

**O acompanhamento tributário – um novo
paradigma em fiscalização para
a Receita Federal do Brasil**

1º Lugar

SÉRGIO LUIZ MESSIAS DE LIMA



Meus agradecimentos e minha admiração especial aos amigos Adriana Hannum Resende, Rosemeire Martins da Silva, Edson Fernandes Cunha, José Carlos da Silva e Roberto Vieira Machado, sem os quais esta ideia seria apenas mais uma ideia. À minha esposa Telma e aos meus filhos Lucas e Letícia, sem os quais nada disso teria valor.



O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO – UM NOVO PARADIGMA EM FISCALIZAÇÃO PARA A RECEITA FEDERAL DO BRASIL

RESUMO

1 OBJETIVOS BÁSICOS

A proposta deste trabalho é a *busca permanente do incremento da arrecadação potencial espontânea e o cumprimento integral da missão da Receita Federal do Brasil (RFB)*, por intermédio da implantação de estratégia de atuação da fiscalização de contribuintes, tomando-se por base a extensão do escopo do acompanhamento tributário dos contribuintes realizado atualmente pela RFB. Essa estratégia visa a encorajar o cumprimento espontâneo da obrigação tributária por intermédio do aumento da percepção de risco por parte do contribuinte que opte por não se manter quites com a administração tributária.

2 METODOLOGIA UTILIZADA

Fruto de dez anos de observação, que culminou em experimentações reais nestes dois últimos anos em uma delegacia da Receita Federal do Brasil de porte médio, a proposta procura demonstrar, com argumentos lógicos e convincentes, a importância da fiscalização para o cumprimento da missão da RFB. A sequência lógica de raciocínio

utilizada mostra a importância do cumprimento espontâneo da obrigação tributária, o papel da percepção de risco do contribuinte na busca da arrecadação espontânea e a imprescindibilidade da fiscalização para o aumento dessa percepção de risco, fiscalização em novo e amplo conceito, realizada o mais perto possível da ocorrência do fato gerador, personificada na atividade de acompanhamento tributário dos contribuintes relevantes, o que representa, no mínimo, 80% da arrecadação federal.

3 ADEQUAÇÃO DO TRABALHO AOS CRITÉRIOS DE JULGAMENTO

3.1 *Relação custo versus benefícios*

A proposta ora apresentada propõe-se a reduzir drasticamente o custo da fiscalização tributária federal, possibilitando que seja atingida uma gama muito maior de contribuintes, com consequências óbvias para o incremento da arrecadação tributária federal, para o atendimento de excelência ao contribuinte e conseqüente cumprimento integral da missão da RFB. A diminuição nos custos configura-se na obtenção do cumprimento total da obrigação tributária por parte dos contribuintes, sem a necessidade da presença física do auditor em seu domicílio, e na conseqüente diminuição do estoque de processos, possibilitando a resolução das pendências dos contribuintes de forma mais célere e tempestiva.

3.2 *Aumento de produtividade*

O novo e amplo conceito de fiscalização possibilita a multiplicação exponencial da quantidade de contribuintes fiscalizados, atividade que passaria a ser realizada, na maioria dos casos, de forma muito mais rápida do que ocorre atualmente.

3.3 *Viabilidade de implementação*

A implantação desta proposta é perfeitamente factível. A maior dificuldade seria a reação natural à mudança do conceito de fiscalização

(cultural), sem a necessidade de grandes alterações estruturais ou de sistemas. Para as definições de implantação e para o preparo dos demais servidores à nova metodologia (certamente), há auditores, analistas e outros servidores com condições técnicas suficientes, principalmente aqueles que trabalham atualmente no Acompanhamento Econômico-Tributário de Pessoas Jurídicas (AED).

3.4 Valorização do servidor

Uma Receita Federal que realmente ofereça risco ao contribuinte, arrecadando valores muito acima do que vem fazendo, possibilitando até, quem sabe, a diminuição da carga tributária (potencial), passaria a ser muito mais respeitada pela sociedade. E, obviamente, esse respeito também seria direcionado a seus servidores, que já são considerados de excelente nível técnico.

3.5 Melhoria da qualidade do serviço prestado

A implantação da sistemática proposta possibilitaria efetivamente prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social e o financiamento da seguridade social (missão da RFB), com a prestação de um serviço de excelência à sociedade (missão e visão de futuro da RFB), proporcionando um tratamento de respeito ao cidadão (valor da RFB), com profissionalismo (valor da RFB), transformando a Receita Federal do Brasil cada vez mais numa organização sólida, justa (visão de futuro da RFB), moderna e tecnologicamente avançada (visão de futuro da RFB). Em suma, a Receita Federal do Brasil consolidar-se-ia cada vez mais como uma referência nacional e internacional (visão de futuro da RFB), além da clara possibilidade de atingir vários dos objetivos traçados para a RFB, tais como: fortalecer sua imagem institucional; promover a conscientização tributária do cidadão e o atendimento de excelência ao contribuinte; otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário; aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal; melhorar a política de gestão da informação e de infra-estrutura tecnológica.

3.6 Promoção da justiça fiscal e social dos tributos

A fiscalização eficiente sobre os principais contribuintes possibilita a distribuição equitativa da carga tributária de acordo com a lei e promove a justiça fiscal e social. Se essa fiscalização perdurar no tempo, certamente fará com que os contribuintes passem a cumprir suas obrigações tributárias espontaneamente, formando essa conscientização geral na sociedade.

4 PRINCIPAIS CONCLUSÕES

Este trabalho propõe uma mudança radical no conceito de fiscalização, com a extensão da quantidade de contribuintes a serem efetivamente fiscalizados, promovendo um aumento significativo da percepção de risco sentida pelos contribuintes pelo não-cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias. Com isso, a expectativa é *cumprir integralmente a missão da Receita Federal do Brasil.*

O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO – UM NOVO PARADIGMA EM FISCALIZAÇÃO PARA A RECEITA FEDERAL DO BRASIL

1 INTRODUÇÃO

A Receita Federal do Brasil (RFB) sofre há anos de um mal crônico que a impossibilita de atuar em todos os contribuintes que precisam ser fiscalizados, de trabalhar todos os processos que chegam às suas unidades e de atender com excelência todos os contribuintes que procuram por seus serviços nos vários pontos de atendimento do órgão.

O presente trabalho é fruto de anos de observação que culminaram em experimentações práticas nesses dois últimos anos em uma delegacia de porte médio e tem por objetivo propor nova forma de atuação para a Receita Federal do Brasil no que diz respeito à fiscalização dos contribuintes.

O embasamento da estratégia de trabalho ora proposta é o acompanhamento tributário dos contribuintes. Aqui, referimo-nos aos principais contribuintes brasileiros, não apenas aos grandes contribuintes. O que propomos é uma mudança radical no conceito de fiscalização – a extensão da quantidade de contribuintes a serem efetivamente acompanhados no dia a dia; o efetivo aumento da percepção de risco sentida pelos contribuintes pelo não-cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias. Ou seja, propomos o cumprimento integral da missão da Receita Federal do Brasil.

2 A MISSÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Ao iniciar nosso raciocínio, faz-se mister partir da missão da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que está baseada numa tríade:

- a) prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social;
- b) prestar serviços de excelência à sociedade; e
- c) prover segurança, confiança e facilitação para o comércio internacional.

É fato que a Receita Federal existe primordialmente para arrecadar tributos e contribuições (aí inserida a contribuição previdenciária). Certamente por essa razão a primeira missão da RFB é “prover o Estado de recursos...”. Recursos esses que devem ser canalizados para garantir o bem-estar social e financiar o Sistema de Previdência Social brasileiro. Por óbvio, esses recursos, conforme definidos no ordenamento jurídico nacional, só ingressarão nos cofres do Estado se os contribuintes cumprirem integralmente suas obrigações tributárias. E aí está o real significado dessa frase que constitui a primeira missão da RFB: “Promover o cumprimento espontâneo da obrigação tributária”.

Prestar serviços de excelência à sociedade é obrigação de qualquer órgão público. Para a RFB essa missão se torna capital. Um atendimento de excelência promove o cumprimento da obrigação tributária espontânea, quando viabilizada com facilidades aos contribuintes. E é exatamente por essa razão que a Receita Federal incluiu como uma de suas missões a prestação de um atendimento de excelência.

“Prover segurança, confiança e facilitação para o comércio internacional” remete-nos muito mais para um atendimento de excelência do que para uma missão propriamente dita. De certo que a RFB deve estar atenta para evitar que os contribuintes descumpram as normas legais tributárias do comércio internacional. Mas é primordial para o Brasil que tal missão seja cumprida sem expor importadores e exportadores a dificuldades desnecessárias. A relevância do tema é tamanha que ele foi definido como uma das missões da Receita Federal. E a melhor forma de se obter essa facilitação ao comércio exterior é se certificando de que

todos os operadores cumprem suas obrigações tributárias aduaneiras espontaneamente.

Podemos verificar que o termo “cumprimento espontâneo da obrigação tributária” está presente em todas as vertentes da missão da Receita Federal do Brasil. Por essa razão, o presente trabalho está voltado, principalmente, para esse tema.

3 O CUMPRIMENTO ESPONTÂNEO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sem dúvida, a maior parte dos contribuintes cumpre com suas obrigações tributárias de forma espontânea, por intermédio da decisão rotineira de quitar suas obrigações com o fisco (prestar as informações solicitadas e pagar os tributos e as contribuições devidas). Essa é a melhor arrecadação que uma administração tributária pode obter. Ela se efetiva de imediato, é facilmente controlável, é disponibilizada de imediato para o Estado e, sobretudo, é a mais barata. Toda administração tributária tem de buscar o incremento da arrecadação espontânea, devendo, para isso, utilizar todos os instrumentos disponíveis.

Outra parcela da arrecadação tributária federal realiza-se apenas em função da ação efetiva do fisco, porém esta é bem menor. A arrecadação não espontânea se configura como resultado direto ou indireto dessa ação fiscal. A “arrecadação não espontânea direta” é aquela que se efetiva em função de um auto de infração lavrado e transformado em crédito tributário definitivamente constituído. Não se realiza apenas em razão de decisão do contribuinte autuado, pois é gerada em razão de lançamento de tributo ou contribuição não oferecido à tributação espontaneamente. Já a “arrecadação não espontânea indireta” pressupõe a decisão do contribuinte de cumprir com sua obrigação tributária principal, mas motivado pela sensação de risco que observa em razão de alguma ação específica do fisco. *A simples manutenção dessa sensação de risco de forma continuada tem o condão de transformar a arrecadação não espontânea indireta em arrecadação espontânea.*

É por isso que a administração tributária deve estar constantemente focada no aumento da sensação de risco percebida pelo contribuinte.

4 A ARRECAÇÃO ESPONTÂNEA IMPULSIONADA PELO AUMENTO DA SENSÇÃO DE RISCO

Embora não haja estudo científico sobre o assunto, o sentimento geral é de que grande parte da arrecadação tributária potencial na esfera federal não se realiza em toda a sua plenitude. Há estimativas de que para cada real arrecadado outro é sonegado. Como mudar essa situação? Como aumentar a arrecadação tributária espontânea? Como aumentar a base contributiva?

De fato, e é próprio das pessoas, ninguém faz nada que lhe desagrade sem que seja forçado a isso. Só tomamos remédio que tenha gosto ruim porque sabemos que é para o nosso bem. Da mesma forma, só pagamos nossos tributos e contribuições quando temos noção de que não o fazendo poderemos ter consequências negativas graves, ou seja, sermos pegos, autuados, multados, processados judicialmente e, porventura, presos por sonegação fiscal. Obviamente há aqueles que cumprem suas obrigações tributárias por razões éticas e patrióticas. Mas mesmo estes poderão deixar de cumpri-la se verificarem que a maioria não o faz, sem, contudo, sofrerem maiores consequências.

Veja que a avaliação “custo x benefício” está presente em todos os exemplos anteriores. Em todos eles, o custo de uma ação (ou de uma “não ação”) é alto demais para o benefício que se pode receber. Ou seja, em regra, *uma obrigação só é cumprida se o risco (custo) assumido não compensar o benefício previsto*.

Ora, então chegamos à conclusão de que a arrecadação tributária espontânea (“obrigação” tributária principal) só se realiza quando os riscos que o contribuinte tem de assumir pelo seu não-cumprimento (possibilidade de ser descoberto, autuado, representado ao Ministério Público Federal e ter de responder por crime tributário) não compensarem a economia prevista pela sonegação fiscal (benefício previsto). Isso significa que *a arrecadação tributária espontânea é diretamente proporcional à sensação de risco percebida pelo contribuinte*.

5 O CONTRIBUINTE APRENDE COM A INEFICIÊNCIA E COM A EFICIÊNCIA DO FISCO

Um contribuinte (pessoa jurídica) retifica sua Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) para sanar um erro cometido na original. Mesmo assim, há valores declarados que não foram pagos, o que impede a emissão de uma Certidão Negativa de Débitos (CND). Inadvertidamente, um funcionário da empresa consultou o sítio da RFB no dia seguinte ao envio da DCTF retificadora e emitiu a respectiva CND. No próximo trimestre, o contador resolve fazer um teste: alguns dias após o envio da DCTF à Receita Federal (cujos débitos não foram pagos), consulta a situação da empresa confirmando a irregularidade do contribuinte na RFB; então envia uma DCTF retificadora e, no dia seguinte, tenta novamente emitir a CND, obtendo êxito. Mesmo depois de alguns meses, a RFB nada fez, razão pela qual a CND emitida pôde ser utilizada normalmente pela empresa.

Em outra empresa, o contador, sabendo da existência de um crédito (indébito) em favor desta, apresentou um Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (Perdcomp) para quitar valores correntes de tributos e contribuições devidos pela empresa. Anos depois descobre que a Perdcomp continha um erro na identificação do crédito, o que impossibilitaria a RFB de homologar a compensação caso a tivesse analisado. Porém, a compensação continuou valendo, e, por essa razão, o contribuinte pôde obter uma CND.

Nesses dois exemplos, os contribuintes identificaram a falha da Receita Federal do Brasil, ainda que sem querer, e se aproveitaram para obter a CND. Ou seja, aprenderam com a ineficiência da RFB. E isso foi só o início. Como os contadores das duas empresas também têm outros clientes, “venderam” esse serviço a eles. Também contaram sobre a descoberta para outros amigos, que por sua vez também passaram a utilizar essa artimanha para obter a CND para seus clientes. De forma semelhante, os empresários e os diretores das empresas também contaram a descoberta a outros empresários amigos. Assim, as fraudes multiplicaram-se a tal ponto que, quando a RFB detectou a irregularidade, a resolução de todos os casos ficou impossível: *não há servidores suficientes para analisar todos os casos.*

Não podemos ignorar que há ainda aqueles que buscam identificar propositadamente as falhas porventura existentes na legislação, nos sistemas, na estrutura da organização para obter vantagens indevidas.

As consequências das “teses” aqui descritas seriam o crescimento desproporcional das fraudes com uma diminuição sensível da arrecadação espontânea.

Voltando aos dois exemplos anteriores, suponhamos que a RFB tivesse identificado que o primeiro contribuinte, apesar de estar em débito, obteve a CND utilizando-se da artimanha de apresentar a DCTF retificadora. Suponhamos também que o fisco tenha detectado a Perdcomp com informação errada apresentada pelo segundo contribuinte e o tivesse intimado a regularizar a situação. Suponhamos ainda que ambos os contribuintes tivessem sua CND canceladas, o débito restabelecido e tivessem de responder na Justiça Federal por fraude contra a RFB. Obviamente, ambos “aprenderiam” que a RFB está atenta a esse tipo de situação e que não seria possível obter uma CND se utilizando dessas artimanhas descritas. Consequentemente, não ensinariam outros contribuintes que havia uma falha no sistema. São claras as consequências da demonstração de eficiência da RFB nesses casos hipotéticos: não haveria a grande quantidade de fraudes em Perdcomps e em retificações de DCTF, nem a queda da arrecadação espontânea (ao contrário, provavelmente haveria um incremento dessa arrecadação). Mas isso só se configuraria se a detecção das primeiras fraudes e a reação do fisco ocorressem rapidamente, em pouquíssimo tempo após a prática dos atos irregulares.

6 O FATURAMENTO E SEU CONTROLE NA EMPRESA PRIVADA

No mês passado, João esqueceu-se de pagar a conta de luz, pois estava viajando, nem se lembrou de que ela venceria uma semana depois de sua partida. Quando retornou, percebeu que havia recebido uma comunicação da companhia acerca de seu débito. Guardou na pasta pensando em pagá-la tão logo chegasse ao serviço. Ao chegar ao trabalho, João foi envolvido num “problemão” que a empresa estava

passando, ficando o dia inteiro às voltas com um contrato que estava para ser fechado com um grupo japonês, o que daria um excelente lucro a seus patrões. Conseguiu resolver todos os problemas em seu trabalho, sendo até elogiado por seu diretor-executivo. Foi uma glória!

À noite, assim que abriu a porta de casa, sentiu um cheiro ruim vindo da cozinha. Acionou o interruptor para acender a luz, mas a escuridão teimou em envolver a sala. Nesse momento, lembrou-se da conta de luz. Na cozinha, a geladeira, postada ao centro de uma poça de água, revelaria a razão do mau cheiro. *“Nunca mais vou me esquecer de pagar essa conta!”*

7 A ARRECAÇÃO E SEU CONTROLE (OU SUA FISCALIZAÇÃO) NA RFB

Antes de analisarmos o “sistema de cobrança” da Receita Federal do Brasil, vale lembrar que o saldo a receber da RFB é composto por valores conhecidos (declarados ou lançados de ofício) e não conhecidos (ainda não declarados nem lançados de ofício).

Em descrição simplificada, o sistema de cobrança da RFB funciona da seguinte forma:

- a) Os contribuintes informam seus débitos em declarações que demonstram à RFB a base de cálculo da obrigação tributária principal e o valor do tributo ou contribuição devido, obtido pela aplicação da respectiva alíquota sobre essa base de cálculo.
- b) Os contribuintes, então, pagam os tributos e as contribuições devidas.
- c) Os valores pagos são informados à RFB pelas instituições bancárias, que repassam os valores aos cofres públicos.
- d) A Receita Federal do Brasil cruza os valores pagos, informados pelas instituições bancárias, com os valores devidos, declarados pelos próprios contribuintes.
- e) As divergências são cobradas eletronicamente, ou encaminhadas à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) e posterior cobrança executiva judicial.

- f) A RFB também analisa os valores declarados pelos contribuintes com vistas a verificar se são os que efetivamente deveriam ter sido lançados. Havendo indícios de divergências nos valores declarados, esses contribuintes são selecionados para a fiscalização, que, encontrando valores omitidos, os lançam em autos de infração para serem cobrados pela RFB.

Com essa descrição simplificada poderíamos imaginar que a cobrança na RFB é bastante efetiva, estando focada não apenas nos valores conhecidos (declarados) mas também nos valores não conhecidos (não declarados). Porém, na prática isso não é bem assim.

Até meados de setembro de 2007, os valores informados pelos contribuintes pessoas jurídicas nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) nesse mesmo ano ainda não haviam sido transferidos para cobrança, nem estavam sendo levados em consideração para a emissão de Certidão Negativa de Débitos (CND). Ou seja, a RFB ainda não havia iniciado a cobrança de valores não quitados referentes aos tributos e às contribuições de 2007, embora já estivéssemos quase no final do ano-calendário. Naquele momento, *estávamos com quase nove meses de atraso na cobrança.*

No que se refere à cobrança de valores não conhecidos pela administração tributária, ou seja, valores não declarados pelos contribuintes, nem lançados de ofício pela RFB, a orientação da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da Receita Federal do Brasil é que, em 2007, “a programação e a seleção de contribuintes para fiscalização estejam, preferencialmente, focadas no ano-calendário de 2003”. Isso mesmo! A RFB está fiscalizando em 2007, preferencialmente, tributos e contribuições não declaradas nem lançadas, e cujos fatos geradores ocorreram quatro anos atrás! Vale ressaltar que esses valores serão autuados em 2007 e poderão ser impugnados, iniciando uma lide administrativa que pode demorar mais de dez anos, isso sem considerar a possibilidade de se transformar em uma lide judicial. Assim, um valor que deveria ter sido pago em 2003 só será efetivado a partir de 2017, ou seja, 14 anos depois, sem contar que, se esse débito for confirmado, muito provavelmente será parcelado em sessenta vezes (ou mais, caso haja um parcelamento especial, excepcional...).

8 A PERCEPÇÃO DE RISCO DO CLIENTE E DO CONTRIBUINTE

Nos exemplos citados nos dois últimos capítulos, o cliente da empresa e o contribuinte foram contatados pelos respectivos credores no momento em que estes perceberam que o devedor estava inadimplente. Só que o resultado...

Toda empresa privada, que depende do cumprimento das obrigações contratuais de seus clientes para faturar, não pestaneja ao perceber inadimplências. De imediato, emite uma cartinha de cobrança (normalmente bastante educada) inserindo ao final a lembrança das consequências da falta do pagamento. Isso é feito antes mesmo da próxima prestação vencer, e por várias razões...

Quanto antes a empresa receber seu crédito, melhor! O ideal seria que ele fosse quitado espontaneamente, na data do vencimento, afinal esse dinheiro faz falta no fluxo de caixa da empresa, para que ela também cumpra suas obrigações.

Uma vez vencida a dívida, precisa cobrá-la logo, antes que o débito cresça demais. Com atrasos acumulados, o valor total ficará muito alto, e o cliente poderá ter dificuldades para quitá-lo.

A cobrança também mostra ao cliente que a empresa é bem controlada e costuma reagir prontamente a qualquer sinal de inadimplência. Caso o cliente tenha de atrasar alguma de suas contas, ele considerará manter esse financiamento em dia, em detrimento de outros cujos credores sejam mais benevolentes, descontrolados ou descuidados.

Ele sabe que seu risco aumenta porque, caso deixe de pagar sua dívida, como a empresa é atuante em suas cobranças, ele poderá ficar sem crédito na praça em função do atraso no pagamento desta dívida.

Na Receita Federal do Brasil, a situação é diferente. Há poucos servidores para realizar todo o trabalho que está acumulado (e o serviço acumula-se cada vez mais). Há pouquíssimos auditores para fiscalizar todos os contribuintes da jurisdição. É impossível fiscalizar todos os contribuintes pelo menos uma vez a cada ano. É impossível fiscalizá-los até mesmo uma vez a cada cinco anos. Na verdade, é impossível

fiscalizá-los uma vez a cada dez anos, mesmo que verifiquemos apenas um ano-calendário a cada vez (o de 2003, por exemplo).

Na Receita Federal do Brasil, acredita-se que, apesar das dificuldades, das limitações, o trabalho é bastante eficaz, afinal a arrecadação tem batido sucessivos recordes. E o contribuinte continua utilizando várias artimanhas com vistas a burlar as normas e a pagar menos imposto. Continua contando com a famosa ineficiência do setor público.

Mas será que a RFB tem mesmo poucos servidores? Será que é impossível mesmo fiscalizar todos os contribuintes que efetivamente necessitem receber uma visita do auditor?

9 FISCALIZAÇÃO: O MELHOR INSTRUMENTO

Todos temos a noção de que a iniciativa privada administra melhor do que as entidades públicas. Os exemplos citados anteriormente mostram exatamente isso. Mas um defensor das entidades públicas poderia argumentar que *é muito mais fácil controlar os recebíveis da iniciativa privada do que de um órgão público de arrecadação tributária*. E a razão é simples: numa empresa privada, as contas a receber são consequência da atividade comercial da qual participa, ou seja, é fácil para a empresa saber exatamente quanto tem a receber de cada cliente; na administração tributária, o valor a ser pago por cada contribuinte depende fundamentalmente da atividade de terceiros (os contribuintes). Logo, o conhecimento do quanto deveria receber depende da informação que o contribuinte (ou terceiros) presta acerca de suas atividades.

A cobrança dos valores declarados e não pagos, apesar de esta nem sempre ser tão efetiva quanto deveria (como veremos mais à frente), já é utilizada em larga escala na RFB. Vários procedimentos estão definidos e são utilizados diariamente para essa cobrança, tais como: contas-correntes de devedores, controles dos processos fiscais (Profisc e Sief-processos), batimentos eletrônicos e outros. A maior dificuldade está mesmo no controle e na cobrança dos valores não declarados pelos contribuintes. Para isso, o único instrumento é a fiscalização.

Fundamentalmente, a fiscalização possui dois momentos específicos: a seleção e a fiscalização propriamente dita (visita do auditor ao contribuinte). A seleção utiliza dados informados pelos contribuintes e por outras fontes (outros contribuintes, outras administrações tributárias municipais, estaduais e estrangeiras). Com base nessas informações, são selecionados os contribuintes que devem ser fiscalizados em razão de indícios de irregularidades. A fiscalização parte do resultado da seleção e visita os contribuintes para verificar e lançar as divergências porventura comprovadas. Ocorre que a RFB não possui auditores suficientes para fiscalizar todos os contribuintes identificados com indícios de sonegação. Assim, apenas uma pequena parte é fiscalizada.

Para obtermos um aumento real da sensação de risco daqueles contribuintes que não declararam todos os seus tributos e contribuições, precisamos aumentar a eficiência da fiscalização. Para tanto, obviamente, precisamos atacar nas duas frentes: a seleção e a fiscalização, ou seja, aperfeiçoar constantemente a seleção com vistas à identificação de contribuintes sonegadores; e fiscalizar uma boa parte dos contribuintes selecionados. Mas é aí que as dificuldades realmente aparecem, pois não há, nunca houve, nem haverá auditores suficientes para todo o trabalho selecionado. Pelo menos se pensarmos na fiscalização da mesma forma como a ex-SRF, a ex-SRP sempre trabalharam, método que continua em voga na RFB.

10 FISCALIZAÇÃO (UM CONCEITO AMPLO): O MELHOR INSTRUMENTO

Desde a criação da Receita Federal, nos anos 1960, o entendimento do que é fiscalização é o mesmo: o ato de verificar as contas de um contribuinte com vistas a confirmar o valor oferecido à tributação. Entende-se também que a fiscalização pode ser interna ou externa. Interna quando o contato com o contribuinte é feito basicamente por intermédio de correspondências enviadas pelos Correios, ou com a intimação deste (ou de terceiros) para comparecer à repartição e prestar esclarecimentos. A fiscalização externa já pressupõe a ida do auditor ao domicílio do contribuinte – seja para intimá-lo, para receber os livros e os documen-

tos solicitados seja para realizar os levantamentos *in loco*. Desse modo, a fiscalização só pode ser realizada pessoalmente. O auditor necessita contatar o contribuinte de alguma forma para fiscalizá-lo.

Por mais rápidas e pontuais que sejam, essas fiscalizações levam algum tempo para ser realizadas, limitando o quantitativo de contribuintes fiscalizados por auditor (não raro é de dez contribuintes por ano em média). Por essa razão, a RFB não consegue fiscalizar uma quantidade razoável dos contribuintes que apresentam indícios de sonegação fiscal. Primeiro resultado: o risco do contribuinte é muito limitado, podendo ser considerado irrelevante. Segundo resultado: na avaliação custo x benefício, o contribuinte considera o custo (risco) muito pequeno para os benefícios que poderá ter ao deixar de declarar valores ao fisco, economizando dinheiro com o pagamento de tributos e contribuições.

Então, de que adianta utilizar os mais avançados instrumentos e procedimentos de seleção se a maioria dos contribuintes selecionados não poderá ser fiscalizada? A resposta para esse dilema está na mudança de paradigma, na mudança de entendimento do que seja fiscalização.

As verificações necessárias para emissão de uma Certidão Negativa de Débitos (CND), a análise de uma Perdcomp apresentada por um contribuinte, a confirmação imediata (mesmo que pelo sistema de informática) dos valores declarados em DCTF são procedimentos que visam a confirmar se os contribuintes estão de acordo com as normas tributárias, ou seja, se *cumpriram com suas obrigações tributárias*. Mas o objetivo da fiscalização (aquela do conceito utilizado pela RFB até hoje) também é verificar se os contribuintes *cumpriram com suas obrigações tributárias*.

Assim, não há inconsistência alguma nas afirmativas acima. Todas as atividades realizadas pela Receita Federal visam a controlar as atividades dos contribuintes, objetivando certificar se estão cumprindo com suas obrigações tributárias, ou seja, todas as atividades realizadas pelas unidades da Receita Federal têm por objetivo *fiscalizar* os contribuintes com vistas a fazê-los cumprir suas obrigações tributárias. *Tudo o que se faz numa Delegacia da Receita Federal do Brasil é fiscalização*,

ou é feito em função desta (como é o caso das áreas de tecnologia, logística e gestão de pessoas).

Esse é o conceito amplo de fiscalização defendido no presente trabalho e que vai nortear todo o raciocínio que será construído daqui em diante.

11 O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO

11.1 Um instrumento de ampliação da fiscalização

Como é do conhecimento geral, a maioria das maiores unidades da Receita Federal do Brasil padece de um “mal crônico”: excesso de trabalho atrasado. São processos dos mais variados temas que estão aguardando há meses, anos, sua vez de serem apreciados. Muitos desses processos existem em função de erros de sistemas, procedimentos, servidores, contribuintes. E como essas unidades precisam dar atenção a esses trabalhos atrasados, torna-se quase impossível focar nas atividades mais importantes da RFB: o controle e a cobrança do crédito tributário já lançado.

Há vinte anos o autor deste trabalho ingressou na então Secretaria da Receita Federal e ouviu pela primeira vez a expressão “acompanhamento dos maiores contribuintes”. Desde então é recorrente. Durante todos esses anos, vários projetos foram desenhados, alguns iniciados, mas nenhum efetivamente implantado em toda a sua plenitude e em todas as unidades da RFB.

Nestes últimos anos, o corpo técnico e gerencial da Receita Federal do Brasil convenceu-se definitivamente da real importância desse acompanhamento, tanto que instituiu oficialmente o Acompanhamento Econômico-Tributário de Pessoas Jurídicas (AED), por intermédio da Portaria SRF nº 42/2005, que define regras mínimas para a atividade. Reconhecemos que a atual administração da Receita Federal do Brasil tem dado real importância à atividade. Ocorre que sua implantação ainda não pode ser considerada integral na RFB, uma vez que nem todas as unidades a realizam efetivamente. Aquelas que procuram

fazer um trabalho mais sério, buscando acompanhar efetivamente os maiores contribuintes da sua jurisdição, voltadas para o incremento da arrecadação e envolvendo todos os servidores nesse objetivo, têm obtido expressivos resultados.

Um contribuinte que seja acompanhado no seu dia a dia, contado para que se explique toda vez que haja algum indício de comportamento anormal, dificilmente irá afastar-se muito além de uma margem considerada razoável de desvio. Isso porque saberá que a Receita Federal está “de olho nele”. Todo e qualquer movimento errado que faça é percebido pelos auditores, que o contatam por carta, por telefone, com uma visita. Então, ele tem consciência de que precisa trabalhar corretamente. Se cometer alguma irregularidade, conscientemente ou não, será logo compelido a regularizar sua situação. Não regularizando, certamente será autuado, ou seja, sentirá o risco de perto. *Ele sabe que está sendo fiscalizado diariamente*, e não apenas de cinco em cinco anos, ou de dez em dez anos... É fácil imaginar que esse contribuinte cumprirá suas obrigações tributárias – *promoverá a arrecadação espontânea de seus tributos e contribuições*.

É bastante razoável imaginarmos que acompanhar um contribuinte é muito mais fácil do que fiscalizá-lo (no conceito estrito utilizado até hoje pela RFB). Se não precisamos nos deslocar ao domicílio do contribuinte (que, às vezes, é fora do município onde moramos), se não precisamos dar prazos e mais prazos para que o contribuinte apresente os documentos solicitados, levamos menos tempo para fiscalizá-lo (acompanhá-lo). Ademais, também é bastante razoável acreditar que um contribuinte efetivamente acompanhado com o tempo dará muito menos trabalho para a RFB por passar a “andar na linha”. Após algum tempo, esse contribuinte passará a cumprir suas obrigações tributárias normalmente, sem a necessidade de estar sendo contado constantemente. Assim, adotando essa estratégia, a Receita Federal poderá aumentar significativamente a quantidade de contribuintes a serem acompanhados, ou seja, o raio de atuação da RFB aumentará sensivelmente, possibilitando alcançar uma quantidade muito maior de contribuintes, ampliando, assim, a atuação da fiscalização.

11.2 Os princípios básicos do acompanhamento tributário

Como vimos até aqui, para que a Receita Federal do Brasil cumpra sua missão de promover o cumprimento espontâneo da obrigação tributária, deve buscar o *aumento da percepção de risco* desses mesmos contribuintes. Também concluímos que o *aumento do risco só vem com o aumento da fiscalização*. Mas uma fiscalização em sentido amplo, voltada não só para a apuração de valores ainda não oferecidos à tributação, mas também de valores declarados à RFB e não recolhidos. Ainda, concluímos que uma das maiores dificuldades para que possamos ampliar a fiscalização dos contribuintes (ou seja, aumentar sua percepção de risco) é a grande quantidade de trabalho atrasado existente nas unidades da RFB. E verificamos também que *os contribuintes aprendem sobre as falhas e as dificuldades da administração tributária*, descobrindo atalhos e procedimentos que possibilitam *economia tributária irregular*, mas *também aprendem quais são os acertos e os controles eficientes existentes*, deixando de praticar qualquer tipo de artimanha que vise à diminuição dos pagamentos de tributos e contribuições que possam ser detectados por esses controles. Assim, estamos convencidos de que *o acompanhamento tributário é a melhor forma de demonstrar ao contribuinte que ele é fiscalizado diariamente* e que não vale à pena utilizar subterfúgios para burlar a tributação.

Mas o que é acompanhamento tributário? Como ele se processa? Não se deve mais fiscalizar da forma como se faz hoje em dia? A fiscalização, como a conhecemos, deve ser extinta? Que princípios básicos devem ser seguidos? Até onde vai o acompanhamento?

Há cinco princípios básicos que consideramos imprescindíveis e que devem nortear a administração tributária na implantação de um sistema de acompanhamento tributário:

- 1) Ele deve ser apresentado ao contribuinte como um “serviço de orientação prestado pela RFB”.
- 2) Deve se situar o mais próximo possível da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

- 3) O tipo de acompanhamento deve ser compatível com o porte do contribuinte.
- 4) A fiscalização externa deve ser utilizada como última opção ou como instrumento de entendimento das atividades dos contribuintes mais relevantes.
- 5) O acompanhamento deve ser implantado em todas as unidades do órgão.

11.2.1 Acompanhamento tributário: um serviço de orientação ao contribuinte

Durante o acompanhamento das atividades de determinado contribuinte, a RFB pode identificar uma diminuição de sua arrecadação em determinado tributo ou contribuição sem uma explicação aparentemente lógica. Em contato com o contribuinte, este informa que a diminuição foi simplesmente pelo entendimento que seu contador teve de uma nova legislação que entrou em vigor. Verificando que houve uma interpretação equivocada por parte do contador do contribuinte, a RFB deve orientá-lo e solicitar que regularize a situação do contribuinte, sem a necessidade de autuações, a menos que a regularização não se configure.

Outro exemplo em que a orientação se faz importante é quando a redução da arrecadação se refere a procedimento adotado pelo contribuinte em função de orientação de banca de advogados. Tentativas de utilização de créditos antigos para compensação de tributos, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e outros exemplos surgem como soluções mágicas que prometem economia tributária. Alguns deles podem ter algum raciocínio lógico e, dessa forma, trazer vantagens judiciais futuras. Porém, na maioria das vezes, essas soluções trazem prejuízos tributários aos contribuintes, representados por autuações fiscais com multa de ofício.

A RFB deve aproveitar a oportunidade apresentada pelo acompanhamento (detecção da diminuição da arrecadação) para orientar o contribuinte sobre a correta interpretação da legislação tributária. Dessa forma, o contribuinte poderá concordar com o entendimento da

administração tributária e regularizar sua situação *espontaneamente*, possibilitando que a RFB deixe de incorrer em custos desnecessários nas fiscalizações externas desses contribuintes.

11.2.2 Acompanhamento tributário: a fiscalização perto do fato gerador

Mensalmente, todos nós temos nossos compromissos. A prestação do colégio dos filhos, o aluguel da casa, as contas de luz, água, telefone. E quando, por algum motivo, atrasamos um desses compromissos, o credor entra logo em contato para que o coloquemos em dia, e isso antes mesmo de vencer a próxima prestação. A grande maioria dos credores utiliza essa estratégia. E há uma razão bastante simples para isso. A maioria das famílias vive em situação financeira apertada. Se a falta de pagamento de uma prestação se transformar na inadimplência de várias, o devedor terá grandes dificuldades para regularizar sua situação perante o credor. Se este contatar o devedor inadimplente logo no primeiro atraso, será muito mais fácil para ele regularizar a situação. E mais, se o inadimplemento for decorrência de dificuldades financeiras do devedor (e não apenas por esquecimento da data de vencimento da dívida), possivelmente também haverá outros compromissos em atraso. E a dificuldade de o inadimplente regularizar sua situação será ainda maior. Nesse caso, o credor mais diligente provavelmente terá mais êxito na cobrança. Poderá até conseguir que o devedor se mantenha adimplente em relação a seus créditos. Essa lógica baseia-se em duas assertivas:

- a) O atraso de uma prestação é mais fácil de ser regularizado do que o atraso de várias.
- b) Um devedor que tem vários compromissos em atraso quitará primeiro aqueles cujo credor cobra com mais efetividade.

A possibilidade de regularização de débitos atrasados passa, obrigatoriamente, pelo valor consolidado desses débitos. Lógico: quanto maior for o débito total, menor a possibilidade de regularização. Por essa razão, a cobrança feita logo em seguida à primeira inadimplência traz consigo uma possibilidade maior de regularização do que se ela

for feita somente após várias prestações em atraso, pois, dessa forma, o valor total a regularizar será muito superior ao daquela.

Contudo, se o devedor tiver vários débitos em atraso, de vários credores diferentes, aquele que for mais diligente, mais efetivo em sua cobrança, terá maior possibilidade de receber os valores em atraso. O credor que não cobra direito acaba deixado de lado em favor daquele que está mais presente.

Nessa conjuntura, a administração tributária é mais um credor em busca da regularização dos valores que tem a receber. E entra na concorrência juntamente com os demais credores do contribuinte (fornecedores, instituições financeiras, etc.). Aquele que tiver um sistema mais efetivo de cobrança terá mais eficácia e eficiência no recebimento de seus créditos. Se a Receita Federal do Brasil está na concorrência, juntamente com outros possíveis credores, e precisa que os contribuintes cumpram efetivamente suas obrigações tributárias, *deve realizar a cobrança no menor tempo possível a partir da ocorrência do fato gerador. E essa cobrança deve ser constante, efetiva, para que convença o contribuinte a regularizar seus débitos com a RFB antes de qualquer outro.*

Como vimos no item 7, a realidade da cobrança da administração tributária brasileira demonstra pouquíssima eficiência. Nesse diapasão, na atualidade, certamente os contribuintes procuram quitar débitos de credores mais efetivos, que são mais diligentes na cobrança de seus créditos. E os valores a pagar para a RFB continuam sendo postergados.

11.2.3 Acompanhamento tributário de acordo com o porte do contribuinte

Acompanhar alguém ou alguma coisa pressupõe estar perto, estar presente a todos os acontecimentos relativos a esse alguém ou a essa coisa, conhecer o que se passa. O acompanhamento tributário pressupõe que a administração tributária esteja “olhando” constantemente o que o contribuinte (acompanhado) está fazendo para se certificar de que o pagamento de seus tributos e contribuições esteja correto e em

dia. O que precisamos definir é o que significa a palavra “olhando” da afirmativa anterior. “Olhar” de que forma? Em que profundidade? Com que instrumentos?

O segredo está na expressão “custo x benefício”. O acompanhamento deve ser mais (ou menos) detalhado, mais (ou menos) específico, mais (ou menos) exclusivo, dependendo do porte do contribuinte.

Aquele grande contribuinte que represente fatia realmente importante no total da arrecadação federal, em que uma queda de sua arrecadação possa significar uma queda representativa na arrecadação federal como um todo, deve ser acompanhado de forma específica, exclusiva e detalhada. Em quantidade, esse grupo de grandes contribuintes representa uma ínfima parcela do total de contribuintes pessoas jurídicas. Para se ter uma ideia, apenas 374 contribuintes arrecadaram individualmente mais de R\$ 100 milhões em 2006. Em conjunto, esses grandes contribuintes arrecadaram R\$ 208,8 bilhões, que correspondem a 53,19% do total da arrecadação federal no ano (R\$ 392,5 bilhões). Esses 374 contribuintes devem receber *atenção absoluta por parte da RFB*.

Os médios contribuintes são aqueles que, embora isoladamente não arrecadem valores tão significantes quanto os grandes contribuintes, em conjunto arrecadam valor bastante relevante para a arrecadação federal. Eles são em maior número que os grandes, mas, mesmo assim, ainda representam quantitativo irrelevante se comparado ao todo dos contribuintes. São 31.483 os contribuintes pessoas jurídicas que arrecadaram individualmente entre R\$ 500 mil e R\$ 100 milhões. Em conjunto, eles arrecadaram R\$ 121,2 bilhões, que representam 30,87% do total da arrecadação federal. Esse segundo grupo também deve ser acompanhado pela RFB, mas não de forma individual. No item 10.2.3.2 deste trabalho, apresentamos uma proposta de acompanhamento para esse grupo de contribuintes.

Em conjunto, os 31.857 grandes e médios contribuintes aqui mencionados arrecadaram R\$ 330 bilhões em tributos federais no ano de 2006, representando 84,07% do total da arrecadação federal. Por isso, eles são o foco principal do acompanhamento tributário.

Na experiência real vivida por este autor numa unidade de porte médio da RFB, o escopo do acompanhamento é formado por 640 contribuintes. Porém, se essa unidade fosse utilizar a metodologia utilizada aqui para definir esse escopo, estaria acompanhando na faixa de 400 a 450 contribuintes (apenas dois desses se classificariam como grandes contribuintes), ou seja, aproximadamente dois terços do que é acompanhado atualmente nessa unidade. Isso nos mostra que, primeiro, as unidades da RFB têm condições efetivas de implantar essa estratégia de trabalho. Em segundo lugar, também podemos concluir que a seleção exemplificativa apresentada pode ser aumentada, com mudança nos limites de grandes e médios contribuintes, de forma que se abarque quantidade maior de contribuintes e, obviamente, uma maior parcela da arrecadação federal.

Cabe ressaltar ainda que, para a apresentação desta proposta, levou-se em consideração apenas o indicador “tributos e contribuições arrecadados em 2006, exceto a contribuição previdenciária”. Porém, numa eventual implantação da metodologia, a seleção de contribuintes para o acompanhamento tributário deveria levar em consideração também os valores de faturamento, tal qual ocorre atualmente na definição dos contribuintes do Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado, bem como os valores da arrecadação da contribuição previdenciária. Aliás, no que se refere a essa contribuição, deve ser dada especial atenção na definição do porte do contribuinte. Isso porque nem sempre os realmente maiores contribuintes para a arrecadação previdenciária são também realmente grandes em se tratando de arrecadação tributária.

Os demais contribuintes, uma gama de milhões de médios, pequenos e microcontribuintes, arrecadam individualmente valores bastante insignificantes. Por isso mesmo não devem ser objeto de qualquer acompanhamento mais detalhado. Basicamente, eles devem ser controlados pelos sistemas eletrônicos de créditos e débitos já existentes na RFB. Eles não são de interesse para o presente trabalho.

11.2.3.1 O acompanhamento dos maiores contribuintes

Tal qual a Receita Federal do Brasil, uma instituição financeira fatura valores realmente importantes com pouquíssimos clientes, sendo estes considerados clientes muito importantes, clientes VIP. Muitas instituições financeiras disponibilizam uma série de serviços exclusivos para esses clientes, com toda a regalia possível, tudo para mantê-los em sua carteira. Provavelmente, há instituições que colocam gerentes exclusivos para determinados clientes realmente importantes (as maiores indústrias e respectivos industriais, por exemplo).

Da mesma forma, a RFB deve tratar os maiores contribuintes como VIPs. Deve dar-lhes toda a atenção necessária e possível. Mas, no caso, o objetivo principal não seria, obviamente, “mantê-los em sua carteira”. O objetivo aqui seria manter suas atividades sob total controle, com vistas a se certificar de que mantêm suas obrigações tributárias completamente em dia.

Para tanto, cada um desses grandes contribuintes deveria ser acompanhado por um auditor exclusivo, ou até por um grupo de auditores e servidores, dependendo de sua relevância para a arrecadação federal (é o caso da Petrobras, do Banco do Brasil ou do Bradesco, por exemplo, que arrecadam valores que representam, respectivamente, 8,62%, 3,13% e 2,64% da arrecadação federal). A função desses servidores seria conhecer ao máximo o negócio do contribuinte acompanhado. Conhecer seu parque industrial, seus fornecedores, seus clientes, sua forma de atuação etc. Mensalmente, o grupo de acompanhamento desse grande contribuinte deveria obter informações de sua contabilidade por intermédio da retenção de arquivos magnéticos. Tão logo esse contribuinte aderisse ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o grupo deveria obter as informações necessárias diretamente desse sistema, ou seja, *foco na arrecadação potencial efetiva* de cada um desses grandes contribuintes.

Os trabalhos seriam feitos com a análise de séries históricas de arrecadação, valores declarados (ajustados por valores lançados de ofício), faturamento, base de cálculo, deduções, despesas, saldos contábeis, índices contábeis e financeiros, etc. Com base nessas séries

é possível identificar desvios de comportamento do contribuinte acompanhado, seja em razão de divergências detectadas nas várias informações da própria empresa, seja em relação a informações obtidas de outras empresas do mesmo porte e do mesmo ramo de atividade, ainda que sejam concorrentes estrangeiros (no caso, talvez não possamos comparar os valores de tributos destes em relação à empresa brasileira, principalmente em função das diferenças de legislação; porém, seria bastante razoável comparar os respectivos faturamentos e lucros contábeis, por exemplo).

O principal objetivo do acompanhamento tributário é manter os contribuintes na linha do cumprimento da obrigação tributária. Isso significa não apenas confirmar se o contribuinte pagou aquilo que declarou como devido, mas também se o que foi declarado está correto.

Tendo em vista a relevância desses contribuintes para a arrecadação federal brasileira, seria perfeitamente viável que seu acompanhamento incluísse visitas anuais periódicas, focadas em áreas específicas, consideradas necessárias em razão das análises realizadas. Essas visitas fariam parte dos procedimentos para conhecimento total do contribuinte e de seu negócio. Elas poderiam ser feitas pelos auditores responsáveis pelo acompanhamento do contribuinte ou por auditores integrantes das equipes de fiscalização externa.

Detectadas divergências, o grupo de acompanhamento contataria de imediato a empresa acompanhada para entender o que efetivamente estaria ocorrendo, podendo resultar numa orientação, numa cobrança ou até mesmo numa fiscalização específica para autuação, dependendo do caso.

Para exemplificarmos a importância do acompanhamento diferenciado desses realmente maiores contribuintes, relataremos aqui um fato verídico. Um contribuinte que atua em extensa área geográfica (quase metade do território brasileiro) possui uma área de planejamento tributário cuja responsabilidade exclusiva é estudar a legislação tributária nacional para descobrir “brechas legais” que não constituam “fraudes ou evasões fiscais”. O objetivo dos aproximadamente quarenta profissionais que trabalham nessa área é diminuir ao máximo a tributação na

empresa. Em contrapartida, a delegacia da jurisdição não tinha nenhum servidor responsável por acompanhar esse contribuinte de forma exclusiva. Não tinha! Depois do conhecimento desse fato, foi destacado *um auditor* para acompanhar essa empresa. Bastante desigual...

11.2.3.2 O acompanhamento dos contribuintes de porte médio

No caso dos contribuintes considerados de médio porte, não é necessário que o acompanhamento seja tão detalhado quanto o dos maiores, posto que fica inviabilizado pela relação custo x benefício. Assim, a melhor maneira de acompanhar esses contribuintes é com base na análise de séries históricas de arrecadação, valores declarados (ajustados por valores lançados de ofício), faturamento, base de cálculo, deduções, despesas, saldos contábeis, índices contábeis e financeiros, etc. Porém, nesse caso o acompanhamento seria feito em bloco de contribuintes, que seriam trabalhados pelo mesmo grupo de servidores.

A primeira e principal análise seria mesmo a da arrecadação. As séries históricas demonstrariam aqueles contribuintes que estivessem, por exemplo, numa sequência de queda de arrecadação, ou num movimento de oscilação dos valores arrecadados, ou ainda numa queda brusca da arrecadação num período ou mês específico. Todas essas divergências seriam objeto de aprofundamento com vistas a identificar as razões para a diminuição da arrecadação. Poderia ter sido, por exemplo, em razão da entrega de uma Perdcomp, da diminuição do faturamento do contribuinte, da simples falta de pagamento. Para cada motivação seria iniciado procedimento próprio para confirmar sua regularidade.

Contudo, como um dos objetivos do acompanhamento tributário é também verificar se os contribuintes declararam valores devidos corretamente, outras análises devem ser realizadas, como, por exemplo, a comparação das diversas informações da própria empresa, ou ainda destas com a de outros contribuintes do mesmo porte e do mesmo ramo de atividade, ainda que sejam contribuintes de outras jurisdições. As informações do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) também

deveriam ser objeto de análise do grupo tão logo esses contribuintes adiram a ele.

Na falta de identificação da motivação das divergências nas análises realizadas pelo grupo de acompanhamento, este contataria de imediato a empresa acompanhada para entender o que efetivamente estaria ocorrendo. Novamente aqui a consequência do acompanhamento tributário seria uma orientação ao contribuinte, uma ação de cobrança ou até mesmo uma fiscalização específica para autuação, dependendo do caso.

11.2.4 Fiscalização externa: a última opção do acompanhamento tributário

Independentemente do grupo de contribuintes acompanhado (grandes ou médios), as premissas da atividade devem ser as mesmas já explicitadas até aqui: dar ênfase na orientação ao contribuinte; estar sempre voltada para fatos geradores recentes (de preferência, o último ocorrido); ser adequada ao porte do contribuinte; utilizar a fiscalização apenas como última opção de cobrança.

Durante o acompanhamento tributário de determinado contribuinte, a RFB verifica que há valores não declarados que devem ser lançados para cobrança. Na estratégia que a RFB utiliza atualmente, este é o exemplo clássico de contribuinte que deve ser selecionado para fiscalização. Esses valores não declarados serão lançados em Autos de Infração e devidamente cobrados. Obviamente, o contribuinte terá o direito de se defender, apresentando impugnação ao lançamento. Depois, se este ainda for considerado legítimo, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), o contribuinte ainda poderá impetrar recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes (CC). Assim, como já abordado, o contribuinte só quitará efetivamente o que deve vários anos após o lançamento.

Diferentemente, caso o contribuinte seja contatado por um auditor antes de ser fiscalizado, pode ser que concorde com a divergência e retifique sua declaração, lançando e pagando o valor

da diferença, mesmo que por intermédio de parcelamento. E se a cobrança (o contato) for feita logo em seguida ao fato gerador, essa possibilidade aumentará consideravelmente. Além de os recursos devidos ingressarem mais cedo nos cofres da União, os custos incorridos pela administração pública nessa cobrança certamente seriam ínfimos se comparados aos necessários para uma fiscalização burocrática no contribuinte.

Há também a possibilidade de o contribuinte não concordar com a divergência. Isso significa que ele considera que o valor já declarado é o correto. Aí, sim, deveria ser iniciada ação fiscal em relação ao contribuinte com vistas a lançar, de ofício, o valor da diferença, que será discutido administrativamente e, talvez, até judicialmente (em etapa posterior). O contribuinte não concorda com a visão da administração tributária, por isso declarou valor considerado incorreto pelo fisco. Logo, este poderá lançar essa diferença para que os dois entendimentos divergentes sejam discutidos.

O que ocorreu no exemplo acima foi apenas alteração da lógica de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados para que estes fossem contatados antecipadamente e se explicassem acerca das supostas irregularidades. Seriam fiscalizados aqueles que não fossem convincentes ou mantivessem entendimento divergente do da RFB.

Essa mesma lógica poderia ser explicada de forma diferente. Qualquer seleção de contribuintes para a fiscalização indicará uma quantidade de contribuintes muito além da capacidade que as unidades da RFB têm de realizar ações fiscais. Assim, seria muito mais lógico que, anteriormente à abertura de qualquer procedimento, esses contribuintes fossem contatados para regularizar sua situação. Aqueles que respondessem positivamente a essa regularização não precisariam ser fiscalizados, trazendo uma maximização de recursos para a RFB, que só fiscalizaria aqueles que não se considerassem irregulares.

Nesses exemplos hipotéticos, a fiscalização foi utilizada apenas como última opção do acompanhamento tributário. Esse tipo de procedimento é hoje considerado pouco válido na RFB. Atualmente, uma

divergência de valores declarados por um contribuinte é considerada “sigilo absoluto” em relação ao próprio contribuinte, porque, *caso ele tome conhecimento, poderá regularizar sua situação e “se safar” da multa de ofício*. A lógica desse pensamento está no fato de o contribuinte ter de pagar multa de 75% (de ofício) se for fiscalizado, enquanto em procedimento espontâneo ele pagaria apenas 20%. Em verdade, essa comparação deve ser feita considerando a redução de 50% da multa que o contribuinte terá direito caso ele a pague dentro do prazo. Dessa forma, a “suposta perda” não seria de 70% para 20%, e sim de 37,5% para 20%. Ainda temos de levar em conta as defesas que o contribuinte poderá interpor (impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e recurso ao Conselho de Contribuintes (CC), que farão com que (não só) o tributo demore mais a ingressar nos cofres da União, e (também) trará custos extras para a própria administração tributária (julgamento das defesas interpostas à DRJ e ao CC). E não pára por aí: a fiscalização realizada neste contribuinte impossibilita que a Receita Federal alcance outros que também tenham indícios de evasão de tributos. Isso ocorre em função (exclusivamente) dos recursos limitados existentes (auditores para realização de fiscalizações).

Além disso, caso esse contribuinte fosse contatado previamente à fiscalização, poderia regularizar sua situação espontaneamente, seguindo assim o entendimento da RFB para o assunto em tela. Muito provavelmente, também passaria a adotar esse entendimento aos fatos geradores ocorridos a partir desse momento, oferecendo à tributação os valores corretos (superiores aos que vinha declarando e pagando), o que configuraria incremento à arrecadação espontânea. Além desse ganho, a RFB não teria incorrido em custos extras de fiscalização e julgamento, e ainda poderia alcançar outros contribuintes, seja em novos contatos, seja em fiscalizações daqueles que não concordassem com o entendimento da RFB no respectivo caso.

A RFB deveria considerar a economicidade e a rapidez na arrecadação do tributo ou da contribuição como dois princípios básicos e imprescindíveis na administração tributária. E o contato com o contribuinte para resolver possíveis divergências deveria ser obrigatório e antecedente à própria fiscalização, que passaria a ser *a última opção de cobrança*.

Obviamente, mesmo com esse procedimento a fiscalização ainda teria muito trabalho a fazer, sem contar a possibilidade de realização de levantamentos nos maiores contribuintes, com vistas ao acompanhamento *in loco* das suas atividades, como já vimos, principalmente se levados em consideração a altíssima capacidade e o conhecimento dos auditores.

11.2.5 A importância de implantar o acompanhamento tributário de forma integral

É comum a RFB encontrar contribuintes pessoas jurídicas que atuam efetivamente em determinada região do Brasil, mas cuja matriz está sediada em outra. A principal explicação para esse fato (bastante esquisito) é de que, provavelmente, a unidade da RFB na qual o contribuinte desenvolve suas atividades é muito mais atuante *para contribuintes de seu porte* do que a da região onde se situa sua matriz. O exemplo clássico é o de alguns frigoríficos que atuam apenas no Centro-Oeste do país, mas cujas matrizes estão sediadas em São Paulo. Obviamente, um grande frigorífico do Mato Grosso se torna uma média (ou até pequena) empresa em São Paulo.

Essas transferências de matrizes ocorrem, normalmente, quando o contribuinte descobre que está sendo acompanhado de forma diferenciada e (por isso mesmo) mais efetiva em relação ao que seria se estivesse sediado em outra unidade da Federação. Se esse contribuinte é fiscalizado anualmente, por exemplo, preferirá transferir sua matriz para São Paulo, onde, provavelmente, passará a ser praticamente ignorado pela RFB, podendo atuar com maior liberdade.

Além disso, a implantação de um sistema de acompanhamento tributário em um grupo de contribuintes que represente a maior parte da arrecadação de determinada jurisdição, por exemplo, faz com que o controle obtido pela RFB sobre esse grupo seja bastante eficaz. E, caso esse controle se mostre efetivo, esses contribuintes passarão a ter dificuldades na comercialização de suas mercadorias e serviços em virtude da “concorrência desleal” que sofrerão daqueles contribuintes que estejam em outras jurisdições cujo acompanhamento não seja implantado ou não

seja tão eficaz. A saída seria a mudança da sede do estabelecimento para essas jurisdições menos controladas, movimento que se torna mais forte quando essas jurisdições são mais próximas umas das outras. Por essa razão, é importante que o sistema de acompanhamento ora proposto seja implantado em todo o território brasileiro, possibilitando que um contribuinte de determinado porte seja acompanhado da mesma forma, independentemente da região onde atue ou onde esteja sediada sua matriz.

12 COMO ESTRUTURAR A RFB PARA O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO

Fundamentalmente, para se implantar a sistemática de acompanhamento tributário proposta é necessário que se proceda a uma grande mudança cultural de trabalho, a uma pequena mudança organizacional (sobretudo na estrutura das delegacias) e a uma alteração na prioridade de atualização de bancos de dados na RFB.

12.1 A mudança cultural da forma de trabalho

A então Secretaria da Receita Federal (SRF) foi criada com a reunião de vários órgãos ligados à administração tributária e aduaneira existentes na década de 1960 no Ministério da Fazenda. Assim, foram reunidos, numa mesma secretaria, os órgãos responsáveis pela arrecadação federal (coletoria), pela fiscalização do Imposto sobre a Renda, pela fiscalização do Imposto sobre o Consumo e assim por diante. Nessa época, ficou decidido que o novo órgão seria estruturado com subunidades para cada grande área de atuação (arrecadação, fiscalização, tributação, etc.). Cada um desses antigos órgãos trabalhava separadamente um do outro, cada um com suas metas, seus procedimentos, suas informações. E assim continuaram após a criação da Secretaria da Receita Federal e das respectivas Coordenações-Gerais. A arrecadação continuou com seus planos, suas rotinas e seus procedimentos com vistas a controlar e a arrecadar os tributos e as contribuições. A fiscalização realizava a seleção de contribuintes a serem fiscalizados sem levar em conta a situação destes na Receita Federal, sem utilizar as informações existentes na área de arrecadação (na própria SRF)

como sempre fez. Essa situação perdura praticamente da mesma forma até os dias de hoje.

Para a RFB, fiscalizar é (e sempre foi) verificar a veracidade das informações declaradas pelos contribuintes com vistas a lançar aqueles valores que, porventura, ainda não tenham sido oferecidos à tributação, ou seja, que não tenham sido declarados. O que já houvesse sido declarado não interessaria à fiscalização, mesmo que não quitado.

Esse conceito consolidou-se ainda mais em razão da crença de que a realização de ações fiscais de forma continuada possibilita um incremento da arrecadação em virtude do aumento da sensação de risco do contribuinte. Essa crença é muito antiga, tendo sido criada e enraizada durante as dezenas de anos de existência da Receita Federal. E ela não é mentirosa! De fato, a presença fiscal junto aos contribuintes provoca um incremento da arrecadação, exatamente em razão do aumento da sensação de risco experimentada pelos contribuintes. Apesar de ser de difícil comprovação, todos nós concordamos que a afirmativa é verdadeira. Mas, então, por que mudar uma estratégia que está funcionando?

A questão não é se a fiscalização, nos moldes como a RFB a realiza, possibilita ou não o incremento da arrecadação. A principal questão é se ela tem sido efetiva em sua função de apresentar risco ao contribuinte ou se há a necessidade de adotar outra forma de trabalho para se obter melhor efetividade.

Para que a fiscalização seja realmente efetiva, a RFB necessita contar com um exército de auditores muito maior do que possui. No entanto, como já vimos, não há possibilidade de esse “exército” crescer em quantitativo suficiente para que a RFB possa fiscalizar todos os contribuintes que precisaria e a toda hora que fosse necessário. *É aí que essa estratégia deixa de ser viável!*

Como vimos, o novo conceito de fiscalização utilizado neste trabalho é bastante amplo. Toda e qualquer atividade realizada numa Delegacia da Receita Federal do Brasil é fiscalização (com exceção das áreas de logística, tecnologia e gestão de pessoas, que existem para possibilitar/viabilizar a fiscalização). E o principal instrumento dessa “fiscalização ampla” é o acompanhamento tributário.

Logo, a implantação dessa forma ampliada de fiscalização depende, fundamentalmente, da mudança total na estratégia de atuação fiscal, ou seja, mudar uma crença que existe há dezenas de anos. E uma mudança radical como essa certamente tende a sofrer pesada resistência.

12.2 Estruturando as unidades para o acompanhamento tributário

A segunda alteração necessária para a implantação integral da sistemática ora proposta seria uma pequena reestruturação das delegacias, com a criação de uma Divisão/Serviço/Seção de Acompanhamento Tributário (dependendo da classe da unidade), que teria a responsabilidade de realizar o acompanhamento como proposto aqui. Apesar do nome, esse novo setor da RFB nada teria a ver com as projeções “X-CAT” (controle e acompanhamento tributário). As atuais áreas encarregadas das atividades voltadas para a arrecadação (orientação e acompanhamento tributários) manteriam, inicialmente, as mesmas responsabilidades atuais.

A sistemática proposta seria a principal fonte de seleção de contribuintes para a fiscalização (formal, com emissão de Mandado de Procedimento Fiscal). Logo, nas delegacias de classes A e B, esse novo setor substituiria as atuais áreas de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal (Sepac e Sapac).

Cabe ressaltar que a estratégia de trabalho ora proposta traz em seu bojo a premissa de acompanhamento integral do contribuinte. Uma divergência pode ser ligada a um problema de compensação, de falta de pagamento, de omissão de receita/rendimento e outros, ou seja, dependendo da divergência detectada, não sendo explicada ou regularizada, seria objeto de tratamento específico de uma área da Receita Federal do Brasil.

Nos casos das unidades situadas nas cidades de São Paulo e Rio de Janeiro, em razão da especialização existente atualmente (Derat, Defis, Deinf DRF-P, etc.), deverá haver estudo específico para se decidir a melhor forma de organizar o acompanhamento tributário aqui proposto.

12.3 Alteração na prioridade de atualização de bancos de dados

Quando se coloca a necessidade de manter as bases de dados atualizadas, significa mantê-las disponível para trabalho, de preferência no dia seguinte à transmissão da informação à RFB pelo contribuinte. Se a ideia é acompanhar as atividades dos contribuintes o mais perto possível da ocorrência do fato gerador, precisamos dessas informações disponíveis o mais rápido possível.

Assim, uma Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) que informe os valores devidos em determinado trimestre deve alimentar imediatamente os sistemas de controle de débitos, de acompanhamento, de extração de dados, de batimento eletrônico – deve alimentar todos os sistemas que dependam de sua informação tão logo seja recebida pela RFB.

Dessa forma, no dia seguinte à transmissão da DCTF a RFB poderia realizar o acompanhamento e contatar o contribuinte caso ele tenha “esquecido” de pagar ou declarar algum tributo ou contribuição da respectiva competência.

Possibilitaria também que a RFB emitisse avisos de cobrança eletrônicos para todos aqueles contribuintes que não fossem objeto de acompanhamento tributário (que não sejam de interesse deste trabalho).

13 CONCLUSÃO

Uma sistemática de acompanhamento tributário que englobe grande parte dos contribuintes efetivamente relevantes para a arrecadação federal fatalmente traria um aumento de sua percepção de risco em relação ao descumprimento de suas obrigações tributárias, desestimulando-os a adotar procedimentos irregulares com vistas a evitar o alcance da tributação em seu faturamento e/ou patrimônio. Claro está que havendo mais cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, haveria um incremento substancial da arrecadação federal, gerando recursos que seriam recolhidos aos cofres públicos muito mais rapidamente e com

diminuição da necessidade de fiscalizações burocráticas, com visitas de auditores-fiscais ao domicílio dos contribuintes para verificação de seus livros comerciais e fiscais, diminuindo, na mesma proporção, os custos para sua obtenção. Tudo isso porque a proposta possibilita um aumento significativo no número de contribuintes expostos ao acompanhamento, à fiscalização.

Mas a economia para o Estado não pararia por aí. Como vimos, os contribuintes aprendem com a eficiência e com a ineficiência da RFB e se aproveitam dessas ineficiências para obter, digamos, “vantagens tributárias não autorizadas na legislação”. Da mesma forma, se perceberem que não há “ineficiências”, que a RFB consegue identificar rapidamente estratégias irregulares e que reage rapidamente, impedindo o “ganho” irregular, perceberão que não vale a pena correr o risco. A demanda de trabalho diminuiria muito nas unidades da RFB, principalmente nas áreas de controle da arrecadação e de orientação tributária, diminuindo os custos para manter a máquina pública funcionando para tanta demanda desnecessária.

O resultado lógico seria a inversão de um *círculo vicioso* em um *círculo virtuoso*. Ao invés de estar cada vez mais mergulhada em estoque de trabalhos atrasados, que impedem a efetiva fiscalização dos contribuintes por absoluta falta de servidores, resultando em mais e mais valores a cobrar (já lançados ou não) e que culminam em mais e mais trabalhos atrasados (*círculo vicioso*), a RFB passaria a acompanhar melhor e mais de perto os contribuintes, evitando inadimplências e omissões, resultando numa diminuição da necessidade de fiscalizações burocráticas, que gerariam menos processos fiscais a serem trabalhados, e também menos débitos em atrasos, logo, menos necessidade de cobranças a inadimplentes e menos necessidade de servidores para cobranças e fiscalizações burocráticas, o que possibilitaria alocar mais servidores para melhorar ainda mais o acompanhamento tributário, com procedimentos novos e mais adequados à detecção de irregularidades e fraudes (*círculo virtuoso*).

Essas vantagens dariam ao Estado a possibilidade de obter recursos para garantir o bem-estar social e o financiamento da seguridade social (missão da RFB), com a prestação de um serviço de excelência

à sociedade (missão e visão de futuro da RFB), possibilitando um tratamento de respeito ao cidadão (valor da RFB), com profissionalismo (valor da RFB), transformando a Receita Federal do Brasil cada vez mais numa organização sólida, justa (visão de futuro da RFB), moderna e tecnologicamente avançada (visão de futuro da RFB). Em suma, a Receita Federal do Brasil consolidar-se-ia cada vez mais como uma referência nacional e internacional (visão de futuro da RFB), sem contar a clara possibilidade de atingir vários dos objetivos traçados para a RFB:

- 1) intensificar sua atuação no combate ao crime organizado;
- 2) fortalecer sua imagem institucional e promover a conscientização tributária do cidadão;
- 3) promover o atendimento de excelência ao contribuinte;
- 4) otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário;
- 5) aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal;
- 6) aumentar a eficiência e a eficácia no preparo, na análise e no julgamento dos processos administrativo-fiscais;
- 7) aprimorar a política de gestão da informação e de infra-estrutura tecnológica; e
- 8) implementar gestão de excelência na RFB.