

Construindo a ponte de ouro entre a Receita Federal do Brasil e o contribuinte: os resultados de uma pesquisa-ação

2º Lugar

ANDRÉ DE MAGALHÃES BRAVO*
CLÓVIS BELBUTE PERES**

- * Graduado em Administração de Empresas – FEA/USP
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Delegacia da Receita Federal do Brasil
Porto Alegre – Rio Grande do Sul

- ** Doutor em Astrofísica – UFRGS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Delegacia da Receita Federal do Brasil
Porto Alegre – Rio Grande do Sul



Construindo a ponte de ouro entre a Receita Federal do Brasil e o contribuinte: os resultados de uma pesquisa-ação

Resumo

Neste trabalho, descrevemos as proposições e as diretrizes básicas de implementação relativas a três ações estratégicas que visam ao incremento da exatidão e da tempestividade no cumprimento espontâneo das obrigações tributárias perante a Receita Federal do Brasil (RFB). Essas ações têm em comum a valorização dos profissionais que prestam os serviços fiscais aos contribuintes da RFB, em especial os da classe contábil.

A primeira ação estratégica consiste no apoio à criação e ao desenvolvimento de Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal (NAFs) pela RFB. Esses núcleos operam nas faculdades de Ciências Contábeis como laboratórios de prática fiscal, à semelhança das já consagradas iniciativas de prática jurídica das faculdades de Direito. Porém, possuem como elemento inovador e diferenciador o apoio da RFB. Os NAFs atuam na qualificação do futuro contador por meio da prática, com fundamento em dois pilares: o auxílio ao contribuinte hipossuficiente e a difusão do conhecimento fiscal.

A segunda ação, denominada de Treinamento PSF, consiste no desenvolvimento pela RFB de um material institucional completo voltado a promover a capacitação continuada dos prestadores de serviços fiscais (PSF), com vistas ao correto adimplemento das obrigações tributárias.

A terceira trata-se de um processo de certificação da suficiência dos conhecimentos dos profissionais em atuação no mercado de serviços fiscais, com o objetivo de garantir a melhoria de sua qualidade: o chamado Certificado de Suficiência RFB. O conteúdo do material institucional de treinamento (Treinamento PSF) servirá de base para o exame com vistas a obter a mencionada certificação, bem como para o apoio aos NAFs.

A metodologia utilizada no estudo envolveu basicamente a técnica da pesquisa-ação, subsidiada por uma pesquisa de campo de natureza exploratória.

Apesar de serem independentes, as ações propostas são complementares na medida em que convergem para o incremento do correto cumprimento das obrigações perante a RFB, reduzindo inúmeros retrabalhos internos do órgão, detalhados no texto da monografia, ocasionados pelos erros e pelas omissões na prestação de serviços fiscais. Os NAFs, em especial, ao promoverem o atendimento ao contribuinte de menor capacidade contributiva, aumentam a conclusividade no atendimento ao cidadão sem a necessidade de utilização dos recursos humanos e materiais das unidades de atendimento da RFB.

Metaforicamente, consideramos o prestador de serviços fiscais como a atual ponte de concreto que liga RFB ao contribuinte final e vice-versa. Ao implementar as três ações estratégicas propostas, esse concreto será transformado em ouro, aproximando o fisco do contribuinte de forma eficaz e perene, por meio de três vias alternativas que abrangerão todo o ciclo normal de formação profissional do bacharel em ciências contábeis, melhorando a qualidade dos serviços prestados também pelos técnicos em contabilidade e pelos demais profissionais egressos de outras áreas.

Os custos dessas iniciativas são desprezíveis frente aos resultados, pois o modelo lógico proposto envolve o aproveitamento do capital

intelectual e do acervo de conhecimentos e de materiais já disponíveis na RFB, com pequenos ajustes, bem como o *know-how* da Escola de Administração Fazendária, instituição cuja parceria será fundamental no Treinamento PSF e no Certificado de Suficiência RFB.

O projeto dos NAFs já é realidade haja vista os seis núcleos inaugurados e os outros dez em vias de sê-lo. No que se refere às duas outras ações, por se tratarem de iniciativas institucionais inéditas e que envolvem o órgão diretamente, foram traçadas diretrizes no sentido de tornar mais eficaz o processo de difusão do conhecimento internalizado na RFB, tanto em termos de custos para o desenvolvimento, quanto de facilitação do acesso dos materiais pelos usuários.

Dois diretrizes fundamentais na escolha dos conteúdos de treinamento são a disseminação de informações que contribuam para a intensificação da utilização do atendimento eletrônico e para elevação da percepção de risco por meio dos prestadores de serviços fiscais.

Em termos de recursos humanos internos, será fundamental o envolvimento dos servidores lotados nas divisões e nas coordenações de tributação, de cobrança e de atendimento ao cidadão, bem como nos plantões fiscais e aqueles participantes dos grupos de educação fiscal para o apoio aos NAFs e a definição dos conteúdos a serem inseridos no material de treinamento.

De resto, os custos vinculados à implementação das iniciativas referem-se aos recursos de informática associados à disponibilização do material de treinamento ao público externo. Por sugestão, tais custos poderão ser drasticamente minimizados com a utilização de ferramentas de ensino à distância, mediante, por exemplo, *downloads* de videoaulas e de apostilas institucionais. Os custos de seleção vinculados ao Certificado de Suficiência RFB serão pagos pelos próprios prestadores de serviços fiscais candidatos, haja vista que sua obtenção dependerá de aprovação em exame nacional e periódico a ser realizado pela ESAF.

Essas iniciativas estratégicas, voltadas para a edificação da ponte de ouro entre a RFB e o contribuinte, alinham-se perfeitamente ao atual mapa estratégico do órgão. Em relação aos resultados institucionais, além da elevação do cumprimento espontâneo das obrigações

tributárias e da prestação de atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte, acredita-se que as ações em comento ampliarão a arrecadação e a aceitação social da tributação, mediante a multiplicação do conhecimento acerca da correta aplicação e interpretação da legislação tributária federal, através da abertura de um canal institucional formal de comunicação técnica com a sociedade organizada.

Em razão da melhoria da eficiência nos fluxos internos de trabalho, por meio da minimização ou da eliminação de processos ou procedimentos internos desnecessários ou evitáveis, criar-se-ão condições a favorecer o aperfeiçoamento do macroprocesso do crédito tributário, sobretudo nas áreas de cobrança, arrecadação, fiscalização, contencioso e atenção ao contribuinte.

O trabalho propõe ainda a inclusão de mais um processo interno no mapa estratégico da RFB cujo enunciado seria “promover e apoiar a capacitação e a valorização dos prestadores de serviços fiscais”.

Ao longo desta pesquisa, muitas foram as lições aprendidas. Em especial temos as seguintes: (1) Há significativo espaço para a valorização dos prestadores de serviços fiscais, sejam eles profissionais da contabilidade ou não, mediante o incremento do nível de conhecimentos acerca da legislação e das obrigações tributárias federais; (2) É estratégica a inserção institucional da RFB como elemento ativo e indutor do processo de qualificação desses profissionais, no que se refere especificamente à prestação de serviços fiscais perante o órgão; (3) Essa inserção, para que seja eficaz, dar-se-á de forma plural, mediante a atuação direta da RFB ou o apoio a iniciativas da sociedade organizada.

Construindo a ponte de ouro entre a Receita Federal do Brasil e o contribuinte: os resultados de uma pesquisa-ação

Resumo

As prestações relativas ao cumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias serão chamadas, genericamente, neste estudo, de serviços fiscais. Com efeito, tem-se por premissa que quanto maior for o nível de conhecimento dos profissionais da contabilidade – e dos demais prestadores de serviços fiscais – acerca da legislação tributária federal, mais exato, tempestivo e espontâneo será o adimplemento das obrigações dos contribuintes perante a RFB. As incorreções e as omissões na prestação de serviços fiscais geram o desperdício de recursos públicos, consubstanciado na ocorrência de diversas situações de retrabalho interno na RFB, sendo influenciadas por fatores como a complexidade, a multiplicidade e a mutabilidade das normas tributárias, o atual processo de formação profissional da classe contábil e algumas ineficiências econômicas do mercado de prestação de serviços contábeis e fiscais. Foi realizada uma pesquisa de campo exploratória que indicou haver um significativo espaço para o incremento do nível de conhecimento dos prestadores de serviços fiscais acerca da legislação e das obrigações tributárias federais.

Com o objetivo de melhorar continuamente a qualidade dos serviços fiscais prestados aos contribuintes da RFB, propõe-se uma efetiva participação da instituição no processo de capacitação dos prestadores de serviços fiscais – especialmente em relação à classe contábil – voltada para a correta prestação dos serviços fiscais no âmbito federal. Essa participação estratégica será composta por três ações independentes, mas complementares entre si, que representam uma maior e melhor aproximação entre a RFB e os contribuintes, mediante o que metaforicamente chamamos de ponte de ouro, a saber: os Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal (NAFs), o Treinamento PSF e o Certificado de Suficiência RFB. Os NAFs são iniciativas das faculdades de ciências contábeis, apoiadas pela RFB, cujo objetivo é difundir o conhecimento contábil e fiscal, bem como oferecer assistência gratuita a contribuintes hipossuficientes no ambiente acadêmico. Atualmente, há seis NAFs em atividade e dez em processo de constituição. O Treinamento PSF envolve a criação e a disponibilização a baixo custo para as partes de um material institucional completo para a capacitação continuada dos prestadores de serviços fiscais (PSF). A outra ação estratégica proposta envolve a certificação pela RFB da suficiência do nível de conhecimentos dos prestadores de serviços fiscais acerca da legislação e das obrigações tributárias federais. As três ações estratégicas propostas alinham-se perfeitamente com o atual mapa estratégico da RFB, relacionando-se intrinsecamente com os resultados de cumprimento espontâneo das obrigações, de prestação de atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte e de ampliação da arrecadação tendo em vista o processo de difusão da correta aplicação da legislação tributária federal mediante a criação de um canal técnico de comunicação com a sociedade organizada. Ademais, as iniciativas propostas resultarão em maior eficiência nas funções internas de atendimento ao contribuinte, arrecadação, tributação e fiscalização, contribuindo para a otimização do macroprocesso do crédito tributário. Processos internos estratégicos da RFB como a intensificação do atendimento eletrônico e a elevação da percepção de risco serão diretamente incrementados em razão das três iniciativas propostas.

Introdução

Em todas as sociedades modernas, há um claro distanciamento entre o que o fisco espera do contribuinte e o que este último consegue oferecer, seja em termos do adimplemento da obrigação principal, seja em termos do cumprimento de obrigações acessórias.¹

Esta distância não se funda em insito atraso de qualquer sistema tributário, senão na própria diversidade das relações entre múltiplos agentes. Exsurge das multifacetadas relações de mercado e transparece mesmo em países desenvolvidos, haja vista, por exemplo, a complexidade dos regulamentos do IRS estadunidense e de sua miríade de formulários associados.

Parte dessa complexidade origina-se, obviamente, do poder normatizador da autoridade fiscal ou da má-fé de certos agentes na utilização do sistema tributário; porém, esses pontos não são objeto de nossa investigação. Diferentemente, pesquisamos como podemos avançar no melhor cumprimento das obrigações tributárias através de outros dois vetores: no apoio ao contribuinte final e ao profissional que o assessoria. Mostraremos que ações estratégicas bastante simples, orientadas a estes agentes – em especial ao segundo – possuem enorme eficácia, derivada do poder multiplicador que se potencializa quando os agentes sociais e econômicos organizam-se.²

Em todos os países de economia de mercado desenvolvida, o

1 Cf., e.g., a definição de *Tax Gap*, disponível em: < <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=158619,00.htm>>| Acesso em: 20 set. 2011. O IRS, *Internal Revenue Service*, e a Receita Federal dos Estados Unidos da América. Seu sítio na internet, com a variedade de formulários e a legislação pertinente. Disponível em: < <http://www.irs.gov/>>. Acesso em: 20 set. 2011.

2 A organização dos agentes possui um custo, ainda que de difícil mensuração, mas traz enormes benefícios. Um caso simples produzido pelo professor Hamermesh em sua clássica obra *Economics is Everywhere* (2010, p. 207) ilustra tal situação. Moradores de um bairro tinham telefones celulares com a mesma frequência, 2.4GHz, muito popular à época. Os transtornos que uns causavam aos outros a todos onerava. Ao invés de uma solução burocrática ou jurisdicional, a comunidade organizou-se por meio de um pacto para que cada um adquirisse aparelho com frequência ligeiramente distinta de outro. A alguém coube organizar a iniciativa, mas uma vez iniciada, o resultado foi muito eficaz e autossustentável. Na linguagem econômica: a organização da comunidade internalizou uma externalidade. Situação semelhante aparece em diferentes etapas de nosso trabalho, conforme veremos.

profissional que presta serviços contábeis assume posição de proeminência. Ele é fundamental não apenas no sucesso de empreendimentos menores, mas na verdadeira manutenção da estabilidade econômica internacional, como ficou evidente na crise internacional deflagrada pela frouxidão dos controles corporativos internos anteriores à ruína da *Enron*.³

No Brasil, parcela significativa de contribuintes, mormente pessoas físicas, dispensa a ajuda de profissionais especializados quando as situações econômicas são mais simples, tais como aquelas envolvendo a Contribuição Previdenciária, o IRPF, o ITR e o SIMEI.⁴

Em todos os demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), a pessoa jurídica contribuinte depende da contratação de um especialista para o cumprimento da obrigação de apurar e de recolher o tributo devido – obrigação principal – e de apresentar as informações e os documentos exigidos pela legislação – obrigações acessórias.⁵

Os contadores e os técnicos em contabilidade são os profissionais que reúnem as melhores condições de capacitação para a adequada prestação dos serviços fiscais junto à RFB – e às demais administrações tributárias – por razões históricas, econômicas e de formação acadêmica ou técnica.^{6, 7}

3 O caso está detalhado em KOHN (2004), *Whistleblower Law: A Guide to Legal Protections for Corporate Employees*.

4 As siglas estão em um banco ao início do trabalho para facilitar a exposição. Mesmo os casos citados podem trazer complexidades e requererem a assessoria de um profissional, p. ex. IRPF de diplomatas, de inventários complexos, ganhos em causas judiciais, etc.

5 No presente trabalho, as prestações de serviços relativas ao cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, sejam principais ou acessórias, serão chamadas de serviços fiscais.

6 Nos termos do Decreto-Lei nº 9.295, de 1946, art. 15, a execução de serviços contábeis é atribuição exclusiva dos contadores e dos técnicos em contabilidade devidamente habilitados e registrados pelos conselhos regionais. Entretanto, no que tange aos serviços fiscais, não há proibição legal em relação à contratação de um profissional graduado ou técnico em outras áreas do conhecimento.

7 As obrigações tributárias sempre estiveram incluídas no rol de tarefas desempenhadas pela classe contábil nacional, remontando à época em que a profissão ainda não era regida por lei no programa do curso geral das primeiras escolas de contabilidade do Brasil, reconhecidas pelo Decreto Federal nº 1.339 de 1905, já havia a disciplina denominada Legislação de Fazenda e Aduaneira.

Os profissionais que prestam serviços fiscais, além de seus tantos outros papéis de relevância, atuam como pontes de ligação entre o fisco e o contribuinte final, ligação que é natural no caso da classe contábil pela proximidade entre os fatos geradores dos tributos e o registro das transações, o levantamento do resultado econômico e o controle do patrimônio.

Nossa investigação do distanciamento fisco-contribuinte e da possível melhoria no cumprimento de obrigações tributárias levou-nos a revisitar o papel do profissional contábil e de que forma ele pode ser expandido e fortalecido. Iniciaremos, com essa pesquisa, a construção de verdadeira ponte de ouro entre a RFB e seu contribuinte final, mediante o fortalecimento do profissional que presta os serviços fiscais, associado ou não à escrituração contábil.

Especificamente, identificamos que sobre esta ponte de ouro serão pavimentadas três grandes vias: (1) a da formação acadêmica pela prática, que tem como subproduto o apoio ao contribuinte hipossuficiente; (2) a da difusão do conhecimento contábil incentivada pelo fisco; (3) e o da certificação do profissional que atua em matéria fiscal, como forma de diferenciação e de capacitação de seu trabalho. Todas essas iniciativas são simples. Uma já foi amplamente testada e encontra-se em franco desenvolvimento. As outras indicam claramente seus frutos. Todas, porém, podem ser ditas inovadoras, sem com isso usarmos de hipérbole, como ficará claro no texto a seguir.

A monografia está estruturada da seguinte forma. Após o detalhamento da metodologia empregada, analisamos a prestação de serviços fiscais primordialmente sob a ótica econômica. Nas seções 5 a 7, explicitamos cada uma das iniciativas que erigem nossa ponte de ouro. Finalmente, contextualizamos-las no mapa estratégico da RFB e analisamos as prováveis consequências.

1 Metodologia de pesquisa e objetivo

Como bem conceitua Tripp (2005, p. 445), o termo pesquisa-ação designa gênero e espécie de pesquisa:

É importante que se reconheça a pesquisa-ação como um

dos inúmeros tipos de investigação-ação, que é um termo genérico para qualquer processo que siga um ciclo no qual se aprimora a prática pela oscilação sistemática entre agir no campo da prática e investigar a respeito dela. Planeja-se, implementa-se, descreve-se e avalia-se uma mudança para a melhora de sua prática, aprendendo mais, no correr do processo, tanto a respeito da prática quanto da própria investigação.

O autor reconhece que o termo se vulgarizou, mas observa que o instrumento é insuperável como método de pesquisa que visa a promover resultados práticos. Observa que a pesquisa-ação situa-se a meio caminho entre a prática e técnicas tradicionais de pesquisa científica, elencando onze pontos que diferenciam essas três abordagens, mas que aqui não discutiremos por falta de espaço.

Thiollent (2003, p. 14) magistralmente conceitua pesquisa-ação como:

[...] um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Nosso trabalho espelha esta conceituação fielmente. Utilizamos os participantes e suas experiências, como alunos ou como profissionais, para coletivamente construirmos soluções.

Roesch (1999, p.127), ao resumir as metodologias de pesquisa em administração, coloca a pesquisa-ação como método qualitativo associado a métodos de coleta e de análise de dados específicos. Em nosso caso, utilizamos como técnica de coleta de dados as Entrevistas em Profundidade e a Observação Participante e como método de análise de dados a Construção de Teoria (*grounded theory*), base para a nossa proposta de valorização dos prestadores de serviço fiscais como instrumento de ligação entre o fisco e o contribuinte final.

Após as digressões acima, ressaltamos que nossa metodologia

não incluiu apenas o método de pesquisa-ação, embora este lhe seja a base e lhe forneça a moldura. Seguindo a classificação de Roesch (1999), utilizamos também um método quantitativo, especificamente uma pesquisa exploratória cuja técnica de coleta baseou-se em questionários (cf. Anexo). Estes formaram uma amostra não probabilística e serviram para gizarmos os principais problemas e para efetuarmos nossos primeiros testes de hipótese.

Como sói ocorrer em investigações sociais complexas, desenvolvidas por meio de pesquisa-ação, é difícil traçar uma linha de tempo e uma cronologia precisas. Resumidamente, porém, a pesquisa ocorreu da seguinte forma. As primeiras entrevistas com contribuintes e contadores iniciaram-se em 2008, mas as iniciativas concretas na construção de nosso modelo de *ponte de ouro* ocorreram apenas em 2010, quando identificamos as estratégias factíveis.

Também, em 2008, já havíamos iniciado um estudo comparado sobre o relacionamento do estudante de contabilidade e do profissional contábil com o IRS (EUA). Em 2010, porém, este estudo aprofunda-se e detectamos a importância da certificação e do apoio do IRS norte-americano aos núcleos e escritórios contábeis estadunidenses e começamos a investigar o impacto do retrabalho causado pelas incorreções no cumprimento das obrigações tributárias.

A partir de outubro de 2010, deflagramos verdadeiramente nosso ciclo de pesquisa-ação. Iniciamos as entrevistas com os núcleos de prática jurídica nas universidades e com os alunos de contabilidade de diversos cursos e detectamos que inexistiam iniciativas equivalentes às “clínicas de apoio fiscal” dos EUA (*Tax Clinics*).⁸ Simultaneamente, iniciamos a análise econômica do mercado de prestação de serviços contábeis e a investigação das dificuldades encontradas pelos prestadores de serviços fiscais.

Em dezembro de 2010, iniciamos duas linhas de ação. Elaboramos um questionário piloto para a aferição dos conhecimentos tributários dos profissionais que prestam serviços fiscais (contadores, contabilistas,

8 Low IncomeTaxpayer Clinics (LITCs). Disponível em: <<http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=106991,00.html>>. Acesso em: 20 set. 2011.

advogados, dentre outros). Ademais, iniciamos o apoio à criação de unidades semelhantes às *Tax Clinics*, aqui denominadas de NAFs, Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal, nas faculdades de ciências contábeis. Eles operam como centros de prática e difusão do conhecimento, utilizados como laboratórios para aperfeiçoar continuamente nossa investigação, a qual ainda é embrionária.

Cumprindo com o dever de clareza é mister salientar que o objetivo geral desse estudo pode ser formulado como *a investigação e a proposição de ações que diminuam a distância entre a RFB e o contribuinte final por meio da valorização do profissional que intermedia esta relação*. Os resultados, junto a maiores detalhes, estão nas seções 5, 6 e 7, as quais tratam individualizadamente das três ações estratégicas propostas.

2 A questão da incorreção no cumprimento das obrigações tributárias perante a RFB

Nesta seção do trabalho, será desenvolvida uma análise das causas e dos efeitos relacionados ao cumprimento incorreto das obrigações tributárias no âmbito da RFB.

2.1 A capacitação dos prestadores de serviços fiscais e o correto cumprimento das obrigações tributárias

A incorreção ou a omissão na apuração ou no recolhimento dos tributos federais gera o desperdício de recursos públicos na medida em que a RFB tem de lançar ou cobrar os valores não declarados ou não recolhidos pelo contribuinte.

Caso todos os contribuintes efetuassem corretamente o cálculo e o recolhimento dos tributos, prestando todas as informações e produzindo todos os documentos fiscais exigidos, sem erros ou omissões, haveria o máximo adimplemento das obrigações, minimizando a necessidade de utilização de recursos públicos empregados na administração tributária. Assim, quanto maior for o percentual de contribuintes que cumprirem espontaneamente – e corretamente – as obrigações tributárias, maior será a eficiência do Estado.

Contudo, ao efetuar o autolancamento, também chamado de lançamento homologado, o contribuinte omite a ocorrência do fato gerador dos impostos e das contribuições em decorrência de três razões: má-fé, imperícia ou erro.

No que se refere à conduta de má-fé, cabe à atividade de fiscalização da RFB o lançamento do tributo omitido, sem prejuízo da multa de ofício duplicada, bem como da representação fiscal para fins penais, sendo esse o meio de punição mais adequado para desencorajar a reincidência.

Com efeito, a premissa que se tem é: exceto nos casos em que há a omissão da ocorrência do fato gerador por má-fé, quanto maior for o conhecimento do prestador de serviços fiscais a respeito da correta aplicação da legislação tributária, mais exato, tempestivo e espontâneo será o cumprimento das obrigações pelos contribuintes.

2.2 Fatores influenciadores de incorreções no cumprimento das obrigações tributárias

Existem alguns fatores que influenciam o cometimento de erros ou a ocorrência de imperícia no adimplemento das obrigações tributárias: (1) a complexidade, a multiplicidade e a mutabilidade da legislação e das obrigações tributárias; (2) o atual processo de formação profissional dos contadores e dos técnicos em contabilidade; e (3) determinadas imperfeições econômicas que ocorrem no mercado de serviços contábeis e fiscais.

2.2.1 A complexidade, a multiplicidade e a mutabilidade da legislação e das obrigações tributárias

O sistema tributário brasileiro é composto por vários impostos e contribuições de complexa apuração, em que há uma excessiva quantidade de normas que se alteram com significativa constância, contribuindo para o aumento da probabilidade de ocorrência de incorreções e de omissões no cumprimento das obrigações a eles relativas.

Tributos como o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a Contribuição Previdenciária, o IOF, o IPI, o ICMS e o ISSQN são extremamente

complexos em razão da grande quantidade de elementos e de conceitos que se relacionam sistematicamente em suas metodologias de apuração, ao elevado grau de detalhamento, ao número crescente de exceções em relação às regras gerais e às inúmeras situações concretas em que ocorre dificuldade de aplicação direta dos dispositivos legais, e é necessária a utilização de técnicas de interpretação.

Há um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário que demonstra que nos primeiros vinte e dois anos de vigência da Constituição Federal de 1988 foram editadas mais de vinte e oito mil normas tributárias federais, perfazendo uma média aproximada de quatro normas por dia útil. Se forem incluídas as normas estaduais e municipais, esse total sobe, aproximadamente, para duzentas e cinquenta mil normas tributárias, dando uma média de quarenta e seis por dia útil.⁹ Estes números incluem muitas normas de expediente, mas ainda assim indicam a complexidade e a extensão do sistema.

Ademais, com o crescente processo de informatização das obrigações acessórias em todas as administrações tributárias, têm sido introduzidos nas normatizações conceitos próprios do mundo da tecnologia da informação, tornando ainda mais complexa a compreensão e a operacionalização das prestações exigidas dos contribuintes.

2.2.2 O atual processo de formação profissional dos contadores e dos técnicos em contabilidade

No desempenho de suas atividades, seja nos serviços contábeis, fiscais ou societários, os profissionais da contabilidade operam em um ambiente técnico e normativo extremamente amplo e complexo. Além de consistente formação na área contábil, envolvendo o domínio em relação às normas brasileiras de contabilidade e aos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, são necessários sólidos conhecimentos acerca do direito e das legislações civil, comercial, societária, trabalhista, previdenciária e tributária.

Com essa extensa gama de conteúdos exigidos, é diminuto o

9 Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13873&pagina=0>. Acesso em: 21 set. 2011.

tempo de capacitação da classe contábil dedicado especificamente à legislação dos impostos e das contribuições administrados pela RFB e suas respectivas obrigações acessórias.

Ao analisar as grades curriculares e as ementas das disciplinas oferecidas por vinte e dois dos melhores cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil,¹⁰ segundo o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE), verifica-se que do total da carga horária relativa a aulas e a atividades complementares obrigatórias, uma média de 162 (cento e sessenta e duas) horas são dedicadas à legislação tributária ou previdenciária, à contabilidade tributária e à prática de rotinas fiscais, nos chamados laboratórios contábeis ou laboratórios de prática contábil e fiscal. Se considerarmos que nas referidas disciplinas há conteúdos relacionados a tributos estaduais, municipais e à legislação do trabalho, vê-se que o tempo de capacitação dos graduados em ciências contábeis no que se refere às obrigações tributárias federais é insuficiente diante da amplitude e da complexidade dos conteúdos.

Isto também ocorre em relação aos cursos técnicos em contabilidade. A carga horária exigida pelo MEC perfaz oitocentas horas divididas nos seguintes tópicos: (1) organização empresarial; (2) análise financeira e orçamentos; (3) direito público e privado; (4) legislação trabalhista, tributária e empresarial; (5) normas brasileiras de contabilidade; (6) fiscalização; (7) contabilidade; (8) custos e patrimônio; e (9) matemática financeira.¹¹

Além disso, ao analisar o conteúdo programático do último exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade,¹² verifica-se que a legislação relativa aos tributos administrados pela RFB está inserida apenas em uma das treze matérias exigidas do bacharel em ciências

10 FEA USP/SP (2011), PUC/SP (2007), Mackenzie/SP (2011), FECAP/SP (2011), UNIP/SP (2011), Trevisan/SP (2011), UFRJ/RJ (2009), IBMEC/RJ (2011), UFMG/MG (2009), UFSJD/MG (2009), UFSC/SC (2008), UFRGS/RS (2011), UFPR/PR (2007), PUC/RS (2006), UNIOESTE/PR (2011), CEUB/DF (2010), UFG/GO (2006), UnB/DF (2006), UFBA/BA (2011), UFPE/PE (2009), UFCE/CE (2011) e UNIR/RO (2011).

11 Ministério da Educação (MEC). Catálogo Nacional de Cursos Técnicos. Disponível em: <http://catalogonct.mec.gov.br/et_gestao_negocios/t_contabilidade.php>. Acesso em: 21 set. 2011.

12 Conselho Federal de Contabilidade. Edital Exame de Suficiência 01/2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Edital_Suficiencia_2_2011.pdf>. Acesso em: 21 set. 2011.

contábeis ou das sete relativas ao técnico em contabilidade. A referida matéria – denominada “Noções de Direito” – está subdividida nos seguintes itens: Direito Público e Privado, Direito Trabalhista e Legislação Social, Direito Comercial e Legislação Societária, Direito e Legislação Tributária e Direito Empresarial.

Desta forma, o fato de o contador ou o técnico em contabilidade estar inscrito no conselho de contabilidade não garante necessariamente uma capacitação adequada – ou mesmo suficiente – para o correto cumprimento das obrigações tributárias de seus clientes perante a RFB.

Daqui retiramos uma primeira conclusão importante. Se os conteúdos oferecidos aos contadores e técnicos em contabilidade durante o seu ciclo normal de capacitação são incompatíveis com a extensão, a complexidade e a instabilidade das normas atinentes às obrigações tributárias, presume-se que esses conteúdos são obtidos mediante: (1) a experiência e a prática profissional; (2) em cursos complementares ou (3) em estudo autodidático.

2.2.3 As imperfeições econômicas do mercado de serviços contábeis e fiscais

O mercado de serviços contábeis e fiscais apresenta algumas imperfeições econômicas cuja principal consequência é o desestímulo à qualificação dos prestadores.

Em função da natureza técnica e complexa dos serviços contábeis e fiscais, ocorre significativa assimetria informacional entre os contribuintes e os profissionais. Assimetria informacional é a diferença no nível de informação entre os agentes envolvidos em uma transação econômica, provocando comportamentos irracionais.¹³

O cerne do problema é que o contribuinte ao contratar um profissional da contabilidade, ou outro prestador de serviços fiscais, não tem meios de aferir objetivamente o seu conhecimento no que se refere às obrigações tributárias a serem cumpridas.

13 VARIAN (2005). Cf. também: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Informa%C3%A7%C3%A3o_assim%C3%A9trica>. Acesso em: 20 set. 2011.

Na dificuldade ou impossibilidade de mensurar a qualidade dos serviços fiscais oferecidos por diferentes profissionais, o contribuinte tende a optar pelo menor preço, decisão que nivela o mercado “por baixo” e acaba por incentivar a seleção adversa de prestadores menos qualificados.

Caso estivessem disponíveis as informações sobre a qualidade dos serviços oferecidos pelos prestadores, haveria uma correlação positiva e direta desta com o preço cobrado, racionalizando a decisão do contribuinte pelo profissional mais capacitado ou que lhe proporcionasse o melhor custo–benefício.

Destarte, a contratação do prestador de serviços fiscais tende a ser definida por critérios não objetivos como, por exemplo, propaganda, indicação de terceiros, reputação no mercado, localização de seu escritório ou outros fatores que não são indicadores objetivos de qualidade.

Essa seleção adversa de profissionais menos qualificados prejudica, em última instância, o correto cumprimento das obrigações tributárias, uma vez que contribui para um processo de aviltamento dos preços de mercado, gerando concorrência baseada na redução dos honorários cobrados, em detrimento da diferenciação na prestação dos serviços.

Além disso, há dois fatores relacionados ao conceito econômico de risco moral (*moral hazard*) que desestimulam a busca pela qualidade na prestação de serviços fiscais.¹⁴ Esses dois fatores favorecem, de maneira geral, um comportamento menos responsável, diligente ou prudente dos prestadores, atributos necessários para evitar o cometimento de erros ou de omissões nos serviços de natureza tributária: (1) a não responsabilização do profissional no caso de autuação fiscal motivada por imperícia ou por erro na prestação de serviços fiscais;¹⁵ e

14 VARIAN, H. R., *Intermediate Microeconomics*, p. 608. O risco moral (*moral hazard*) é a mudança de comportamento de um agente econômico em decorrência de diferentes contextos em que ocorre uma mesma transação econômica.

15 O Decreto-Lei nº 9.295 de 1946 cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições exclusivas dos contadores e dos técnicos em contabilidade e impõe penalidades aos que descumprirem as determinações legais. Contudo, tanto o Decreto-Lei quanto o Código Tributário Nacional só prevêm punição administrativa de cassação do registro profissional ou de caráter penal caso se comprove a conduta criminosa do profissional responsável pelas obrigações tributárias.

(2) a necessidade de haver uma intervenção da administração tributária, mediante uma fiscalização, uma diligência, uma verificação de malha ou uma intimação, para que se descubra – ou se comprove – ter havido erro ou omissão na apuração dos impostos e das contribuições devidos, bem como no valor do direito creditório compensado ou pendente de ressarcimento ou restituição.

Ambos os fatores supramencionados diminuem a percepção de risco dos prestadores, gerando um ambiente “confortável” para o estabelecimento de profissionais inadequadamente capacitados.

Além da assimetria informacional e do risco moral, há outro aspecto que interfere na correlação direta entre a qualidade e o preço – como grandezas diretamente proporcionais – fomentando a concorrência baseada em preços: é o tabelamento dos serviços contábeis e fiscais.

Os sindicatos e as associações de classe das empresas e dos profissionais contábeis publicam periodicamente tabelas de honorários que estabelecem os pisos mínimos para os serviços contábeis, fiscais e societários.

Não haveria a necessidade de tabelamento pelo piso mínimo se o preço de mercado fosse satisfatório para remunerar os profissionais da contabilidade de uma maneira geral. Isto ocorre em função de haver um processo crescente de concorrência por preços que deprime a margens da categoria, especificamente no que se refere aos serviços tomados pela maior parte dos clientes: os de menor porte.

Essa sugestão no valor mínimo dos honorários além de não impedir a cobrança de valores abaixo da tabela, especialmente com relação aos tomadores de menor porte, acaba por incentivar a guerra de preços também no estrato mais alto do mercado – as pessoas jurídicas de médio e grande porte – em que a exigência por qualificação é bem superior.

O custo marginal relacionado à prestação de serviços contábeis e fiscais a pessoas jurídicas de grande porte, por exemplo, são muito maiores que em uma empresa pequena – em termos absolutos e relativos – em razão dos riscos envolvidos, do volume e da complexidade dos lançamentos e dos controles, bem como da maior necessidade de

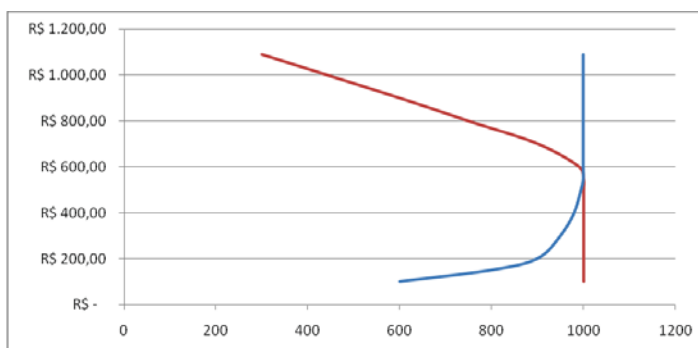
mão de obra tecnicamente capacitada. Ao estabelecer pisos mínimos em decorrência de cada tipo de serviço contábil ou fiscal, sem levar em consideração as diferenças entre os custos marginais, incentiva-se apenas a obtenção de ganhos de escala na prestação de serviços a contratantes de maior porte, prejudicando o investimento em diferenciação.

Serão apresentados a seguir dois exemplos hipotéticos que demonstram em gráfico o comportamento da oferta e da demanda relacionadas aos serviços contábeis e fiscais.

- **Exemplo 1.** Suponhamos que em uma cidade haja 1.000 microempresas, optantes do Simples Nacional, cujos faturamentos mensais variam entre R\$ 3.000,00 e R\$ 20.000,00. Os órgãos de classe dos profissionais da contabilidade na jurisdição em que se situa a referida cidade prescrevem que os serviços contábeis e fiscais devam custar no mínimo um total de R\$ 650,00/mês.

Vejam os comportamentos da demanda e da oferta no Gráfico 1 em que o eixo das abscissas representa o número de serviços contábeis e fiscais contratados e o das ordenadas, o preço aplicável a essas transações:

Gráfico 1 – Oferta e demanda na prestação de serviços contábeis/fiscais – mil microempresas optantes do Simples Nacional



Fonte: Elaboração dos autores.

Observa-se a característica da demanda de ser perfeitamente inelástica em preços iguais ou menores que o preço de equilíbrio. Isso

ocorre, pois nenhuma microempresa dispensaria a contratação de serviços contábeis e fiscais a preços menores ou iguais ao preço de equilíbrio. É o traço típico dos serviços de demanda obrigatória.

De outro lado, em preços acima do preço de equilíbrio – R\$ 545,00 – a demanda é bastante elástica porquanto parte das microempresas prefeririam não contratar um profissional da contabilidade, dispensando sua ajuda no cumprimento das obrigações tributárias ou permanecendo na informalidade.

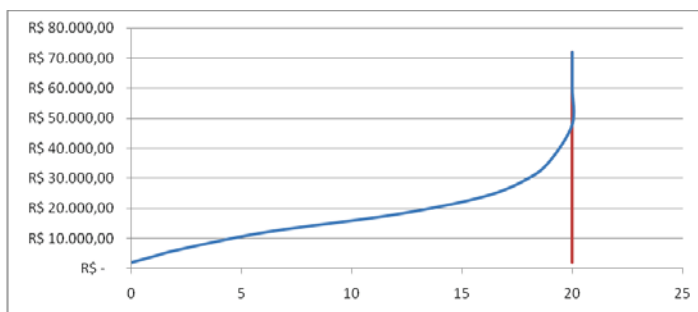
Já a oferta é perfeitamente inelástica em preços iguais ou maiores que o preço de equilíbrio. A justificativa é que haveria um número suficiente de profissionais dispostos a prestar serviços contábeis e fiscais para as 1.000 (mil) microempresas da cidade por R\$ 545,00 ou mais.

Entretanto, para preços abaixo do preço de equilíbrio a oferta se altera em função do preço. Observe que a partir de R\$ 100,00 por mês já haveria profissionais dispostos a atender 600 (seiscentas) microempresas, praticando honorários vis. Vê-se no Gráfico 1 que o preço de equilíbrio do mercado – R\$ 545,00 – é inferior ao sugerido pelo órgão de classe – R\$ 650,00.

- **Exemplo 2.** Suponha que na mesma cidade do exemplo anterior haja 20 (vinte) empresas, obrigadas ao lucro real, as quais faturam mais de R\$ 10.000.000,00 por mês. Para essas empresas, o órgão de classe prescreve em sua tabela de honorários mínimos um total de aproximadamente R\$ 30.000,00 por mês em razão do volume de lançamentos contábeis e fiscais.

Assim, temos um novo gráfico a demonstrar o comportamento da demanda e da oferta:

Gráfico 2 – Oferta e demanda na prestação de serviços contábeis/fiscais – vinte empresas obrigadas ao Lucro Real



Fonte: Elaboração dos autores.

A diferença com relação ao primeiro exemplo é que a demanda acima do preço de equilíbrio é inelástica e a oferta abaixo do preço de equilíbrio se torna muito mais elástica.

A demanda é perfeitamente inelástica em qualquer ponto do Gráfico 2, visto que nenhuma das 20 (vinte) empresas dispensaria a contratação de profissionais para a prestação de serviços contábeis e fiscais, em função de consequências como a obrigatoriedade da escrituração contábil para a tributação, a necessidade de levantar demonstrações financeiras para a gestão, o risco de autuações pelas administrações tributárias, bem como a complexa apuração dos tributos e o adimplemento das obrigações acessórias (NF-e, SPED Contábil, SPED Fiscal, EFD – PIS e COFINS, DIPJ, DCTF, GFIP, entre outras).

Por outro lado, a oferta abaixo do preço de equilíbrio tende a ser bastante elástica em razão do elevado custo marginal do serviço contábil-tributário relacionado a clientes de maior porte, relacionado ao elevado volume de lançamentos contábeis e fiscais e à necessidade de mão de obra mais capacitada.

Ao contrário do exemplo anterior, observa-se que o preço de equilíbrio de mercado – em torno de R\$ 45.000,00 – é bem superior ao preço sugerido pela tabela de honorários, em torno de R\$ 30.000,00.

Embora hipotética, a presente análise demonstra, com fundamento

na teoria microeconômica, que, quanto maior for o porte da pessoa jurídica, maior será a elasticidade da oferta em preços entre zero e o preço de equilíbrio. Isso ocorre porque em clientes de menor porte a prestação de serviços contábeis e fiscais tem um custo marginal menor – em termos absolutos e proporcionais em relação aos de maior porte – deprimindo os preços dos honorários para aquém do valor sugerido pelos órgãos de classe, reduzindo as margens de lucro, bem como desestimulando a concorrência baseada em qualidade.

No caso das pessoas jurídicas de menor porte, ao determinar um valor maior que o preço de equilíbrio para o mercado, a tabela de honorários, além de não gerar um excedente econômico para os prestadores visto que os preços efetivamente praticados são inferiores, contribui para a manutenção de um ambiente propício para a entrada de prestadores inadequadamente qualificados.

No entanto, no caso das pessoas jurídicas de maior porte, ao determinar um valor de honorários abaixo do preço de mercado, a tabela mínima dos sindicatos e dos conselhos de classe impede que o preço do serviço varie indefinidamente em função da qualidade, estimulando, da mesma forma, uma guerra de preços entre os concorrentes, gerando menores investimentos na diferenciação dos serviços, o que se reflete na contratação de mão de obra menos capacitada.

Dessa forma, encerramos esta subseção com uma importante conclusão: os mecanismos de mercado não regulam de maneira eficiente a qualidade com que os serviços fiscais são prestados, sobretudo à medida que o porte da pessoa jurídica tomadora diminui.

2.3 As ineficiências administrativas causadas pelas incorreções no cumprimento das obrigações tributárias perante a RFB

Para melhor análise em relação às obrigações principais perante a RFB, consideremos que o erro ou a imperícia no lançamento do tributo efetuado pelo contribuinte pode ser classificado em duas modalidades: (1) a apuração e a declaração dos impostos ou das contribuições em montante menor do que o efetivamente devido; (2) a apuração e o recolhimento dos tributos ou das contribuições em montante maior do que o efetivamente devido.

Caso o contribuinte apure e declare os tributos em valor menor do que o efetivamente devido, a RFB tem de utilizar recursos públicos – humanos e materiais – para lançar de ofício, mediante auto de infração ou notificação de lançamento, os créditos tributários não declarados. Se a RFB não atuar no prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração, haverá a decadência dos tributos omitidos, gerando prejuízo direto à União, bem como a toda sociedade.

A multa de ofício aplicada nos casos de erro ou de imperícia do contribuinte – 75% – tem o condão de recompensar a União pelo trabalho realizado no lançamento dos tributos federais não informados pelo contribuinte à RFB. Mesmo com o lançamento e o recolhimento da multa de ofício pelo contribuinte autuado, há o desperdício de recursos federais tendo em vista o custo de oportunidade da mão de obra do AFRFB lotado na fiscalização. Ao invés de lançar de ofício tributos declarados a menor por erro ou por imperícia na apuração, esse servidor poderia estar atuando contribuintes que dolosamente omitem a ocorrência dos fatos geradores.

Contudo, os recolhimentos de tributos a maior que o montante efetivamente devido dão causa a pedidos de restituição e a declarações de compensação, via programa PER/DCOMP ou processo administrativo, os quais demandam o trabalho pessoal de servidores no reconhecimento do direito creditório, na operacionalização do pagamento do indébito ou em compensações de ofício.

Da mesma sorte, quando não recolhido, o débito apurado e declarado em montante maior que o devido será convertido em uma inscrição em dívida ativa parcialmente incorreta, culminando provavelmente em processo de revisão de ofício a ser trabalhado pela RFB.

No que tange às obrigações acessórias no âmbito da RFB, os erros ou as omissões no preenchimento das declarações, das guias de recolhimento, dos livros e dos documentos fiscais exigidos pela legislação tributária geram ineficiências administrativas que podem ser classificadas em três diferentes categorias: (1) cobranças indevidas na RFB ou na PGFN; (2) litígios desnecessários em processos administrativos ou

judiciais; e (3) ausência de informações necessárias à fiscalização e à arrecadação.

Haja vista as inúmeras possibilidades de incorreções no adimplemento das obrigações acessórias, será apresentado, a seguir, um exemplo de cada uma das supramencionadas categorias de ineficiências administrativas.

- **Exemplo 1.** A ocorrência de erros no preenchimento da DCTF, da GFIP, ou da DASN, ou no recolhimento em DARF, em GPS ou em DAS, pode gerar cobranças administrativas indevidas, totais ou parciais. Caso o contribuinte pague o débito indevido, é bem provável que haja um pedido de restituição ou uma declaração de compensação, quando possível, situação que demandará o trabalho de um ou mais servidores. Caso o contribuinte não retifique a declaração incorreta ou não proceda ao REDARF ou ao ajuste da GPS, quando cabível, a cobrança administrativa indevida será enviada para a inscrição em dívida ativa, que somente poderá ser desconstituída mediante uma revisão de ofício pela RFB, normalmente a pedido do contribuinte.
- **Exemplo 2.** Divergências nas informações constantes da Declaração de Compensação (DCOMP) em cruzamento com os dados de outras declarações (DACON, DIPJ, DCTF, DCP ou DIRF) dão causa a despachos decisórios de não homologação para compensações de débitos não previdenciários. Todavia, isso pode ocorrer em situações em que o crédito do contribuinte efetivamente existe, havendo erro apenas no preenchimento da PER/COMP, da outra declaração utilizada no cruzamento dos dados ou de ambas. Isso pode ocasionar a cobrança indevida dos valores compensados ou uma desnecessária impugnação à Delegacia de Julgamento (DRJ). Caso o contribuinte perca o prazo para a impugnação, será preciso ingressar com uma ação judicial anulatória do débito porquanto haveria preclusão administrativa.
- **Exemplo 3.** A omissão na transmissão da DIPJ, da DCTF, da GFIP ou da DACON dá origem a lançamento de ofício de multas pela não entrega das declarações à RFB. Em que

pese seja o meio adequado de evitar o descumprimento da obrigação acessória, o lançamento da multa isolada não garante a apresentação das informações pelo contribuinte. Nesse caso, haveria prejuízos à RFB relacionados com a falta de informações úteis e necessárias às atividades de fiscalização (DIPJ e DACON) e de cobrança administrativa (DCTF e GFIP).

2.4 Pesquisa de campo sobre o nível de conhecimento dos prestadores de serviços fiscais acerca da legislação tributária

Com a finalidade de obter informações objetivas que venham a indicar a validade de hipóteses relacionadas às discussões desenvolvidas nas subseções anteriores, procedeu-se a uma pesquisa de campo dirigida à população de prestadores de serviços fiscais de uma jurisdição de atendimento da RFB.

É fundamental ressaltar que se trata de uma pesquisa estatística de natureza exploratória, cuja amostra foi obtida por método não probabilístico. Os profissionais considerados na amostra foram escolhidos acidentalmente durante a espera ou os atendimentos no CAC de uma DRF, no período de 30/8/2011 a 16/9/2011, perfazendo 118 (cento e dezoito) entrevistados que se dispuseram voluntariamente a preencher o formulário anexo a esta monografia. Para se qualificar a responder a pesquisa, foi necessária a comprovação da outorga de poderes para a representação de terceiros em atos relativos a obrigações tributárias perante a RFB.

No formulário de pesquisa, foi solicitado ao entrevistado que respondesse 20 (vinte) questões sobre tributos federais, sendo: três sobre o IRPF, quatro sobre o Simples Nacional e 13 (treze) sobre outros tributos e obrigações acessórias.

O contribuinte poderia responder C (certo), E (errado) ou NS (não sei). As análises levaram em conta o número de questões corretamente respondidas pelo entrevistado. A inclusão do NS (não sei) objetivou eliminar acertos em questões nas quais o entrevistado não saberia a resposta correta – porquanto a chance de acertar é de 50%.

Assim, as três assertivas abaixo, aqui cognominadas hipóteses,

foram testadas na presente pesquisa de campo:

- **Hipótese 1** – Existem prestadores de serviços fiscais insuficientemente capacitados para o correto cumprimento das obrigações tributárias no âmbito da RFB.
- **Hipótese 2** – Quanto maior o porte da pessoa jurídica, mais qualificados são os prestadores de serviços fiscais a ela vinculados.
- **Hipótese 3** – A experiência e a prática profissional são mais importantes que a formação acadêmica, técnica ou os cursos complementares no processo de aquisição do conhecimento a respeito da legislação tributária federal.

2.4.1 Análise dos dados e primeiras conclusões da pesquisa de campo

Dos 118 (cento e dezoito) prestadores de serviços fiscais entrevistados, 51 (cinquenta e um) são técnicos em contabilidade (43,2%), 35 (trinta e cinco) são bacharéis em ciências contábeis (29,7%) e 32 (trinta e dois) têm especialização em outra área (27,1%).

A média de acertos considerando todos os prestadores de serviços fiscais entrevistados foi de 7,9 questões, perfazendo 39,5%. A média de acertos dos técnicos em contabilidade foi de 6,9 (34,5%), dos contadores 9,4 (47%) e dos demais profissionais 7,9 (39,5%).

Dos prestadores de serviços fiscais entrevistados, 64,4% consideraram a experiência e a prática profissional como o fator mais importante para o aprendizado referente à legislação dos tributos federais.

Os prestadores de serviços fiscais que atendem empresas de porte médio acertaram em média 9 questões (45%), enquanto os que não as atendem acertaram em média 7 questões (35%).

A média de acertos dos profissionais com registro nos conselhos regionais de contabilidade fez 8,5 questões (42,5%), ao passo que os sem registro foi de 7 questões (35%).

Destarte, as principais conclusões da pesquisa de campo foram:

(1) há um significativo espaço para o incremento no nível de conhecimento dos prestadores de serviços fiscais acerca da legislação tributária federal, tanto em relação aos profissionais da classe contábil quanto aos demais; (2) a experiência e a prática profissionais são mais importantes para o aprendizado referente à legislação dos tributos federais do que a formação acadêmica, técnica, os cursos complementares ou o estudo autodidático; (3) os profissionais que atendem pessoas jurídicas de médio e de grande porte têm mais conhecimento acerca da legislação tributária federal comparativamente aos que não atendem esses contribuintes; e (4) os dois fatores que mais influenciam o nível de conhecimento sobre a legislação tributária federal são a conclusão da graduação em ciências contábeis e a inscrição nos conselhos de contabilidade.

É fundamental ressaltar que os referenciados resultados são preliminares, carecendo de validade estatística em relação ao total da população de prestadores de serviços fiscais. O principal viés que pode ser apontado nessa investigação de campo se refere à probabilidade de os profissionais que procuram o atendimento da RFB serem menos qualificados que os que não o fazem.

Todavia, a pesquisa de campo atesta a existência do *tax gap* referido no início dessa monografia, o qual deve ser investigado mais profundamente pela RFB, por meio de dados mais representativos em relação à totalidade da população estudada.

3 A eficaz difusão das informações acerca das obrigações tributárias federais e a cultura da disseminação do conhecimento

Em razão do objetivo de ampliação do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, constante do atual mapa estratégico da RFB, é fundamental para a instituição a eficaz difusão de conhecimentos que contribuam efetivamente para o incremento da qualidade dos serviços fiscais relacionados aos tributos federais.

Nunca é demais lembrar: apesar de o capital intelectual dos prestadores de serviços fiscais não se constituir em um ativo que esteja dentro do patrimônio ou da competência administrativa da RFB, a valorização

deste bem intangível interessa à União na medida em que aumenta a eficiência no desempenho da atividade de arrecadação federal.

Conforme ensinam Davenport e Pruzak (1998),¹⁶ no âmbito da gestão do conhecimento, a unidade de análise não é a organização, mas sim os grupos de pessoas que interagem no mesmo contexto informacional. Nessa ótica, os servidores de carreira da RFB e os prestadores de serviços fiscais, como operadores da legislação tributária, constituem um grupo de pessoas que compartilham de um mesmo universo de conhecimentos.

As teorias organizacionais prescrevem a existência de três dimensões fundamentais para a excelência na gestão do conhecimento: o capital humano, as ferramentas e a cultura. Com efeito, tem-se por premissa que quanto maior a excelência do capital humano, das ferramentas e da cultura organizacional envolvidos na estratégia de difusão de conhecimentos acerca da legislação tributária, maior será a qualidade na prestação de serviços fiscais no âmbito da RFB.

No que se refere ao capital humano, é notório o alto nível de excelência do quadro de servidores efetivos da RFB no contexto da administração pública federal. Essa excelência não ocorre por acaso. É resultado de décadas de acertos nas políticas de seleção e de capacitação dos recursos humanos da instituição. A elevadíssima relação por vaga nos concursos externos, a abrangência e a profundidade dos conteúdos programáticos exigidos dos candidatos, o curso de formação, o programa de capacitação profissional e as diversas ações de capacitação, incluídas aquelas relacionadas ao ensino à distância, contribuíram e contribuem para construção de um valioso capital intelectual interno relacionado ao conhecimento acerca da legislação e das obrigações tributárias federais.

No que concerne às ferramentas, em razão do citado bem-sucedido processo de qualificação dos servidores de carreira, há na instituição um enorme acervo de materiais relativos às obrigações tributárias federais, consubstanciados em cursos, apostilas ou esquemas em *slides*,

16 DAVENPORT, T. H.; PRUZAK, L. *Conhecimento Empresarial*, 1998.

os quais não são disponibilizados ao público externo, especialmente aos prestadores de serviços fiscais.

Há poucos exemplos de materiais de treinamento voltados para o público externo que contribuem para uma difusão eficaz do conhecimento acerca da legislação tributária federal. Pode-se citar as perguntas e respostas *on line* ou os cursos à distância sobre a DCTF, o PER/DCOMP ou o Simples Nacional – acessíveis por meio do sítio da RFB na internet.

Ademais, a mera disponibilização do conjunto de legislações de competência da RFB no sítio da internet – por si só – não garante um contínuo incremento do conhecimento associado à prestação de serviços fiscais.

A simples leitura da legislação publicada no Diário Oficial da União não basta para a adequada capacitação do estudante ou do profissional insuficientemente qualificado. Para saber aplicar ou interpretar corretamente as normas tributárias é preciso ter previamente uma base sólida de conhecimentos sobre os princípios e as regras fundamentais dos impostos e das contribuições, seus métodos de apuração e suas obrigações acessórias.

Ao propiciar condições de acesso à informação relevante para a contínua qualificação dos colaboradores externos, com vistas a nivelar seu conhecimento com os servidores de carreira, haveria a garantia de um maior grau de exatidão na apuração, no recolhimento e na prestação de informações relativas aos tributos administrados pela RFB.

Todavia, a eficácia desse nivelamento de conhecimentos depende do estabelecimento de uma nova cultura no que se refere à gestão do conhecimento na RFB, marcada por um constante processo de externalização das relevantes informações técnicas e normativas da instituição – cujo conteúdo está em grande parte latente nas unidades, nas divisões e nas coordenações.

4 Transformando o concreto em ouro: a valorização dos prestadores de serviços fiscais

Os prestadores de serviços fiscais são a ponte estratégica de dupla mão que liga a RFB e os contribuintes. Passando pela

ponte, os contribuintes chegam à RFB com a finalidade de cumprir espontaneamente suas obrigações legais. No sentido inverso, a RFB vai aos contribuintes para lhes disponibilizar atendimento, preferencialmente de forma conclusiva.

Todavia, para que essa ponte melhore o acesso entre a RFB e os contribuintes, aproximando-os com maior eficiência e de uma maneira perene, é preciso valorizá-la, melhorando o seu leito de passagem e utilizando um material durável e valioso como o ouro.

Para transformar essa ponte de concreto em uma ponte de ouro é preciso prover os prestadores de serviços fiscais de conhecimentos e de informações relevantes para o atingimento de dois objetivos estratégicos da RFB precipuamente: (1) o incremento do correto e espontâneo cumprimento das obrigações tributárias e (2) a prestação de atendimento de excelência e conclusivo ao contribuinte.

Dessa forma, o projeto da ponte ouro envolve a construção de três vias de dupla mão, ou seja, três caminhos alternativos que representam ações estratégicas de valorização dos prestadores de serviços fiscais, independentes entre si, mas que se harmonizam no objetivo de aproximar a RFB do contribuinte, resultando de um lado, na ampliação do cumprimento correto e espontâneo das obrigações tributárias pelo contribuinte, e, por outro, na excelência do atendimento conclusivo a eles oferecido.

O nome das três vias é: os Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal (“NAFs”), o Material Institucional de Treinamento dos Prestadores de Serviços Fiscais (“Material de Treinamento PSF”) e a Certificação de Suficiência da Receita Federal do Brasil (“Certificado de Suficiência RFB”).

Tendo em vista as conclusões das seções anteriores, é necessário que a RFB crie meios eficazes de difusão do conhecimento sobre a legislação tributária federal visto que a melhoria na qualidade dos serviços fiscais gera significativos benefícios relacionados: (1) à eliminação de retrabalhos ocasionados por erros ou por omissões no cumprimento das obrigações de responsabilidade dos contribuintes; e (2) à racionalização dos recursos empregados no atendimento diretamente efetuado nas unidades da RFB.

O que se pretende com as ações estratégicas a seguir detalhadas é a valorização desses profissionais mediante a sua inserção no planejamento estratégico da RFB na condição de parceiros indispensáveis na correta aplicação da legislação tributária e na prestação de atendimento conclusivo e de excelência ao contribuinte, sendo um elo crítico na consecução de outros objetivos fundamentais como a ampliação da arrecadação, ou na melhoria da eficiência associada a estratégicos processos internos como a intensificação do atendimento eletrônico, a elevação da percepção de risco e da presença fiscal e o aperfeiçoamento da comunicação institucional, sobretudo a de natureza técnica.

Ademais, o incremento contínuo na qualidade do serviço fiscal prestado aos contribuintes da RFB mediante a participação ativa ou o apoio institucional no processo de capacitação e de atualização dos profissionais responsáveis pelas obrigações tributárias, reduzirá ineficiências administrativas, otimizando a sinergia entre processos estratégicos inseridos sistemicamente no macroprocesso do crédito tributário, quais sejam: cadastro, arrecadação, cobrança, fiscalização, contencioso, inteligência fiscal e atenção ao contribuinte.

Na prática, as ações estratégicas propostas abrangem: (1) o apoio da RFB na difusão de conteúdos necessários à adequada capacitação dos futuros contadores e o atendimento de contribuintes hipossuficientes por graduandos em ciências contábeis; (2) a criação de um material institucional completo de qualificação sobre as obrigações tributárias federais, cujo conteúdo será direcionado, padronizado e atualizado pela RFB, em parceria com a Escola de Administração Fazendária (ESAF), a ser disponibilizado aos prestadores de serviços fiscais a baixo custo para as partes; e (3) a certificação de um nível mínimo de suficiência dos profissionais em atividade no mercado acerca de seu conhecimento relativo à legislação e às obrigações tributárias federais.

Não se pode confundir as ações estratégicas ora propostas com a política pública de educação fiscal do governo federal. As estratégias de promoção da educação fiscal no âmbito da RFB visam objetivos mais amplos relacionados à aceitação social do tributo e à construção de uma consciência de cidadania. As ações estratégicas de valorização dos prestadores de serviços fiscais, detalhadas a seguir, se inserem

nesse contexto apenas de maneira indireta. Isso porque ao facilitar a capacitação dos prestadores de serviços fiscais atinge-se o objetivo de divulgar a correta aplicação da lei, ampliando o debate social acerca das obrigações e dos direitos dos contribuintes.

5 Na universidade: núcleos de apoio contábil e fiscal (NAFs)

A estratégia descrita a seguir tornou-se exemplo prototípico de nossa pesquisa-ação. Nosso estudo do suporte fornecido pelo IRS a hipossuficientes¹⁷ e nossa prática diária¹⁸ levou-nos a duas constatações: (1) não havia no Brasil qualquer análogo às LITCs americanas e (2) havia espaço para grande ampliação da prática fiscal em todos os cursos de Ciências Contábeis brasileiros.

Observamos que os centros brasileiros de prática jurídica universitária, denominados pelos mais diversos acrônimos – SAJU, SAJUG, AJUDA etc. – destacavam-se em muitos aspectos, dentre os quais: (1) operavam há muitos anos no Brasil (alguns há mais de 50 anos), (2) eram geridos pela própria comunidade acadêmica, (3) atendiam a muitos hipossuficientes, (4) traziam valorização ao futuro advogado, não apenas pela humanização da *praxis*, mas pela geração ativa de conhecimento que a experiência proporcionava.

Identificamos, então, a oportunidade de juntar o melhor das duas experiências – americana e brasileira – no que batizamos de NAFs, acrônimo para Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal.

De acordo com esta filosofia, os NAFs são iniciativas das instituições de ensino superior de Ciências Contábeis que contam com o apoio da RFB. O foco da ação está na difusão de conhecimentos contábeis e

17 Vimos que o IRS apoia diversas LITCs ou Clínicas de Apoio Fiscal a Pessoas de Baixa Renda. Esses escritórios existem nas faculdades e atendem em inglês e em espanhol.

18 Coletamos muitos exemplos ao longo da pesquisa. Em um dos casos um contribuinte, Senhor X., desempregado, semianalfabeto, recebera R\$ 6.39,65 de uma ação judicial e sofreu retenção em fonte no valor de R\$ 191,09. Para ter esse valor restituído, é necessário apresentar DIRPF e contar com o assessoramento de um contador, o que inviabiliza economicamente o intento. Em outro caso, a Senhora Y., representante de uma associação que invadiu um condomínio para poder morar, não consegue pagar pelos serviços profissionais necessários à regularização do CNPJ de seu condomínio.

fiscais e no atendimento de contribuintes hipossuficientes por estudantes universitários de contabilidade.

O primeiro NAF foi inaugurado em abril de 2011 e vem operando com regularidade. Seus alunos, acompanhados por uma professora, prestam atendimento sobre assuntos simples e estudam assuntos mais complexos em grupos. A partir dos estudos, elaboram palestras curtas que são reproduzidas por toda a faculdade e para o público externo. Desde então outros cinco NAFs iniciaram e quase dez estavam a um passo de iniciarem. Todos contam com a colaboração de colegas do grupo de educação fiscal, que promovem encontros regulares (a cada mês, aproximadamente) com os integrantes dos núcleos para que a troca de experiências aconteça.

A inteligência até então acumulada permite-nos delinear os elementos definidores da experiência. Não são, por força de sua criação, uma proposta fechada imposta pela RFB. Diferentemente, como experiências autônomas são uma proposta flexível e dinâmica, ainda que com elementos estruturantes. Descrevemos a seguir tais elementos na forma de perguntas.

Qual o objetivo do NAF? O NAF possui dois objetivos: (1) dar suporte contábil e fiscal a pessoas de baixa renda (se for pessoa física, tipicamente menos de três salários mínimos por mês, se pessoa jurídica, podem ser os microempresários individuais, por exemplo) ou ao público interno das faculdades/universidades; (2) agir como centro de aprendizagem dos alunos através de discussões, criação de palestras, grupos de estudo, treinamentos, etc.

Quais as vantagens desses núcleos? As vantagens são claras para todos os participantes da iniciativa. A comunidade ganha um atendimento as suas questões mais básicas. Os escritórios ganham, pois podem direcionar casos mais simples (e, muitas vezes, de difícil comunicação com o cliente) para o NAF. A RFB ganha, pois cumpre seu papel na educação fiscal por via direta e de atendimento por via indireta. Ganha também pela aproximação e da capacitação da classe contábil. Ganha, principalmente, as faculdades de três (3) modos: através do treinamento de seus alunos com o auxílio da RFB, pelo fortalecimento de sua

imagem frente à comunidade onde se insere, e frente ao Ministério da Educação com a melhora de sua avaliação institucional.

Quais os assuntos a serem tratados? Os assuntos podem ser escolhidos de acordo com a realidade dos núcleos. Normalmente, como nos SAJUs, limitam-se a alguns tópicos. No caso dos NAFs, as primeiras demandas a serem atendidas, enquanto o núcleo se estrutura, poderiam ser: (1) Ajuda com a navegação no portal da RFB: agendamento, consulta de horários, etc.; (2) Situação cadastral do CPF – orientações básicas, informações, etc.; (3) MEI – Microempreendedor Individual – orientações, etc.; (4) Ajuda com o programa do Imposto de Renda (IRPF) em seus elementos mais simples: programa DIRPF, auxílio na emissão de DARFs, datas importantes.

Em todos os casos o portal da internet da RFB, pode funcionar como a principal fonte de informações através de suas explicações e dos programas associados.

Que modelo lógico deve ser seguido? O modelo seria semelhante ao dos SAJUs: uma infraestrutura mínima fornecida pela universidade e a associação de créditos complementares aos alunos que dessas atividades participarem. Pode-se, além disso, utilizar o núcleo como verdadeira ferramenta de prática contábil e de difusão do conhecimento contábil através de palestras, atividades voluntárias, etc. A RFB pode realizar encontros regulares para treinar e acompanhar o desenvolvimento dos alunos-facilitadores.

O que não é o NAF? Esta é uma questão crucial. Ele não é um posto de atendimento da RFB (Da mesma forma que os SAJUs não substituem os atendimentos prestados pelo poder judiciário). Não é um substituto para os escritórios de contabilidade ou para assessoria prestada pelos contabilistas a várias matérias (Da mesma forma que os SAJUs não substituem os escritórios de advocacia). Não é um convênio oficial entre a RFB e a faculdade (Da mesma forma que o SAJU não é um convênio entre a IES e a OAB, p. ex.).

Qual a infraestrutura necessária? Depende de cada unidade, mas, normalmente, haveria uma sala com um ou dois computadores com acesso a internet e um horário definido para atendimento, além de um

professor para acompanhar os alunos em seus questionamentos (a DRF também poderá disponibilizar servidores para acompanhar o núcleo e tirar dúvidas, provendo treinamentos específicos e participando nos encontros dos núcleos).

Como já comentamos, o projeto marcha com força total. Recebe o apoio de mais de uma DRF cobrindo mais de 50 municípios. As faculdades possuem autonomia para definir sua forma de atuação no projeto. Assim, uma das faculdades já elaborou um estatuto e um processo de seleção. Uma definiu atendimentos em um só dia, outras abordaram mais de um assunto. Um operam junto com suas faculdades de administração e outras em colaboração com cursos como a assistência social. O projeto possui envergadura nacional. Não enxergamos como os cursos de contabilidade com o passar do tempo poderão deixar de ter núcleos como estes.

5.1 Os NAFs sob uma perspectiva econômica

Seguindo a análise microeconômica já explanada, podemos entender os NAFs sob o conceito das externalidades positiva e negativa. Quando a RFB auxilia a organização da sociedade (faculdade) para prover atendimento ao hipossuficiente, ajuda a internalizar uma externalidade criada pelo próprio sistema tributário e que, conforme vimos, não pode ser resolvida a contento pelo mercado.

Quando a RFB participa do processo de geração do conhecimento pelos alunos de contábeis (que se motivam a estudar assuntos fiscais, disseminá-los em palestras etc.), gera uma externalidade positiva, típica do conhecimento. Forma-se um círculo virtuoso por meio da formação de uma rede de multiplicadores.

6 O material institucional de treinamento dos prestadores de serviços fiscais (Treinamento PSF)

Essa ação estratégica consiste na produção de um material institucional completo para o treinamento e a atualização continuada dos prestadores de serviços fiscais acerca da legislação e das obrigações tributárias no âmbito da RFB.

O objetivo dessa ação é direcionar, padronizar e disponibilizar os

conteúdos de capacitação relativos às obrigações tributárias federais com vistas a ampliar o cumprimento espontâneo e correto das mesmas, fomentar a utilização maciça do atendimento eletrônico disponibilizado no e-CAC e combater, preventivamente, a sonegação, mediante a elevação da percepção de risco.

Ao produzir o conteúdo para a atualização dos prestadores de serviços fiscais estabelecidos no mercado, a RFB garantirá o desenvolvimento de um canal técnico de comunicação institucional com esses colaboradores externos, e com a sociedade organizada, bem como uma maior uniformidade na aplicação e na interpretação das normas tributárias federais, aumentando a eficiência na atividade arrecadatória.

A determinação dos conteúdos do Treinamento PSF deverá ser de exclusiva responsabilidade da RFB. Esse conteúdo abrangerá os seguintes módulos: (1) apuração dos impostos e das contribuições federais: IRPF, ITR, Simples Nacional, IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, Contribuição Previdenciária, IPI, IRRF, IOF e CIDE; (2) obrigações acessórias: DIRPF, DITR, DASN, DCTF, GFIP, DIPJ, DICON, PER/DCOMP, SPED Contábil, EFD PIS/COFINS e outras; (3) cobrança, compensação, restituição, ressarcimento, reembolso, parcelamento e outros processos administrativos; (4) noções sobre procedimentos fiscais e processo administrativo fiscal; e (5) recursos do e-CAC e autorregularização.

O sucesso do Treinamento PSF no alcance dos supramencionados objetivos depende de três variáveis: (1) a adequada escolha dos conteúdos de capacitação e a utilização dos recursos humanos e materiais já existentes na RFB; (2) as estratégias metodológicas e as ferramentas didáticas utilizadas; e a (3) a disponibilização desses materiais a baixo custo para as partes envolvidas.

As diretrizes para a escolha dos conteúdos envolvem: (1) o foco na minimização, ou na eliminação, das incorreções ou das omissões mais frequentes no cumprimento das obrigações tributárias, ou as que geram mais retrabalho em relação à RFB; (2) as ferramentas de autorregularização e os recursos disponíveis no e-CAC; (3) a elevação da percepção de risco dos prestadores de serviços fiscais e, conseqüentemente, dos contribuintes; e (4) o esclarecimento de dúvidas

acerca dos entendimentos administrativos em questões controversas, eminentemente interpretativas, gerando menor incerteza na aplicação das normas tributárias federais.

Para que os custos envolvidos na operacionalização da escolha dos conteúdos sejam mínimos, deve-se considerar: (1) a utilização do acervo de materiais de treinamento já existentes na RFB, ajustados para evitar a difusão de informações que sirvam de base para planejamentos tributários abusivos, diminuam a percepção de risco do contribuinte, gerem ações judiciais contra a União ou violem o sigilo fiscal; (2) a descentralização da tarefa de escolha dos conteúdos, por módulos ou por assuntos, seguindo o exemplo da delegação ocorrida no atendimento do Fale Conosco. Desta sorte, propõe-se que sob a coordenação da COSIT, da CODAC e da COAEF os assuntos sejam distribuídos a equipes das DISIT, das DIVAT e das DIVIC das dez superintendências, as quais seriam responsáveis pelo desenvolvimento dos materiais juntamente com os servidores lotados nos plantões fiscais das DRF e nos grupos de educação fiscal.

Outra questão crítica para o sucesso dessa ação estratégica é a agilidade no processo de revisão e de atualização do material institucional de treinamento em face das constantes alterações legislativas, de entendimentos e procedimentais. Nesse ponto dois aspectos são relevantes: (1) conforme ensina Tonet (2010)¹⁹ é fundamental na RFB a criação de “uma cultura propícia ao compartilhamento de conhecimentos, que estimule a aprendizagem contínua das pessoas, e valorize tanto o que sabem como a disposição para repassar aos outros aquilo que aprenderam”; e (2) a implantação de uma ferramenta de comunicação eletrônica que dê subsídios à contínua revisão do material, mediante um processo de *feedback* alimentado por todos os servidores de carreira da RFB e pelos prestadores de serviços fiscais com poderes outorgados em procuração RFB,²⁰ com acessibilidade via certificação digital.

19 TONET, Helena. et al. *Gestão do Conhecimento no Brasil: casos, experiências e práticas de empresas privadas*. 2010. p. 48.

20 A Instrução Normativa RFB nº 944 de 2009 dispõe que as pessoas físicas e jurídicas poderão outorgar poderes a pessoa física ou jurídica, por intermédio de procuração, para utilização, em nome do outorgante, mediante certificado digital, dos serviços disponíveis no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC).

No que concerne ao planejamento da ação didática, à produção e à avaliação das ferramentas de treinamento, a RFB deve buscar a parceria da Escola de Administração Fazendária (ESAF), aproveitando seu elevado *expertise* na realização de treinamentos na área fazendária. É inegável que o sucesso no processo de aprendizagem dos conteúdos dependerá do planejamento competente da inter-relação entre o professor, o aluno, a disciplina, o contexto e as estratégias metodológicas.

Uma sugestão para as ferramentas de aprendizado é a produção de videoaulas e de apostilas, em formato de ensino à distância, tomando-se por base os conteúdos e os recursos humanos já envolvidos nos cursos de formação dos ATRFB e dos AFRFB, devidamente ajustados para a difusão ao público externo.

Os instrumentos para uma eficiente difusão dos materiais e das ferramentas em questão envolvem: (1) a utilização de recursos de informática para a disseminação a baixo custo, mediante *downloads*; e (2) a disponibilização dos materiais a todos os prestadores de serviços fiscais com outorga de procuração RFB, mediante acesso via certificado digital no sítio da ESAF, dos conselhos de contabilidade ou em um sítio próprio, fora do contexto do sítio da RFB.

Espera-se que o material institucional produzido constitua-se no ponto de partida para multiplicação do conhecimento acerca da correta aplicação e interpretação da legislação tributária federal, sendo utilizado como consulta e auxílio na prestação de serviços fiscais à sociedade, bem como tornando-se referência para os estudos acadêmicos dos futuros profissionais, inclusive no âmbito dos NAFs.

7 O certificado de suficiência da Receita Federal do Brasil (Certificado de suficiência RFB)

Estudamos detidamente a assimetria informação e o risco moral relacionados aos mercados de serviços fiscais, apontando a necessidade de um critério objetivo de qualidade a ser utilizado pelo contribuinte na escolha do profissional responsável por suas obrigações tributárias perante a RFB. Um processo de certificação aparece como primeiro candidato à solução do problema. Pela discussão de possibilidades com

os contribuintes finais, contadores e colegas servidores apresentaram uma possível prescrição para a nossa estratégia de certificação.

Trata-se da certificação pela RFB da suficiência de conhecimentos dos prestadores de serviços fiscais em atividade no mercado a respeito da legislação e das obrigações tributárias federais.

O Certificado de Suficiência RFB será obtido mediante um exame público nacional e periódico, a ser planejado, organizado e executado pela ESAF, direcionado aos contadores e aos técnicos em contabilidade com registro ativo nos conselhos regionais e aos demais prestadores de serviços fiscais, desde que sejam procuradores de contribuintes perante a RFB.

O conteúdo programático das provas para a obtenção do Certificado de Suficiência RFB deverá ter por base os módulos do Treinamento PSF.

Os custos de seleção para a obtenção da certificação serão suportados pelos próprios prestadores de serviços fiscais candidatos, haja vista a cobrança de taxas de inscrição para os certames a serem realizados pela ESAF.

Para que a ESAF possa ser a instituição responsável pelo processo de seleção para a obtenção da certificação será preciso a assinatura de um convênio com a RFB, nos termos do art. 1º, inciso V, do atual regimento interno da referida escola de governo.²¹

O Certificado de Suficiência RFB tem, portanto, dois objetivos: (1) agregar valor ao serviço fiscal prestado aos contribuintes da RFB; e (2) garantir um padrão mínimo de qualificação aos profissionais estabelecidos no mercado.

O Certificado de Suficiência RFB reduzirá a assimetria informacional e o risco moral relacionados ao mercado de serviços fiscais, sendo um critério objetivo de qualidade a ser utilizado pelo contribuinte na

21 Art. 1º A Escola de Administração Fazendária (ESAF), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade: (...) V – planejar cursos não integrados no currículo normal da Escola e executar projetos e atividades de recrutamento, seleção e treinamento que venham a ser conveniados com órgãos da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e com organismos nacionais e internacionais;

escolha do profissional responsável por suas obrigações tributárias perante a RFB.

Esse contribuinte, ao escolher um profissional certificado pela RFB, garantirá um nível mínimo de suficiência quanto ao seu conhecimento acerca dos tributos federais. Ao mesmo tempo, o prestador de serviços fiscais detentor do Certificado de Suficiência RFB terá um diferencial em relação aos outros profissionais que não o possuem, agregando valor ao seu trabalho.

A certificação deverá ser emitida em três modalidades: contador, técnico em contabilidade e demais profissionais. Os profissionais certificados pela RFB constarão de lista para consulta pública na internet.

A valorização dos profissionais certificados deve partir da própria RFB mediante campanhas de divulgação das vantagens associadas à contratação desses prestadores. Uma sugestão de campanha a ser divulgada no sítio da instituição seria: “os prestadores de serviços fiscais detentores do Certificado de Suficiência da RFB foram aprovados em exame acerca da legislação dos tributos e das contribuições federais. Verifique no *link* <...> se o seu prestador de serviços fiscais possui o Certificado de Suficiência RFB”.

A certificação em comento não deve ser, pelo menos inicialmente, requisito para o cumprimento de obrigações tributárias perante a RFB. Todavia, para que se atinja o objetivo de incrementar crescentemente a qualidade dos serviços fiscais prestados, a RFB poderá decidir no futuro pela obrigatoriedade da certificação, com base nas prerrogativas do art. 16 da Lei nº 9.779 de 1999,²² sobretudo em situações como a transmissão de declarações que sirvam de base para a cobrança administrativa ou para a informação de créditos relativos a tributos.

²² Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas a impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

8 A inserção das ações propostas no atual mapa estratégico da RFB

A inserção das ações propostas no contexto do atual mapa estratégico da RFB, relativo ao período de 2009 a 2011, representaria a criação de um novo processo interno cujo enunciado seria: “promover e apoiar a capacitação e a valorização dos prestadores de serviços fiscais”.

O referido processo interno teria conexão com os seguintes resultados institucionais: (1) elevar o cumprimento espontâneo e a aceitação social da tributação; (2) prestar atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte e (3) ampliar a arrecadação.

Nesse sentido, o trabalho propõe ainda que o enunciado do resultado institucional de “elevar o cumprimento espontâneo das obrigações e a aceitação social da tributação” seja alterado para “elevar o correto cumprimento espontâneo das obrigações e a aceitação social da tributação”. Isso porque não basta apenas que o contribuinte cumpra suas obrigações de forma tempestiva. Para que a RFB implemente a sua missão de prestar administração tributária com justiça fiscal e a máxima eficiência na atividade de arrecadação federal, é necessário que o contribuinte cumpra as obrigações que lhe cabem de maneira espontânea e correta.

9 Os resultados esperados das ações estratégicas de valorização dos prestadores de serviços fiscais

O incremento da qualidade dos serviços fiscais prestados ao contribuinte da RFB trará os seguintes resultados no que se refere aos objetivos estratégicos: (1) a ampliação do cumprimento espontâneo e correto das obrigações de responsabilidade dos contribuintes, resultando na redução de retrabalhos a serem executados pela RFB; e (2) a maior eficiência na prestação de atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte.

Ademais, as ações propostas para a capacitação e a valorização dos prestadores de serviços fiscais contribuirão para a melhoria de *performance* em processos internos estratégicos como o aperfeiçoamento

do controle do macroprocesso tributário, a agilização da realização do crédito, a intensificação do atendimento eletrônico, a elevação da percepção de risco e da presença fiscal, a promoção da educação fiscal e o aperfeiçoamento da comunicação institucional.

Os resultados esperados podem ser divididos por área de atuação da RFB: (1) atendimento, (2) arrecadação e tributação, (3) contencioso e (4) fiscalização.

- **Atendimento.** O direcionamento dos hipossuficientes aos serviços oferecidos pelos NAFs e a difusão do conhecimento a respeito das ferramentas de autorregularização disponíveis no e-CAC diminuirão a necessidade de recursos humanos e materiais empregados nas unidades de atendimento da RFB. A certificação da suficiência de conhecimentos a respeito da legislação tributária reduzirá os atendimentos por dúvidas relacionadas à aplicação das normas e a procedimentos simples como os de cadastro, de cobrança administrativa de pessoas físicas e jurídicas, e os relacionados, por exemplo, a omissão de declarações e a parcelamentos de débitos inferiores a R\$ 500.000,00, entre outros. O prestador de serviços fiscais procurará o atendimento presencial no CAC apenas em situações em que esse for realmente indispensável e necessário, quando a questão não puder ser resolvida via eletrônica no e-CAC ou em um NAF. Da mesma forma, o atendimento nos Plantões Fiscais deve se concentrar apenas nas pessoas físicas não abrangidas pelos NAFs e em questões complexas relativas à interpretação da legislação tributária.
- **Arrecadação e Tributação.** O incremento do nível de conhecimento acerca da legislação e das obrigações tributárias federais acarretará a redução quantitativa de: (1) cobranças administrativas indevidas por erros cometidos nas declarações, nos recolhimentos ou em compensações; (2) processos administrativos desnecessários ou evitáveis, como as revisões de ofício, os cancelamentos de declarações indevidamente apresentadas e as impugnações intempestivas; (3) pedidos de restituição indevidos ou evitáveis, referentes,

por exemplo, a créditos inexistentes ou a recolhimentos incorretos; (4) compensações incorretas, indevidas ou evitáveis, como as referentes a créditos apurados de maneira inexata. Eliminando os retrabalhos relacionados a erros ou a omissões dos contribuintes, os setores, as seções e as divisões de arrecadação e de tributação poderão concentrar esforços de forma mais eficiente na cobrança administrativa com vistas a evitar a prescrição dos créditos tributários, o acompanhamento da arrecadação e dos parcelamentos, a homologação das compensações e o reconhecimento dos direitos creditórios e de benefícios fiscais aos contribuintes.

- **Contencioso.** A melhoria dos serviços fiscais prestados no âmbito da RFB reduzirá o quantitativo de: (1) contenciosos evitáveis por erros na apuração dos tributos, no recolhimento, na compensação, nas declarações e na aplicação da legislação, como os relacionados a autuações de malha e a despachos decisórios de não homologação de compensações; e (2) ações judiciais contra a RFB, como no caso das preclusões administrativas.
- **Fiscalização.** O treinamento e a certificação dos prestadores de serviços fiscais pela RFB garantirão a redução: (1) das autuações e dos lançamentos de ofício relacionados a erros ou imperícia na apuração de débitos relativos aos tributos e de créditos passíveis de ressarcimento, compensação, reembolso ou restituição. (2) do descumprimento de obrigações acessórias; (3) da apresentação de declarações retificadoras. Haverá, por conseguinte, a melhoria da qualidade das informações prestadas relativas ao próprio contribuinte ou a terceiros. Destarte, a função de fiscalização na RFB poderá envidar maiores esforços e recursos em sua finalidade precípua: o combate às fraudes, à evasão fiscal e ao planejamento tributário abusivo, incrementando a inteligência fiscal aplicada aos procedimentos.

Com se pode ver, a otimização dos resultados do macroprocesso do crédito tributário no âmbito do Ministério da Fazenda se justifica pelo

aumento da eficiência, mediante a redução de retrabalhos em processos relacionados com a atenção ao contribuinte, o cadastro, a arrecadação, a cobrança, a fiscalização e o contencioso.

Por fim, cabe ressaltar que as ações estratégicas de valorização dos prestadores de serviços fiscais, propostas neste trabalho, auxiliarão na elevação da percepção de risco e da presença fiscal no âmbito da RFB, potencializando o resultado de procedimentos fiscais como o acompanhamento diferenciado e especial, os cruzamentos de dados já existentes e as malhas, inclusive a nova malha das pequenas e das médias empresas, atualmente em projeto de implantação.

Referências

DAVENPORT, T. H.; PRUZAK, L. *Conhecimento empresarial*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1998.

HAMERMESH, D. S. *Economics Is Everywhere*. 3. ed. New York: McGraw-Hill, 2010.

KOHN, S. *Whistleblower Law: a Guide to Legal Protections for Corporate Employees*. Westport: Praeger, 2004.

ROESCH, S. M. A. *Projetos de estágio e de pesquisa em Administração*. Guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

THIOLLENT, M. *Metodologia da pesquisa-ação*. São Paulo: Cortez, 1996.

TONET, H. et al. *Gestão do Conhecimento no Brasil: casos, experiências e práticas de empresas privadas*. 1. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010.

TRIPP, D. *Pesquisa-ação: uma introdução metodológica*. Austrália: Faculdade de Educação da Universidade de Murdoch, 2005.

VARIAN, H. R. *Intermediate microeconomics: a modern approach*. 7th ed. New York: W. W. Norton & Company, 2005.

Anexo

PESQUISA DIRECIONADA AOS PROFISSIONAIS RESPONSÁVEIS PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE CONTRIBUINTES PERANTE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB)

1) Qual é a sua formação profissional ?

- Bacharel em Ciências Contábeis.
 Técnico em Contabilidade.
 Bacharel em Direito.
 Outra: _____.

2) Possui registro no Conselho Regional de Contabilidade ? : Sim Não

3) Em sua atividade profissional, o(a) Sr.(a) atende a quais tipos de contribuintes ?

- Pessoas Físicas: Sim Não
- Micro e Pequenas Empresas Optantes do Simples Nacional (receita bruta anual até R\$ 2.400.000,00): Sim Não
- Micro e Pequenas Empresas Sujeitas ao Lucro Presumido ou Real (receita bruta anual até R\$ 2.400.000,00): Sim Não
- Empresas Médias (receita bruta anual entre R\$ 2.400.000,00 e R\$ 90.000.000,00):
 Sim Não
- Empresas Sujeitas ao Acompanhamento Diferenciado ou Especial (receita bruta anual acima de R\$ 90.000.000,00): Sim Não

4) O que foi mais importante para o seu aprendizado a respeito da legislação tributária federal ? Por favor, marque apenas 1 (um) item.

- Formação Acadêmica (Faculdade ou Curso Técnico)
- Estudo Solitário (Autodidático)
- Experiência e Prática Profissional
- Cursos Complementares

5) Responda CERTO (C), ERRADO (E) ou NÃO SEI (NS):

5.1) Imposto de Renda da Pessoa Física:

5.1.1) Uma pessoa física vendeu seu único imóvel, um terreno urbano, por R\$ 600.000,00. O custo de aquisição no ano de 2000 foi de R\$ 200.000,00. Assim, NÃO há imposto de renda sobre o ganho de capital a ser recolhido pelo vendedor. ()

5.1.2) Os aluguéis pagos por pessoa jurídica locatária à pessoa física proprietária do imóvel estão sujeitos ao recolhimento do carnê-jeão pela locadora. ()

5.1.3) As despesas com combustíveis incorridas por médico autônomo que atenda seus pacientes a domicílio com a utilização de veículo próprio NÃO são dedutíveis do IRPF.
()

5.2) Simples Nacional:

5.2.1) As alíquotas do IPI aplicáveis às saídas de produtos industrializados por optantes do Simples Nacional estão na tabela TIPI. ()

5.2.2) A receita bruta sobre a qual incidem as alíquotas do Simples Nacional NÃO inclui o valor do ICMS pago na condição de substituto tributário. ()

5.2.3) Os serviços de manutenção em geral, prestados mediante cessão de mão de obra, estão sujeitos ao Anexo III do Simples Nacional. ()

5.2.4) Em julho de 2011, uma empresa optante do Simples Nacional exportou mercadorias adquiridas para a revenda, não tendo auferido qualquer outra receita no mês. Assim, a base de cálculo é a receita bruta do mês de JUL/2011 e a alíquota é aquela constante no Anexo I, determinada em função da receita bruta acumulada dos meses de JUL/2010 a JUN/2011. Do resultado da multiplicação da alíquota pela base de cálculo podem ser subtraídos os montantes referentes ao PIS/PASEP, à COFINS e ao ICMS. ()

5.3) Demais Tributos e Contribuições Federais:

5.3.1) No Livro de Apuração do Lucro Real - Latur, as despesas com brindes distribuídos gratuitamente aos clientes NÃO devem ser adicionadas ao lucro contábil. ()

5.3.2) Informações sobre parcelamentos de débitos, depósitos judiciais e extrajudiciais devem ser apresentadas na DCTF. ()

5.3.3) O frete pago por indústria na aquisição de matéria-prima gera direito a crédito do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo, calculado com base nas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente. OBS: Na venda da matéria-prima pelo fornecedor à indústria houve a incidência do PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente. ()

5.3.4) Após as alterações da Lei 11.638 de 2007 e da Lei 11.941 de 2009, é admissível a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (Lucro Real) de quotas de depreciação referentes a máquinas industriais (ativo imobilizado) calculadas a uma taxa maior que 10% ao ano. OBS: As máquinas operam durante 08 (oito) horas por dia. Não há depreciação acelerada por incentivo fiscal. ()

5.3.5) As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido para a atividade de empreitada de construção civil com aplicação de material são de 8% e 12% da receita bruta da atividade, respectivamente. ()

5.3.6) NÃO incidem o PIS/PASEP e a COFINS sobre a receita auferida na venda de bens classificados no ativo imobilizado. ()

5.3.7) O FCONT é obrigatório para as empresas sujeitas ao Lucro Real, mesmo que NÃO apresentem ajustes do RTT para o período. ()

5.3.8) A contribuição previdenciária devida por empresa reclamada em ação judicial trabalhista NÃO deve ser informada na GFIP. ()

5.3.9) As empresas exclusivamente revendedoras de produtos sujeitos ao regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS estão dispensadas de apresentar o DACON, visto que NÃO recolhem as mencionadas contribuições em DARF e nem as informam na DCTF. ()

5.3.10) Considere uma sociedade simples de engenheiros, exclusivamente prestadora de serviços de auditoria em processos industriais, optante pelo lucro presumido. O limite para a distribuição de lucros aos proprietários com isenção do imposto de renda perfaz 32% da receita bruta de serviços, deduzidos os tributos federais, exceto no caso de haver escrituração que demonstre lucro contábil maior. ()

5.3.11) Os recolhimentos a maior em GPS sob o código 2100, exceto quanto às contribuições a terceiros, podem ser compensados em GFIP de competências posteriores, acrescidos da taxa SELIC, sem a necessidade da apresentação da Declaração de Compensação no programa PER/DCOMP. ()

5.3.12) Suponha uma empresa comercial que no ano de 2010 não auferiu receitas. Em seu livro Diário, naquele período, consta o registro de lançamentos contábeis referentes apenas a pagamentos de multas por atraso na entrega de declarações à RFB e a parcelamentos de débitos de anos anteriores junto à PGFN. Sendo assim pode-se concluir que a empresa está obrigada a apresentar apenas a DCTF relativa ao mês de dezembro de 2010. ()

5.3.13) As diárias pagas a empregados para a cobertura de despesas de hospedagem e de alimentação em viagens a trabalho, mesmo em valores superiores ao da remuneração mensal, quando devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea, NÃO compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. ()

Favor depositar o formulário preenchido na urna de coleta. Obrigado pela colaboração !

