 2008, p. 172)

Por ser polissêmica, a palavra instituição pode ser equívoca, implicando em juízos inadequados ou fora do Contexto. Por isso necessário se faz diferenciar os sentidos:

Instituição: 1 s.f. ato de instruir, de educar 2 ato ou efeito de instituir (dar começo); estabelecimento, criação 3 soc cada um dos costumes ou estruturas sociais, estabelecidas por lei ou consuetudinariamente que vigoram num determinado Estado ou povo ... 10 formas ou estruturas sociais construídas pelas leis fundamentais que regem um país ou por seus costumes nacionais, esp. As que derivam do direito público. (HOUAIS, 2001, p. 1627)

Entende-se assim que a lei, o casamento, o ato de pedir nota fiscal, o ato de votar são todos instituições, como o são Igrejas, Empresas, Hospitais, Tribunais, Fiscos, etc. Mas o sentido que se busca aqui é o de organização. E, como já dito, toda organização pode ser eficiente e resolver problemas ou ser ineficiente e criar problemas. Desse modo: *“Toda organização precisa encontrar formas de atingir seus objetivos, cumprir sua missão, melhorar seus resultados, justificar ou preservar sua existência.”* (CASTRO, 2013, p. 1)

A Confiabilidade Humana pode ajudar bastante na fiscalização de tributos com repercução na opinião pública crítica.

Em análise recente (2011) foi questionada a Confiabilidade de Instituições brasileiras, com o seguinte resultado:

– Índices de Credibilidade para algumas profissões e atividades (valores aproximados).

Grupo	Profissões e atividades	Credibilidade (%)	Nível
1	Bombeiros, Carteiros	91	Alto
2	Militares, Professores, Médicos, Psicólogos	81 – 90	Bom
3	Ambientalistas, Pesquisadores, Jornalistas	71 – 80	
4	Religiosos, Juízes, Promotores	61 – 70	
5	Advogados, Diretores de empresas, Funcionários públicos	51 – 60	Regular
6	Policiais, Corretores, Sindicalistas,	41 – 50	
7	Vendedores do comércio	31 – 40	Baixo
8	Executivos de bancos e financeiras	21 – 30	
9	Políticos	< 20	Muito baixo

Nota-se na que os Bombeiros e os Carteiros são os mais confiáveis pela população e os Políticos os menos confiáveis. Um aspecto interessante é a avaliação de Religiosos, Juízes e Promotores, que mesmo internacionalmente deixam a desejar, pois deveriam apresentar altos índices de Credibilidade.

Tabela 5 - Índices de Confiabilidade (Fonte: PALEROSI, 2011, p. 29)

Pelos indicadores da tabela acima, pode-se responder que:

- Os professores cumpriram seus papéis?
- O povo é bem educado?
- Os jornalistas cumpriram seus papéis?
- O povo é bem informado?
- Os juízes cumpriram seus papéis?
- Existe Justiça no Judiciário?
- Os promotores cumpriram seus papéis?
- Os promotores respeitam a dignidade da pessoa humana?
- Os advogados cumpriram seus papéis?
- Existem inocentes penalizados?
- Os empresários cumpriram seus papéis?
- Tributos são sonegados?
- Os delegados cumpriram seus papéis?
- As cidades são seguras?
- Os políticos cumpriram seus papéis?
- Os políticos aumentaram a dívida interna?

Cabe outro questionamento: onde seriam alocados os Auditores Fiscais? Dentro do Grupo dos Funcionários Públicos? Se os Auditores Fiscais compusessem categoria individualizada, qual seria seu *score*? A sonegação diminui com as fiscalizações?

Ao se ler o texto abaixo, escrito em 1988 – ano da promulgação da CF/88, o que mudou de lá pra cá nestes vinte e seis anos?

- As coisas mudam ou não?

Leia-se:

Minha impressão é que, de maneira muito mais profunda do que costumamos pensar, hoje somos em larga medida uma nação cínica, quase niilista, e, por via de conseqüência, monstruosamente deformada em termos éticos e morais. Não só não acreditamos em mais nada ou ninguém, como tão pouco nos escandalizamos ou nos indignamos. Aprendemos que os fatos mais torpes e revoltantes são uma espécie de parte natural da vida. Provam-se fraudes e falcatruas abomináveis e nada acontece aos responsáveis? É isso mesmo, essas coisas são assim. Mata-se, tortura-se, estupra-se, sequestra-se? É a vida de hoje em dia, ninguém pode facilitar. E, dentro do modo individualista que sempre nos marcou, vamos cuidando dos nossos problemas e quem quiser que se vire.

Não posso concordar com quem afirma que os culpados exclusivos dessa situação são os governantes, administradores e políticos em geral. Concordar com isto seria crer que eles constituem uma espécie distinta da nossa e não fruto de nossa própria comunidade. Não são marcianos, nem são suíços; são terráqueos brasileiros nossos contemporâneos e compatriotas. E, portanto, seus defeitos são nossos defeitos, por mais que isto nos cause desalento ou mesmo vergonha.

Também não creio que a impunidade e a irresponsabilidade característica de nossa vida pública venham a ser eliminadas, ou sequer minoradas. O exemplo vem de cima, com regularidade e exuberância exemplares. Os privilégios e interesses ilegítimos estão tão arraigados, misturados como argamassa no sistema, que não vejo força capaz de derrubá-los. Gostaria de pensar diferentemente. Tenho grande amor pela minha terra e meu povo, mas cada vez mas como categorias abstratas e idealizadas, porque minha desilusão, como a de tanta gente, é funda. Não somos um país moralmente anestesiado. Somos, isto sim, um país de analfabetos éticos, sensíveis à violência e à iniquidade quando ela ocorre conosco ou perto de nós, mas indiferentes quando ela não nos toca. Dizemos “ele rouba, mas faz”, Achamos normal que o Governo nos minta rotineiramente, achamos normal saber de crianças morrendo de fome e privação, achamos tudo normal, não abemos mais o que é certo ou que é errado, de certa maneira não distinguimos o Bem do Mal. O que é um grave erro, pois o mal existe e nos vem devorando a muito tempo, na escravidão, na injustiça, na miséria e na desesperança de tantos de nós. (RIBEIRO, 1988)

- Após a leitura do texto acima, as respostas às questões colocadas abaixo da tabela de Confiabilidade sobre os atores mudariam?
- Com base no texto, o que mudou nos últimos vinte e cinco anos?
- As coisas mudam realmente?
- Se as coisas não mudaram de 1988 pra cá, qual ou quais dos atores falhou ou falharam?
- Quais foram mais eficientes?
- O que fazer daqui para frente?

O ataque ao problema da falta de bem-estar tem de ser executado em duas frentes: obtenção de recursos e controle dos gastos. Dois problemas, um econômico e outro orçamentário, ambos determinados pela Política. Quem fiscaliza a regularidade na obtenção de recursos é o Fisco com base na Política de Fiscalização. Quem fiscaliza o gasto público é o Tribunal de Contas com base na Política Orçamentária.

A confiabilidade dos políticos evidenciada pela tabela é baixíssima, mas qual é a Confiabilidade do Fisco e do Tribunal de Contas? Tanto um como outro são controlados politicamente.

- Quem manda nos Fiscos?
- Quem manda nos Tribunais de Contas?
- Com todo o trabalho executado o score dos Políticos é justo?

O que fazer passa necessariamente por arrecadar o correto e gastar o necessário. Poupar e investir. Analisando a tabela acima fica evidente que o problema é político, e não econômico. Como resolvê-lo? É um problema social que começa pelo cidadão que vota, porque voto é poder. Não há como indicar vote nesse ou naquele candidato porque o voto é livre – mas deveria ser consciente. O ideal seria indicar um perfil no qual não se deve votar, elaborando-se uma lista em função da malignidade do perfil: a lista maligna. O candidato que entrassem para essa lista maligna estaria fora do jogo. É de capital importância ter a consciência que maligna mesmo é a minoria dos Políticos. Pensar diferente seria desprezar o humano, lembrando que nenhum país chega a ter a sexta economia do globo sem bons Políticos e bom Povo, mas isto não se materializa em bem-estar.

Quem são os candidatos malignos? Cada eleitor elaboraria sua própria lista composta pelos candidatos que disputam a eleição e que se encaixassem nos perfis indesejados, tipo:

- Candidato que já eleito anteriormente que prometeu muito e não cumpriu nada;
- Candidato que promete o improvável e às vezes o impossível;
- Candidato que promete muito sem conhecer o Orçamento;
- Candidato que não representou bem sua base;

- Candidato nepotista que empregou a família e amigos;
- Candidato analfabeto ou semialfabetizado;
- Candidato ficha suja, etc...

A lista deveria ser debatida em sala de aula, em família, na mesa de bar, na academia, em conversas de corredor, meios de transporte, e onde o mais se pudesse falar sobre o lado mal de alguns candidatos, independente de partidos ou convicções políticas. O resultado deveria ser canalizado e divulgado às escâncaras para uma lista geral com os candidatos menos indicados, com os porquês evidenciados. Políticos ruins fazem o que fazem à medida que a urna perdoa e o povo esquece – e sofre daí.

Há que se evidenciar mais uma vez que existem bons Políticos – e não são poucos - que, muitas vezes não possuem força para mudar o curso político. As causas da pobreza são econômicas e inexoráveis. Porém, quando virasse cultura não votar em políticos descomprometidos com as Finanças Públicas, principalmente candidatos ao Governo Federal, Estadual, Municipal e ao Congresso Nacional, a Confiabilidade Humana da tabela aumentaria bastante - e o povo, por conseguinte, viveria bem melhor.

Se o povo não tomar consciência de que o poder está em suas mãos – povo – os Políticos ruins lidarão com as Fianças Públicas apenas para atender a seus objetivos eleitoreiros, principalmente para se manterem no poder - e o povo não poderá reclamar do Governo maligno depois.

Outro texto do autor João Ubaldo:

Acho que todo mundo lembra o que disse num discurso o presidente Kennedy: “Não pergunte o que seu país pode fazer por você, pergunte o que você pode fazer por seu país.” Eu estava lendo os jornais e aí me ocorreu, como já deve ter ocorrido a muitos de vocês, que nossa prática política se orienta por uma atitude oposta a essa exortação. Ou seja, queremos saber o que o Brasil pode fazer por nós, mas não alimentamos muita curiosidade sobre o que podemos fazer pelo Brasil. Isso se expressa no comportamento de nossos governantes, que não disputam nada pensando no país, mas em abocanhar ou manter o poder, aqui tão hipertrofiado, abarrotado de privilégios e odiosamente infenso ao controle dos governados.

Para que mais, a não ser desfrutar desses privilégios, não se sabe, porque não existe projeto, além da cantilena sobre justiça social, saúde para todos, educação de qualidade e outras generalidades com as quais todos concordam. Que modelo de estrutura socioeconômica queremos, que Estado queremos, que país queremos, como chegaremos lá? Que propostas concretas são oferecidas? Ninguém diz — e os programas partidários, como os próprios partidos, causam constrangimento, pela ausência de ideias e compromissos sérios. O negócio é se eleger e se abancar, depois se vê o que se pode fazer, conforme a necessidade e a serventia para a permanência no poder. Na pátria, como se falava antigamente, ninguém se mostra muito interessado. (<http://veja.abril.com.br>)

O fato é que o país precisa de instituições fortes e bem preparadas. As técnicas da Confiabilidade Humana como orientação e métrica são importantes e devem ser aplicadas em todas as instituições – e divulgadas. A pesquisa de Confiabilidade Humana deveria ser frequente para inclusive por as instituições em cheque. Com a elaboração e divulgação - às escâncaras - de estatísticas corretas e a conscientização do indivíduo que faz parte da opinião pública, todos os atores tenderiam a desempenhar melhor seus papéis.

O Estado é um grande sistema composto por vários subsistemas chamados Instituições, e todas elas possuem um modo de falha que deve ser estudado. As falhas são desrespeito às leis. Uma falham por não cumprirem as leis, outras falham ao abusar no cumprimento das leis. Uma abusam mais do que outras, mas cabem aos Políticos legislar a respeito, disciplinando cada uma das Instituições.

O elemento condutor é mesmo a lei. Neste sentido duas leis fazem a diferença: i) uma é a Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, chamada de Código Tributário Nacional – CTN e a outra é a ii) Lei Complementar 101, de quatro de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. A primeira é instrumento de trabalho do Fisco, quem cuida da receita e a segunda é instrumento de trabalho dos Tribunais de Contas, quem cuida da despesa. Duas leis que se forem obedecidas darão sentido à Constituição.

Existe uma tendência mais recente de se fortificar os Fiscos garantindo a seus agentes mais liberdade para cumprir o dever-poder vinculado que deles se espera – com mais liberdade, soberania e responsabilidade. Isto porque a Sociedade está começando a perceber que depende diretamente do trabalho destes atores. Em épocas de crise nas finanças do Estado, e os Estados sempre estão em crise, a necessidade governamental de recursos aumenta e, em função da Lei de Lafer, a sonegação também. Daí a importância da fiscalização. Em verdade, cada fiscalização representa os interesses da Sociedade.

Promover a segurança jurídica na livre concorrência é um dos objetivos fundamentais do Fisco. Daí que é obrigação zelar pela concorrência leal entre os competidores no mercado e evitar que a sonegação seja elemento de vantagem competitiva em função da diminuição ou ausência de tributos nos preços. Sobre isto pouco se fala. Ao garantir a arrecadação o Fisco zela também pelo equilíbrio do mercado, garantindo e

aumentando o fluxo de receitas para o Erário Público que deve retornar ao povo na forma de bens públicos.

Segurança jurídica é fruto da cultura boa, que tem por base o reforço. Isto porque a cultura ruim é mais forte e facilmente se alastra. É dever do Fisco, e do cidadão também, zelar pela arrecadação, fazendo com que os sonegadores se ajustem à legislação. Este ajustamento se faz com pressão fiscal e punição dos infratores. Isto é reforçar a regularidade.

A arrecadação é como um jardim. Sem cuidado, em pouco tempo as pragas se alastram e tomam conta.

Quando cada cidadão exigir a nota fiscal e os contribuintes de direito as entregarem naturalmente em cada venda - e não se aceitar que outros burlem a lei -, o bem-estar social atingirá a proximidade de um ótimo do qual todos lutarão pela sua preservação. Não faltará: justiça, educação, segurança pública, saúde, estradas, lazer, férias, turismo, etc. Um novo *status quo*. Ilusão? Utopia? O Canadá, a Alemanha, a Suécia, a Finlândia, a Noruega, a Dinamarca, a Austrália, todos dizem que não. Recursos o Brasil possui. Novos 7 trilhões virão.

- Como os Fiscos estaduais podem ajudar no processo?

Veja-se o exemplo paranaense:

Arrecadação do Estado – Período 01/01/2013 a 31/12/2013

RECEITA	VALOR ESTADO	VALOR MUNICÍPIO	TOTAL
ICMS	15.316.511.921,75	5.105.517.458,63	20.422.029.380,38
IPVA	972.796.097,07	972.837.724,96	286.335.238,50
ITCMD	286.335.238,50		286.335.238,50
TAXAS	51.722.564,99		51.722.564,99
OUTRAS	54.679.121,47		54.679.121,47
TOTAL	16.682.044.943,78	6.078.355.183,59	22.760.400.127,37

Tabela 6 - Arrecadação 2013/PR (Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado, obtida pela expertise do Auditor Paulo R. Koslosky)

Produção Fiscal Paranaense, 2013:

AUTO DE INFRAÇÃO	QUANTIDADE	VALOR
LAVRADOS	11.171	R\$ 1.260.058.186,24
PARCELADOS	765	R\$ 60.067.237,78
PAGOS	8.062	R\$ 53.177.445, 83

Tabela 7 - Valor das Autuações/PR 2013 (Fonte: Banco de Dados da Coordenação da Receita do Estado, obtida pela expertise do Auditor Paulo R. Koslosky)

Se fosse meio por cento a produção fiscal já seria eficaz, mas cinco por cento é eficiência. Existem muitos outros serviços prestados pelos Fiscos Estaduais: julgamentos de auto de infração, cobranças, palestras, cursos, orientações, pesquisas, IPVA, ITCMD, etc. Tudo para garantir a arrecadação. Serviço não falta.

Questionamento: baseado nos perfis dos sonegadores, aqueles que pagam, aqueles que não pagam e os acima do muro:

- Como ficaria a arrecadação sem o Fisco?
- Cairia somente 10%?
- As receitas que cabem aos Estados Federados são suficientes?

Se a arrecadação paranaense e nacional fosse um jardim e não houvesse manutenção, em quanto tempo as pragas tomariam conta? E se o povo cumprisse o seu papel exigindo a nota fiscal e votando bem, qual seria a beleza desse jardim?

Os Fiscos são organizações eficientes. Desenvolveram ao longo dos últimos anos bastante tecnologia de fiscalização. Porém, é com a participação do cidadão que a Política de Fiscalização toma corpo. Isto porque existe muita informação assimétrica entre o Fisco e o contribuinte de fato. Se cada cidadão sempre exigir a nota fiscal, cada operação comercial deixará rastro que será detectado em algum momento da malha, influenciando assim em todo

o processo, desde o aumento da arrecadação pura e simples até o fornecimento de indícios que apontam para uma fiscalização em algum momento. A importância do contribuinte de fato no processo é definitiva, além do que todo o trabalho fiscal (dos Fiscais e dos Cidadãos) desenvolvido visa o retorno à Sociedade de bens públicos em forma de qualidade de vida, para cada indivíduo.

O indivíduo, da forma como o descrevi até aqui, é um ser de direito, portanto, um elemento fundamental na construção de uma organização social cujo principal critério de avaliação deve ser o respeito aos direitos do homem e da mulher. O respeito do indivíduo e de suas escolhas é o teste número um da democracia. (TOURAINÉ, 2009, p. 134)

O evento social mais significativo que pode acontecer numa Sociedade em crise é o indivíduo questionar, conhecer, criticar e ajudar e cobrar as mudanças de ar a realidade para melhor. Fazer parte do mundo cultural a sua volta, influenciando e sendo influenciado sem alienação, colaborando para forjar a opinião pública consciente. Brigar pelo bem-estar seu e da sociedade na qual vive. Romper a paz e findar a guerra, com vitória sem perdas irre recuperáveis, expulsando a cultura ruim e reforçando a boa, ficando assim mais forte para conquistar o que é seu por direito no Pacto-Projeto, tudo dentro da Lei porque:

O fim do direito é a paz, o meio de que se serve para consegui-lo é a luta. Enquanto o direito estiver sujeito às ameaças da injustiça – e isso perdurará enquanto o mundo for mundo, ele não poderá prescindir da luta. A vida do direito é a luta: luta dos povos, dos governos, das classes sociais, dos indivíduos. (VOM LHERING, 2002, p. 27)

A Justiça jurídica e a justiça distributiva são resultados de lutas. Em que consiste esta Justiça? “*Justiça, prossegue Sócrates respondendo a Glauco, consiste ainda em exercer o ofício que nos cabe socialmente.*” (GUSMÃO, 1998, p.85). É cada um cumprindo o seu papel, começa pelo cidadão e passa pela sociedade, pela Sociedade que dá luz ao Estado e que molda o Governo.

Muito crítica o povo brasileiro ao seu país, afirmam principalmente que o Brasil é um país ruim para se viver. Falta trabalho, renda, segurança, saúde, educação, etc. Muitos perguntam como um país que possui todos os fatores de produção (Terra, Capital e Trabalho) não consegue oferecer bem-estar a sua população. Terra com vasta e variada riqueza existe de sobejo no amplo território nacional. Capital tem hoje bastante, pois existem muitas empresas com acentuada capacidade instalada e ociosa que poderiam aumentar significativamente a produção - se houvesse mercado e confiança na economia. Milhares de outras nasceriam ou aqui se instalariam vindas de longe. Muito trabalho árduo já foi feito e muito ainda se quer fazer. Crítica severa ao povo se faz algures todos os dias. Existe até uma piada recorrente que

diz: “Deus fez maravilhas na geografia brasileira, mas em compensação o povo...” Argumento falaz e injusto, que facilmente se rebate: nenhum país fica entre as dez maiores economias do mundo se não tiver um povo bom, trabalhador, produtivo e ordeiro.

Então, o que falta? Falta um ajuste que se for feito produzirá um efeito em cascata que causará perplexidade e inveja mundo afora. Não é ufanismo alienado, é potencial. É força econômica – poder mesmo. E este ajuste começa pela busca da conscientização individual e coletiva. O primeiro passo é a consciência da importância da arrecadação. Mas não é só arrecadar. Gastar bem é igualmente crucial. São dois lados da mesma moeda que devem ser rigorosamente protegidos: receita e despesa. No Cenário exposto neste trabalho, quem é o ator mais importante?

- Quem possui mais poder: o povo, a população? a Sociedade? o Estado? o juiz? o Promotor? o Fiscal, o Policial? o Político?
- Quem?

Bonavides responde:

A Sociedade, algo interposto entre o indivíduo e o Estado, é a realidade intermediária, mais larga e extensa, superior ao Estado, porém inferior ao indivíduo, enquanto medida de valor. (BONAVIDES, 1997, p. 60)

O ator mais importante do Cenário é o indivíduo, contribuinte de fato, e com dois atos apenas ele cumpre o papel que lhe cabe: pedir a nota fiscal e votar bem.

É pela consciência de cada indivíduo que a desejada Sociedade do bem-estar acontece.

Uma nação se faz com alegria: gente, suor e recompensa. Uma nação não se faz com lágrimas: demônios, ferro e fogo.

A Economia não se submete ao Direito, mas a Política ajusta a Economia com leis fortes no sentido do bem-estar.

Está nas mãos do Povo.

Está nas mãos dos Políticos.

Está nas mãos das Instituições.

Bem-estar é Um por todos e Todos por um.

4. CONCLUSÃO

O objetivo geral foi alcançado com a seleção e definição de vários conceitos cuja apreensão na totalidade gera valor sinérgico quando analisado pela Maiêutica. O raciocínio levado a efeito com base em conceitos enfeixados para um determinado fim - consciência fiscal – produz um conhecimento diferenciado que enseja potencial crítico cujo objetivo neste trabalho é ajudar a promover a mudança social na busca do bem-estar.

Quanto aos objetivos específicos, estes foram alcançados com os seguintes argumentos:

- Foram apresentados os principais atores do Cenário tributário;
- Foram provocadas muitas reflexões sobre os atores que exercem influência na arrecadação;
- Evidenciou-se que não basta questionar, tem de agir. Porém, toda a ação produz resultado de longo prazo quando baseada em conhecimento. E o conhecimento é reforçado quando é interdisciplinar;
- Comprovou-se que a Confiabilidade Humana dos atores se prova no cumprimento do papel que desempenham em suas instituições;
- Foram oferecidas sugestões para se evitar falhas na fiscalização do ICMS a título de Confiabilidade Humana;
- Evidenciou-se também a hierarquia entre Estado, Sociedade e Indivíduo conforme o pensamento de BONAVIDES, onde o indivíduo figura como elemento principal, seguido pela Sociedade e Estado, nesta ordem de importância porque a Sociedade é maior do que a soma de seus componentes;
- Apresentou-se a estrutura do ICMS e a importância da nota fiscal;
- A Educação Fiscal foi reforçada;
- A importância do Auditor Fiscal Estadual e o impacto das Auditorias Fiscais foram evidenciados. Sem fiscalização a arrecadação tende a diminuir sensivelmente com o tempo, porque as causas da sonegação são econômicas e possuem muita força.

- Evidenciou-se que a segurança jurídica na aplicação da norma tributária é de grande importância para os empresários que atuam no mercado, pois o Fisco assegura que todos os contribuintes de direito concorram em igualdade de condições ao evitar que a sonegação seja uma vantagem competitiva.

Fica a sugestão para a realização de novas pesquisas sobre Confiabilidade Humana. Nessa nova pesquisa outros atores deveriam também ser incluídos no rol das avaliações, a exemplo dos Fiscos e seus fiscais e dos Tribunais de Contas e seus Auditores e Conselheiros. Outro aspecto a ser observado: a avaliação dos políticos frente às políticas públicas premiadas das quais pouco se fala. Existem políticos muito bons que também merecem ser reconhecidos, a título de reforço.

Evidenciou-se que o bem-estar numa Sociedade consciente é produto da cultura fiscal do povo que a constitui, e vem da cobrança e aplicação dos tributos. Pelo lado da receita, o Fisco, *stricto sensu*, é eficaz no combate a sonegação e a Sociedade tem o retorno do dinheiro investido nas Administrações Tributárias, mas ainda há muito que se melhorar. O ótimo somente será alcançado - realmente - quando todos os atores envolvidos participarem assertivamente do processo e neste sentido o cidadão-contribuinte com apenas duas medidas simples pode reverter o quadro caótico dos dias de hoje: pedindo a nota fiscal e votando nos políticos fora da aqui chamada lista maligna. Dois atos simples na individualidade do cidadão que paga tributo no cotidiano, mas que no cômputo social tem o poder de mudar o Estado.

Aplicando as técnicas de Confiabilidade Humana em todas as instituições públicas o Brasil terá todas as condições para se tornar um dos mais opulentos países orgulhosamente capitalistas do globo, excelente lugar para se viver em paz. Recursos existem e novos seriam criados. Basta querer e fazer acontecer.

"Tudo já foi dito uma vez, mas como ninguém escuta é preciso dizer de novo."

André Gide

LISTA DE SITES VISITADOS:

ABRAPEC - Serviço Social e Câncer, acessado em 10/07/2014.

<http://www.abrapec.org/index.php/doacoes/colaboradores/%20114>

Bemparaná - Impostômetro fechará 2013 com valor recorde de R\$ 1,7 trilhão, acessado em 10/07/2014.

<http://www.bemparana.com.br/noticia/296508/impostometro-fechara-2013-com-valor-recorde-de-r-17-trilhao>

Blog Afresp - *A Dívida Social e a Dívida Pública*, acessado em 10/07/2014.

<http://blogafresp.org.br/2014/03/14/a-divida-social-e-a-divida-publica/>

Blog do Saïd Dib: Maio 2014 - Adriano Benayon: “Juros: taxa efetiva e taxa SELIC”, acessado em 10/07/2014.

http://saiddib.blogspot.com.br/2014_05_01_archive.html

Capacitarbr - RENÚNCIA FISCAL INCENTIVOS FISCAIS, ISENÇÕES E IMUNIDADE, acessado em 10/07/2014.

http://capacitarbr.com/docs/RENUNCIA_FISCAL.pdf

Educação Fiscal - A perversa centralização das receitas tributárias no Brasil, acessado em 10/07/2014.

<http://www.educacaofiscal.com.br/artigo.do?artigo.id=1>

Encyclopedia Britannica - *Gresham's law* (economics), acessado em 10/07/2014, acessado em 10/07/2014.

<http://global.britannica.com/EBchecked/topic/245850/Greshams-law>

Época - *A nova classe média do Brasil*, acessado em 10/07/2014.

<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EMI10070-15228-1,00-A+NOVA+CLASSE+MEDIA+DO+BRASIL.html>

FGV - A Nova Classe Média: O Lado Brilhante dos Pobres, acessado em 10/07/2014.

http://www.cps.fgv.br/ibrecps/ncm2010/NCM_Pesquisa_FORMATADA.pdf

Folha.com - Mapa do Brincar - Brincadeira - Polícia e ladrão, acessado em 10/07/2014.

<http://mapadobrinca.folha.com.br/brincadeiras/esconder/309-policia-e-ladrao>

Folhamax - RAFAEL COSTA Da Redação, acessado em 10/07/2014.

<http://www.folhamax.com.br/imprime.php?cid=9446&sid=6>

Gazeta do povo - *Cenários e estatísticas – Opinião*, acessado em 10/07/2014.

<http://www.gazetadopovo.com.br/opinioao/conteudo.phtml?id=1442058&tit=Cenarios-e-estatisticas>

Gazeta do povo - Credibilidade sob ameaça – *Opinião*, acessado em 10/07/2014.

<http://www.gazetadopovo.com.br/opinioao/conteudo.phtml?id=1463910>

Humor na ciência - As 100 melhores Leis de Murphy, acessado em 10/07/2014.
<http://www.humornaciencia.com.br/miscelanea/murphy.htm>

INCA - Cuidados Paliativos, acessado em 10/07/2014, acessado em 10/07/2014.
http://www1.inca.gov.br/conteudo_view.asp?ID=474

INIUB - Advogado lança livro de sete toneladas sobre leis tributárias, acessado em 10/07/2014.
<http://iunib.com/destaques/advogado-lanca-livro-de-sete-toneladas-sobre-leis-tributarias/>

Jusbrasil - Sonegação é resposta para corrupção? acessado em 10/07/2014.
<http://studiofiscal.jusbrasil.com.br/artigos/115507651/sonegacao-e-resposta-para-corrupcao>

MacTutor History of Mathematics - Quotations by Hankel, acessado em 10/07/2014.
<http://www-history.mcs.st-and.ac.uk/Quotations/Hankel.html>

Migalhas - Advogado lança livro de sete toneladas sobre leis tributárias, acessado em 10/07/2014.
<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI197891,91041-Advogado+lanca+livro+de+sete+toneladas+sobre+leis+tributarias>

Receita Federal - Arrecadação de impostos em 2013 atingiu R\$ 1.1 trilhão, acessado em 10/07/2014.
http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2014/01/22/2014_01_22_17_14_35_1015774971.html

Sindifiscomt - Estudo aponta que renúncia tributária é quase o dobro dos investimentos realizados, acessado em 10/07/2014.
<http://www.sindifiscomt.org/noticia/161/Estudo-aponta-que-renuncia-tributaria-e-quase-o-dobro-dos-investimentos-realizados>

Sinprofaz - “Quanto Custa o Brasil pra Você” em debate na Câmara, acessado em 10/07/2014.
<http://www.sinprofaz.org.br/noticias/quanto-custa-o-brasil-pra-voce-em-debate-na-camara>

Superinteressante - Judeus: os donos do mundo, acessado em 10/07/2014, acessado em 10/07/2014.
<http://super.abril.com.br/religiao/judeus-donos-mundo-446324.shtml>

Vagalume - Tigresa, acessado em 10/07/2014, , acessado em 10/07/2014.
<http://www.vagalume.com.br/caetano-veloso/tigresa.html>

The Phrase Finder - Nothing is certain but *death and taxes* , acessado em 10/07/2014.
<http://www.phrases.org.uk/meanings/death-and-taxes.html>

Tribunal de Contas da União - Renúncia de Receitas, acessado em 10/07/2014.

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/macroavaliacao_governamental/area_de_atuacao/renuncia_receita

Unicamp - Finanças dos Trabalhadores - Instituto de Economia, Fernando Nogueira da Costa.

Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 182, julho 2010, acessado em 10/07/2014.

www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=1812&tp=a

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. São Paulo: Mestre Jou, 1982.
- ADRIANO, Sérgio. Contabilidade geral 3D. São Paulo: Método, 2012.
- ALENCAR FILHO, Edgard de. Iniciação à lógica matemática. São Paulo: Nobel, 1999.
- ANJOS, Augusto dos. Todos os sonetos. Porto Alegre: L & PM, 2001.
- AVALOS, José Miguel Aguilera. Auditoria e gestão de riscos. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AULETE, Caldas. Dicionário contemporâneo da língua portuguesa, vol. 3, 5ª Ed. Rio de Janeiro: 1964.
- BARROSO, Gustavo. Os protocolos dos sábios de sião; texto completo e apostilado, 5ª Ed. Porto Alegre: Revisão, 1991.
- BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. São Paulo: Martin Claret, 2001.
- Bíblia de Jerusalém, 7ª ed. São Paulo: Paulus, 2011.
- BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. Economia do setor público. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BLIACHERIENE, Ana Carla; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Direito financeiro atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.
- BONAVIDES, Paulo. Ciência política. São Paulo: Malheiros, 7-1997.
- BORGES, Humberto Bonavides. Auditoria de tributos. São Paulo: Atlas, 2000.
- BUENO, Francisco da Silveira. Dicionário escolar da Língua Portuguesa, 11 ed. Brasília: Fundação de Assistência ao Estudante, 1995.
- BUZZI, Arcângelo R. A Identidade Humana. Petrópolis, Vozes, 2002.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição, 7ª Ed. Coimbra: Almedina, s/d.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2-2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CASSIRER, Ernst. Antropologia filosófica. São Paulo: Mestre Jou, 1997.
- CASSONE, Vitorino. Sistema tributário nacional na nova constituição. São Paulo: Atlas, 1989.
- CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à teoria geral da administração, 6ª Ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

- DORON, Roland; PAROT, Françoise (organizadores). Dicionário de psicologia. São Paulo: Ática, 2001.
- EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998.
- FERREIRA, Daniel. Sanções administrativas. São Paulo: Malheiros, 6-2001.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária, 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 04.2002.
- FRANCO, Hilário. 50 anos de contabilidade. São Paulo: Atlas, 1993.
- FREIRE, Laudelino. Grande e novíssimo dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: José Olympio, 1957.
- GASPARINI, Diogenes. Direito administrativo. São Paulo: Saraiva, 1989.
- GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. Finanças públicas, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- GIBNEY, Frank. Milagre bem planejado. Petrópolis: Vozes, 1982.
- GLARE, P. G. W. Oxford Latin Dictionary. Oxford: Oxford University Press, 1985.
- GOUVEIA, Nelson. Contabilidade básica, 2ª Ed. São Paulo: Harbra, 1993.
- GRAYLING, A. C. A arte de questionar. São Paulo: Fundamento Educacional, 2014.
- GRIMAL, Pierre. Dicionário da mitologia grega e romana. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1993.
- GUIMARÃES, Isaac Sabbá. Dogmática penal e direito punitivo. Curitiba, Juruá, 2000.
- GUIMARÃES, M. A. Miranda. Ação fiscal, 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- GUNTHER, Max. Os axiomas de Zurique. São Paulo: Record, 2009.
- GUSMÃO, Paulo Dourado de. Filosofia do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- HOUAIS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss a língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- HUISMAN, Denis. Dicionário dos filósofos. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade introdutória (org.), 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOKOSKA, Stephen. Introdução à estatística. Rio de Janeiro: LTC, 2013.
- KUNDERA, Milan. A insustentável leveza do ser. Rio de Janeiro: Record, 1983.
- KIYOSHI, Robert T. Pai rico: o guia de investimentos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

- LAFRAIA, João Ricardo Barusso. Manual de confiabilidade, manutenibilidade e disponibilidade. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Sociologia geral, 7ª Ed. São Pulo: Atlas, 1999.
- LOPES, Lidia Maria; RIBAS, Rodrigues. Direito penal tributário. São Paulo: Malheiros, 1997.
- LOPES, Luiz Martins; VASCONCELOS, Marco Antônio Sandoval de. (Organizadores). Manual de macroeconomia, 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARCONI, Marina de Andrade; PRESOTTO, Zelia Maria Neves. Antropologia: uma introdução, 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MATHIAS, Washington Franco; GOMES, José Maria. Matemática financeira. São Paulo: Atlas, 1997.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital, 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2-2006.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro, 5ª Ed. São Pulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- COSENTINO, Teresa Cristina; SILVA MAIA, Guilherme B. da. Economia para Concursos. Material apostilado vendido em sala de aula para concursos, s/data, sem Editora.
- OUTHWAITE, Willian; BOTTOMORE, Tom; GELLNER, Ernest; NISBET, Robert; TOURAINE, Alain; LESSA, Renato; SANTOS, Wanderley Guilherme dos. Dicionário do pensamento social do século XX. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1996.
- ROSA JR., LUIZ EMYGDIO F. DA. Manual de direito financeiro e tributário, 20 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- PALLEROSI, Carlos Amadeu; MAZZOLINI, Beatriz Pinheiro Machado; MAZZOLINI, Luiz Ricardo. Confiabilidade humana. São Paulo: All Print, 2011.
- PARKIN, Michael. Economia, 8ª Ed. São Paulo: Addison Wesley, 2009.
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PEREIRA, Paulo Trigo. Economia e Finanças Públicas, 3ª Ed. Coimbra: Almeidina, 2012.
- PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio; MENDES, Wilson Roberto. Fiscalização na Era Digital. São Paulo: IOB, 2012.

- PINHO, Ruy Rebello; NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Instituições de Direito Público e Privado, 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ROCHA, João Marcelo. Direito tributário, 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e tributário, 20ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- ROSSETTI, José Paschoal. Introdução à economia, 17ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SANDRONI, Paulo. Novo dicionário de economia. São Paulo: Best Seller, 1994.
- SEVEGNANI, Joacir. A resistência aos tributos no Brasil. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.
- SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros, 6-2007.
- SPERLING, Abraham P.; MARTIN, Kenneth. Introdução à Psicologia. São Paulo: Pioneira, 2003.
- RIOS, Rodrigo Sánches. O crime fiscal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.
- TAMEZ, Carlos André; MORAES JUNIOR, José Jayme. Finanças Públicas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- TIMM, Clóvis Cláudio. Auditoria fiscal e ICMS para concursos. Porto Alegre: Sagra-DC Luzzatto, 1993.
- TOURAINÉ, Alain. Pensar outramente o discurso interpretativo dominante. Petrópolis: Vozes, 2009.
- TZU, Sun. A arte da guerra. Rio de Janeiro: Record, 1983.
- VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. Introdução à economia, 4ª Ed. São Paulo: Frase, 2000.
- WILSON, John. Pensar com conceitos. São Paulo: Martins Fontes, 2005.