



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A CRISE FINANCEIRA GLOBAL E GESTÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UM
ESTUDO DE CASO

POR DANIEL MONTEIRO GENTIL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Rio de Janeiro 2011

A CRISE FINANCEIRA GLOBAL E GESTÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UM ESTUDO DE CASO

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Administração Pública pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas.

Orientador: Dr. Armando Santos Moreira Cunha
Coorientadora: Dr. Mônica Pinhanez

Rio de Janeiro 2011

Agradecimentos

Agradeço a Deus pela saúde e força para o cotidiano,

Aos meus Pais pela criação, amor e educação,

À minha família pela convivência,

Aos meus orientadores Professores Armando Cunha e Mônica Pinhanez pela atenção e pelo aprendizado,

Aos professores da FGV com os quais tive o privilégio de aprender e conviver no biênio em que cursei o mestrado.

Apresentação

Esta dissertação de mestrado é resultado de uma pesquisa qualitativa, motivada pela crise financeira global de 2008 e seu impacto na arrecadação tributária federal, objetivando responder as seguintes questões: quais medidas de gestão foram adotadas pela Receita Federal do Brasil para lidar com a crise? Em que medida a RFB reage à crise? Qual o aprendizado obtido com a crise?

Este tema foi escolhido devido à importância da arrecadação tributária para a realização das políticas públicas e, portanto, do papel da RFB na consecução deste objetivo. O estudo das medidas adotadas pela RFB propiciará um entendimento do papel da Administração Tributária em períodos de crise econômica, suas peculiaridades e desafios.

O presente estudo está estruturado em seis capítulos. O capítulo 1 trata dos objetivos do estudo, das suposições que nortearam a dissertação, da delimitação e da relevância do estudo. O capítulo 2 explicita a metodologia utilizada na pesquisa e é estruturado nas seguintes seções: tipo de pesquisa, coleta de dados, amostra, tratamento de dados e limitações do método.

No Capítulo 3, é discutido o ambiente econômico externo gerado pela crise financeira global de 2008, desde a origem até seus reflexos na economia brasileira e na arrecadação federal dos tributos administrados pela RFB.

O Capítulo 4 trata do referencial teórico em Administração Tributária, abordando seu conceito, seus objetivos, estrutura e gestão de pessoas, fiscalização e o papel desta na crise. Nesta seção, são abordados os principais focos de ação em uma crise.

O Capítulo 5 explicita o estudo da RFB, abordando a estrutura da organização e sua modificação para fazer frente à crise, as medidas adotadas para fortalecer as Delegacias Financeiras, para o acompanhamento dos grandes contribuintes, buscando a sua compreensão.

O último capítulo é dedicado às conclusões do estudo e a apresentação de sugestões para futuras pesquisas.

Resumo

A presente dissertação procura identificar as medidas de gestão adotadas pela RFB para combater os efeitos da crise financeira global de 2008 na arrecadação federal. Para o estudo, foi realizada pesquisa de campo, por meio de entrevistas com dez dirigentes da RFB. Os dados foram tratados qualitativamente, utilizando o método de análise de conteúdo. O estudo identifica que a RFB reagiu positivamente à crise financeira global, por meio do diagnóstico da arrecadação federal, da fiscalização dos setores que apresentaram inconsistências no seu perfil de arrecadação, principalmente dos grandes contribuintes, da reestruturação das Delegacias Financeiras, da realização da operação “Ouro de Tolo”. Além disso, foi possível identificar o aprendizado de algumas lições pela RFB, por meio de algumas medidas adotadas pela organização mesmo depois da crise, mas que foram evidenciadas pela crise.

Abstract

This thesis seeks to identify the strategies adopted by the RFB to combat the effects of global financial crisis of 2008 in federal revenues. For this study, field research was conducted through interviews with ten leaders of the RFB. The data was treated qualitatively, using the content analysis method. The study identifies that the RFB reacted positively to the global financial crisis, through the diagnosis of federal revenues from the review of the sectors that showed inconsistencies in their profile collection, especially of large taxpayers, the restructuring of the Financial Department, the operation took place “Ouro de Tolo”. Furthermore, it was possible to identify the learning lessons, by some strategies adopted by the organization even after the crisis, but that has been evidenced by the crisis.

Lista de Abreviaturas

CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CIAT	Centro Interamericano de Administração Tributária
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FED	Federal Reserve Board
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RF	Região Fiscal
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Objetivos	12
1.1.1 Objetivo Final	12
1.1.2 Objetivos Intermediários	12
1.3 Suposições	13
1.3 Delimitação do Estudo	13
1.4 Relevância do Estudo	14
2. METODOLOGIA	16
2.1. Tipo de Pesquisa	16
2.2 Coleta de Dados	16
2.3. Amostra	17
2.4. Tratamento de Dados	18
2.5. Limitações do Método	19
3. CRISE FINANCEIRA GLOBAL	19
3.1 Origem	20
3.2 Estouro da Bolha Imobiliária	23
3.3 A Crise Chega ao Brasil	28
3.3.1 Medidas econômicas contra a crise	30
3.3.2 Impacto na Arrecadação Federal	33
3.3.3 A Queda da Arrecadação nos Estados	37
3.5 Conclusão	40
4. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	41
4.1. Conceito	41
4.2 Objetivos	43
4.3 Estrutura e Gestão de Pessoas	46
4.4 Fiscalização	50
4.6 O Papel da AT na Crise	53
4.6.1 Análise Ambiental	57
4.6.2 Análise Interna	58
4.6.3 Definindo a Estratégia	58
4.6.4 Acompanhamento de Grandes Contribuintes	60
4.6.5 Atenção a Compensação	63
4.6.6 Melhorando a Cobrança	66
4.6.4 Alterações Normativas	67
5. RFB: ESTUDO DE CASO	69
5.1 Conhecendo a RFB	70
5.2 Reestruturando a RFB na Crise	72
5.3 Dificuldades para Reação	75
5.4 Foco no Setor Financeiro	78
5.5 Os Grandes Contribuintes	79

5.6 Operação “Ouro de Tolo”	82
5.7 Aprendendo com a Crise	84
6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES	87
6.1 Conclusões	87
6.2 Sugestões e Recomendações	91
7. REFERÊNCIAS	92
APÊNDICE – ENTREVISTA	96

1. INTRODUÇÃO

A crise financeira global tratada nesta dissertação refere-se à crise no mercado imobiliário dos Estados Unidos, a qual foi uma decorrência imediata da queda do valor dos imóveis, e cujo ponto de inflexão ocorre com a quebra do banco americano *Lehman Brothers*¹, em setembro de 2008.

Esta crise chegou ao Brasil, principalmente, pelo declínio dos preços internacionais das *commodities*, das exportações brasileiras e do fluxo de capitais. A contração do crédito no Brasil, seguida do ponto de inflexão da crise, afetou a produção industrial brasileira, gerando uma queda no nível de atividade econômica, a partir do quarto trimestre de 2008.

A desaceleração econômica afetou a arrecadação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em função da redução do faturamento e dos lucros das empresas declarados. Além dos reflexos da crise, as medidas de desoneração promovidas pelo governo federal para alguns setores contribuíram para a queda da arrecadação. No Brasil, a queda de arrecadação representou cerca de 40 bilhões de reais, em termos reais. Neste sentido, a crise financeira afetou a arrecadação da RFB, no período de novembro de 2008 a setembro de 2009².

Em períodos de desaceleração econômica, as empresas tendem a reduzir os pagamentos de tributos como forma de se autofinanciar e ter capital de giro. Nesse sentido, estudos empíricos apontam uma tendência ao aumento da evasão fiscal quando a economia está em crise³.

A crise financeira global representou um grande desafio para a Administração Tributária (AT), na medida em que tem que lidar com o crescente risco de inadimplência e evasão fiscal e, ao mesmo tempo, garantir as receitas para o equilíbrio orçamentário. No Brasil, a necessidade de assegurar as receitas tributárias fica ainda mais evidente, em virtude das restrições orçamentárias

¹ *Lehman Brothers* era o quarto maior banco de investimento dos Estados Unidos.

² Queda de arrecadação calculada com base nos preços de setembro de 2009. Os preços foram corrigidos pelo IPCA do IBGE.

³ A evasão fiscal é um termo que designa o ato de deixar de informar tributo devido ou declará-lo de forma parcial, entre outros, e constitui crime contra ordem tributária previsto na Lei 8.137/90. Sobre os estudos empíricos sobre sonegação, um estudo recente de cerca de 190.000 empresas industriais chinesas (Cai e Liu, 2009 apud FMI, 2009) mostra que a sonegação de imposto de renda está correlacionada com o acesso ao crédito, sugerindo que o cumprimento das obrigações tributárias diminui (evasão fiscal) quando há uma recessão econômica combinada com as condições apertadas do crédito. No Brasil, conforme Afonso *et al* (2009), a FIESP realizou uma pesquisa em que perguntava, em casos de dificuldades financeiras, qual seria a primeira conta a atrasar? 52% responderam impostos, para 21% de bancos, 14% de fornecedores e 0% de empregados.

e da necessidade de recursos (ainda mais escassos em períodos de crise) para investimentos. É que, no Brasil, o orçamento está muito comprometido com as despesas obrigatórias, devido à rigidez orçamentária⁴.

O papel da AT se torna ainda mais premente e complexo em períodos de recessão econômica, na medida em que, as empresas podem se valer da compensação de tributos, por meio da utilização de prejuízos fiscais, do planejamento tributário e da inadimplência, para obtenção de crédito. Para cumprir seu papel, a AT deve adotar medidas com dupla orientação: expandir a assistência aos contribuintes em dificuldades e, ao mesmo tempo, reforçar o controle e a fiscalização (FMI, 2009).

As medidas de assistência aos contribuintes referem-se àquelas destinadas a recuperação dos setores mais afetados pela crise, importantes para a economia como um todo e bons pagadores de impostos. Durante uma crise, muitos negócios viáveis podem enfrentar dificuldades, resultando em descontinuidade desses negócios. Neste sentido, o papel da AT é manter esses contribuintes na formalidade e garantir o adimplemento das obrigações tributárias. Embora algumas medidas de assistência dependam de medidas legislativas (como as isenções e refinanciamento de dívidas), em muitos países, a AT é responsável por auxiliar o Governo na política tributária e, portanto, participa da sua formulação. No Brasil, a RFB é responsável por realizar estudos para subsidiar a formulação da política tributária, além de acompanhar a execução destas políticas e estudar seus efeitos na economia do País, também tem a competência de propor medidas destinadas a compatibilizar a receita a ser arrecadada com os valores previstos na programação financeira federal (BRASIL, 2010).

No que tange às medidas normativas, a AT pode perceber que são necessários alguns ajustes no rigor da legislação, no que se refere a penalidades ou, até mesmo, no que tange a sua estrutura. É como se a AT, no período de crise, também tivesse mais argumentos para realizar ou propor alterações, mesmo aquelas que não têm muita simpatia de alguns setores econômicos.

Em alguns casos, a AT também tem sua operação atingida diretamente pela crise, quando, por exemplo, é alcançada pelos cortes orçamentários⁵, sofrendo uma diminuição nos seus

⁴ Rezende & Cunha (2005) explicam o fenômeno da rigidez orçamentária como resultado do acúmulo de pressões sobre o orçamento que se originam de diversos fatores como: compromissos financeiros acumulados no passado, direitos assegurados em Lei a grupos sociais, regras de transferência de recursos na federação e as vinculações.

⁵ O Manual de Administração Tributária do CIAT defende a autonomia orçamentária para a AT. No Brasil, a Medida Provisória 71/2002 trazia a transformação da Secretaria da Receita Federal em autarquia especial do

recursos essenciais para responder à queda de arrecadação provocada pela crise. Esses cortes podem referir-se, por exemplo, a não autorização para realização de contratações ou redução do valor de verbas destinado a operações fiscais.

As estratégias, a estrutura organizacional, os processos, além do uso da tecnologia, são fatores determinantes para a forma de atuação e resposta da RFB à crise de arrecadação. As estratégias devem alinhar idéias inovadoras de valor substantivo, suporte político e capacidade operacional e devem estar de forma compatível com o contexto interno da organização⁶. Em relação ao suporte político, o FMI (2009, p. 9) considera que: “*government support for tax administration is critical during the crisis*”. Já a capacidade operacional pode ser incrementada com criação ou remodelamento de algumas estruturas para fazer face à crise, fazendo com que seus recursos sejam direcionados para determinado foco, pois a estrutura organizacional pode ser ajustada ao que seja considerado o melhor processo⁷.

A falta de rapidez e flexibilidade nas respostas às mudanças ambientais pode representar prejuízo para organização. O ambiente pode influenciar de forma diferenciada as organizações, mas o enfoque importante será a forma de lidar com ele. Assim, as empresas podem adotar estratégias de monitoramento, de adaptação ou reação ao ambiente (SOBRAL & PECCI, 2008).

É nesse contexto, que a RFB, órgão responsável por garantir a arrecadação de todos os tributos de competência da União, tem que lidar com as mudanças do cenário econômico, que modificaram o viés positivo da arrecadação.

À RFB compete o desenvolvimento de medidas de gestão⁸ para responder à crise, de modo a diminuir o abandono das obrigações tributárias. Segundo o FMI (2009, p.7): *to address the emerging challenges to revenue administration, tax agencies should develop a tax compliance strategy for the economic crisis.*

Essas medidas de gestão podem ser executadas tanto no nível estratégico, quanto no nível tático e operacional. No nível estratégico podem ser executadas, por exemplo, quando a alta administração do órgão elabora atos normativos para fechar “brechas de sonegação fiscal” ou expede orientações normativas dando mais rigor à legislação. No nível tático, se inserem as

Ministério da Fazenda, com status de agência executiva, visando assegurar-lhe maior autonomia e eficiência na gestão de seus recursos humanos, inclusive os financeiros. Essa transformação não foi convertida em Lei.

⁶ Cunha, Armando. Estratégias, Estruturas e Processos: brevíssimas referências conceituais. Out/2008.

⁷ idem

⁸ Medidas de gestão, para efeito deste trabalho, classificam-se no âmbito das estratégias, estruturas e processos organizacionais.

ordens de serviço visando dar mais foco às atuações por parte das Delegacias em torno de um determinado segmento econômico de contribuinte ou a realização de operações fiscais. No nível operacional, estão as ações fiscais em cada contribuinte com comportamento suspeito ou o esforço de cobrança de valores já confessados pelo contribuinte. Todas essas ações devem ser coordenadas por uma equipe, estabelecida para gestão da crise, no nível estratégico da organização, para coordenar o desenvolvimento da estratégia de cumprimento das obrigações fiscais durante a crise (FMI, 2009).

O próprio planejamento estratégico deve levar em conta o ambiente no qual a organização está inserida e as possíveis frustrações de receitas derivadas de fatores externos (sob a forma de oportunidades e ameaças) e fatores internos (na forma de pontos fortes e fracos). Nesse sentido, a estratégia deve ser vista como um processo dinâmico⁹ e flexível que permite detectar continuamente novas oportunidades ou ameaças.

Alguns objetivos estratégicos definidos pela RFB podem ser mitigados no período de recessão econômica como, por exemplo, os objetivos de realizar a arrecadação potencial e de fortalecer o cumprimento espontâneo da obrigação tributária. Segundo a ex-dirigente da RFB, Lina Vieira¹⁰:

“As administrações tributárias estão passando por momento muito difícil, estão sendo muito requisitadas para atender e minimizar os efeitos da crise. E com isso, a nossa equipe de análise na área tributária tem se debruçado dia e noite para atender as demandas do governo para minimizar essa situação”.

Nesse sentido, a gestão da RFB foi desafiada durante a crise. Assim definiu a ex-dirigente do órgão, Lina Vieira, relatando os desafios da RFB: *“aos quais se soma a lida diária para absorver os duríssimos impactos de uma crise econômica prolongada, a maior dos últimos 70 anos... e continua explicando que: o funcionamento da RFB – sobretudo na fase aguda da crise econômica – garante a política fiscal e todas as políticas públicas”*¹¹.

O atual secretário da RFB, em entrevista recente, salientou o trabalho da RFB durante a crise. Segundo o secretário, a RFB executou um trabalho de *“fechamentos de ralos”* e de

⁹ Esse conceito de estratégia como um processo foi elaborado por Chandler (1962).

¹⁰ Lina Maria Vieira foi [secretária da Receita Federal do Brasil](#) de [31 de julho](#) de [2008](#) até [17 de julho](#) de [2009](#). A citação refere-se à entrevista concedida à Gazeta Mercantil de 13/04/2009.

¹¹ Carta da Secretária Lina Vieira aos servidores da RFB de 15 de julho de 2009.

“brechas de sonegação fiscal”¹².

Diante do exposto e analisando o ambiente externo da crise de 2008, com conseqüências de desaceleração da atividade econômica e queda na arrecadação tributária federal, pretende-se avaliar e responder as seguintes questões: Quais medidas de gestão foram adotadas para lidar com a crise? Em que medida a RFB reagiu à crise? Qual o aprendizado obtido com a crise?

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Final

O objetivo final desse estudo é verificar e analisar, em um ambiente de crise financeira global, com desaceleração econômica e queda na arrecadação tributária federal, as medidas de gestão adotadas para lidar com a crise, em que medida a RFB reagiu à crise e o aprendizado obtido com a crise. A expressão “em que medida” definida no problema será definida qualitativamente, com base no referencial teórico de administração tributária.

1.1.2 Objetivos Intermediários

Para alcançar o objetivo final desse trabalho foram traçados os seguintes passos:

- ✓ Estudar a literatura sobre a crise financeira global de 2008 e seus efeitos na economia (PIB) do Brasil e, o conseqüente, impacto na arrecadação federal;
- ✓ Verificar por meio do referencial teórico os princípios, estudos empíricos, sobre as práticas, ou seja, o que fazer e não fazer, na AT em períodos de recessão econômica;

¹² Publicada no jornal Valor Econômico, edição de 02/09/2010, a entrevista do atual secretário da RFB classificou de “ganhos de gestão” a pequena retração da carga tributária em 2009.

- ✓ Levantar todas as medidas adotadas no âmbito da RFB no período da crise;
- ✓ Identificar a percepção dos dirigentes do órgão sobre a atuação da RFB para amenizar a crise, sua atuação no diagnóstico das “fugas” de arrecadação e na execução das medidas de fiscalização. Assim como, sobre as ações que poderiam ser eficazes, mas não foram adotadas, em face de restrições de toda ordem. E, por fim, o aprendizado da organização;

1.3 Suposições

Vergara (2009, p. 21) ensina que “[...] suposições, são a antecipação da resposta ao problema. [...] A investigação é realizada de modo que se possa confirmar ou, ao contrário, refutar a [...] suposição”. Nesse sentido, em relação ao problema formulado, parte-se da suposição de que a RFB reagiu à crise adotando medidas específicas e adequadas, com base no referencial teórico, para evitar ou combater a evasão fiscal.

1.3 Delimitação do Estudo

Neste estudo, serão identificadas e analisadas as medidas de gestão adotadas pela RFB para mitigar os efeitos da crise sob à luz do referencial teórico. Assim, o estudo terá como foco à RFB, e busca responder em que medida a organização lida com a crise. Para tal, busca no referencial teórico suporte para as medidas adotadas na organização, elaborando uma reflexão sobre o que está sendo feito e dito sobre a temática.

Para a obtenção dessas informações, tendo em vista que algumas medidas não são publicadas e fazem parte da estratégia da organização, foram realizadas entrevistas com os portadores dessas informações, selecionados pelo critério de amostragem esboçado no título próprio, representantes das seguintes áreas fins, quais sejam: arrecadação, fiscalização e grandes contribuintes.

O estudo não leva em conta as medidas de gestão adotadas por outras administrações tributárias que podem ter influenciado o comportamento dos contribuintes.

1.4 Relevância do Estudo

A importância e relevância de estudos sobre administração tributária podem ser compreendidas pelo próprio texto da CF. No artigo 37, XII, o Legislador definiu as administrações tributárias como fundamentais ao funcionamento do Estado e dispôs que terão recursos prioritários para realizar suas atividades (BRASIL, 1988). A partir do estudo sistemático e da reflexão das práticas adotadas em administração tributária, é possível contribuir para sua função constitucional. Assim, pode-se depreender que o estudo dessas organizações, também, é de fundamental interesse para o Estado.

Kaldor (1964) explica que a eficiência de um sistema tributário é determinada muito mais por uma AT íntegra, consistente e eficiente que por uma regulação legal apropriada. Neste sentido, afirma que o sucesso do sistema tributário em países em desenvolvimento é inerente as práticas administrativas adotadas pela AT. Tanzi (1987) pontua que a AT tem um papel crucial na efetividade do sistema tributário e para Casanegra de Jantscher (1990, p.179): “*tax administration is tax policy in developing countries*”.

Igualmente, está expresso na CF a necessidade de avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, *e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios* (BRASIL, 1988). Com base neste artigo, pode-se argumentar que estudos que levem ao conhecimento do *modus operandi* das administrações tributárias, estarão contribuindo para sua avaliação.

A relevância de estudos sobre a atuação da AT, em períodos de crise econômica, torna-se necessário em face da adoção de estratégias específicas de monitoramento, adaptação e reação à crise. Do ponto de vista econômico, há a necessidade de se assegurarem recursos para a consecução das políticas públicas e para a manutenção do Estado, em um momento em que as empresas tendem a reduzir os pagamentos de tributos como forma de se financiar e ter capital de

giro. Neste contexto, o estudo tem o propósito de esclarecer como medidas de gestão adotadas pela RFB podem contribuir para mitigar os efeitos da crise.

Durante a crise de 2008/2009, o Governo optou por expandir a assistência aos contribuintes (por meio de desonerações) para aquecer a economia, o que levou, naturalmente, a uma perda de arrecadação. Essa opção do Governo reforça ainda mais o papel da RFB, pois esta tem que concentrar ainda mais nos focos de sonegação fiscal, na inadimplência para buscar o complemento de arrecadação tributária.

2. METODOLOGIA

Este capítulo apresenta a metodologia da pesquisa, no qual serão abordados os seguintes temas: tipo de pesquisa realizada, o universo, a amostra e os sujeitos da pesquisa, as formas de coleta e tratamento de dados que foram utilizados e as limitações que tais escolhas apresentaram.

2.1. Tipo de Pesquisa

Esta pesquisa é do tipo qualitativa, pois não tem a preocupação com a generalização dos resultados. Bryman (1995) descreve os aspectos elementares da pesquisa qualitativa, entre eles: a inserção do pesquisador na organização estudada, valorizando fortemente a interpretação dos próprios administradores sobre a organização. Neste sentido, realizamos entrevistas abertas com 10 (dez) administradores da RFB, como um meio complementar de obtenção de material empírico para a pesquisa.

Para caracterização da pesquisa, foi utilizado o critério proposto por Vergara (2009), que as classifica quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins: será uma pesquisa descritiva e explicativa, pois visa descrever e explicar as medidas administrativas ou de gestão adotadas pela RFB para a minimização dos efeitos da crise na arrecadação.

Quanto aos meios será pesquisa de campo, bibliográfica, documental e estudo de caso. Será realizado um estudo de caso acerca da gestão da crise dentro da RFB.

2.2 Coleta de Dados

Na pesquisa bibliográfica, foram selecionados estudos sobre a crise financeira global e seu impacto na arrecadação, tecnologias de gestão aplicadas à AT e o papel da AT no contexto da crise global. Neste sentido, foram pesquisados livros, revistas especializadas, jornais, teses e mídia eletrônica.

Na pesquisa de campo, foram realizadas entrevistas com os chefes das principais áreas-fins da RFB, ocupantes desses cargos durante a crise financeira global. Para tal, utilizamos um questionário com perguntas abertas, para a expressão do entrevistado acerca de alguns pontos considerados relevantes. A opção pelo questionário com perguntas abertas objetivou o surgimento de questões não-previstas, contudo importantes à compreensão do tema.

2.3. Amostra

Em relação à amostra, foram entrevistados dez gestores da RFB, distribuídos da seguinte forma: três da área de fiscalização, três da área de arrecadação e três de grandes contribuintes, que conforme literatura de AT, representam funções típicas de AT e, também, tem um papel importante durante a crise. O outro entrevistado foi assessor direto do secretário da RFB.

Com relação à lotação desses dirigentes, três ocupam ou ocupavam suas funções na 7ª Região Fiscal e três na 8ª Região Fiscal, além de quatro na unidade central, sediada em Brasília¹³. Estas regiões foram escolhidas em face da representatividade de sua participação na arrecadação total, cerca de 60% da arrecadação total. Além disso, nestas regiões, há uma concentração das empresas financeiras (em São Paulo), de fabricantes de veículos automotores (SP e RJ) e combustíveis (RJ), setores mais afetados pela crise e que possuem uma participação importante na arrecadação, conforme será visto no capítulo sobre a queda de arrecadação no sudeste do Brasil.

Como será visto, também, os Estados de São Paulo e Rio de Janeiro concentraram as empresas com maior queda de arrecadação, por meio de compensação ou redução, durante a crise.

¹³ A RFB possui uma estrutura central com sede em Brasília e 10 (dez) unidades descentralizadas. Essas unidades incorporam a jurisdição dos Estados membros do Brasil, conforme a seguir: 1a RF (DF, MT, MS, GO e TO), 2a RF (AC, AM, AP, PA, RR e RO), 3a RF (CE, MA e PI), 4a RF (AL, PB, PE e RN), 5a RF (BA e SE), 6a RF (MG), 7a RF (RJ e ES), 8a RF (SP), 9a RF (PR e SC), 10a RF (RS).

2.4. Tratamento de Dados

Os dados foram tratados pela forma não-estatística. Conforme Vergara (2009, p.57): *Os dados também podem ser tratados de forma não estatística, por exemplo, codificando-os, apresentando-os de forma mais estruturada e analisando-os.*

No tratamento dos dados das entrevistas, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. Esta técnica visa identificar o que está sendo dito acerca de determinada temática. Então, serão seguidas, sinteticamente, as seguintes etapas: transcrição das entrevistas, definição das unidades e categorias de análise e, em seguida, procederemos à análise de conteúdo. Na análise do conteúdo das transcrições, procurou-se identificar os temas comuns, comparados com o objetivo de identificar similaridades e diferenças nas medidas de reação à crise.

As categorias de análise foram definidas durante o andamento da pesquisa, portanto na modalidade aberta. Esta modalidade se justifica em face da necessidade de apreciação dos documentos para não excluir previamente categorias importantes (BAYLEY, 1994). A categorização é empregada para se estabelecer classificações, ou seja, agrupar elementos ou expressões em torno de um conceito. Os resultados serão confrontados com o referencial teórico, permitindo ao pesquisador fazer inferências e explicações sobre os resultados e, finalmente, elaboraremos conclusão.

Além disso, a abordagem pela análise de conteúdo presta-se aos fins descritivos e explicativos e aos de verificação formulados no problema proposto.

No que tange aos procedimentos da pesquisa, seguiu-se as seguintes etapas: revisão da literatura existente, visando dar suporte ao estudo; coleta de dados, por meio de entrevistas com perguntas abertas; definição do tipo de grade para a análise de conteúdo, que, no caso, foi o de uma grade mista, admitindo-se a flexibilidade de inclusão de categorias pertinentes no decorrer do processo de análise; análise de conteúdo, confrontando-se os resultados obtidos com a teoria que dá suporte à investigação e, finalmente, a formulação da conclusão.

2.5. Limitações do Método

O presente estudo não tem a intenção de generalização estatística dos resultados, uma vez que será estudada a experiência da RFB na gestão da crise. A amostra tomada, portanto, não será estatística. Ao contrário, ela será intencional, ou seja, será composta por sujeitos que serão escolhidos em virtude de certas características.

Tendo em vista a inserção do pesquisador na organização, pode-se admitir a presença de certa subjetividade no resultado obtido, no entanto, buscaremos abandonar os preconceitos e pressupostos, a fim de minimizar a deformação da realidade em virtude de nossa interpretação. Ressalta-se, contudo, que em ciências sociais não existe o distanciamento entre o sujeito e o objeto, mas especificamente uma posição tomada diante do objeto (DEMO, 2008).

Um fator limitador, em relação às entrevistas, surgiu do dever de sigilo fiscal a que os servidores entrevistados estavam submetidos. Entretanto, não é a intenção do estudo citar ou fazer alusões a situação fiscal de contribuintes individualmente, até porque, a quebra do sigilo fiscal é crime. Além disso, não se descartou a questão do corporativismo e o sentimento de pertença, que em alguns casos podem esconder informações que possam gerar interpretações negativas sobre a instituição pesquisada e, também, da questão das retaliações. Para garantir a neutralidade, no momento da entrevista, foi garantida a não citação nominal dos entrevistados no estudo.

Este capítulo tratou da apresentação da metodologia da pesquisa: o tipo de pesquisa, a coleta e o tratamento de dados, bem como a limitação do método utilizado.

3. CRISE FINANCEIRA GLOBAL

Neste capítulo, será abordada a crise financeira global de 2008, suas origens e peculiaridades, bem como seus reflexos na economia brasileira e na arrecadação federal dos tributos administrados pela RFB.

3.1 Origem

A crise financeira global de 2008 pode ser compreendida como uma decorrência imediata da queda do valor dos imóveis nos Estados Unidos (EUA), a partir de 2006, que gerou uma crise no mercado de crédito. Entretanto, é preciso ir um pouco mais atrás no tempo para explicar como se deu essa crise.

Contijo & Oliveira (2009), associam a crise financeira como consequência do último ciclo de construção residencial, em que os preços dos imóveis tiveram uma apreciação (entre 1995 e 2000), com um impulso dado pela redução das taxas de juros promovida pelo Banco Central dos Estados Unidos (FED) para conter a bolha do mercado acionário (ponto.com) e, posteriormente, o novo corte de juros após o 11 de Setembro de 2001. Neste sentido, a política de corte de juros do FED impulsionou o crédito imobiliário nos Estados Unidos.

Esse cenário, aliado à falta de regulamentação do mercado hipotecário, propiciou o desenvolvimento e a expansão de inovações financeiras que alavancaram cada vez mais o mercado, propiciando a formação de uma espécie de bolha imobiliária¹⁴. Além disso, as causas citadas não seriam suficientes para a alavancagem do mercado hipotecário dos Estados Unidos se não fosse pelos altos ganhos dos investidores, os quais tiveram muitos lucros com as operações, devido aos elevados retornos da securitização de hipotecas.

Krugman (2009) explica que o mercado imobiliário de hipotecas nos Estados Unidos estava baseado em empréstimos *subprime*, que consistiam em empréstimos imobiliários

¹⁴ Segundo Morris (2009,p.244): a alavancagem pode ser construída por meio da tomada de empréstimos em proporção superior ao patrimônio líquido.

concedidos a indivíduos sem histórico de crédito ou com histórico de inadimplência, ou seja, em geral, famílias de baixa renda ou minorias. Esse tipo de empréstimo cujo risco de não ser pago é maior, oferece uma taxa de retorno mais alta, a fim de compensar esse risco.

Segundo Contijo & Oliveira (2009), o crescimento das hipotecas *subprime* foi importante a partir de 2001, na seqüência da política de redução dos juros do *FED*, ultrapassando o valor de US\$ 600 bilhões, conforme figura 1 abaixo:

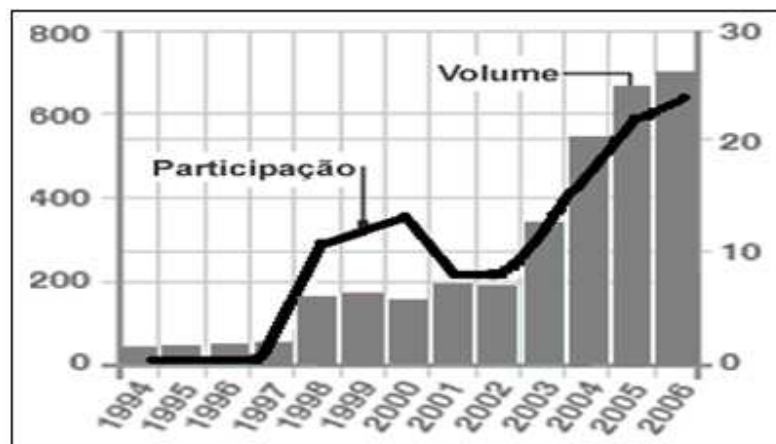


Figura 1 – Evolução e Participação dos *Subprimes* – US\$ Bilhões
 Fonte: adaptado – BBC news – 21/11/2007

Segundo Morris (2009), a alavancagem desses títulos era extremamente alta. Além disso, são ativos difíceis de vender com urgência e carregam um alto risco de inadimplência, pois, como exposto, são concedidos sem a apresentação da documentação necessária.

Estes títulos não contavam com a proteção adequada. Para entender a alavancagem desses títulos, segundo Krugman (2009, p.177):

“quem tivesse comprado uma casa no pico da bolha, mesmo tendo pago entrada de 20%, provavelmente estaria com patrimônio negativo em relação a este imóvel, ou seja, o valor de mercado seria inferior ao saldo devedor do empréstimo hipotecário”.

Além disso, a securitização das hipotecas *subprime* por parte das instituições financeiras aumentou os níveis de alavancagem e propiciou a disseminação sistêmica de risco¹⁵. Agentes repassavam os empréstimos para instituições financeiras, as quais dividiam as hipotecas em CDO (*collateralized debt obligation*), que eram títulos garantidos por dívidas, logo em seguida, vendidos a investidores. Este era um derivativo comum não assegurado por agências federais como a *Fannie Mae*, a *Fraddie Mac* e a *Ginnie Mae*¹⁶.

Nesse sentido, as instituições financeiras passaram a empacotar essas operações como obrigações de empréstimo garantido e vendê-las a investidores externos. Morris (2009) afirma que essas operações comprometiam pouco o capital próprio dos bancos. Nas suas palavras: *conceder empréstimos estava se tornando uma atividade sem custo*.

Para se ter uma idéia da evolução das emissões securitizadas nos EUA, pode-se verificar na figura 2 abaixo, em que as emissões securitizadas ultrapassam o patamar de três trilhões de dólares.

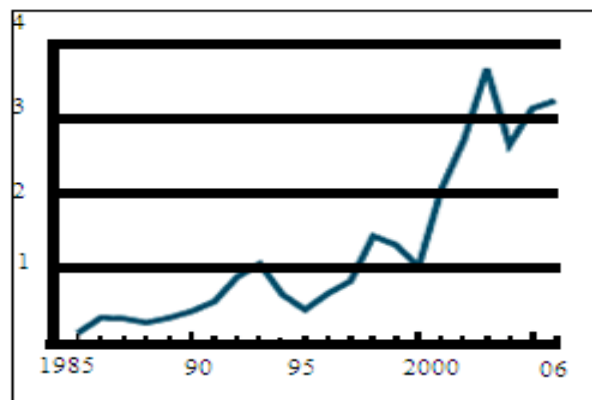


Figura 2 –Emissões Securitizadas– US\$ Trilhões
Fonte: Adaptado - *American Securitisation Forum*

¹⁵ Morris (2009) define a securitização como uma emissão de títulos a partir de ativos e recebíveis preexistentes e são criados por meio de um portfólio de derivativos. A securitização beneficia os bancos ao criar um ativo que, a princípio, pode ser negociado com muito mais facilidade do que uma hipoteca individual. Com isso, a securitização estimulou os bancos a, cada vez mais, adotarem a estratégia de “originar e distribuir” títulos, lucrando com as comissões e não precisando “empatar” muito de seu capital na jogada

¹⁶ *Fannie Mae* ou *Federal National Mortgage Association* (FNMA) e a *Fraddie Mac* ou *Federal Home Loan Mortgage Corporation* (FHLMCA) e a *Ginnie Mae* ou *Government National Mortgage Association* (GNMA). Segundo Krugman (2009) eram empresas que contavam com o apoio dos EUA e foram pioneiras do esquema de securitização. A estimativa é que essas empresas conjuntamente possuíam ou avalizavam cerca de metade do mercado de hipotecas americano, avaliado em US\$ 12 trilhões.

Esse mecanismo permitia não somente a expansão das operações das instituições financeiras, como também a incorporação do segmento *subprime* ao mercado. Segundo Krugman (2009), o principal fundamento desta operação se pautava no movimento ascendente dos preços dos imóveis, ou seja, contava que o preço dos imóveis estivesse subindo.

Dessa forma, os mutuários que enfrentavam dificuldades em função dos reajustes de suas hipotecas dispunham de uma alternativa: liquidar o financiamento hipotecário antigo e adquirir um novo, o que, na grande maioria das vezes, acontecia a taxas mais atraentes.

Do ponto de vista do credor, pouco importava se o devedor teria capacidade de arcar com as prestações dos empréstimos hipotecários. Com a alta dos preços dos imóveis o círculo se reforçava. As operações de securitização foram impulsionadas pelos elevados retornos que proporcionavam e pelo crédito farto, que favoreceram a bolha imobiliária.

Contijo & Oliveira (2009) explicam que esse movimento de especulação favoreceu a aquisição da segunda moradia. Relata que, em 2006, 22% das residências adquiridas foram para investimento, 14% para o lazer (casa de férias). Já em 2007, a aquisição de novas residências passou a 28%, enquanto que para lazer foi de 12%. Já Morris (2009) pondera que grande parte da aquisição das casas de lazer pode ter sido feita para investimento, o que aumenta mais ainda o percentual de investidores (não havia um controle rígido nessa classificação).

Todo esse *boom* habitacional só possível graças ao desenvolvimento sem precedente desses novos tipos de instrumentos financeiros que viabilizaram o acesso das famílias de baixa renda ao financiamento imobiliário.

Entre 1994 e 2006, o percentual de famílias proprietárias de imóveis nos Estados Unidos se ampliou de 64% para quase 69% em 2006. Uma parcela importante dos novos ingressantes era constituída de minorias, como negros e latinos, que finalmente conseguiram “comprar” a casa própria.

Todos esses fatos foram importantes para a formação da bolha imobiliária e para supervalorização dos imóveis, segundo Krugman (2009) os imóveis residenciais dos EUA estavam sobrevalorizados em 50% em 2006.

3.2 Estouro da Bolha Imobiliária

O vazamento da bolha imobiliária começa a se dar a partir de maio de 2004, quando a taxa de juros americana começa a trajetória ascendente, chegando a 5,25% em junho 2006. Isso representou a reversão de um ciclo de redução de taxas de juros, iniciado após o “onze de setembro” em que a taxa de juros passou de 6% em janeiro de 2001 para 1% em junho de 2003.

Contijo & Oliveira (2009 *apud* Berner 2007) explicam que a queda dos preços dos imóveis está mais relacionada ao crescimento da oferta resultante da formação da bolha imobiliária, que pressionou os preços para baixo. Dessa forma, a alta dos preços no período de formação da bolha chegou a um ponto de inviabilizar a compra da casa pela maioria das famílias e as vendas começaram a desacelerar.

Com a guinada para baixo dos preços dos imóveis, conforme figura 3, toda a lógica especulativa do sistema desabou. Krugman (2009, p.175) relata que: *“as primeiras quedas nos preços das casas já foram suficientes para solapar os alicerces sobre os quais se sustentava o surto de empréstimos subprime”*.

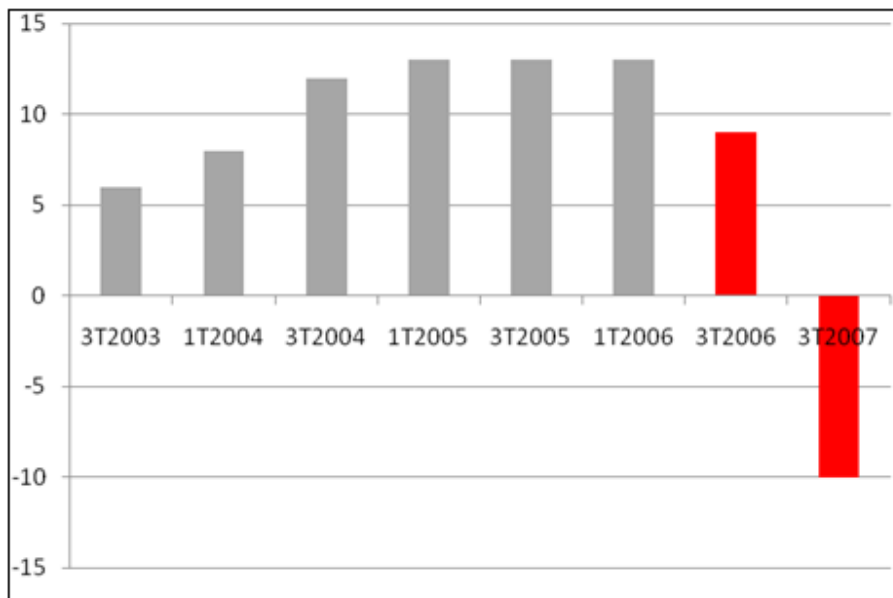


Figura 3 – Preços das Residências (variação % trimestral)
Fonte: adaptado – BBC news – 21/11/2007

No momento em que os preços dos imóveis começaram a cair, veio a elevação da

inadimplência (pela dificuldade de renegociar os empréstimos) e, conseqüentemente, a ampliação do número de retomada dos imóveis dos mutuários inadimplentes. Tudo isso, reforçou a reversão do ciclo, redundando no desaquecimento do mercado imobiliário e na redução dos preços dos imóveis que servem base para os empréstimos.

Com a elevação das taxas de inadimplência e aumento do número de execução das hipotecas, os ativos lastreados em hipotecas *subprime* tiveram as suas classificações de risco rebaixadas, desencadeando vendas com deságio e fuga para liquidez. Os investidores, por sua vez, sacaram ou ameaçaram sacar os recursos, tornando o sistema vulnerável e reduzindo o preço de várias classes de ativos, em conseqüência, a crise gerou um círculo vicioso de desalavancagem.

A partir de 2008, com a divulgação de sucessivos prejuízos por instituições financeiras americanas, ficou evidente a contaminação sistêmica dos créditos hipotecários. Assim foi no caso do *Citibank*, o qual declarou prejuízo de US\$ 8,7 bilhões e o *JP Morgan*, com perdas de US\$ 1,3 bilhão.

A *American Home Mortgage* (AHM), uma das dez maiores empresas do setor de crédito imobiliário e hipotecas dos EUA, pediu concordata. Outra das principais empresas do setor, a *Countrywide Financial*, registrou prejuízos decorrentes da crise e foi comprada pelo *Bank of America*. A *Fannie Mae* e a *Freddie Mac* foram socorridas pelo governo, que na prática assumiu a gestão delas.

No entanto, o mesmo não aconteceu em relação ao *Lehman Brothers*. Os EUA ao rejeitarem a concessão garantias para uma operação de compra do mesmo pelo banco britânico *Barclays*, tornaram inviável a operação. Após a reunião do dia 12 de setembro de 2008, o Tesouro americano traçou uma linha para demonstrar a vontade de não usar dinheiro público no resgate a bancos que tomaram decisões equivocadas e, assim, o mercado desabou.

Contijo & Oliveira (2009) relatam que a reação do mercado foi devido à quebra da confiança em relação ao compromisso do governo com a estabilidade do sistema. Nessa ocasião, as autoridades preferiram apoiar o sistema de outras formas, anunciando medidas para facilitar o acesso de empresas com dificuldades financeiras a créditos de emergência, disponibilizados em cerca de US\$ 200 bilhões de dólares semanais.

Em conseqüência, no dia 15 de setembro, o *Lehman Brothers* pediu concordata e desencadeou uma verdadeira reviravolta no mercado. Os *auction-rate securities* (ARS), segmento

que gerava crédito de US\$ 330 bilhões, desapareceu. Os *asset-backed commercial papers* (ABCP) foram reduzidos de US\$ 1,2 trilhão para US\$ 770 bilhões¹⁷ (KRUGMAN, 2009).

O crédito ao consumidor começou a minguar em outubro de 2008, com evidências de redução dos limites de crédito em geral, enfraquecendo o poder de compra dos americanos. Algumas das principais empresas de financiamento imobiliário passaram a sofrer os efeitos da retração. O PIB dos Estados Unidos começou a cair, conforme figura 4:

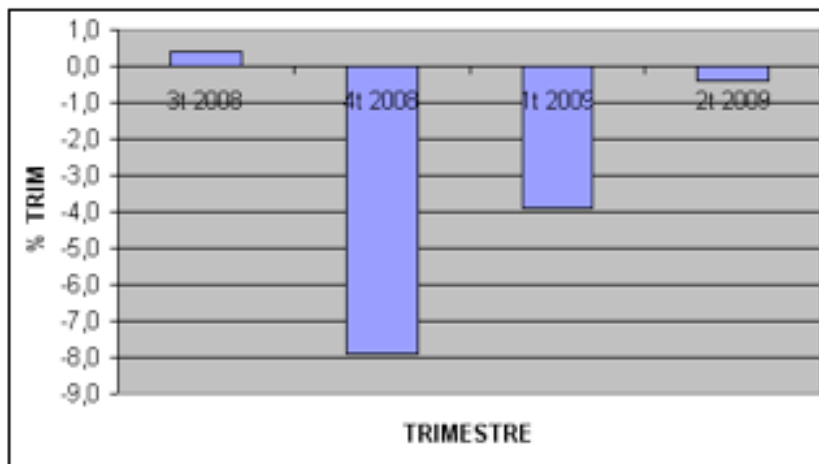


Figura 4 – PIB EUA (%) variação Trimestral
Fonte: Departamento do Comércio dos EUA (elaboração própria)

No quarto trimestre de 2008, a economia americana encolheu 7,9 % em relação ao trimestre anterior, continuando a trajetória de queda até o segundo trimestre de 2009. A economia americana só começou a recuperar no terceiro trimestre de 2009, com crescimento de 2,3% em relação ao trimestre anterior. Mesmo assim, o resultado do PIB dos EUA, em 2009, foi negativo em 2,6% em relação a 2008. O déficit público anual dos EUA saltou de 12,5 trilhões de dólares em 2008 para 14,5 trilhões em 2009¹⁸.

A crise de 2008 não ocorreu em um país emergente, como era regra desde a crise mexicana em 1995. Esta crise se iniciou nos EUA e se alastrou para países que se situam no centro do sistema econômico mundial, como Europa e Japão. O contágio global se deu por meio

¹⁷ ARS se refere a um instrumento de dívida, com vencimento de longa duração nominal para o qual a taxa de juros é redefinida regularmente através de um leilão – instrumento inventado pelo *Lehman Brothers* em 1984. ABCP é uma forma de papel comercial que é garantida por outros ativos financeiros.

¹⁸ Disponível para consulta em <http://www.usgovernmentrevenue.com>.

da queda da demanda agregada, derivada da crise sistêmica que atingiu instituições importantes em vários países¹⁹. A forte queda dos preços dos ativos, como imóveis, ações e commodities, geraram a contração da demanda, afetando o crescimento mundial. Nesse sentido, o crescimento mundial foi negativo em 2009, conforme tabela 1:

Tabela 1 – PIB Global

PIB	2008	2009
Mundial	3.0%	-0.6%
EUA	0.0%	-2.6%
Zona do Euro	0.3%	-4.0%
Japão	-1.2%	-6.3%
Brasil	5,2%	-0,6%
China	9.6%	9.1%

Fonte: FMI (elaboração própria)

Os países integrantes da Zona do Euro, Japão e EUA foram mais afetados, já a China teve uma pequena redução no crescimento²⁰. Conforme Soros (2008), o efeito desta crise na economia global foi equivalente ao colapso do sistema bancário durante a grande depressão. Alan Greenspan, presidente do *FED*, declarou se tratar da mais grave desde o fim da segunda guerra mundial (CONTIJO & OLIVEIRA, 2009).

Uma consequência da crise foi a queda de arrecadação tributária. Como observado na tabela 1, a crise gerou uma redução da atividade econômica dos países. Neste sentido, Pastore & Pinotti (2009, p.323): “a queda na atividade econômica automaticamente reduz a arrecadação tributária”.

Em relação às perdas na arrecadação, os EUA tiveram uma queda de 419 bilhões de dólares na arrecadação de 2009, comparativamente a de 2008 (o que representa uma queda de 16%). A carga tributária dos EUA (medida pelo quociente da receita tributária sobre PIB) caiu 2,1 %, enquanto que no Brasil, a queda foi de apenas 0,1%. No Brasil, segundo o Instituto

¹⁹ Os créditos gerados nos EUA foram convertidos em ativos que renderam juros para investidores na Europa e outras partes do mundo, por isso a crise contaminou os mercados globais.

²⁰ Um fator que pode ter contribuído para o desempenho positivo da China, foi a política monetária de desvalorização artificial do câmbio chinês, conforme Zhichao *et al* (2009).

Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), apesar da crise financeira internacional e das desonerações federais, a queda, em 2009, ficou bem abaixo do previsto pelo governo, cuja estimativa era de um recuo entre 1% e 1,5%²¹. Na tabela 2, pode-se verificar o impacto da crise na redução da carga tributária dos países.

Tabela 2 - Receita Tributária / PIB

Países	2008	2009	Queda
Chile	22,5	18,2	-4,3
México	21,0	17,5	-3,5
Nova Zelândia	33,7	31,0	-2,7
EUA	26,1	24,0	-2,1
Reino Unido	35,7	34,3	-1,3
França	43,2	41,9	-1,3
Canadá	32,3	31,1	-1,3
Brasil	35,2	35,0	-0,1

Fonte: OCDE (elaboração própria)

Como pode ser observado na tabela 2, a carga tributária no Brasil não teve uma redução importante, comparativamente a outros países. Entretanto, será feita uma análise detalhada da arrecadação mensal no Brasil, no período da crise, para ulterior análise das medidas de gestão adotadas.

Do ponto de vista do impacto financeiro, em comparação a outras crises internacionais, as perdas bancárias foram muito maiores na atual crise. A crise de 1986/1995 nos Estados Unidos gerou prejuízos de US\$ 300 bilhões; a crise de 1990/1999 no Japão consumiu US\$ 800 bilhões. Na atual crise, a estimativa de perda do sistema financeiro americano é de US\$ 2,7 trilhões e na Europa é de 1,2 trilhão. A estimativa de perda global está em US\$ 4,1 trilhões (MEIRELLES, 2009).

²¹ Disponível em <http://oglobo.globo.com/economia/mat/2010/02/02/carga-tributaria-em-2009-caiu-para-35-02-do-pib-mostra-estudo-previo-915766452.asp>

3.3 A Crise Chega ao Brasil

A crise financeira global chegou ao Brasil²² pelo declínio dos preços internacionais das *commodities*, das exportações brasileiras e do fluxo de capitais. Entretanto, a consequência mais importante foi a contração do crédito, que afetou a produção industrial e os investimentos (PASTORE & PINOTTI, 2009).

A partir de setembro de 2008, houve um aumento no fluxo saída de capitais para cobertura de posições no exterior e para o Brasil foi muito representativo. Segundo Meirelles (2009), o Brasil tinha um canal de crédito doméstico de US\$ 620 bilhões, dos quais cerca de US\$ 144 bilhões eram oriundos de financiamentos externos ou crédito externo direto. Isso gerou um problema de contração do crédito que se seguiu aos eventos de setembro de 2008 (concordata do *Lehman Brothers*), que aliado à desvalorização cambial, estancou a liquidez, levando o governo a adotar algumas medidas de busca de crédito no mercado doméstico, em um momento em que os bancos privados se contraíram.

Igualmente, Contijo & Oliveira (2009) relatam que os primeiros sinais da crise começaram a ser sentidos na desvalorização do real frente ao dólar, que saltou de R\$ 1,63 em fins de agosto para R\$ 1,91 em fins de setembro (apreciação de 17% em relação ao real), chegando ao valor de R\$ 2,48 no dia 08 de outubro, como consequência do aumento de “fuga” dos capitais para o exterior.

Embora a desvalorização do real pudesse favorecer os exportadores brasileiros (em um cenário em que o total das exportações mundiais estava caindo), impactava as empresas que tinham endividamentos dolarizados, pois suas dívidas aumentavam proporcionalmente ao

²² Segundo Moreira (2009), a principal fonte de transmissão da crise, entre os países desenvolvidos, foi a fragilidade e falta de regulamentação do setor bancário, o que não havia no Brasil. Este setor foi saneado em meados da década de 1990 com o PROER (Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional). Mesmo após a concordata do *Lehman Brothers*, havia um otimismo por parte das autoridades brasileiras de que a crise não afetaria a economia brasileira, por vários motivos: reservas internacionais de cerca de US\$ 200 bilhões, inflação sob controle, relação dívida/ PIB em declínio etc. A frase mais contundente neste sentido, repetida reiteradamente pelo Presidente Lula na imprensa, afirmava que a crise afetaria o Brasil como uma “marolinha”, vide por exemplo notícia do jornal *oglobo* disponível em:

http://oglobo.globo.com/economia/mat/2008/10/04/lula_crise_tsunami_nos_eua_se_chegar_ao_brasil_sera_marolinha_-548552017.asp

aumento do dólar.

A queda dos preços das *commodities* no mercado internacional, por sua vez, impactou a produção industrial, tendo em vista que as exportações de *commodities* representam uma proporção importante da indústria. Segundo Pastore & Pinotti (2009, p.316): “os preços médios dos produtos industrializados exportados pelo Brasil têm uma correlação positiva elevada com os preços internacionais das *commodities*”.

Com a escassez do crédito e os bancos deixando de emprestar, os investimentos em capital fixo reduziram e os lucros das empresas caíram. A crise desacelerou o crescimento da economia brasileira no fim de 2008, resultando na queda do Produto Interno Bruto (PIB), conforme figura 5:

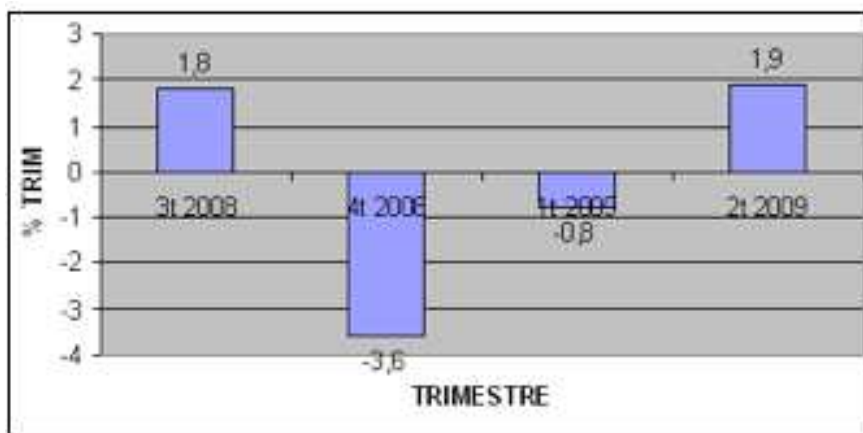


Figura 5 – PIB Brasil (%) variação trimestral.
Fonte: IPEA (elaboração própria)

No quarto trimestre de 2008, a variação percentual do PIB caiu 3,6% em relação ao terceiro trimestre 2008. A economia só começou a mostrar sinais de aquecimento a partir do segundo trimestre de 2009, registrando aumento de 1,9% em relação ao primeiro trimestre de 2009. Entretanto, levando em consideração uma análise comparativa do mesmo trimestre do ano anterior, após o início da crise, o PIB só teve uma taxa positiva no quarto trimestre de 2009, com uma elevação de 4,3% em relação ao mesmo trimestre de 2008.

Esta abordagem da variação do PIB se faz importante, do ponto de vista do efeito negativo na arrecadação dos tributos federais administrados pela RFB. Além disso, como será visto na próxima seção, seguindo a linha dos países desenvolvidos, o Brasil adotou políticas

anticíclicas²³ que também impactaram a arrecadação.

3.3.1 Medidas econômicas contra a crise

O Brasil optou por combater os efeitos da crise com políticas anticíclicas, seguindo o exemplo dos países desenvolvidos, diversamente de momentos anteriores, em que a fragilidade econômica conduzia o país a aumentar as taxas de juros, o que aumentava o ciclo vicioso.

Na atual crise, para conter a contração do crédito, o Governo adotou as seguintes medidas: redução do compulsório no mercado interbancário, mais flexibilidade para as operações de redesconto, realização de leilões de dólares e *swaps* de moedas com outros bancos centrais. Para fins desta dissertação, focaremos as políticas tributárias, as quais tiveram impacto na queda de arrecadação.

Todas essas medidas visaram injetar recursos no mercado e, no âmbito das políticas tributárias, não foram diferentes. As medidas tributárias adotadas pelo governo tiveram o objetivo de aumentar o capital de giro das empresas, em um cenário de escassez de crédito, entretanto como será visto, geraram perdas de arrecadação para o Governo.

O governo adotou a postergação do pagamento de tributos por meio da MP n°. 447 de 14 de novembro de 2008. Com esta medida, foi ampliado o prazo para pagamento de tributos em até (10) dez dias e abarcou os seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), as Contribuições Previdenciárias (do empregador e do empregado) e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). De acordo com o FMI (2009), este tipo de medida pode aumentar a probabilidade de os contribuintes se manterem no sistema tributário.

Igualmente, para as pequenas empresas incluídas no Simples Nacional houve também a postergação do pagamento dos impostos relativos a dezembro, cujo vencimento era 15 de janeiro

²³ Política anticíclica é aquela que visa amortecer o ciclo econômico. Em períodos de recessão, as políticas visam gastar mais, injetar mais dinheiro na economia, deixar mais dinheiro nas mãos do setor privado, através de redução da taxa básica de juros, liberação do compulsório etc.

para 13 de fevereiro e os da competência de janeiro para 20 de fevereiro (prorrogou um mês no vencimento da competência dezembro e cinco dias na de janeiro) ²⁴.

Estas medidas visaram melhorar o fluxo de caixa das empresas. O FMI (2009) ressalta a importância de expandir a assistência aos contribuintes, durante uma crise econômica, para reduzir as pressões sobre o fluxo de caixa da empresa. Além disso, o Governo criou alíquotas intermediárias para o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) ²⁵, aumentando a progressividade do imposto, reduzindo a sua cobrança para os contribuintes de menor renda.

Seguindo no campo das desonerações tributárias, no bojo da MP 451/2008, houve a redução do IPI para veículos. Esta medida que era para valer até março de 2009, foi prorrogada sucessivamente até março de 2010 (em função do agravamento da crise em 2009 e da pressão dos fabricantes de automóveis).

Para estimular o crédito, houve a redução de 50% da alíquota máxima do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) dos empréstimos, dos financiamentos e do cheque especial (a alíquota máxima anual caiu de 2,993% para 1,4965%), na esteira de redução do custo dos empréstimos bancários.

A partir de abril de 2009, houve a ampliação das medidas de desoneração para outros setores da economia, podemos destacar: a redução de IPI sobre os eletrodomésticos (linha-branca) e redução de impostos para construção civil (materiais de construção) e a suspensão da cobrança de COFINS (3%) para motocicletas.

Entretanto, a medida mais polêmica no campo tributário foi sem dúvida o refinanciamento das dívidas tributárias por meio do parcelamento especial introduzido pela Lei 11.941 de 27 de Maio de 2009 (conhecida como Refis da crise). Esta Lei introduziu, entre outras modalidades, o parcelamento de 15 (quinze anos) para dívidas tributárias vencidas até novembro de 2008, com redução de até 60% das multas e 25% dos juros de mora. Os parcelamentos especiais que concedem benefícios fiscais (como redução de multas já inscritas em dívida ativa e juros de mora) não são isonômicos (por privilegiarem o mau pagador) e tem um efeito negativo para o cumprimento da legislação tributária no longo prazo (FMI, 2009). É que o contribuinte passa a ter uma expectativa de uma futura anistia ou parcelamento, estimulando-os a suspender ou retardar o

²⁴ Pelas Resoluções CGSN N° 43, de 18/11/2008 e CGSN N° 49, de 19/12/2008.

²⁵ A MP 451/2008 também reajustou em 4,5% os valores de incidência e só entrou em vigor a partir de janeiro de 2009, já com efeito nas retenções de janeiro, beneficiando 24 milhões de brasileiro. A MP criou as alíquotas de 7,5% e 22,5%.

pagamento dos tributos devidos.

Importante destacar que a Lei, ao estabelecer o prazo para as dívidas vencidas até novembro de 2008, estava beneficiando as empresas que já não pagavam impostos antes da crise. Entretanto, a medida visou reduzir o estoque dos créditos tributários que não eram pagos, não alcançando os tributos devidos no período da crise. Fica a pergunta: que alívio no fluxo de caixa, essa medida deu para os bons pagadores?

Neste sentido, o FMI (2009, p.9):

“international experience has shown that such measures are not effective tools for improving revenue collection and create perverse incentives for currently compliant taxpayers to stop complying with the tax laws”.

Principalmente, em um período de desaceleração econômica, em que os contribuintes estão mais suscetíveis ao não cumprimento das obrigações tributárias.

3.3.2 Impacto na Arrecadação Federal

A redução da atividade econômica gerada pela crise afetou negativamente a receita das empresas, o lucro das empresas e, conseqüentemente, a arrecadação dos tributos federais devidos por elas. Neste sentido, era de se prever alguma queda na arrecadação, entretanto, somente a partir de uma análise detalhada da arrecadação, é possível determinar o impacto da crise e seus desdobramentos no aumento da sonegação.

Em uma análise mensal do impacto da crise financeira nas receitas tributárias e de contribuições, considera-se a arrecadação dos impostos e contribuições administrados pela RFB, excluindo as demais receitas, taxas e contribuições controladas por outros órgãos, tendo como base o mesmo período do ano anterior, deflacionada pelo IPCA, conforme tabela 3:

Tabela 3 - Arrecadação Mensal na Crise (em milhões (R\$))

Pré-crise	ARREC(A)	Crise	ARREC(B)	Varição (B-A)	Varição (B-A)/A(%)
nov.07	56.705	nov.08	55.497	-1.208	-1,85%
dez.07	70.654	dez.08	67.419	-3.235	-4,72%
jan.08	64.583	jan.09	60.394	-4.189	-7,26%
fev.08	50.981	fev.09	45.305	-5.676	-11,53%
mar.08	53.850	mar.09	53.513	-337	-1,11%
abr.08	60.190	abr.09	56.290	-3.900	-8,50%
mai.08	52.385	mai.09	49.420	-2.965	-6,06%
jun.08	57.431	jun.09	53.194	-4.237	-7,51%
jul.08	60.177	jul.09	55.944	-4.233	-9,38%
ago.08	54.988	ago.09	51.185	-3.803	-7,49%
set.08	56.699	set.09	50.253	-6.446	-11,29%

Fonte: RFB (elaboração própria) - preços SET/2009 Obs: Total da queda = -40,229 bilhões

Como pode ser observado na tabela 3, a arrecadação caiu em termos reais cerca de R\$ 40 bilhões. A arrecadação tributária começa a cair a partir de novembro de 2008, seguindo a trajetória de queda do nível de atividade econômica. Isto pode ser explicado pelo próprio regime de pagamento dos tributos²⁶, ou seja, a arrecadação de novembro/2008 representa os tributos devidos no mês de outubro, calculados sobre a atividade econômica das empresas. Neste sentido, a crise financeira afetou a arrecadação da RFB, no período de novembro de 2008 a setembro de 2009.

Dentre os principais fatores que influenciaram o resultado negativo da arrecadação, pode-se verificar em um levantamento feito pela RFB em empresas com ações em bolsa, conforme tabela 4.

²⁶ O vencimento dos tributos ocorre no mês posterior a sua apuração. Os repasses do produto da arrecadação são feitos pelos bancos arrecadadores à Conta Única do Tesouro mantida no BACEN, por meio de autorização "on-line" de débito nas suas contas de reserva bancária, no dia útil seguinte à data da arrecadação. É permitido que o repasse ocorra até o segundo dia útil, desde que o estabelecimento bancário remunere o Tesouro Nacional por uma taxa equivalente à da colocação de títulos públicos federais no mercado financeiro (Selic). Após o pagamento, os dados contábeis são enviados em meio magnético ao Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), no prazo máximo de três dias úteis, quando do encerramento dos períodos decendiais, e de quatro dias úteis, nos demais casos.

Tabela 4 - Fatores que influenciaram a queda de arrecadação

INDICADORES MACROECONÔMICOS	Fato Gerador da Arrecadação (NOV - SET/2009/2008)	
	OUT/08 - AGO/09 OUT/07 - AGO/08	OUT/07 - AGO/08 OUT/06 - AGO/07
LUCRO DAS EMPRESAS 4° trim08/ 4° trim07*	-50%	n/c
1° trim09/ 1° trim08**	-29,50%	n/c
PRODUÇÃO INDUSTRIAL (IBGE)***	-8,60%	6,45%
VENDAS DE BENS E SERVIÇOS	4,40%	13,80%
VALOR EM DÓLAR DAS IMPORTAÇÕES	-30,00%	51,75%
MASSA SALARIAL	12,76%	15,47%
VENDAS DE VEÍCULOS	1,35%	17,07%

(*) 85 maiores empresas com ações em bolsa.

(**) amostra de 149 empresas com ações em bolsa

(***) acumulado 3° trim/09 e 3° trim/2008.

(1) n/c - não calculado

Fonte: RFB/ IBGE

Antes da crise, os indicadores macroeconômicos de produção industrial, venda de veículos estavam em uma trajetória crescente. Com base na tabela 4, no ano imediatamente anterior à crise (OUT/07 - AGO/08), os indicadores tiveram um comportamento superior ao período anterior (OUT/06 - AGO/07). O ano de 2008 foi um ano de recorde de arrecadação²⁷, mesmo com as quedas observadas em novembro e dezembro de 2008. Igualmente, a base de comparação da arrecadação no período da crise foi sobre uma arrecadação importante.

No acumulado, desde o início da crise na arrecadação até o término (NOV/08 a SET/09), comparado com o período imediatamente anterior (NOV/07 a SET/08), tem-se uma variação negativa, com atualização pelo IPCA, de 6,63%. Em valores reais, a preços de setembro/2009, significa uma queda acumulada de cerca de 40 bilhões de reais.

Em relação aos tributos, os que representaram as maiores quedas na crise em ordem decrescente, em valores reais foram: IRPJ/CSLL, COFINS/ PIS-PASEP e IPI. O primeiro grupo incide sobre o Lucro das empresas, o segundo sobre o faturamento e o terceiro sobre o valor adicionado.

Na tabela 5, pode-se verificar, com base nos principais tributos incidentes sobre as empresas,

²⁷ O desempenho da arrecadação das receitas administradas pela RFB no período de janeiro a dezembro de 2008, em relação a igual período de 2007, teve uma variação real acumulada, com atualização pelo IPCA, de 6,81%.

a arrecadação no período da crise (NOV/08 – SET/09) relativamente ao período imediatamente anterior (NOV/07 – SET/08), as principais quedas de arrecadação e sua participação no total da arrecadação.

Tabela 5 - Queda dos Principais Tributos

TRIBUTOS	BASE	PRÉ-CRISE	CRISE	DIFERENÇA	% TOTAL DA DIFERENÇA
		NOV07-SET08	NOV08-SET09		
IRPJ E CSLL	LUCRO	124.914	109.406	-15.508	42,17%
COFINS E PIS-PASEP	FATURAMENTO	145.888	132.572	-13.316	36,21%
IPI	VALOR ADICIONADO	30.317	22.366	-7.951	21,62%
	TOTAL	301.118	264.344	-36.774	100,00%

FONTE: RFB Em milhões de reais – Preços SET/09

Portanto, as principais quedas de arrecadação estavam concentradas no IRPJ e na CSLL, com queda de 42,17% no período da crise, em relação ao período pré-crise. O total da queda de arrecadação, nos cinco tributos acima, chegou a 36,7 bilhões de reais. A demonstração da queda de arrecadação por tributos é oportuna, para que se possa descrever e explicar as medidas de gestão adotadas pela RFB para não permitir que a arrecadação reduza além da normalidade, tendo em vista que segundo o FMI (2009, p.18): *“algumas empresas podem declarar perdas ilícitas, acreditando que o fisco não pode distingui-los dos prejuízos decorrentes de um ambiente de diminuição geral da rentabilidade”*.

Neste sentido, cabe ressaltar que, somente a partir de uma análise aprofundada, é possível distinguir uma perda ilícita de uma diminuição gerada pela perda de receitas. Segundo um dirigente da RFB, as 20 (vinte) empresas responsáveis pelas maiores diferenças de pagamento desses dois tributos (IRPJ e CSLL) recolheram R\$ 9,53 bilhões entre janeiro e setembro de 2009, o que significou uma queda real de 57,36% sobre igual período do ano passado. Nesses casos, somente a partir de uma fiscalização, é possível verificar se a redução da arrecadação é explicada pela crise ou por sonegação.

Também, verificou-se que um grupo de 146 grandes empresas, entre as maiores do País, foi responsável pela queda de R\$ 33,4 bilhões na arrecadação dos seguintes tributos: COFINS,

PIS, IRPJ, CSLL e IPI.

Normalmente, pode-se atribuir a queda da arrecadação à variável econômica (PIB), entretanto, as receitas tributárias não acompanham perfeitamente a trajetória do PIB, isto porque alguns setores econômicos que compõem o cálculo do PIB não têm impactos importantes na arrecadação, como por exemplo, a agricultura e a exportação de bens.

Por outro lado, alguns setores, como o da indústria e financeiro, possuem uma maior influência na carga tributária. Assim, um crescimento da economia puxado pela indústria e pelo setor financeiro, faz a carga tributária aumentar, assim como uma desaceleração da indústria e do setor financeiro (como a que vivemos recentemente) implica na redução da arrecadação superior ao PIB (IPEA, 2009).

Na crise, a produção industrial desacelerou fortemente caindo 8,6% no período de OUT/08 - AGO/09 (tabela 4), enquanto que na comparação do período anterior (OUT/07 - AGO/08), a produção industrial teve um acréscimo de 6,45%.

Dessa forma, a queda da arrecadação em parte pode ser explicada pelo comportamento de alguns setores componentes do PIB, como financeiro e Indústria. Segundo Velloso *et al* (2009), a queda da arrecadação federal no período pode ser explicado pelo comportamento de alguns setores, de peso relevante na economia e “bons” pagadores de impostos, como o industrial e financeiro, passaram a sofrer com a crise. Neste mesmo sentido, Pastore & Pinotti (2009) entendem que o comportamento da arrecadação tributária federal tem forte correlação positiva com a variação da produção industrial, e a queda desta é causa da baixa na receita federal. Como exposto, no período de queda da arrecadação, a produção industrial caiu 8,6%, enquanto que a arrecadação federal recuou 6,63%.

Outrossim, é importante a análise da queda da arrecadação por setores econômicos, haja vista que no período de crise, há uma tendência de que setores mais afetados por ela, venham a estar mais predispostos a sonegar.

Tabela 6 - Queda dos Principais Tributos/ Segmento Econômico

SETOR ECONÔMICO	QUEDA DE ARRECADAÇÃO (NOV08-SET09) – (NOV07-SET08)			TOTAL
	IRPJ	COFINS/PIS	IPI	
COMBUSTÍVEIS	-3145	-4794	-	-7939
ENTIDADES FINANCEIRAS	-5616	-507	-	-6123
FAB. DE VEÍCULOS AUTOM.	-2556	-1412	-604	-4572
METALURGIA	-1069	-2026	-760	-3855
COMÉRCIO ATACADISTA	-716	-798	-	-1514

FONTE: RFB - (em milhões de reais) preços de set/09

Com base na tabela 6, pode-se verificar que os segmentos mais afetados pela crise foram o de combustíveis, entidades financeiras, fabricação de veículos automotores, metalurgia e comércio atacadista. No caso do IRPJ²⁸, a maior queda foi no segmento de entidades financeiras, conquanto que na COFINS/PIS, a maior queda foi verificada no segmento de combustíveis.

3.3.3 A Queda da Arrecadação nos Estados

A queda de arrecadação²⁹ foi verificada efetivamente em dezoito estados, dos quais, os quatro da região sudeste tiveram conjuntamente uma queda de 84,67% da arrecadação federal, conforme tabela 7.

²⁸ O IRPJ das entidades financeiras e fabricantes de veículos automotores já começa a reduzir a partir de novembro de 2008. Em dezembro de 2008, começa a queda do IRPJ para o segmento dos combustíveis. A arrecadação das contribuições COFINS/PIS para todos os segmentos só começa a cair a partir de dezembro de 2008

²⁹ A primeira leitura pode apresentar uma inconsistência no total da queda por estado, em relação à queda apresentada na tabela 1. Em primeiro lugar, a tabela acima não inclui a arrecadação previdenciária que teve um aumento de cerca de 9,96 bilhões de reais no mesmo período, em decorrência do aumento da massa salarial. O restante da diferença se refere aos estados que tiveram crescimento na arrecadação. A RFB não divulga a arrecadação por Estado incluindo a receita previdenciária, pois esta é de interesse da União, vinculada somente ao pagamento de benefícios da previdência social.

Tabela 7 – Queda Arrecadação por Estado

ESTADOS	NOV07-SET08	NOV08-SET09	VARIAÇÃO (QUEDA)	% (QUEDA/ TOTAL)
SP	203.933.935.730	178.296.249.381	(25.637.686.349)	47,54%
RJ	87.168.115.923	73.941.365.448	(13.226.750.475)	24,53%
MG	27.916.498.737	22.696.983.583	(5.219.515.154)	9,68%
PR	21.221.430.600	18.749.764.914	(2.471.665.686)	4,58%
RS	21.257.773.768	19.176.791.888	(2.080.981.880)	3,86%
ES	9.324.166.185	7.748.640.629	(1.575.525.556)	2,92%
SC	12.834.396.968	11.741.484.693	(1.092.912.275)	2,03%
AM	6.691.775.711	5.755.017.978	(936.757.733)	1,74%
BA	9.390.524.457	8.825.193.533	(565.330.924)	1,05%
MA	2.076.012.147	1.692.379.413	(383.632.735)	0,71%
GO	4.922.578.003	4.560.720.715	(361.857.289)	0,67%
MT	1.795.790.684	1.715.223.667	(80.567.018)	0,15%
MS	1.439.637.648	1.359.427.647	(80.210.002)	0,15%
AL	868.867.832	805.937.095	(62.930.737)	0,12%
SE	907.581.109	854.958.951	(52.622.158)	0,10%
PE	6.298.340.973	6.247.177.118	(51.163.855)	0,09%
PA	2.216.691.832	2.189.111.958	(27.579.874)	0,05%
AP	221.752.070	201.100.033	(20.652.037)	0,04%

TOTAL: (53.928.341.736)

FONTE: RFB - (em milhões de reais) preços de set/09

Essa constatação revela uma questão importante para o foco da RFB, pois mostra que a queda da arrecadação no Brasil foi concentrada no sudeste. Os estados do sudeste do Brasil, conjuntamente, representam cerca de 70% da arrecadação federal e em um processo de queda da arrecadação, evidenciaram uma queda real importante³⁰.

Essa constatação também se confirma quando da análise da arrecadação dos grandes contribuintes no eixo Rio de Janeiro e São Paulo. Segundo um dirigente da RFB, os estados do Rio e de São Paulo concentraram as empresas com maior queda de arrecadação, ou compensação ou redução. Em um levantamento das 120 maiores empresas com queda de arrecadação, 60 se localizavam em São Paulo e 30 no Rio de Janeiro.

Para ulterior compreensão das medidas adotadas pela RFB, é importante a análise dessa queda de arrecadação por Regiões Fiscais. Essa análise se mostrou necessária para a definição do foco da RFB por região administrativa, pois a 8ª RF e 7ª RF representaram cerca de 77% da

30

□ Segundo o IBGE (2009), o Sudeste participa com 56,4% do PIB do Brasil.

queda de arrecadação.

Na 7ª RF e 8ª RF, há uma concentração das empresas financeiras (em São Paulo), de fabricantes de veículos automotores (SP e RJ) e combustíveis (RJ), setores mais afetados pela crise e que possuem uma participação importante na arrecadação. No caso do Rio de Janeiro, a queda importante foi do setor de combustíveis com a queda da arrecadação de uma empresa deste ramo (cuja arrecadação é imputada ao Estado do Rio de Janeiro). Somente esta empresa, foi responsável por compensações da ordem de quatro bilhões de reais.

Igualmente, houve um aumento nas compensações da COFINS/PIS e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)³¹ mediante o aproveitamento de créditos decorrentes, principalmente, do IRPJ e da CSLL, no valor de 5,3 bilhões de reais. Essas compensações se referem a créditos oriundos de origens diversas, principalmente de pagamento a maior e indevido do IRPJ e da CSLL³².

Segundo o relatório da RFB (2009), também houve um aumento na inadimplência em 4,7 bilhões de reais, entre janeiro e agosto de 2009, o que representou um aumento de 70% em relação ao mesmo período do ano anterior.

A arrecadação também encolheu em decorrência das desonerações tributárias para fazer frente à crise. Estas desonerações citadas se referem às políticas tributárias adotadas pelo Governo para injetar recursos na economia, explicitadas na seção 2.3.1. As desonerações efetivamente reduziram a arrecadação dos setores diretamente beneficiados pelas políticas, entretanto, não se pode descartar o efeito que essas desonerações têm na recuperação dos segmentos ligados aos setores diretamente beneficiados, como os de logística e o próprio varejo, na arrecadação indireta.

O estudo do IPEA (2009) concluiu que a queda da arrecadação durante a crise pode ser perfeitamente explicada pelas variáveis macroeconômicas, ressaltando os fatores atípicos. Conforme IPEA (2009, p.16): *“a queda é explicada fundamentalmente pelas variáveis econômicas, uma vez excluídos das comparações os fatores atípicos que influenciaram a queda*

³¹ A Lei 10.336/2001 instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se referem os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional no 33, de 11 de dezembro de 2001.

³² O regime de apuração do IRPJ e da CSLL sobre Lucro Real pode ser feito com base em estimativa mensal ou balancetes de suspensão e redução, para no fim do ano calendário calcular o imposto devido. Assim no decorrer do ano de 2008, as empresas tiveram um recolhimento maior antes do início da crise, o que gerou valores a compensar para períodos subseqüentes.

da arrecadação de 2009, notadamente as desonerações”.

Segundo um dirigente da RFB, explicando até que ponto a crise financeira internacional foi responsável pela queda da arrecadação: *“em todos os pontos... Se a atividade econômica desacelera, cai a arrecadação sobre o faturamento das empresas. E se não há lucratividade não há arrecadação”.*

Mesmo que, a princípio, a queda de arrecadação possa ser explicada pela queda do nível da atividade econômica, essa variável não pode ser considerada definitiva. Somente, a partir de uma fiscalização nas empresas, é possível verificar se a queda da arrecadação não foi pautada na evasão fiscal. Isto porque, a arrecadação é calcada no comportamento dos contribuintes, portanto, não há como obter uma análise definitiva deste comportamento sem fiscalizá-los.

3.5 Conclusão

Neste capítulo, foi exposto o ambiente econômico gerado pela crise financeira global, que se iniciou nos Estados Unidos e teve conseqüências na economia brasileira a partir do quarto trimestre de 2008. Entre as conseqüências, foram abordadas a queda do nível de atividade econômica (PIB), gerada pela contração do crédito, e a opção do Governo em combater a crise com políticas anticíclicas, como, entre outras, políticas tributárias de desoneração de tributos e postergação do pagamento de impostos. A partir de novembro, a arrecadação federal começou a cair, seguindo a trajetória do PIB da Indústria, com maior participação nesta queda dos tributos IRPJ – CSLL, COFINS e PIS. Foi visto que a queda da arrecadação foi concentrada na região sudeste, mais especificamente na 7ª RF e 8ª RF. Verificou-se que os setores de combustíveis e entidades financeiras foram os que mais tiveram queda da arrecadação. Foram explicitadas as posições econômicas de que a maior parte da queda é explicada pelo desaquecimento da economia, entretanto, a “luz amarela” se acendeu com o aumento das compensações e a da inadimplência, as quais tiveram um crescimento muito importante. Foi ressaltado que a arrecadação é calcada no comportamento dos contribuintes e, portanto, não há como obter uma análise definitiva deste comportamento sem fiscalizá-los. Em resumo, neste capítulo expomos os fatos que basearam as medidas de gestão adotadas pela RFB.

4. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O objetivo deste capítulo é discutir o papel da Administração Tributária (AT)³³ diante de uma crise, as peculiaridades, as medidas e os desafios. Neste capítulo será abordado o referencial teórico de administração tributária, dividido em seis seções: conceito, objetivos, estrutura e gestão de pessoas e, por fim, o papel da AT na crise. Nesta última seção serão explicitadas as principais medidas apontadas pelo referencial teórico: acompanhamento de grandes contribuintes, atenção à compensação, melhorando a cobrança e alterações normativas.

4.1. Conceito

A administração tributária é parte da administração pública, pois reúne as mesmas características e elementos. Ambos os conceitos reúnem características que giram em torno de uma atividade estatal, portanto amparada em Lei, para prestação de serviços públicos. Uma característica peculiar é que as competências das AT decorrem de determinação legal e regimental. Nesse sentido, segundo o CIAT (2000) a administração tributária é o segmento da administração pública encarregado da aplicação das normas tributárias e criado para a satisfação das necessidades do Estado.

Em sentido formal³⁴, a AT é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do Estado. Em sentido material, é o conjunto das funções necessárias a prestação dos serviços públicos de arrecadação, tributação e fiscalização. Utilizando o conceito de administração proposto por Henry Fayol que diz que “administrar é planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar”, no caso da administração tributária, o objeto é planejar,

³³ Sempre que utilizarmos a palavra Administração Tributária referindo-nos à Instituição e não a ação de administrar, usaremos a sigla AT.

³⁴ Essa classificação foi adotada por Meirelles (2001), no que tange à administração pública. Utilizamos essa classificação, pois a administração tributária se insere no ramo da administração pública.

organizar, comandar, coordenar e controlar atividades relacionadas ao cumprimento ou observância (em inglês *compliance*) das obrigações tributárias previstas em Lei. Bordin & Lagemann (1996) explicam que o objeto dessas organizações é aplicar o sistema tributário.

A missão da AT é arrecadar os recursos disponíveis, a fim de viabilizar as políticas públicas e, portanto, satisfazer as necessidades coletivas públicas. Assim, compete à AT garantir os recursos financeiros para o funcionamento e os investimentos do Estado.

No Brasil, há uma multiplicidade de órgãos com funções típicas de administração tributária, fruto principalmente da sua estrutura federativa de organização política³⁵. O Sistema Tributário Nacional atribui competência à União, aos Estados e Municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, além de dispor sobre as limitações ao poder de tributar. A partir dessa atribuição de competência constitucional, cada ente político institui sua AT. Essas considerações são importantes, pois a AT está estritamente vinculada às normas tributárias que, por sua vez, devem obedecer ao Sistema Tributário Nacional.

As normas tributárias *per se* não efetivam a arrecadação dos impostos, dessa forma, conforme Kaldor (1962, p.253): “*nunca é demais insistir que a eficácia do sistema tributário não é apenas uma questão de legislação tributária apropriada, mas de eficiência e integridade da administração tributária*. O autor tratava da questão nos países em desenvolvimento e relatava que: “*em muitos países subdesenvolvidos, o baixo rendimento da tributação só pode ser atribuído ao fato de a lei tributária não ser imposta com a necessária firmeza, seja em virtude da incapacidade da administração*”.

A importância na aplicação da legislação tributária está na sua aplicação imparcial e íntegra, atendendo aos princípios constitucionais de administração pública e aos princípios constitucionais tributários que mitigam o poder de tributar. Assim, é prioritariamente aplicável o princípio de que à AT só lhe é permitido fazer aquilo que a Lei permite, enquanto que ao particular é permitido fazer tudo o que a Lei não proíbe³⁶. Além disso, a AT está estritamente vinculada aos princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

³⁵ Além da União, o Distrito Federal, Estados e Municípios mantêm AT próprias, no âmbito dos tributos de suas competências, exercendo cada uma delas todas as funções inerentes a uma AT.

³⁶ Princípio da Legalidade Estrita do direito administrativo.

4.2 Objetivos

Como foi visto, a AT tem como missão legal executar as normas tributárias, por meio de uma organização de Estado estruturada com meios adequados, para que se promova a arrecadação potencial do Estado. Para isso deve cumprir com eficácia as funções próprias da administração³⁷, o que inclui substancialmente, organizar-se para cumprir sua missão. Os objetivos indicam os diferentes fins estabelecidos pela organização para alcançar a missão, portanto são mais específicos, estabelecendo os meios pelos quais serão alcançados.

Segundo o CIAT (2000), em geral, as administrações tributárias compartilham objetivos similares. Entre esses objetivos estão: conseguir o máximo de cumprimento voluntário das obrigações tributárias sem prejuízo da fiscalização posterior, ampliar a base tributária e o universo de contribuintes. Neste sentido, Soares (2002, p.3) lembra que:

“A moderna administração tributária está fundada na política do self assessment. Assim, sua estratégia de ação prioritária deve estar voltada para a promoção de níveis crescentes de cumprimento voluntário das obrigações tributárias pela simplificação do sistema, disseminação do rol das obrigações de cada um, comodidade para o cumprimento e elevação da percepção de risco por parte do evasor”.

Esse sistema de cumprimento voluntário é o adotado na maioria dos países e tem como premissa o fato de que o cidadão deve ter consciência de suas obrigações perante a sociedade, por meio do recolhimento espontâneo do tributo. Além disso, a AT não possui meios de determinar o valor tributável de cada contribuinte previamente, tendo em vista que muitas transações tributáveis não estão à disposição da mesma. Dessa forma, a AT é abastecida por informações declaradas pelos próprios contribuintes e por terceiros relacionados sobre o que devem pagar (exemplo disso são as declarações).

No Brasil, a maioria dos tributos é recolhido espontaneamente pelo contribuinte, sem prévio exame pela autoridade administrativa³⁸. Segundo Jayasinghe (2007), um sistema de

³⁷ Segundo Sobral & Peci (2008, p.7): a administração foi definida por Henry Fayol como um processo dinâmico que compreenderia cinco funções interligadas: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. As funções de comandar e coordenar foram agregadas em uma nova função dirigir.

³⁸ Para a maioria dos tributos federais, o crédito tributário é constituído pelo lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento

cumprimento voluntário exige um acompanhamento intensivo e de auditoria para assegurar a eficiência. Como foi dito, esse sistema de acompanhamento voluntário não exclui a verificação *a posteriori*, por parte da AT, da correta observância (ou em inglês *compliance*) das normas tributárias. Portanto, ao contrário do que se pode pensar, multar ou penalizar contribuintes não são objetivos da AT e, portanto, não constituem a sua finalidade. Estas formas punitivas são meios de alcançar a arrecadação potencial. Segundo Silvani (1992, p.274): *the goal of tax administration is to foster voluntary tax compliance*.

Nessa argumentação, convém explicar outro conceito que deriva da correta observância das normas tributárias, a redução do *tax gap*³⁹. Grosso modo, é a diferença entre o que deve ser recolhido e o que é efetivamente recolhido e, normalmente, é mensurado como um percentual do PIB e quanto maior, pior a observância das normas tributárias. Em um extremo, se há uma correta observância da legislação tributária o *tax gap* deveria ser “zero”. Entretanto, esse ideal de alcançar a receita ótima não depende só da AT, pois vários fatores influenciam o tamanho do *tax gap*.

Nesse sentido, a efetividade da administração tributária⁴⁰ não é o único fator determinante do aumento do nível de espontaneidade. Alguns fatores são relatados como determinantes da espontaneidade: simplicidade da lei e dos procedimentos, justiça das leis tributárias, contraprestação de serviços públicos e a efetividade da administração tributária. Neste sentido, sobre os alcances da fiscalização, Soares (2002, p.14):

“A fiscalização tributária, por definição, deve atuar sobre a exceção....Se há disseminação de comportamento evasor no universo de contribuinte, não se deve esperar que a fiscalização sozinha consiga reverter o quadro. Necessariamente deve ser repensado o próprio sistema de financiamento do Estado e, dentro dele, o sistema tributário”.

A simplificação dos sistemas tributários inclui a simplificação de declarações fiscais (Varsano, 1999 *apud* Pinhanez, 2008, p.83). O contribuinte fica sujeito a uma quantidade

da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

³⁹ Para 2001, a Receita dos Estados Unidos (IRS) estimou em 16% o *tax gap*. O Brasil não possui estimativas oficiais de seu *gap* tributário, devido às dificuldades de estimá-lo por falta de informação estatística. Entretanto, é possível ter uma idéia do tamanho provável do *gap* mediante estimativas da economia informal. Segundo estimativa do IBRE/FGV (2010), o tamanho da economia informal no Brasil, para 2009, é de cerca de 18% do PIB. Além disso, para cálculo do *gap* é necessário acrescentar a sonegação do setor formal da economia.

⁴⁰ Silvani (1992) relata que a eficiência não deve ser confundida com efetividade, em termos de AT. A primeira se concretiza quando os custos de administração são baixos, enquanto que a efetividade é determinada pela capacidade de aumentar a espontaneidade.

excessiva de obrigações acessórias⁴¹, como prestação de declarações e informações ou guarda de documentação. No Brasil, as exigências são dos três níveis de governo, pois cada ente político possui exigências específicas para atendimento da legislação que lhe é peculiar.

Segundo Silvani & Baer (1997), a excessiva complexidade do sistema tributário é um dos fatores que dificultam a realização de um princípio amplamente aceito pelas administrações tributárias: a necessidade de promover e estimular o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

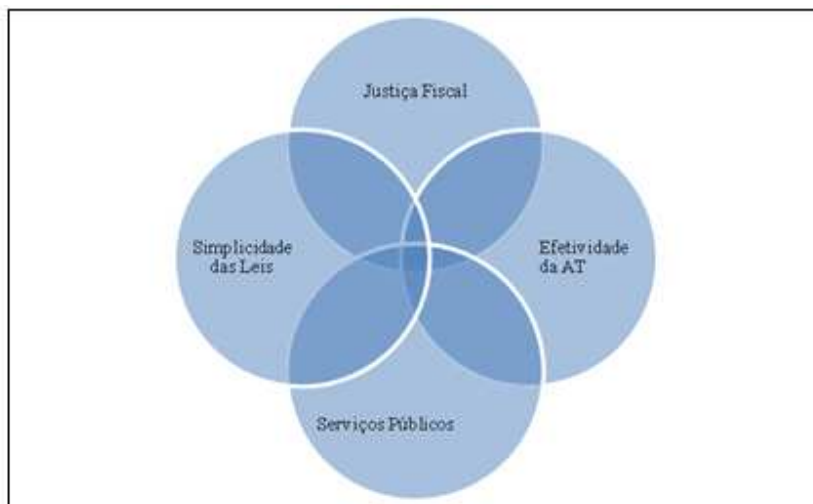


Figura 7 – Fatores que Influenciam a espontaneidade –
Fonte: Bird & Casanegra, 1992 (elab. Própria)

Por fim, a justiça fiscal é componente da redução do *tax gap*, e, portanto, do aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias. A certeza de que se paga de acordo com a capacidade contributiva (equidade) e que todos, proporcionalmente, assim o fazem, sem dúvida contribui para a maior cooperação da sociedade em face da Lei tributária. Podemos adicionar também, a prestação de serviços públicos com qualidade na realização do gasto público e uma punição efetiva nos crimes contra ordem tributária.

Neste sentido, pela multiplicidade de fatores que influenciam o cumprimento espontâneo

⁴¹ Segundo o Art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação tributária é principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

da obrigação tributária, não faz sentido relacionar o inadimplemento das obrigações tributárias, apenas com a variável “efetividade da administração tributária”.

Bordin e Lagemann (1996) estabeleceram entre os fatores principais que afetam a conduta dos contribuintes: a situação econômica do país e a situação financeira do contribuinte. Quanto pior a situação financeira do contribuinte (especialmente em épocas de recessão ou de inflação ascendente) mais difícil é o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Essa explicação é de suma importância, no momento de se atribuir a gestão tributária o aumento ou diminuição do recolhimento espontâneo de tributos. De maneira geral, reconhece-se o papel da AT como atora nesse processo, no cumprimento de sua obrigação institucional, mas que, não há uma medição exata ou variação em todos os casos. Igualmente, fatores sociológicos, psicológicos e econômicos vão influenciar o comportamento do contribuinte (OCDE, 2009). Por outro lado, em países com alto nível de *noncompliance*, a habilidade da AT em impor penalidades efetivas é a chave para moldar o comportamento dos contribuintes (SILVANI, 1992, p.275).

Nesse sentido, o CIAT (2000) relaciona alguns objetivos que auxiliam, de forma geral, as AT a cumprirem sua missão institucional⁴²: facilitação do pagamento voluntário; identificação e punição para o não cumprimento voluntário gerando na sociedade a percepção de um alto risco para o contribuinte em caso de evasão fiscal; justiça fiscal; ter independência e capacidade de atuação para aplicar as leis; tecnologia adequada que compreenda a utilização ampla da Internet, da informática de ponta e de sistemas integrais e integrados que cubram todas as áreas funcionais do circuito tributário, proporcionando informação certa, oportuna e suficiente; administração diferenciada com segmentação que atenda as características de dos contribuintes (tamanho, setor econômico, etc.); ter práticas e fazer acordos de Cooperação com outras instituições governamentais, com governos estrangeiros e organismos internacionais; ter sistemas de controle interno; e ter recursos humanos suficientes, capacitados, motivados, éticos e comprometidos com a organização e com as necessidades da sociedade.

⁴²

Esses objetivos foram selecionados com base em estudos de casos em AT que fazem parte do CIAT.

4.3 Estrutura e Gestão de Pessoas

Por se tratarem de organizações que prestam serviços públicos de natureza estratégica para o Estado, de um modo geral, as administrações tributárias são institucionalizadas na forma de Ministérios, de Secretarias ou de Agências Executivas⁴³.

Os modelos de estrutura das Administrações Tributárias vêm evoluindo ao longo do tempo. Schlemenson (1992) define estrutura organizacional como sendo um sistema formal delineado para operar como um sistema integrado de processamento de informações e resolver problemas, além de delinear propriamente as responsabilidades e aumentar a produtividade. A estrutura organizacional é estabelecida para servir aos objetivos estratégicos e, longe de assumirem um caráter perene, as estruturas são definidas para viabilizar trabalhos⁴⁴.

Segundo a OCDE (2007), o primeiro modelo organizacional de administração tributária utilizado foi baseado no "tipo de tributo". Esse tipo de modelo baseava-se numa estrutura completa para cada tipo de tributo administrado, o que gerou duplicação de funções, pois havia uma estrutura de cobrança, fiscalização etc. para cada tributo e não se provou ser eficiente, pelo contrário, mais onerosa. Outrossim, essa estrutura não enfocava o contribuinte, pois gerava inconveniência para os contribuintes de vários tributos, que tinham que se reportar para várias unidades ao mesmo tempo. Neste sentido, o CIAT (2000), avalia que este tipo de estrutura vem diminuindo e as funções tributárias, que antes eram multiplicadas, cada vez mais estão sendo agrupadas em entidades de múltiplos propósitos (tributos)⁴⁵.

O segundo modelo, em ordem de evolução, é o denominado funcional. Este é aquele em que a AT se organiza por atividade, como por exemplo: fiscalização, arrecadação, julgamento de recursos, gestão de pessoas, logística etc. A OCDE (2007) relata que esta forma de organização do trabalho fiscal foi introduzida para permitir uma maior padronização dos processos de trabalho, ou seja, visando melhorar a eficiência operacional. Em comparação ao modelo por tipo de tributo, o modelo funcional apresentou uma evolução nos processos da AT, que se

⁴³ Vide notas 7 e 8.

⁴⁴ Cunha, Armando. Estratégias, Estruturas e Processos: brevíssimas referências conceituais. Out/2008

⁴⁵ O Estudo do CIAT exemplifica as fusões de departamentos na França em 1970 e na Itália nos anos 90, que previamente eram especializados de acordo com a natureza indireta ou direta dos impostos.

especializou nas suas áreas fins.

Seguindo a tendência de especialização e mesmo de personalização dos serviços públicos, devido à variedade de comportamentos e atitudes diferentes para cumprimento das obrigações fiscais a serem abordados, surgiu o modelo do segmento de contribuinte. Este modelo atual representa a organização das funções de execução em torno de segmentos de contribuintes (grandes contribuintes, pequenas e médias empresas, profissionais liberais etc.).

Segundo o CIAT (2000, p.39):

“A idéia de cada tipo de especialização é sempre a mesma: graças a seu maior conhecimento do comportamento dos contribuintes e um número inferior de leis e procedimentos que devem dominar, os departamentos especializados conseguirão um maior nível de eficiência no trato com alguns grupos de contribuintes que apresentam importantes interesses orçamentários ou tipos específicos de riscos”.

Essa especialização com enfoque no cliente já fazia parte da teoria da administração e é muito utilizada na gestão empresarial. Sobral & Peci (2008) explicam que as empresas devem conhecer e compreender os seus clientes, pois eles se distinguem por terem características diferentes. Ademais, somente assim conseguirá adequar suas decisões à realidade de cada grupo de clientes.

Segundo a OCDE (2007), a justificativa para a organização destas funções em torno de segmentos de contribuinte é que cada grupo de contribuintes tem características e comportamentos diferentes no cumprimento das obrigações tributárias e, como resultado, apresenta diferentes riscos para a receita. Um exemplo deste modelo pode ser visto no *Internal Revenue Service (IRS)* dos Estados Unidos, que segmenta os serviços prestados por: pequenos contribuintes e profissionais liberais, médios e grandes contribuintes e, por fim, assalariados e investimentos. Recentemente, a criação das Delegacias de Maiores Contribuintes (Demac) no Brasil representa um exemplo da estrutura com enfoque no contribuinte. Neste modelo, todos os serviços para aquela categoria de contribuinte, são de jurisdição daquela unidade especializada, conhecida como *full service*⁴⁶. Esta estrutura tem sido recomendada pelo FMI para os maiores contribuintes.

Além desses três tipos de estrutura ou modelo, o CIAT (2000) descreve que muitas Administrações Tributárias no mundo estruturaram partes de suas organizações de acordo com o

⁴⁶ Essa designação é utilizada para unidades que são responsáveis pelas principais funções da AT.

enfoque geográfico. Embora seja uma forma comum de apresentação, este enfoque não é considerado como outro tipo de modelo pela OCDE, pois o modelo geográfico não pode representar uma forma de estruturação em si, podendo existir, somente com a combinação deste com algum modelo citado anteriormente. Neste sentido, é a forma mais comum, pois permite uma combinação ideal com outros enfoques. Assim, na maioria das vezes, um departamento territorial se encarrega de desenvolver todas as funções fiscais, em relação aos contribuintes do seu distrito geográfico, como as Delegacias da Receita Federal do Brasil, em que as funções de arrecadação, tributação e fiscalização são realizadas.

Segundo o CIAT (2000), este enfoque determina que a organização da administração seja o reflexo da divisão política ou geográfica de um país⁴⁷, conforme a jurisdição e a competência que foram atribuídas à Administração Tributária. Igualmente, nos países que adotam este tipo de modelo, este modelo não representa uma autonomia de cada unidade geográfica em relação ao órgão central. Há sempre um órgão centralizador que faz a interface entre as unidades com poder de decisão política (Governo) e as unidades descentralizadas, provavelmente é a razão de a localização dos órgãos centrais ser nas capitais dos países, onde se estabelecem a sede dos Governos. Dessa forma, ao órgão central compete definir a estratégia e prioridades da Administração Tributária, enquanto que as unidades descentralizadas as operacionalizam. Neste sentido, o dirigente da AT deve estar na unidade central.

Além da estrutura, Schlemenson (1992) enfatiza a gestão dos recursos humanos, como fator fundamental que afeta a eficiência e efetividade da AT, além de facilitar o desenvolvimento da estratégia organizacional. Entretanto, segundo ele, somente em alguns casos, a gestão de recursos humanos vem sendo aplicada eficientemente no campo da AT.

Um dos problemas associados à gestão de pessoas da AT é que em alguns países, como o Brasil, não há qualquer diferenciação salarial para as pessoas que trabalham nas diversas áreas da AT. Dessa forma, os auditores que trabalham na fiscalização de grandes contribuintes têm a mesma remuneração daqueles que realizam trabalhos fiscalizações mais simples. Até mesmo, a ocupação de cargos gerenciais não é viabilizada, pois o pequeno aumento do salário, em regra, não compensa o aumento de responsabilidades. Schlemenson (1992, p.361) relata que: “a

⁴⁷ O CIAT cita que em países com grande dimensão territorial estão obrigados a estruturar suas Administrações Tributárias de acordo com sua geografia, citando: países como Brasil, México, Argentina, Canadá e os Estados Unidos.

política salarial, em muitos casos, desmotiva os mais capazes que se tornam frustrados com seus trabalhos". Por outro lado, isso só é solucionado em uma AT que realiza a contratação dos próprios funcionários e que, por Lei, tem competência de dispor do seu pessoal⁴⁸. Igualmente, a insatisfação é maior em profissionais com elevado nível acadêmico, especialmente se não tem oportunidade de exercer suas habilidades profissionais.

De forma geral, as Administrações Tributárias exigem um grande número de profissionais com boa formação acadêmica e investem muito em formação específica para o trabalho. No Brasil, os concursos para a área de administração tributária têm como exigência apenas nível superior em qualquer área, assim profissionais de todas as áreas fazem parte dos quadros da AT.

Pinhanez (2008) revela em sua tese, a formação acadêmica do Auditor-Fiscal do ICMS no Brasil, que para passar no exame, a exigência é de apenas um diploma universitário e os requisitos profissionais não são especificados. Entretanto, Pinhanez (2008, p.144): "*normalmente não só os candidatos carregam dois ou mais diplomas das escolas superiores no Brasil, mas também realizam mestrado e doutorado*". Esse quadro também é recorrente na esfera da fiscalização federal.

Kaldor (1962, p.264) enfatiza a valorização dos profissionais de AT e descreve: "*pessoal com habilidade e integridade só pode ser encontrado para estes trabalhos se o reconhecimento suficiente é dado à importância das tarefas que lhes são solicitados a realizar*". Dessa forma, esta valorização deve estar integralmente refletida no seu *status*, remuneração, perspectivas de promoção, etc. Neste sentido, Pinhanez (2008, p.158): "*of course, high pay, better working conditions, recognition, and training play an enormously significant role in the success of the modernization of the STABs*".

Para Kaldor (1962, p.263): "*uma administração eficiente formada por pessoas de elevada integridade é o mais importante para explorar a arrecadação potencial de um país*". Dessa forma, os investimentos em melhoria da carreira do pessoal da AT são suscetíveis de produzir um retorno muito elevado em termos de aumento das receitas (KALDOR, 1962).

⁴⁸ No Brasil, toda a carreira de Auditoria da Receita Federal é regulada por Lei. Não há flexibilidade para o Gestor adotar uma política remuneratória e contratar pessoal com salários diferentes de acordo com a função. A autorização para o concurso público é realizada pelo Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão.

4.4 Fiscalização

Na seção 4.2, foi exposto que o objetivo da AT é conseguir o máximo de cumprimento voluntário das obrigações tributárias sem prejuízo da fiscalização posterior, além de ampliar a base tributária e o universo de contribuintes. A fiscalização ocorre quando há indícios de que não houve, por parte do contribuinte, o cumprimento voluntário da obrigação tributária⁴⁹. Soares (2002) lembra que a fiscalização externa ocorre quando há uma constatação de que houve algum tipo de evasão fiscal. Em regra, essa constatação se dá por meio de cruzamento de informações internas e externas, análise do comportamento do contribuinte, demandas externas requisitórias ou qualquer outro meio que indique indício de descumprimento da obrigação tributária.

A atividade de fiscalização classifica-se em: seleção de contribuintes, procedimento fiscal e informação fiscal elaborada em procedimentos administrativos. A seleção trata de identificar e separar, com base em critérios estabelecidos pela AT, contribuintes que possuam indícios de descumprimento da obrigação. Um exemplo desses critérios pode ser visto na RFB, que dispõe os seguintes critérios: setores de atividade e dimensões econômico-financeiras dos contribuintes, períodos e tributos a serem fiscalizados, amplitude e profundidade da ação fiscal, integração com outros órgãos fiscalizadores e utilização de fontes de informação externas. De uma maneira geral, a seleção de contribuintes a serem fiscalizados obedece ao princípio da impessoalidade, assim, os contribuintes são selecionados por meio do cruzamento de informações de diversas origens com base em critérios objetivos, evitando que o servidor eleja um desafeto para ser fiscalizado. Além disso, todo ato administrativo, em regra, deve ser motivado.

Na RFB, o processo de seleção de informatizado de empresas é feito com base nos dados da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), da Declaração de Créditos e Débitos Federais (DCTF), de pagamentos e em declarações de terceiros e dados externos. O processo de seleção pode ser ilustrado na figura 12.

⁴⁹ A AT tem o prazo decadencial de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária para lançar o crédito tributário não declarado e recolhido espontaneamente.

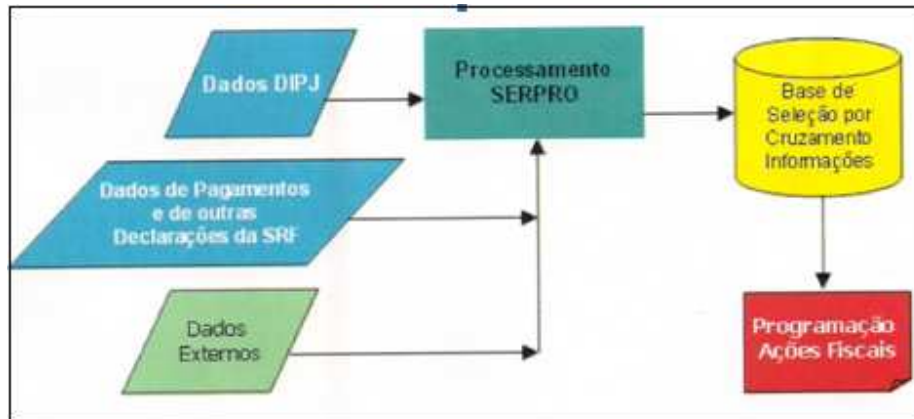


Figura 8 – Processo Informatizado de Seleção de Contribuintes
Fonte: RFB

O processo de seleção de contribuintes, normalmente, ocorre na unidade que jurisdiciona o contribuinte, entretanto em setor distinto da fiscalização propriamente dita (para manter a impessoalidade, quem seleciona não fiscaliza e vice-versa). Pode até haver uma indicação centralizada (partindo do nível estratégico) dos contribuintes a serem fiscalizados, considerando uma série de desvios. Embora, alguns possam argumentar que a impessoalidade na seleção dos sujeitos passivos poderia estar sendo rejeitada, como bem lembra Soares (2002, p.13): *a seleção com base em critérios exclusivamente objetivos acaba resultando na desconsideração da necessidade de controle sistemático e integral dos contribuintes, especialmente dos potenciais ou dos efetivamente mais expressivos.*

A partir da seleção e programação das ações fiscais ocorre a fiscalização do contribuinte. Silvani (1992) diz que ao contrário do que se pode pensar multar contribuintes não é objetivo da fiscalização. A atividade de fiscalização é pautada no modelo que objetivo o aumento da percepção de risco do contribuinte, no qual o contribuinte avalia o custo e o benefício de declarar ou sonegar informações da AT. Este modelo foi proposto por Allingham & Sandmo (1972) e fundamenta-se no risco de o contribuinte ser detectado e o custo de não declarar corretamente seus rendimentos à AT. Assim, a sonegação seria basicamente um processo de escolha racional.

Com base nesse modelo, também deve ser considerado o efeito multiplicador de uma ação fiscal em relação aos outros contribuintes (que não estão sendo fiscalizados), por isso é corrente a eleição do “aumento da presença fiscal” como objetivo imediato da fiscalização. A presença fiscal é o termo que se refere muito mais à quantidade de procedimentos fiscais realizados do que

o valor obtido com estes.

Silvani (1992, p.288) entende que: “*medir a efetividade da fiscalização com base na arrecadação das multas é o mesmo que avaliar um agente de trânsito pela quantidade de multas coletadas dos motoristas*”. Ele sugere que é preferível avaliar pela quantidade (presença fiscal) e qualidade das auditorias e das receitas voluntariamente pagas, pois é melhor obter uma mudança no comportamento do contribuinte. Entretanto, a média de valor autuado por contribuinte pode representar um importante indicativo de que a fiscalização está enfocando os setores com maior sonegação fiscal, logo aplicando a justiça fiscal.

Outra questão que se coloca, é a importância de que a fiscalização seja feita o mais perto possível do fato gerador. A idéia é acompanhar as atividades dos contribuintes o mais perto possível da ocorrência do fato gerador.

Muitas administrações tributárias no Brasil efetivam a fiscalização do período mais antigo, ou seja, o período que está prestes a decair. Assim, se uma empresa vai ser fiscalizada em 2010, o último período que a fiscalização pode realizar é 2005.

A fiscalização perto do fato gerador diminui as chances de que o contribuinte desfaça de todo o seu patrimônio e que pague o que deve, além de possibilitar uma maior percepção de risco.

4.6 O Papel da AT na Crise

Uma crise pode ser entendida como qualquer evento ou circunstância que prejudique ou interrompa o andamento de um processo considerado normal nas organizações e pode decorrer de eventos internos a organização ou externos. Segundo Booth (1993) a crise representa uma situação em que a organização é incapaz de lidar somente com a utilização de procedimentos normais de rotina, e em que o estresse é criado por uma súbita mudança.

A crise pode ser desencadeada por um processo interno ou externo à organização. No primeiro caso, pode ser ocasionada por estratégias de gestão equivocadas, por acidentes na produção ou por uma gestão ineficiente de recursos humanos ou por fatores externos. Chiavenato (2006) explica que o declínio de uma organização pode ser atribuído a uma estratégia errada ou uma operação ineficaz ou, ainda, a ambas.

No plano externo, pode ser deflagrada por diversos fatores alheios à ação organizacional, mas que influenciam a sua operação. Podem ser exemplos: fatores econômicos, fatores políticos ou legais etc. Chiavenato (2006, p.170) relata que:

“A conjuntura econômica desfavorável, o custo do dinheiro, as pressões da concorrência e até a fatalidade tornam-se os grandes responsáveis por seus problemas. No entanto, a análise cuidadosa mostra que fatores externos não explicam integralmente a situação das empresas”.

Os fatores externos compõem o ambiente contextual ou macro-ambiente, que segundo Sobral & Peci (2008) correspondem ao conjunto amplo e complexo de fatores externos à organização, que podem influenciar de forma diferenciada as organizações. A palavra contextual refere-se àqueles fatores externos que impactam as organizações, e o enfoque importante é a forma de lidar com ele.

No caso específico deste trabalho, como vimos, o contexto econômico foi modificado, por conta da crise financeira global. A crise tratada nesta dissertação é uma crise econômica do tipo cíclica, portanto externa a organização, cujas origens foram tratadas no capítulo 3. É importante fazer uma distinção entre uma crise gerada por mudanças na estrutura da economia e aquela gerada por mudanças cíclicas. Segundo Stoner & Freeman (1996, p.57):

“Para as estratégias organizacionais, as mudanças cíclicas têm implicações muito diversas daquelas impostas pelas mudanças estruturais, porque são uma função da volatilidade normal da economia. O problema verdadeiro está em distinguir as mudanças cíclicas das mudanças estruturais”.

Essa constatação é importante, tendo em vista que a AT opera no ambiente econômico, com base na aplicação das leis que impõem tributos diversos, dependendo do segmento econômico e da atividade. A mudança na estrutura da economia, em geral, acarreta maior impacto na AT e na própria estrutura de suas bases impositivas. Na maioria das vezes, pode evidenciar a necessidade de uma alteração na própria estrutura de financiamento do Estado.

Segundo Booth (1993) provavelmente a ameaça externa mais comum que as organizações tem de enfrentar é a recessão econômica, o que usualmente requer diferentes habilidades de gestão. Uma crise pode ter efeitos catastróficos em uma organização, quando afeta fortemente o segmento econômico em que a empresa opera, reduzindo a demanda por seus produtos ou, mesmo, pode até não ter impacto no setor econômico. Em tempos de crise, produtos não

essenciais entram em decadência, pois o consumidor tende a ser mais inseguro e resiste a compra

A recessão econômica afeta o comportamento do consumidor que modifica-se em função de diversos fatores. Além do medo do futuro, o consumidor passa a dar mais atenção para a relação custo e benefício. Assim, há o entendimento de que o consumidor se torna mais racional, passando a avaliar com mais atenção cada opção de gasto. Igualmente, um menor poder de compra, a escassez de crédito para financiamento, podem concorrer para este cenário.

Nesta perspectiva, a crise econômica pode afetar os contribuintes da administração tributária, pois a escassez de crédito na economia, que encarece o crédito para financiamento das operações destas empresas, aliada a maior racionalidade dos gastos, podem levar o contribuinte em dificuldades a busca do financiamento com os recursos para satisfazer as obrigações tributárias. Esse comportamento do contribuinte vai depender da relação custo e benefício da sonegação em cada país e da eficiência da AT em diagnosticar esse comportamento, ou seja, vai depender do arcabouço legislativo sobre penalidades do país e do risco de ser pego impingido pela AT.

Em uma crise econômica, a percepção de risco do contribuinte pode ser minimizada, em face de outros riscos, como falência e descontinuidade do negócio. O FMI (2009) explica que contribuintes que enfrentam crises econômicas podem perceber os riscos de evasão fiscal (penalidades) minimizados comparativamente com os ganhos potenciais de manutenção da atividade.

Neste contexto, o gerenciamento da crise no âmbito da AT consiste no estabelecimento de estratégias para conter a sonegação fiscal, por meio de um plano de gerenciamento de crise – traçado pelo nível estratégico - envolvendo medidas de reação, adaptação e monitoramento. Martinet (1992) ressalta que deve ser designado um gestor de crise, dotado de meios e poderes necessários para condução das estratégias. Igualmente, o FMI (2009) preconiza ser necessário o estabelecimento de uma equipe, no nível estratégico da AT, para coordenar o desenvolvimento da estratégia de cumprimento das obrigações fiscais durante a crise. Nesse sentido, Mintzberg & Quinn (2001, p. 151), sobre as organizações em geral, entendem que: *“em um ambiente de extrema hostilidade, a tendência das organizações é centralizar o poder...recorrer a seu mais rigorosos mecanismo de coordenação, a supervisão direta”*.

A partir do estabelecimento de uma equipe, esta necessita, basicamente, trabalhar no diagnóstico dos principais pontos de “fuga de arrecadação”, coordenar as principais ações para

conter esses riscos, monitorar os setores mais atingidos pela crise, acompanhar e controlar o comportamento dos grandes contribuintes e, se for o caso, propor medidas legislativas para fechar as lacunas existentes de sonegação fiscal. Sobre a adoção de ações específicas para gestão estratégica de crises, Martinet (1992, p. 299) explica que: *“estas ações passam-se naturalmente para além do planejamento, pois assumem um caráter prioritário e excepcional. Será sempre altura, seguidamente, de as ajustar ao procedimento normal”*. Segundo o FMI (2009) este grupo precisa funcionar de uma forma mais dinâmica, otimizada e concentrada durante uma crise.

O modelo básico de gerenciamento de crise se fundamenta no próprio processo de estratégia organizacional, tendo em vista que o processo de estratégia é dinâmico, devendo se adequar e responder ao ambiente dinâmico e mutável.

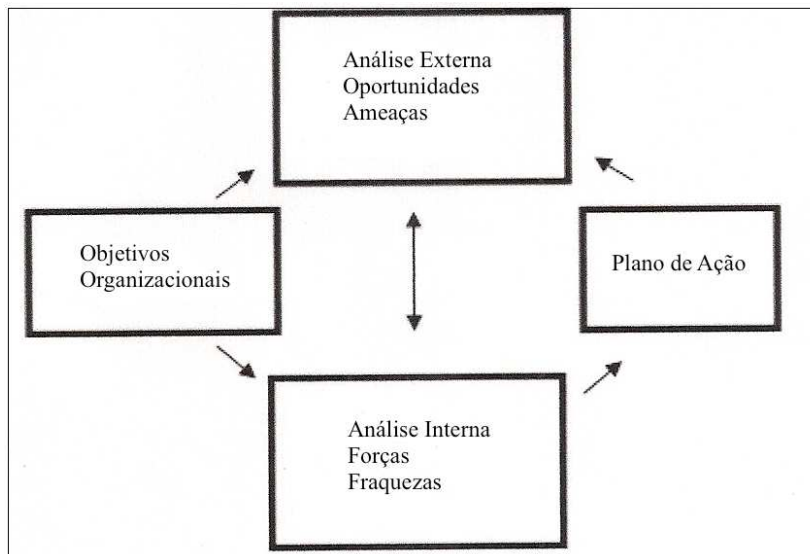


Figura 9 - Processo de escolha estratégica
Fonte: Chiavenato (2006, p.416) - adaptado pelo autor

O processo de escolha estratégica compreende a análise externa ou ambiental para mapeamento das ameaças e oportunidades, a análise interna organizacional e o plano de ação ou implementação estratégica. A seguir, estes tópicos serão tratados.

4.6.1 Análise Ambiental

O diagnóstico ambiental ou análise ambiental é o processo de que a organização se vale para obter informações acerca dos seus negócios em relação ao ambiente externo, para verificar possíveis ameaças e oportunidades. Sobral & Peci (2008) explicam que *a análise ambiental consiste no acompanhamento, na avaliação e divulgação das tendências observadas pela organização para conseguir maior efetividade na reação da empresa*”.

Uma das formas mais utilizadas de tratar o ambiente é por meio da utilização de informação, sendo a informação fundamental para que a organização possa compreender o ambiente que a envolve. É importante que a organização proceda a o diagnóstico da crise econômica de forma específica e detalhada para cada setor econômico, pois a crise pode afetar diversamente vários segmentos. Como o ambiente muda continuamente, o nível estratégico da empresa precisa sistematicamente analisar e diagnosticar as condições ambientais que cercam a empresa (CHIAVENATO, 2006). É importante ressaltar que não há uma única maneira de se estabelecer uma estratégia para crise, cada organização, em face de suas características e objetivos, precisam definir sua estratégia. Para ser bem-sucedida, a organização precisa aproveitar as oportunidades e simultaneamente, localizar e neutralizar as ameaças que provêm do ambiente externo.

A importância do diagnóstico ou mapeamento está na própria natureza das organizações, que consistem em sistemas abertos⁵⁰ e mantêm uma dinâmica de interação com o ambiente. O fato de a RFB realizar o monitoramento mensal da arrecadação federal, por meio de estudos por setor econômico (análise ambiental) e por tributos, propiciou a formulação de uma estratégia para a crise.

A momento de formulação da estratégia vai depender do conhecimento de seus dirigentes sobre o ambiente externo.

⁵⁰ Segundo Chiavenato (2004, p.373): “os sistemas abertos apresentam relações de intercâmbio com o ambiente e sua estrutura é otimizada quando o conjunto de elementos do sistema se organiza por meio de uma operação adaptativa”.

4.6.2 Análise Interna

O processo de análise interna corresponde à verificação das potencialidades da organização, sua estrutura organizacional, seu pessoal. Esse processo tem como objetivo verificar os pontos fortes (que devem ser ampliados), os pontos fracos (que devem ser corrigidos ou melhorados) e os recursos disponíveis, antes de ser feita a escolha estratégica. Geralmente, esse diagnóstico busca responder algumas perguntas como, por exemplo: De quais recursos a organização dispõe? Quais são seus pontos fracos? Que características podem ser identificadas como forças ou fraquezas?

É fundamental que a organização conheça as suas áreas de maior vulnerabilidade, pois estas tendem a sobressair durante uma crise. Em alguns casos, a partir da crise é que a organização tomará conhecimento de fragilidades ou fraquezas, que necessitam ser superadas e, portanto, aprendidas. No caso da AT não é diferente, é preciso que se entenda que o contribuinte conhece os pontos vulneráveis da organização, e em um ambiente de incerteza para eles, vão recorrer a sonegação fiscal, como forma de se autofinanciar.

Uma estrutura organizacional apropriada para o desempenho das tarefas exigidas permite uma melhor coordenação das atividades, sendo necessário avaliar a necessidade de ajustes na estrutura organizacional para responder à crise. Mintzberg & Quinn (2001) ressaltam que a estrutura organizacional influencia e restringe a formulação da estratégia, além disso, consideram que as forças e fraquezas estão enraizadas na estrutura. Igualmente, consideram que fatores “contingenciais” ou “situacionais” influenciam o *design* organizacional.

A organização deve avaliar se dispõe de uma estrutura organizacional adequada e se possui os recursos necessários para desenvolver ações de combate a sonegação fiscal, essencialmente se possui disponibilidade orçamentária suficiente para realizar essas estratégias. Neste sentido, o FMI (2009) ressalta que é imprescindível o apoio do governo à AT para o combate à crise.

4.6.3 Definindo a Estratégia

A formulação de uma estratégia para a crise depende dos objetivos de uma organização. Chiavenato (2006) explica que a formação da estratégia é um processo consciente e racional voltado para os objetivos organizacionais que busca a compatibilização dos aspectos internos da organização e os aspectos externos do ambiente. Neste sentido, a partir da análise das ameaças e oportunidades ambientais (análise ambiental) e das potencialidades e vulnerabilidades internas (análise interna), a AT pode definir uma estratégia para a crise.

Como já visto, as administrações tributárias têm como objetivo principal aumentar o cumprimento voluntário da obrigação tributária e sua principal ferramenta para atingir esse objetivo é a imposição de penalidades para o descumprimento dessas obrigações. Entretanto, também foi exposto, que o aumento do cumprimento voluntário não depende somente da ação da AT, sendo uma resultante de vários fatores (vide figura 7).

O FMI (2009) explica que em um período de crise econômica deve haver uma atuação dupla da AT, ou melhor, em duas frentes. A primeira se refere à expansão da assistência aos contribuintes com dificuldades, o que pode gerar, em curto prazo, uma perda de arrecadação e, ao mesmo tempo, reforçar e reorientar as medidas de combate aos comportamentos desconformes.

No período da crise, como exposto no capítulo 3, houve uma redução no lucro e no faturamento das empresas. É natural que com a redução do lucro das empresas, estas comecem a enfrentar dificuldades de caixa e necessitem de algum alívio no pagamento dos tributos. Segundo FMI (2009), durante uma crise, muitos negócios viáveis podem enfrentar dificuldades, resultando em perdas permanentes. Neste caso, o papel da AT é manter esses contribuintes na formalidade e garantir o adimplemento das obrigações tributárias.

Muitas medidas podem ser tomadas no âmbito da AT para essa finalidade como, por exemplo: postergação do pagamento de impostos, redução de alíquotas, antecipação de restituições e parcelamentos. No Brasil, foram utilizadas medidas anticíclicas de assistência aos contribuintes, como visto no capítulo 3. Alguns países, como Singapura, citados no estudo do FMI (2009), adotaram medidas de assistência aos contribuintes em dificuldades. Singapura criou um programa especial para dar aos contribuintes um tempo extra para pagar as suas obrigações fiscais.

Além das medidas de assistência, outro ponto importante é reforçar o controle, o acompanhamento dos contribuintes e, sem dúvida, a execução de fiscalização nos contribuintes. Essas medidas podem ser compreendidas com base no fluxo abaixo, em que insere estas medidas, a partir do diagnóstico da arrecadação.

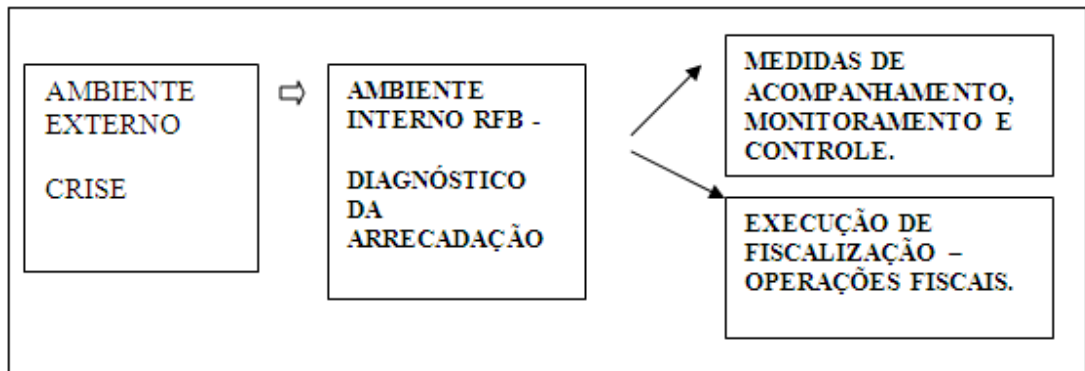


Figura 10 - medidas de controle
Fonte: FMI (2009) - elaboração própria

Segundo o FMI (2009), as medidas de controle em época de crise incluem: acompanhamento dos grandes contribuintes e reavaliação de seus controles, foco no crescimento das compensações (principalmente com aproveitamento de prejuízo fiscal) e da inadimplência, revisão normativa (visando dar mais rigor à legislação). Embora, esses procedimentos e tecnologias de gestão sejam aplicáveis em qualquer situação, o que vai diferenciar é o foco nos setores mais afetados pela crise.

Em períodos de recessão econômica, a AT passa a focar os segmentos cujo risco de *noncompliance* aumenta, ou seja, de o contribuinte não recolher espontaneamente os tributos devidos aos cofres públicos. Neste sentido, é importante que se tomem medidas de controle das compensações e da inadimplência.

4.6.4 Acompanhamento de Grandes Contribuintes

Desde o início dos anos 80, o FMI tem recomendado para os países que passam por crise de arrecadação o estabelecimento de unidades de grandes contribuintes como um meio de fortalecer a AT (FMI, 2002). Além disso, o estabelecimento dessas unidades tem permitido a muitos países em desenvolvimento, aumentar a espontaneidade desses contribuintes e garantir o fluxo de receitas. São várias as razões para o estabelecimento de unidades de contribuintes, entre elas: assegurar a arrecadação dos mesmos, melhorar a efetividade das auditorias e os serviços prestados.

O acompanhamento diferenciado dos grandes contribuintes é estratégico, pois, na maioria dos países em desenvolvimento eles concentram em poucas empresas a maior fatia da arrecadação. Segundo o CIAT (2000), esta concentração representa uma grande dependência do Estado da arrecadação de um número limitado de contribuintes. Nesse sentido, é interessante para o Estado assegurar uma parte importante da receita orçamentária, utilizando uma parte relativamente pequena dos recursos humanos e tecnológicos da AT. Do ponto de vista do contribuinte, essas unidades são importantes pela necessidade de se oferecer a segurança legal que estas grandes corporações precisam para desenvolver plenamente suas atividades.

Segundo a OCDE (2009), o foco na construção de um melhor relacionamento entre a administração fiscal e os grandes contribuintes é uma abordagem comum entre os países e a tendência é a de que sejam acompanhados em tempo real.

Essas empresas freqüentemente recorrem a medidas de planejamento tributário e possuem características bem específicas, podendo ter relações internacionais de caráter econômico. Soares (2002, p. 11) explica que:

“No que se refere ao mega-contribuinte, praticamente inexistente a sonegação tradicional. Não obstante, não há limites para o planejamento tributário. Oportunidades fiscais são amplamente aproveitadas. Esse grupo determina o sucesso ou fracasso das metas arrecadatórias da administração tributária. Exigem acompanhamento permanente e integral.”

Os grandes contribuintes também são diferentes quanto à complexidade de suas operações, e normalmente realizam um enorme volume de transações. Geralmente operam ou têm filiais no exterior. Dispõem de um corpo de assessoria altamente qualificada e utilizam formas de sonegação que são difíceis de detectar, como o planejamento tributário, transações com

parte relacionadas e preços de transferência. Nesse sentido, Silvani (1992, p. 291) explica como deve ser orientada a fiscalização dos grandes contribuintes:

“Em geral, auditoria de grandes contribuintes deve ser orientada principalmente para detectar as práticas de evasão fiscal que se envolvem no meio de interpretações legais ou transações com partes relacionadas. A probabilidade é pequena de os grandes contribuintes se envolverem em ocorrência bruta de evasão fiscal, como não emissão de faturas para as suas vendas ou falsificação de número de estoque, pois sua organização e seu sistema de contabilidade não permitem”.

Diante dessas características dos grandes contribuintes, torna-se necessário estabelecer sistemas especiais de acompanhamento e utilizar pessoal altamente especializado para implantá-los.

Em qualquer alteração no perfil de recolhimento desses contribuintes, a AT deve proceder à auditoria, solicitando esclarecimentos. Esse processo pode ser viabilizado pela criação nas áreas específicas de Departamentos de Grandes Contribuintes, entretanto a AT não pode em nenhum momento deixar de fiscalizar os outros contribuintes.

Segundo o FMI (2002), o estabelecimento de unidades de grandes contribuintes tem contribuído para: melhorar o conhecimento das operações dessas empresas, melhor precisão e correição na declaração e pagamento de seus tributos, uma detecção rápida de descumprimento de obrigações de pagamento pela AT, auditorias mais efetivas por segmentos econômicos e por auditores treinados para esse fim.

O critério para definição dos grandes contribuintes varia de acordo com a AT. Geralmente, é utilizado o critério das vendas anuais, semestrais ou trimestrais, entretanto, outro critério pode ser utilizado como: valor dos ativos, valor de importações ou exportações, atividade econômica. Para exercer o controle e acompanhamento desses contribuintes, é recomendada a estruturação de unidades de prestação de serviços completa (*full-service*), as quais são responsáveis por toda a prestação de serviço relativo ao grande contribuinte e que compreenda todas as funções da AT como: auditoria, arrecadação, atendimento etc.

O FMI (2002) já relatava problemas em países em desenvolvimento no que se refere ao estabelecimento de unidades de grandes contribuintes responsáveis apenas por algumas funções de AT. Essas funções quando separadas não revelam uma visão completa do contribuinte, quando, por exemplo, o acompanhamento e a auditoria são feitos em unidades diversas. Além

disso, um dirigente da RFB explicou a dificuldade de se fazer uma auditoria em grandes contribuintes, por conta da especialização exigida para atividade.

Embora o estabelecimento de unidades de grandes contribuintes seja um procedimento já estabelecido por muitas administrações tributárias, algumas recomendações são relevantes para o período de crise, como aumentar o número de funcionários, especialmente os auditores, deslocando o foco do programa de auditoria para setores mais afetados pela crise (como o financeiro) e aumento da utilização de auditorias sobre operações específicas para ampliar a cobertura de auditoria (FMI, 2009).

Vale ressaltar que os grandes contribuintes, geralmente, representam a elite do setor econômico de um país e, portanto, constituem um grupo de pressão no Governo. Assim, dependendo da autonomia funcional da AT, é possível que o foco nos grandes contribuintes não seja tão criterioso. Aaron & Slemrod (2004) pontuam alguns riscos associados ao estabelecimento de unidades de grandes contribuintes em países em desenvolvimento, como: ignorar os outros tipos de contribuintes, permitir a corrupção (por conta da concentração de mais dinheiro e falta de supervisão) e alocar contribuintes demais nestas unidades (sem a estrutura necessária). Entretanto, uma crise econômica pode levar a AT a repensar os seus controles dos grandes contribuintes.

Outro ponto se refere à necessidade de manter as bases de dados atualizadas, ou seja, significa mantê-las disponíveis para trabalho, de preferência, no dia seguinte à transmissão da informação à RFB por parte do contribuinte. Geralmente, há uma defasagem entre o envio da declaração de débitos ou pagamentos até sua efetiva disponibilidade para o funcionário. Se o escopo do acompanhamento é monitorar as atividades dos contribuintes o mais perto possível da ocorrência do fato gerador, essas informações devem estar disponíveis o mais rápido possível.

No caso de impossibilidade de geração desta informação para os sistemas de produção, deve-se atentar para a necessidade de uma apuração especial para o efetivo monitoramento durante a crise. Além disso, as obrigações acessórias dos grandes contribuintes devem ser determinadas em uma periodicidade menor do que a dos outros, como forma de abastecer a AT de informações frequentes sobre a atividade deles. Assim, se a periodicidade da declaração de débitos é trimestral para os demais contribuintes, deve ser mensal para os grandes contribuintes.

4.6.5 Atenção à Compensação

A compensação de créditos tributários, normalmente, é admitida nas legislações tributárias. Entretanto, pode representar uma janela de fuga de arrecadação durante uma crise econômica. De fato, muitas empresas podem apresentar créditos indevidos em suas atividades, principalmente, as que operam nos setores mais afetados pela crise. Entretanto, cabe à AT perceber os desvios na utilização desses créditos.

As compensações mais comuns podem advir de prejuízo fiscal, créditos de impostos ou contribuições não cumulativas, pagamento indevido ou a maior, relativamente a diversas espécies de tributos. Dessa forma, em alguns países, como o Brasil, é possível realizar a compensação de tributos diferentes entre si.

A sistemática adotada para permitir a compensação vai definir como as empresas procedem para sonegar. Alguns países, como o Brasil, adotaram a sistemática de que a compensação de crédito passasse a ser feita por meio da apresentação de uma declaração digital (DCOMP), na qual devem constar informações relativas aos créditos utilizados e os respectivos débitos compensados. A partir da entrega desta declaração, a empresa já está realizando a extinção do crédito tributário, por meio de uma espécie de autodeclaração, cabendo à AT verificar as inconsistências, ou seja, a ocorrência de compensação de créditos indevidos pelas empresas. Essa sistemática inverte o ônus da prova para a AT, a qual tem que provar (em um período definido) que a compensação é ilegal.

A justificativa para adoção desta sistemática, é que a compensação automática de tributos possibilita a agilidade e, portanto, que não haja um acúmulo de pedidos de compensação, baseada no fato de que a lentidão na compensação e ressarcimento de crédito retira a competitividade das empresas. Por outro lado, esta sistemática exige a necessidade de aprimoramento do sistema de compensação, por meio da criação de novos filtros para pegar as incoerências apresentadas.

Segundo o FMI (2009), as legislações tributárias normalmente permitem que um prejuízo fiscal acumulado no passado seja compensado posteriormente com lucros obtidos no futuro, podendo inclusive solicitar restituição, transferência⁵¹ e compensação com outros tipos de

⁵¹ Outra forma de utilização de prejuízos fiscais que pode ser observada é a transferência do prejuízo entre empresas, quando a legislação assim o permite.

tributos.

O fato de as legislações tributárias de vários países permitirem a utilização futura de prejuízos fiscais é pautado no princípio de que, se a empresa apurou prejuízo em um exercício, não deve pagar imposto sobre o lucro até que, recupere com lucros futuros, aquele prejuízo. Nada mais justo. No entanto, muitas formas de burlar a legislação podem aumentar como: aumento ilegal do prejuízo fiscal, por meio do aumento das despesas ou diminuição das receitas.

Para coibir essa prática, a AT pode se valer de dados do segmento econômico do contribuinte para, por meio de uma análise comparativa, verificar empresas que experimentaram prejuízos, além de certo desvio. Essa medida se baseia no fato de que, salvo em alguns casos, a crise econômica afeta um segmento econômico de maneira muito parecida, propiciando uma comparação entre o comportamento dos contribuintes.

Logicamente, o trabalho da AT pode estabelecer uma parametrização, ou seja, especificar determinados parâmetros que combinados com a análise de risco por segmento econômico, vai indicar os contribuintes que estarão sujeitos à fiscalização. Para tal, a AT deve contar em sua estrutura com uma unidade de estudos setoriais, que seja responsável pela realização de estudos visando à melhoria da atuação da fiscalização, proporcionando um aumento da percepção da presença fiscal pelos vários setores da economia. Esta unidade deve construir indicadores de risco que utilizam uma gama de indicadores financeiros e fiscais específicos, e os conhecimentos adquiridos sobre as atividades do contribuinte e seus grandes negócios (OCDE, 2009).

Esses indicadores permitem o controle do risco de *noncompliance*, que diz respeito à identificação, tratamento e seleção dos casos individuais de comportamento não-conformes (OCDE, 2005). Exemplos incluem a seleção (em geral, com o apoio automatizado) das pessoas ou empresas que não tenham declarado as suas receitas ou declaração a menor, ou que já tenham confessado a dívida, mas ainda não recolhido.

No caso dos prejuízos fiscais, o FMI (2009) indica que podem indicar possíveis abusos na utilização de prejuízos fiscais: os valores elevados (sempre comparativamente), o atendimento das condições previstas para transferência de prejuízos e a manipulação de perdas por grupos empresariais. Podem-se adicionar a estes, também, os planejamentos tributários com objetivo de utilizar esses prejuízos, em caso de reorganizações tributárias, como no caso da incorporação às avessas, ou seja, quando uma empresa deficitária incorpora uma superavitária, para realizar a

compensação de seus prejuízos fiscais.

Algumas medidas podem ser tomadas por meio do estabelecimento de requisitos na legislação tributária para compensação desses prejuízos, não permitindo a compensação desses prejuízos em casos de transferência na reorganização societária. Entretanto, muitas restrições legislativas à compensação de prejuízos fiscais não são isonômicas, pois tem em vista limitar um direito e, ao mesmo tempo, compensar uma fragilidade dos controles da AT em perceber uma possível inconformidade na utilização desses prejuízos.

4.6.6 Melhorando a Cobrança

Uma cobrança administrativa⁵² eficaz é imprescindível para o sucesso da AT no cumprimento de seu objetivo, pois do que adiantaria o reconhecimento do crédito, se não houvesse a cobrança? A cobrança, propriamente dita, inicia-se após a constituição do crédito tributário e após o seu vencimento. Aqui cabe ressaltar que quanto antes o débito for cobrado, maior as chances de receber, por isso, a área de arrecadação responsável pelo controle do crédito deve agilizar a cobrança.

A experiência internacional tem mostrado que a probabilidade de resgatar o crédito decresce rapidamente a partir de 60 a 90 dias de vencimento (FMI, 2009). Além disso, em um rol de dívidas da empresa, esta poderá dar mais atenção para as dívidas mais cobradas.

No entanto, o que pode mudar em um período de crise econômica? O FMI (2009) explica que as chances de êxito na cobrança caem muito, pois as empresas começam a enfrentar dificuldades de fluxo de caixa e um aumento de falências. Em outras palavras, a inadimplência pode aumentar.

Neste cenário, a AT deve possuir ainda mais atenção para os casos de inadimplência, pois a morosidade pode ser fatal. Normalmente, deve-se dar prioridade aos créditos mais recentes e aos de maior valor, liberando os avisos de cobrança, assim que vencido o prazo para pagamento

⁵² As medidas de cobrança administrativa ou amigável são aquelas que podem ser tomadas na esfera administrativa, ou seja, no âmbito da AT. Em geral, as AT não podem executar diretamente o patrimônio do devedor, sem promover uma ação de cobrança judicial.

do crédito tributário. Para isso, pode redefinir a norma de acompanhamento dos créditos mais relevantes (em termos de valor⁵³), assim definidos pela organização.

Na teoria, tão logo, a AT, identifique distorções potenciais entre os débitos declarados, em empresas do mesmo segmento econômico, deve entrar em contato com essas empresas. Entretanto, muitas AT não possuem um departamento de estudos setoriais e, quando possuem, não estão integradas com as unidades de controle do crédito.

O contato inicial pode ser feito por telefone, buscando informações sobre as distorções apresentadas, antes da expedição do aviso de cobrança. Esse procedimento é muito utilizado para o acompanhamento dos grandes contribuintes, por representarem contribuintes importantes para a AT (do ponto de vista da arrecadação) e por não serem muitos.

Os responsáveis pelas unidades de cobrança devem ter em mente que o fluxo de arrecadação positivo é interrompido durante a crise econômica e que a atenção nas “janelas de fuga” de arrecadação deve ser aumentada. Normalmente, as informações estratégicas devem partir da Unidade Central, que traçará o diagnóstico geral do impacto da crise, cabendo as unidades definirem os seus rumos de atuação⁵⁴. Além disso, as unidades devem sempre buscar informações externas, não raro, um contribuinte pode declarar que está em dificuldade para a AT, enquanto que outras fontes externas dizem o contrário. Para ilustrar o uso de informações externas, um dirigente da RFB, desta área, informou que utilizou notícias como fonte de informação para seleção de empresas para análise e, posterior, operações fiscais (exemplo: aquisição de empresas e planejamento tributário).

⁵³ A RFB adotou um controle especial para os processos fiscais com valores superiores a R\$ 10.000.000,00. Esses processos recebem uma capa de cor diferenciada, no caso, vermelha.

⁵⁴ Em geral, as AT contam com unidades descentralizadas regionais que cuidam da execução da fiscalização, com autonomia para identificação, tratamento e seleção de comportamentos não-conformes, o que permite uma adaptação à situação de cada região.

4.6.4 Alterações Normativas

Em não raras vezes, um período de crise expõe cada vez mais a necessidade de alterações legislativas ou normativas, para que a atuação da fiscalização seja mais eficaz. É como se as alterações já fossem necessárias, mas em um período de bonança de recursos, não foram tomadas. É como se a AT, no período de crise, tivesse mais argumentos ou oportunidades para realizar ou propor alterações, que não têm muita simpatia por alguns setores econômicos, pois o Governo fica mais sensível, em face da queda da arrecadação. Segundo Chiavenato (2002, p.441), *para ser bem-sucedida, a organização precisa aproveitar as oportunidades e, simultaneamente, localizar e neutralizar as ameaças que provêm do ambiente.*

Entretanto, como alterações normativas possuem um impacto geral, normalmente são negociadas com o Governo e demandam mais tempo para serem executadas.

Nesta seção, não se trata da reforma tributária, mais profunda e abrangente, mas de algumas mudanças específicas na legislação para melhorar a eficácia da AT. Essas alterações podem ser feitas por Lei, portanto, fora da competência da AT, ou por ato normativo do órgão. Algumas Administrações Tributárias podem perceber a necessidade de criação ou reestruturação de unidades, por meio de modificação no seu regimento interno (como reestruturar as Delegacias Financeiras ou criar uma unidade de Grandes Contribuintes). Outras podem propor ao Governo modificações na Lei para corrigir distorções que propiciam a fuga de arrecadação.

O FMI (2009) trata de algumas medidas legislativas que podem ser tomadas, como por exemplo: garantir o acesso às contas bancárias do contribuinte, garantir o privilégio do crédito tributário em casos de concordata ou falência empresarial, estabelecer a aplicação de multas em caso de majoração de prejuízos fiscais e de créditos de impostos não-cumulativos.

Alguns países podem já possuir um arcabouço normativo que lhes permitam a efetividade da AT, entretanto pode haver a necessidade de ajustes para melhorar o esforço fiscal.

Uma legislação que permita a eficácia na aplicação dos crimes contra a ordem tributária⁵⁵ é importante. Em alguns países, o pagamento do tributo devido, extingue a punibilidade na esfera penal, ou seja, o sujeito que paga o tributo até o recebimento da denúncia, é isentado da esfera

⁵⁵ Alguns países, como o Brasil, adotam a extinção da punibilidade, no caso de pagamento do crédito tributário devido, por parte do criminoso. Assim, o crime tributário é um crime material, o qual depende da existência de um crédito tributário.

penal. Esta prática diminui a percepção de risco, tendo em vista a ausência de crime formal tributário. Nestes casos, o Estado não pune a conduta, entretanto, preocupa-se somente com o tributo recolhido, o que acaba beneficiando a elite econômica.

Pelo contrário, a adoção de mecanismos de punibilidade aumentará a percepção de risco de o contribuinte ser pego em uma fiscalização, visto que terá receio de ser realmente penalizado criminal e administrativamente. Vale ressaltar que as medidas de refinanciamento de dívidas e expansão de assistência aos contribuintes com dificuldades são necessárias, no entanto, não é recomendável a suspensão da pretensão punitiva do Estado, em relação aos crimes contra a ordem tributária, durante o período de vigência do parcelamento especial (como o Refis). Isto porque, o crime tributário deve ser tratado em separado da dívida tributária.

No que se refere aos pedidos de compensação, algumas possíveis alterações ou proposições podem ser feitas no sentido de se estabelecerem ou agravarem penalidades aplicáveis em caso de não homologação de declarações de compensação e de indeferimento de pedidos de restituição de tributos. Dessa forma, a AT aumentará a percepção de risco do contribuinte, e este, pensará um pouco mais, antes de solicitar uma compensação ilegal.

Poderá haver, também, a necessidade de readequação das normas de preços de transferência⁵⁶ à nova realidade, para fazer face aos esquemas de planejamento tributário entre empresas ou grupo empresarial que possuem unidades em países com tributação favorecida. Segundo o FMI (2009, p.19):

“A crise colocou os problemas de cumprimento entre fronteiras em destaque. A globalização tem sido acompanhada por um aumento em questões de conformidade fiscal internacional, que vão desde o mais altamente complexo planejamento fiscal à ocultação deliberada de rendimentos e bens em paraísos fiscais”.

Neste campo, os países podem rever a lista dos países que possuem tributação favorecida ou, mesmo, incluir aqueles que de alguma forma possam estabelecer privilégios fiscais para determinados grupos de pessoas físicas ou jurídicas.

⁵⁶ O termo "preço de transferência" tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal.

5. RFB: Estudo de Caso

Neste capítulo, o tema será a RFB, que é o órgão objeto da presente pesquisa. Serão apresentadas as principais categorias identificadas na pesquisa, agrupadas em seções. Na seção 5.1, será feita uma breve apresentação da RFB, para que o leitor conheça razoavelmente a organização. Da seção 5.2 em diante, serão abordadas e explicadas, do ponto de vista dos entrevistados, as medidas de gestão adotadas pela instituição, buscando analisá-las à luz do referencial teórico exposto nos capítulos anteriores.

5.1 Conhecendo a RFB

O principal órgão de Administração Tributária do Brasil é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)⁵⁷, que é responsável pela administração de todos os tributos de competência da União, inclusive das contribuições sociais para a Seguridade Social.

A RFB é órgão específico, singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, exercendo as funções básicas de controle, normatização, arrecadação e fiscalização dos tributos - inclusive os aduaneiros - e contribuições federais. Também é competência do órgão, assessorar o Ministério da Fazenda (MF) na formulação da política tributária do País, nesse sentido, assessorou o MF nas medidas legislativas tomadas na crise de 2008/2009 para expandir assistência aos contribuintes e para dar mais rigor à legislação tributária. Na pesquisa, foi observado que o MF encomendou à RFB estudos sobre possíveis alterações na legislação tributária, para que esta determinasse o impacto, viabilidade etc. A partir disso, a RFB elaborou um parecer, inclusive com a proposta do dispositivo legal.

Além da fiscalização, propriamente dita, a organização é responsável, ainda, pelo

⁵⁷ A Secretaria da Receita Federal (RFB) foi criada pelo Decreto n.º 63.659/68. Sua estrutura atual é definida pelo Decreto n.º 6.764, de 11/02/2009 e Portaria MF n.º 125, de 4 de março de 2009.

juízo, em primeira instância⁵⁸, do contencioso administrativo-fiscal. A missão da RFB é prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social, além de prestar serviços de excelência à sociedade. Para tal, estabeleceu seu Planejamento Estratégico de 2008 a 2011. O primeiro objetivo estratégico é prover o Estado de recursos, realizando a arrecadação potencial, com a finalidade de: “*mensurar o grau de realização da meta global de arrecadação definida no processo orçamentário*”. Esse objetivo estratégico foi afetado durante a crise, como explicado no capítulo 3, também em função da queda do faturamento e do lucro das empresas.

O outro objetivo estratégico, este enfocado durante a crise, é fortalecer o cumprimento espontâneo da obrigação tributária e a aceitação social da tributação. Esse objetivo é medido pelo indicador de inadimplência estabelecido pela RFB como relação entre os pagamentos efetuados até o vencimento em relação à arrecadação total. Como foi visto no capítulo 3, segundo dados da RFB, o índice de inadimplência cresceu 4,7 bilhões de reais, entre janeiro e agosto de 2009, o que representou um aumento de 70% em relação ao mesmo período do ano anterior. Embora, a RFB tenha intensificado a atuação da fiscalização de tributos internos, com vistas ao aumento da presença fiscal e à elevação da percepção de risco dos contribuintes, a crise mitigou esse objetivo estratégico.

A RFB também definiu as forças e oportunidades mais relevantes no Planejamento Estratégico, sendo as principais: alta administração compromissada, importância do papel da instituição perante o Estado e corpo funcional de alto nível. Em relação às fraquezas e ameaças, foram citados os processos de trabalho desintegrados e ausência de visão global, normas complexas e não consolidadas e gestão ineficaz de competências gerenciais.

A visão de futuro da organização é: “*ser uma instituição de excelência em administração tributária e aduaneira, referência nacional e internacional*” com os seguintes valores: respeito ao cidadão, integridade, lealdade com a instituição, legalidade e profissionalismo.

A RFB mantém uma estrutura funcional e descentralizada. Nas unidades descentralizadas, existem projeções das subsecretarias com base no critério funcional, às quais se vinculam do ponto de vista técnico. As Delegacias são os órgãos de execução das funções da RFB e possuem todas as funções típicas da administração tributária⁵⁹. Assim, cada um dos órgãos

⁵⁸ O julgamento dos créditos tributários possui duas instâncias administrativas: na primeira instância, compete à RFB e na segunda, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do MF.

⁵⁹ Essa definição de funções típicas e atípicas está ligada à ideia de atividade fim e meio, respectivamente.

descentralizados possui suas próprias áreas especializadas em arrecadação e atendimento, tributação e contencioso, fiscalização, aduana e relações internacionais.

Na figura 11, pode-se verificar a nova estrutura organizacional da RFB, vigente a partir de março de 2009, em que as funções típicas de administração tributária são organizadas em subsecretarias.

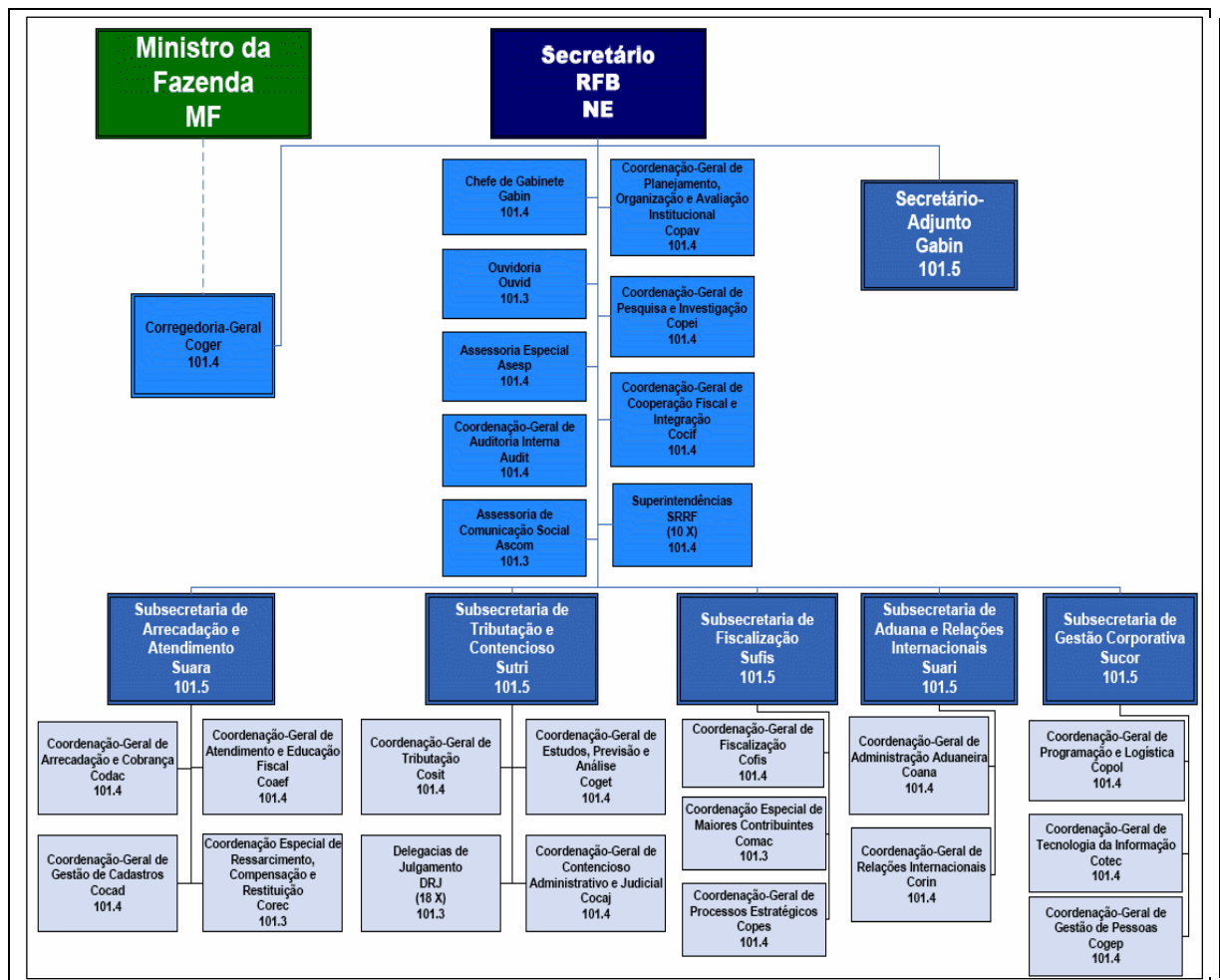


Figura 11 – Atual Estrutura da RFB

Fonte: RFB

Como será visto na próxima seção, esta estrutura foi estabelecida para dar mais agilidade à organização e para racionalizar os processos e procedimentos, por meio da eliminação de níveis hierárquicos e da criação de subsecretarias funcionais (o que na opinião de um dirigente da RFB

Montesquie, em o Espírito das Leis, foi o responsável por essa categorização em relação ao Poderes do Estado.

contribuiu para a adoção de medidas para combater a crise). Segundo um dirigente da RFB: “*com essas modificações, a estrutura organizacional da RFB ficou mais caracterizada como funcional*”. Segundo Verhorn & Brondolo (1999), nesta estrutura os funcionários são agrupados em funções essenciais da organização ou em processos de trabalho. Nas próximas seções, serão abordadas e analisadas as principais categorias de análise obtidas na pesquisa, bem como as medidas de gestão adotadas pela RFB para reagir à crise.

5.2 Reestruturando a RFB na Crise

Meses antes do início da crise no Brasil, a RFB começava uma grande alteração de seu quadro de dirigentes. A então dirigente da RFB tomou posse em 31/07/2008 e, durante todo o mês de agosto, cumpriu a missão dada pelo Ministro da Fazenda de nomear os novos dirigentes da RFB⁶⁰. Neste sentido, foi promovida a mudança de vários ocupantes de postos importantes da administração, sendo que, coincidentemente, as primeiras nomeações⁶¹ ocorreram no dia 15/09/2008, considerado o marco inicial da crise 2008/2009 (Quebra do *Lehman Brothers*).

A palavra coincidentemente é oportuna, pois, segundo um dirigente da RFB, em agosto, ainda não se tinha nenhuma notícia de que haveria crise, apesar de que muitos livros escritos no passado já previam a existência da bolha. Segundo um assessor do secretário da RFB: “*ninguém esperava por isso. O país vinha bem, crescendo economicamente. A Bolsa de Valores com resultado positivo. Mais um desafio*”.

A RFB passou a conviver com uma série de mudanças nos cargos de chefia e com a pressão da crise internacional, que impactou os fatos geradores de outubro, com reflexo na arrecadação de novembro. A necessidade de revisão da estrutura organizacional da RFB já era apontada por estudos realizados pela área de planejamento organizacional da Receita Federal e diagnóstico da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

⁶⁰ Desde a posse do presidente Lula em 2003 e continuando no seu segundo governo (a partir de 2007), os ocupantes do cargo de Ministro da Fazenda, neste período, mantiveram no comando da RFB os dirigentes do período FHC. As primeiras mudanças ocorreram com a nomeação da Secretária Lina Maria Vieira em 31/07/2008.

⁶¹ Mudança do ocupante do cargo de Superintendente da 8ª RF em SP (maior arrecadação do Brasil) e dos subsecretários, que eram chamados de secretários-adjuntos.

A partir de outubro, as mudanças foram fundamentadas na concepção do macro-processo do crédito tributário⁶² e sua transversalidade no âmbito da Receita Federal, do Conselho de Contribuintes e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Alguns dirigentes consideraram que a crise acelerou essas mudanças. Essas modificações buscaram: promover maior integração com as ações de todo o Ministério, eliminar superposições e fragmentações, reduzindo níveis hierárquicos e aumentando a amplitude de comando, com vistas à racionalização de processos e procedimentos, visando ganhos de eficiência, definir claramente os papéis e as respectivas responsabilidades e fortalecer a participação da Receita Federal na formulação da política tributária, de competência desse Ministério, mediante a elaboração de estudos, análises e projeções.

Segundo um dirigente da RFB, em entrevista, afirmou:

“Tais mudanças tiveram o objetivo de conferir maior racionalidade e funcionalidade à Unidade Central da Instituição e, por consequência, ampliar a capacidade gerencial do seu corpo de Gestores, o que era fundamental para o enfrentamento da crise que já mostrava a sua cara”.

Segundo um assessor da RFB, a criação de subsecretarias funcionais ligadas diretamente ao Secretário da RFB teve um papel importante, pois estas foram responsáveis por formular e disseminar as estratégias e as políticas institucionais afetas à crise em sua área de articulação com a Secretária, os Subsecretários e os Coordenadores. Dessa maneira, participaram ativamente no diagnóstico, acompanhamento e monitoramento da crise, bem como, no processo de orientação das unidades descentralizadas sobre as medidas estratégicas afetas à sua área. Como visto no capítulo 4, o FMI (2009) orienta que as administrações tributárias devem estabelecer um grupo de alto nível para o desenvolvimento de estratégias de combate aos riscos de fuga de receita proporcionados pela crise. No caso da RFB, esse grupo foi composto pelos subsecretários e assessores direto da secretária.

Foi criada, dentro da Coordenação-Geral de Processos Estratégicos (Copes), a Coordenação de Estudos Setoriais (Coset), que foi responsável pela realização de estudos visando à melhoria da atuação da fiscalização e da percepção da presença fiscal pelos vários setores da economia. Esta coordenação teve uma importância fundamental na definição dos setores da

⁶² O macroprocesso fundamenta-se na existência de relação de interdependência entre os órgãos do Ministério da Fazenda que atuam na cadeia do macroprocesso do crédito tributário.

economia em que a crise impactava, a partir de acompanhamentos setoriais. Além disso, foi criada a Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição, com o fim precípua de diagnosticar e corrigir os problemas que atingem essas atividades, principalmente do crescimento das compensações durante a crise, e permitir um tratamento adequado de todas as situações. Essas mudanças na estrutura organizacional se coadunam com o citado na seção 4.3, em que a estrutura é estabelecida para servir aos objetivos estratégicos (curto e médio prazo) e que são definidas para viabilizar trabalhos.

No que tange ao quadro de pessoal⁶³, em outubro de 2008, segundo um dirigente da RFB, foi feito um despacho com o presidente da República e foi reforçada a necessidade de um aumento do efetivo de servidores, tanto de auditores, como de analistas e de administrativos. Entretanto, o Ministério do Planejamento, em face da crise, decidiu adiar a realização de concursos públicos, os quais foram postergados e, posteriormente, tendo as vagas reduzidas. Um dirigente explicou que o Governo deveria reconhecer que a tarefa da AT é mais demandada durante a crise e, portanto, não poderia deixar de investir em contratação de pessoal. Ocorre que a contratação de servidores da RFB é colocada no mesmo patamar de outros setores, mesmo durante uma crise.

Com esse entendimento, o concurso dos servidores administrativo só foi aberto em fevereiro de 2009, com nomeação em agosto de 2009. Quanto ao de Auditor-fiscal (AFRFB), o concurso foi aberto em setembro de 2009 e de analistas tributário da Receita (ATRFB), em outubro de 2009. A nomeação desses dois cargos só ocorreu em Junho de 2010. Dessa forma, a RFB só pôde contar com esse reforço nos quadros em 2010, portanto, depois da crise.

5.3 Dificuldades para Reação

Algumas dificuldades foram apontadas pelos entrevistados no processo de reação à crise. Segundo um dirigente da RFB, a maior dificuldade era de que as medidas no âmbito da AT não

⁶³ Edital ESAF n°.85 18/09/2009, 450 vagas AFRFB e Edital ESAF n°.94 de 07/10/2009, 700 vagas para ATRF.

têm efeito imediato. Portanto, os resultados da fiscalização com base no diagnóstico da crise só foram ter efeitos relevantes no curso de 2009. Além disso, como a crise coincidiu com as mudanças de cargo na RFB, havia uma desorientação inicial das pessoas, pois havia uma indefinição sobre os rumos de cada departamento. Segundo um Chefe de Divisão da RFB:

“Quando você chega em Brasília, você leva um tempo para poder tomar “pé das coisas”...quando eu trabalhei lá, eu senti isso. Se a RFB tivesse uma máquina “azeitada”, poderiam ter sido tomadas outras medidas, como por exemplo, melhorando a legislação do Pis e da COFINS...não se faz uma mudança na cúpula da RFB que não seja gradual”.

Nesse sentido, do ponto de vista de alguns entrevistados, houve uma demora na reação da RFB, a qual poderia ter reagido rapidamente, se não fossem as mudanças de cargo. Do ponto de vista de outros entrevistados, essas mudanças citadas na legislação das contribuições dependiam de amadurecimento dentro do Governo, e só foram tomadas após a crise.

Contijo & Oliveira (2009) retratam o “despertar tardio” das autoridades públicas brasileiras, que embora conhecessem os sinais da crise financeira desde agosto de 2007⁶⁴, não viam razões para o Brasil se preocupar, pois a economia estava segura. Conseqüentemente, seguindo a visão das autoridades brasileiras, a RFB também não previu, com antecedência, o impacto da crise na arrecadação, pois a preocupação só começou com a queda efetiva da arrecadação.

Segundo um dirigente da RFB, após o primeiro mês de queda efetiva da arrecadação federal (novembro de 2008, relativa a outubro), ainda não havia por parte do governo um foco efetivo em estratégias para coibir a queda desconforme⁶⁵ da arrecadação federal. O Governo estava mais preocupado com o aquecimento da economia, o que foi demonstrado pelas próprias políticas adotadas pelo governo com o auxílio da RFB. *Ab initio*, havia uma preocupação por parte do Ministério da Fazenda em não “sufocar” os setores mais atingidos pela crise, o que aos poucos foi se transformando em estratégias específicas de combate a comportamentos desconformes.

O fato de a RFB não possuir autonomia de contratar seu pessoal pôde ser compreendido,

⁶⁴ Havia uma percepção de que os BRICS (Brasil, Rússia, Índia e China) poderiam compensar a queda do crescimento da economia americana. Neste sentido, havia uma incerteza quanto aos impactos da crise no Brasil. Adicionado a isso, mesmo se a crise chegasse ao Brasil, não se determinava se haveria ou não queda da atividade econômica ou, apenas, nos dizeres do Presidente Lula, uma “marolinha”.

⁶⁵ Consideramos como queda desconforme, aquela que não pode ser explicada pela diminuição das receitas e lucros das empresas, ou seja, aquela derivada de descumprimento da legislação tributária.

por alguns entrevistados, como uma dificuldade. Nas entrevistas, foi citada a necessidade de maior autonomia para gerir os próprios recursos humanos, principalmente para atender a necessidade de reposição dos servidores que se aposentaram. Também foi citada a dificuldade de remoção rápida dos funcionários para as Delegacias ou áreas de maior necessidade, em face da necessidade de procedimentos formais que demandam mais tempo. Embora essa dificuldade seja presente em qualquer momento, seja de crise ou não, três entrevistados a citaram como um empecilho para reagir à crise.

Outra dificuldade citada foi o sistema de compensação da RFB, meramente declaratório, permite as fugas de arrecadação (representando, também, uma fraqueza da RFB). Para entender como funciona esse mecanismo de compensação⁶⁶ na RFB, é possível imaginá-la como uma conta-corrente em que o contribuinte controla seus débitos e créditos. Em havendo créditos para compensar, o contribuinte efetua a compensação, sem prévia anuência da RFB. A compensação extingue o crédito tributário, sujeito a ulterior homologação da RFB, que tem o prazo de 05 (cinco) anos para homologar. Esses créditos podem advir de prejuízo fiscal (como visto na seção 4.6.2), pagamento a maior, créditos de impostos não cumulativos (PIS e COFINS) etc. Dessa forma, alguns entrevistados entenderam que o sistema anterior de compensação, em que esta somente ocorria a partir da homologação da RFB e não com a entrega da declaração, permitia maior segurança.

Segundo um Chefe de Divisão da RFB, o processo de cobrança da RFB também foi posto à prova durante a crise e representou uma fraqueza da organização. Em suas palavras: *“uma cobrança efetiva deve ser ágil em qualquer momento e não somente em períodos de aumento da inadimplência”*. Neste sentido, as iniciativas de agilizar a cobrança para reduzir a inadimplência na crise, como a identificação do saldo a pagar antes da carga de declarações no sistema, ou seja, antes da disponibilização normal (com a finalidade de reduzir o “gap de pagamento”), somente foram tomadas, porque existia essa dificuldade. Segundo um dirigente: *“a cobrança imediata demonstra ao contribuinte que é bem controlado e que a organização costuma reagir*

⁶⁶ O art. 74 da Lei 9.430/96 dispõe que: “o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”. A Lei nº 8.383, de 1991, limitava a compensação entre tributos da mesma espécie depois, a Lei nº 9.430, de 1996, permitiu a compensação de tributos distintos, que dependia de autorização prévia da Receita Federal. Em 2002, a Lei nº 10.637 passou a possibilitar a compensação de tributos administrados pela Receita, mediante a entrega de uma declaração (PERDCOMP).

prontamente a qualquer sinal de inadimplência”.

A maioria dos entrevistados citou que a extinção da punibilidade no caso de pagamento ou parcelamento de crédito tributário coopera para diminuição da percepção de risco do contribuinte. Com essa previsão legal, o contribuinte analisa o risco da sonegação, apenas como uma obrigação futura de ter que pagar o débito sonegado com os acréscimos legais. Embora, essa norma já fizesse parte do direito tributário brasileiro, na opinião dos entrevistados, poderia haver uma mudança nesta norma, para que os contribuintes em dificuldade não pudessem perceber os riscos de evasão fiscal minimizados. No âmbito da competência da RFB, segundo um Dirigente da RFB, foram celebrados acordos de cooperação técnica com a Polícia Federal (em 16/04/2009) e com o Ministério Público Federal (em 08/06/2009), órgãos diretamente envolvidos na ação contra os crimes tributários, com o objetivo de aperfeiçoar e agilizar o combate à sonegação, por meio da troca de experiências entre os órgãos.

5.4 Foco no Setor Financeiro

O setor financeiro da economia sempre se caracterizou por uma crescente sofisticação e complexidade de suas operações, o que torna a sua fiscalização bem específica e peculiar. Com base nesse entendimento, a Secretaria da Receita Federal possui, desde 1998, delegacias especializadas na fiscalização das instituições financeiras⁶⁷. Corroborando este entendimento, o FMI (2009) explica que:

“Mesmo antes da crise atual, o tamanho do setor financeiro e sua complexidade tornam um ambiente difícil e especializado para as agências fiscais... desde o início da crise, o setor financeiro se tornou ainda mais desafiador para a administração fiscal”.

No capítulo 3, mostrou-se que o setor financeiro foi um dos setores com maior queda de arrecadação. Normalmente, para fiscalizar uma instituição financeira é necessário um conhecimento especializado, pois elas adotam esquemas de planejamento tributário, como

⁶⁷ A Portaria SRF nº 563, de 27 de março de 1998 criou duas delegacias especializadas em instituições financeiras em SP e no Rio.

operações financeiras estruturadas, com ágio nas incorporações, fusões⁶⁸, aparentemente sem finalidade econômica, muitas vezes para criar prejuízos fiscais artificiais.

Pensando nisso, a RFB instituiu o Processo Seletivo Simplificado (PSI)⁶⁹ que tratou da seleção de auditores e analistas para a Delegacia de Instituições Financeiras (Deinf/SP) e para Delegacia de Assuntos Internacionais (Deain/SP). A medida de reforço tinha como objetivo reforçar os quadros destas Delegacias para realizar a fiscalização das instituições financeiras que apresentaram comportamentos de arrecadação não conformes. Mesmo com a demora do concurso público, explicado na seção anterior, a RFB realocou seu pessoal para estas Delegacias – que são responsáveis por um dos setores mais afetados pela crise. Segundo o CIAT (2000), para execução da atividade de fiscalização deve haver disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos para assegurar uma administração eficaz.

Segundo um dirigente da RFB, antes da crise, a Deinf fiscalizava mais o setor de *factoring*⁷⁰ e não os grandes bancos. O seu quadro de pessoal era aquém da necessidade. Então, reformularam a Deinf por meio de concurso de seleção interna para atingir esse objetivo. Foi estruturada a Deinf/SP com o objetivo de fiscalizar os grandes bancos, pois em São Paulo está a concentração dos grandes bancos.

O resultado da fiscalização deste segmento, em 2009, foi reflexo da mudança de foco da Deinf e da reestruturação, conforme tabela 8. O resultado em valor mais que dobrou e a quantidade de procedimentos fiscais realizados aumentou também.

Tabela 8 - Resultado da Fiscalização das Financeiras

Ano	Quantidade de Ações Fiscais	Valor de Crédito (R\$)
2008	316	3.116.952.784,00
2009	348	6.838.330.399,00

Fonte: RFB (elaboração própria)

⁶⁸ Na crise, em 03/11/2008, a Itaúsa (empresa de participações do grupo Itaú) e o Unibanco anunciaram a fusão das instituições, disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u463386.shtml>.

⁶⁹ PSI instituído pela Portaria RFB nº 650 de 19 de fevereiro de 2009 vagas para 90 auditores e 45 analistas.

⁷⁰ Segundo o art.14, VI da Lei 9.718/98, o *factoring*, para fins tributários, abrange as empresas que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.

5.5 Os Grandes Contribuintes

Segundo um dirigente da RFB, em entrevista, a primeira iniciativa era mudar o foco da fiscalização. No período da crise, segundo ele:

“Nossa mão de obra será direcionada, durante este ano, à fiscalização de grandes contribuintes, conjuntamente com as secretarias de Fazenda dos estados no combate à sonegação. Essa é grande mudança de foco da fiscalização da Receita Federal”.

No Brasil, os maiores 10.000 contribuintes, entre pessoas jurídicas, representam cerca de 77% da arrecadação nacional, ou seja, representam uma parte extremamente importante da arrecadação e, geralmente, são mais organizadas do que as empresas pequenas. A RFB possui um histórico recente no acompanhamento dos grandes contribuintes. A primeira medida formal foi a que determinou a criação de equipes nas Delegacias e nas Superintendências da 7ª RF e 8ª RF, para análise de queda de arrecadação dos contribuintes diferenciados e análise de processos de ações judiciais dos Contribuintes Especiais. Entretanto, no que tange à fiscalização não havia uma unidade especializada em fiscalizar os grandes contribuintes. Será abordado mais a frente que até o desfecho da crise, a RFB não tinha unidades *full-service* para os grandes contribuintes, o que veio a ser efetivado em 2010 (após as entrevistas, foi verificado que a criação destas unidades foi um aprendizado da crise).

Mesmo sem contar com uma estrutura específica para fiscalizar os grandes contribuintes,

segundo um Dirigente da RFB, houve uma determinação de Brasília para que se intensificasse o acompanhamento dos grandes contribuintes com maiores quedas.

Antes de entrar nas medidas específicas, é preciso explicar que a RFB já vem estabelecendo um conjunto de critérios⁷¹ para definição dos grandes contribuintes, baseado em: receita anual, impostos e contribuições declarados, total da folha de pagamento e contribuições previdenciárias declaradas. A RFB também utiliza uma segmentação especial dentro dos grandes contribuintes, estabelecendo uma lista de grandes contribuintes sujeitos ao acompanhamento diferenciado e uma lista daqueles sujeitos ao acompanhamento especial.

Durante a crise, as medidas tinham como objetivo aumentar a percepção de risco dos contribuintes, o que na opinião de um dirigente era: *demonstrar que estávamos acompanhando e controlando, ou seja, aumentando a presença fiscal.*

Inicialmente, houve uma grande coleta de dados buscando a maior percepção de risco pelos contribuintes. Neste sentido, houve a determinação para coleta dos arquivos magnéticos da contabilidade dos maiores contribuintes, entre março e maio 2009, com base na lista de contribuintes diferenciados, exceto os órgãos públicos.

Nesta operação, cerca de 8.000 contribuintes foram intimados. No período da crise, o objetivo era de que os grandes contribuintes percebessem que a RFB estava trabalhando nas suas informações. Como a fiscalização é pautada no princípio do aumento da percepção do risco, esta coleta teve como objetivo levar os contribuintes a pensarem um pouco mais antes de qualquer iniciativa de sonegação.

A mudança de foco na seleção e fiscalização de grandes contribuintes representou um aumento no volume dos créditos lançados em 2009. A fiscalização lançou R\$ 55,4 bilhões de créditos tributários em 2009, contra R\$ 45,3 bilhões do ano anterior. Os resultados começaram a

⁷¹ A Portaria RFB nº. 2.923 /2009 dispõe que deverão ser indicadas, para acompanhamento **diferenciado** a ser realizado no ano de 2010, as pessoas jurídicas: I - sujeitas à apuração do lucro real, presumido ou arbitrado, cuja receita bruta anual, no ano-calendário de 2008, seja superior a R\$ 80 milhões de reais; II - cujo montante anual de débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativas ao ano-calendário de 2008, seja superior a R\$ 8 milhões de reais; III - cujo montante anual de Massa Salarial informada nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), relativas ao ano-calendário de 2008, seja superior a R\$ 11 milhões de reais; ou IV - cujo total anual de débitos declarados nas GFIP, relativas ao ano-calendário de 2008, seja superior a R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). No acompanhamento **especial**, os valores passam para, respectivamente, 370 milhões, 37 milhões, 45 milhões ou 15 milhões.

aparecer no decorrer de 2009, em virtude da mudança de foco ocorrida após o início da crise, tendo em vista que, normalmente, uma fiscalização de grandes contribuintes demanda meses de trabalho.

Do ponto de vista do acompanhamento e seleção, diversas ações foram desenvolvidas no âmbito das Divisões de Maiores Contribuintes (Dimac), como por exemplo: extração e apontamento de empresas que não foram fiscalizadas nos últimos 5 (cinco) anos nos tributos com redução. Um exemplo dessa ação foi o apontamento de empresas com baixo vínculo de pagamento e redução dos valores declarados em DCTF e GFIP. Outra ação, adotada na 7ª RF, foi a identificação das empresas que representaram 60% do total de reduções da região e agilizar o andamento dos processos “capa vermelha”, que estejam localizados há mais de 90 dias em unidades preparadoras.

Uma iniciativa para agilizar a cobrança, foi a antecipação das informações declaradas pelo contribuinte, antes da sua disponibilização normal. É que, do momento em que o contribuinte envia sua declaração até a disponibilização normal para consulta, há um tempo necessário, uma defasagem (*gap*). Por meio de uma apuração especial, identificou-se saldo a pagar antes da carga de declarações no sistema de consulta, segundo um dirigente, o objetivo foi reduzir o “*gap*” de pagamento, ou seja, agilizar a cobrança. Essa ação propiciou um contato telefônico ágil com os inadimplentes e, por exemplo, reduziu em 50% o índice de inadimplência da Delegacia de Niterói – RJ. O montante de débitos no Fiscel (sistema de cobrança) reduziu de R\$ 9,97 bilhões no início de 2008 para apenas R\$ 880 milhões no final de 2009, na 7ª RF.

Houve também uma medida de identificação dos setores econômicos que estavam crescendo, mesmo durante a crise, utilizando fontes externas, além da seleção de notícias como fonte de informação para seleção de empresas e operações fiscais. Foi realizado um trabalho, comparando as contribuições não cumulativas das instituições financeiras, gerando intimações nos casos divergentes.

Já a partir de 2008, segundo um dirigente da RFB: *mudamos o método de seleção dos contribuintes que serão fiscalizados*, acelerando o desenvolvimento do Projeto Seleção dos Maiores Contribuintes (MACO), com o objetivo de: identificação dos planejamentos tributários, especialmente os derivados de reorganizações societárias (como incorporações às avessas para aproveitamento do ágio) e acompanhamento diferenciado por setor econômico. Este projeto propicia uma visão integrada do contribuinte, por meio da perspectiva de todos os sistemas da

RFB, como: o DW e suas visões, SIEF etc. Esta nova perspectiva da seleção, como foi exposta, propiciou uma melhor seleção dos contribuintes a serem fiscalizados e cooperou para o aumento de cerca de 10 bilhões nos lançamentos de créditos tributários em 2009. Na 7ª RF, os resultados financeiros, que representam os pagamentos, parcelamentos e depósitos judiciais efetuados pelos grandes contribuintes, atingiram R\$ 2,28 bilhões, com um crescimento de 57% em relação a 2008.

5.6 Operação “Ouro de Tolo”

Na seção 4.4, referente à fiscalização, foi explicado que a RFB tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do fato gerador, para realizar o lançamento do crédito tributário e que a fiscalização deve se aproximar cada vez mais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Também, foi visto no capítulo 3 que o volume de compensações foi muito aumentado durante a crise, e os tributos que apresentaram as maiores quedas foram: IRPJ/CSLL e COFINS/PIS-PASEP. A partir desta constatação, foi realizado um trabalho de levantar as empresas que estavam com grande redução de arrecadação, principalmente com utilização de compensações.

Segundo um dirigente da RFB, verificou-se que um grupo de 146 grandes empresas, entre as maiores do País, foi responsável pela queda de R\$ 33,4 bilhões na arrecadação (cerca de 80% da queda total) dos seguintes tributos: Cofins, PIS, IRPJ, CSLL e IPI.

Um grupo menor, de 20 grandes empresas, pagou R\$ 12,8 bilhões a menos de IRPJ e CSLL, de janeiro a setembro deste ano, enquanto as demais 4,77 milhões de empresas do País aumentaram em R\$ 1 bilhão o recolhimento desses tributos.

Os estados de São Paulo e Rio de Janeiro concentraram as empresas com maior queda de arrecadação, compensação ou redução. Para se ter uma idéia, das 146 maiores quedas de arrecadação, 60 estavam em São Paulo e 30 no Rio de Janeiro. Dentre os setores envolvidos, estavam os de combustíveis, financeiro, bebidas e cigarros.

A única maneira de verificar a qualidade dessas compensações era por meio de

fiscalização, com essa lógica, a RFB desencadeou a operação Ouro de Tolo⁷² em outubro de 2009 (um mês após o fim da crise).

A RFB analisou o comportamento dessas empresas, durante a crise, e visualizou indícios de sonegação fiscal, no que se refere às compensações realizadas por estas empresas. Em outras palavras, a operação teve como escopo verificar a qualidade das compensações, ou seja, analisar os créditos que o contribuinte estava utilizando para se compensar. Segundo um dirigente, a operação, partiu da desconfiança de que o recuo da arrecadação não foi resultado apenas do impacto da desaceleração econômica, principalmente nas compensações. A crise financeira teria sido usada também como desculpa para evasão fiscal por parte das empresas.

Após dois meses do início da operação, a RFB divulgou um resultado parcial dos trabalhos, encerrados até dezembro de 2009⁷³. Dos 2,73 bilhões de reais em créditos analisados, 693,95 milhões de reais, ou seja, 25,39% destes créditos foram glosados ou indeferidos. Dessa primeira análise dos créditos, conclui-se que alguns contribuintes aproveitaram o atual sistema - meramente declaratório e de livre compensação com qualquer tributo - para obter capital de giro (Banco Fiscal). Por meio desse artifício, uma empresa informa ter direito a compensações e deixa de pagar determinados tributos, o que lhe dá fôlego financeiro instantâneo.

5.7 Aprendendo com a Crise

Nesta seção, será abordado o aprendizado da RFB com base na experiência obtida no combate à crise, com base nas entrevistas e nas medidas de gestão adotadas após a crise. Em primeiro lugar, a crise acelerou a idéia de criação da malha DCTF (não havia esta malha), pois evidenciou a necessidade de melhorar a cobrança do crédito tributário para combater a inadimplência. Com essa malha, o objetivo é melhorar o controle do crédito tributário e reduzir a possibilidade de queda de arrecadação, por meio do estabelecimento de parâmetros como: contribuintes com ação fiscal em curso ou finalizada, com declaração de períodos decaídos, com

⁷² “sulfeto de ferro”, que parece ouro e termina enganando os desavisados (Aurélio). Analogia ao crédito tributário utilizado na crise, à qualidade do crédito tributário. Significa analisar se é legítimo e tem fundamento legal irrefutável.

⁷³ Até a apresentação desta dissertação, a RFB não havia divulgado o resultado da operação em 2010.

redução de débitos para utilização em PER/DCOMP, com crédito declarado em DCTF vinculado à declaração origem do tributo e com vedação legal.

Além disso, a crise evidenciou a necessidade de redefinição do fluxo de cobrança, para reduzir o tempo entre a constituição do crédito tributário declarado em DCTF e a sua efetiva cobrança. Foi ressaltado nesta dissertação (seção 4.6.6) que a cobrança mais tempestiva dos débitos pode levar à redução da inadimplência e ao aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Outro aprendizado foi no que se refere às compensações. A partir da experiência do crescimento das compensações na crise, foi feita uma análise técnica para dar maior rigor à legislação. A primeira alteração legislativa⁷⁴ foi durante a crise e vedou a compensação dos débitos de IRPJ e CSLL apurados por estimativa mensal com quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB. Essa medida teve como objetivo estancar as compensações de estimativas com valores de outros tributos a pagar. A partir dessa Lei, os débitos que fossem apurados mensalmente a título de IRPJ e CSLL por estimativa não poderiam mais ser objeto de compensação, somente o saldo apurado no fim do ano. Essa medida bloqueou um planejamento tributário no qual as empresas calculavam o IR e a CSLL com base com base no faturamento, mesmo tendo prejuízo. Em um primeiro momento, gerava um excesso de pagamentos do IR e da CSLL, que era corrigido mensalmente pela taxa Selic⁷⁵ e utilizado no ano posterior com atualização.

Igualmente, foi estabelecida uma série de medidas por instrução normativa⁷⁶, como decorrência do aprendizado na crise, dando mais vigor à legislação e dificultando a evasão fiscal, utilizando pedidos de compensação, restituição ou ressarcimento.

Pode até haver questionamentos sobre se essas medidas normativas poderiam ter sido tomadas no período da crise, entretanto, algumas medidas precisam obter um consenso dentro do Governo, por isso demandam mais tempo para serem tomadas (e a crise durou menos de um ano). Outro argumento esclarecedor é aquele que coloca a crise como desencadeadora da discussão sobre algumas medidas normativas. Como já exposto, é como se as alterações já fossem necessárias, entretanto, no período de crise, ficaram mais evidentes. O ponto aqui tratado se

⁷⁴ MP n°. 449 de 03/12/2008, regulamentada pela IN RFB n° 900, de 30 de dezembro de 2008.

⁷⁵ A taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) é divulgada pelo Comitê de Política Monetária (COPOM) e representa a taxa de utilizada para os títulos públicos federais.

⁷⁶ A IN RFB n°. 981, de 18/12/2009 regulamentou a MP 472, de 15/12/2009.

refere ao aprendizado que a crise propiciou e, ao mesmo tempo, municiou a RFB de argumentos para que o Governo concordasse com as medidas e as adotasse.

Uma mudança se refere à exigência de apresentação do arquivo digital de notas fiscais de entrada e saída para o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS. Essa medida objetivou dificultar a utilização indevida desses créditos, pois o contribuinte passa a ter que comprovar a origem dos créditos.

Outra medida tomada foi a exigência de assinatura digital (certificação digital) para os pedidos de compensação, restituição ou ressarcimento. Esta medida confere maior autenticidade, confidencialidade e integridade às informações eletrônicas relativas aos pedidos de compensação, de forma que a AT passa a ter a garantia de que aquelas informações foram enviadas pelo contribuinte.

Houve também uma medida de aumento no rigor nas penalidades referentes aos pedidos de compensação, restituição e ressarcimento, na hipótese de o contribuinte não atender, no prazo fixado, às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos ou arquivos. As multas passaram a 75% (em caso de declaração de compensação não homologada) e a 225% (nos casos de comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte). Anteriormente, as penalidades eram de 50% e 150%, respectivamente.

A RFB também regulamentou o Regime Especial de Fiscalização (REF)⁷⁷, após treze anos de sua previsão legal. O REF institui a possibilidade de manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo, inclusive com presença física permanente de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Este regime tem a finalidade de acompanhar o contribuinte no momento de ocorrência do fato gerador, por meio da exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias e controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

A medida teve o objetivo, segundo um dirigente da RFB, de aumentar à percepção de risco dos contribuintes, após um período de queda nas receitas federais e de uma grande pressão dos contribuintes que pagam seus tributos em dia. Embora, a estratégia de comunicação da RFB foi de não vincular diretamente a medida como consequência da crise financeira global, essa medida foi tomada logo após o término da crise, após treze anos da publicação da Lei. Alguns

⁷⁷ IN RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009 regulamentou a Lei 9.430 de 27 de Dezembro de 1996, após treze anos de publicação da Lei. Roberto Goldstajn atribui essa medida como consequência da crise no texto publicado no jornal Valor Econômico, edição de 09/04/10 – pág. E02.

entrevistados, neste sentido, entenderam essa medida como um aprendizado da crise.

No que se refere aos grandes contribuintes, durante à crise, uma dificuldade apontada era em relação a não existência de unidades *full-service* para estes contribuintes, o que fazia com que a execução dos procedimentos fiscais e o controle e monitoramento dos mesmos fossem feitos em unidades distintas. Como foi exposto, do ponto de vista do acompanhamento e seleção, diversas ações foram desenvolvidas no âmbito das Divisões de Maiores Contribuintes (Dimac) nas Superintendências da 7ª RF e 8ª RF, entretanto, a execução dos procedimentos fiscais ficava a cargo de outras Delegacias. A crise evidenciou a necessidade de unidades específicas para atuação nos esquemas de planejamento tributário adotados pelas empresas.

Nesta esteira, a RFB criou⁷⁸ duas delegacias especializadas em grandes contribuintes (Demac), nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, que concentram o maior número de grandes contribuintes. Embora, a idéia de criar uma estrutura dentro da Receita especializada na fiscalização de grandes contribuintes fosse antiga, até mesmo com base nas experiências internacionais, a criação das Demac foi apontada nas entrevistas como um aprendizado da crise, pois propicia o tratamento integral do contribuinte.

⁷⁸

Portaria RFB nº 547 de 09.04.2010, D.O.U.: 12.04.2010.

6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES

O último capítulo é o resultado da análise do autor da dissertação acerca do que foi discutido anteriormente. Será resgatada a pergunta-problema que desencadeou o estudo e realizado um resumo do que foi apresentado nos capítulos anteriores, para, a seguir, oferecer a resposta à pergunta-problema, fruto da interpretação deste autor.

6.1 Conclusões

Deve-se, a princípio, resgatar o problema que suscitou a investigação, ou seja, busca-se a resposta das seguintes questões que permearam a discussão: quais medidas de gestão foram adotadas para lidar com a crise? Em que medida a RFB reage à crise? Qual o aprendizado obtido com a crise?

Deve-se, também, lembrar a suposição que direcionou esta dissertação, ou seja, a de que a RFB reagiu à crise adotando medidas de gestão específicas e adequadas, com base no referencial teórico, para evitar ou combater a evasão fiscal. Inicialmente, o que desencadeou a adoção dessas medidas foi a queda de arrecadação observada durante à crise e a crença de que, embora pudesse ser explicada em parte pela queda do nível da atividade econômica (principalmente da produção industrial e na comparação com outros países), essa variável não

poderia ser considerada definitiva. Essa assertiva se coaduna com a literatura estudada que explica que em períodos de crise econômica as empresas tendem a se autofinanciar com o dinheiro destinado aos tributos, por meio da sonegação fiscal.

Neste sentido, o referencial teórico permitiu o entendimento de que em períodos de desaceleração econômica, as AT devem adotar medidas específicas para fazer face à crise, pois, somente, a partir de uma fiscalização (em sentido geral) nas empresas, é possível verificar se a queda da arrecadação não foi pautada na evasão fiscal. Essa premissa se baseia no fato de que os indicadores econômicos não podem concluir sobre o comportamento dos contribuintes e a arrecadação é calcada no comportamento dos mesmos.

Como o ambiente muda continuamente, o nível estratégico da AT precisa sistematicamente analisar e diagnosticar as condições ambientais que cercam as empresas e realizar as medidas para reforçar o controle, verificando as oportunidades e as ameaças ambientais.

No que se refere às medidas de gestão adotadas, analisadas no capítulo 5, foram pautadas em estratégias, estrutura e processos. A estratégia de focar os grandes contribuintes resultou no aumento do volume dos créditos lançados em 2009. Outra estratégia adotada, o foco no segmento financeiro da economia, também resultou no aumento dos créditos tributários lançados neste segmento.

A reestruturação do órgão, durante à crise, almejou à racionalização de processos e procedimentos, visando ganhos de eficiência, e foi fundamental para a reação da RFB à crise. As subsecretarias participaram ativamente no diagnóstico, acompanhamento e monitoramento da crise, bem como, no processo de orientação das unidades descentralizadas sobre as medidas estratégicas afetas à sua área. A Coordenação de Estudos Setoriais (Coset) foi responsável pela realização de estudos visando à melhoria da atuação da fiscalização e da percepção da presença fiscal pelos vários setores da economia.

A reformulação da estrutura de pessoal da Delegacia de Instituições Financeiras (DEINF/SP) e da Delegacia de Assuntos Internacionais (DEAIN/SP) objetivou reforçar a estrutura dessas unidades, responsáveis pela fiscalização das instituições financeiras e de assuntos internacionais e está em concordância com as recomendações da literatura estudada. Além do mais, o segmento financeiro da economia foi um dos que mais apresentaram queda de arrecadação.

No âmbito dos processos organizacionais, a cobrança e as compensações foram enfocadas durante à crise. Em um cenário de crescimento da inadimplência, houve diversas iniciativas para agilizar a cobrança, buscando a antecipação das informações declaradas pelo contribuinte, antes da sua disponibilização normal. Essas medidas estão em conformidade com o referencial teórico, no sentido de que a cobrança mais rápida proporciona melhores resultados. Entretanto, pode-se concluir que a cobrança deveria ser ágil em qualquer momento e não somente em períodos de aumento da inadimplência.

Para frear as compensações que cresciam muito na crise, também em função dos planejamentos tributários, foi feita uma análise técnica para dar maior rigor à legislação. No decorrer da crise, a RFB impediu, por meio de alteração normativa, a compensação dos débitos de IRPJ e CSLL apurados por estimativa mensal com quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB. Posteriormente, várias medidas legislativas foram tomadas neste sentido.

Da análise dos primeiros resultados da operação “Ouro de Tolo”, podem ser tiradas algumas conclusões: uma delas é que alguns contribuintes aproveitaram o atual sistema de compensação para obter capital de giro (Banco Fiscal), o que corrobora o tratado no referencial teórico de que algumas empresas podem declarar perdas ilícitas, acreditando que o fisco não pode distingui-los dos prejuízos decorrentes de um ambiente de diminuição geral da rentabilidade (FMI, 2009); outra é que o sistema de compensação, meramente declaratório, permite as fugas de arrecadação.

Por todas essas medidas e resultados, confrontados com a literatura exposta no trabalho, pode se depreender que a RFB reagiu com foco na crise e com as medidas necessárias. Algumas medidas foram tomadas pela RFB pós-crise, mas com base em um diagnóstico das fugas de arrecadação na crise, por isso buscamos responder a terceira questão do estudo: qual o aprendizado obtido com a crise?

O principal aprendizado foi no que se refere ao processo de compensação. A partir da experiência do crescimento das compensações na crise, foi estabelecida uma série de medidas por instrução normativa, dando mais vigor à legislação e dificultando a evasão fiscal. Em relação à cobrança, a crise evidenciou a necessidade de melhorar o controle e a cobrança do crédito tributário para combater a inadimplência. Neste sentido, a crise acelerou a idéia de criação de novos parâmetros de malha DCTF e da redefinição do fluxo de cobrança, para reduzir o tempo

entre a constituição do crédito tributário declarado em DCTF e a sua efetiva cobrança.

Todas essas medidas de gestão tiveram como escopo aumentar percepção de risco dos contribuintes, após um período de queda nas receitas federais e de uma grande pressão naqueles que pagam seus tributos em dia. De fato, a crise abriu caminho para essas medidas no sentido de reforçar o controle e a fiscalização dos contribuintes, como a regulamentação Regime Especial de Fiscalização (REF) a criação das delegacias especializadas em grandes contribuintes (DEMAC), nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, que concentram o maior número de grandes contribuintes.

Na contramão das medidas de gestão, o Governo adotou o Refis da crise, suspendendo a pretensão punitiva do Estado, em relação aos crimes contra a ordem tributária, durante o período de adesão do contribuinte ao parcelamento especial. Pode-se concluir que esse tipo de medida não contribui para a justiça fiscal (por privilegiar o mau pagador) e pode ter um efeito negativo para o cumprimento da legislação tributária no longo prazo, já que o contribuinte passa a ter uma expectativa de uma futura anistia ou parcelamento, sendo estimulado a suspender ou retardar o pagamento dos tributos devidos. Nesse sentido, pode-se concluir que a extinção da punibilidade no caso de pagamento ou parcelamento de crédito tributário coopera para diminuição da percepção de risco do contribuinte. Pelo contrário, a adoção de mecanismos efetivos de punibilidade aumentará a percepção de risco de o contribuinte ser pego em uma fiscalização, visto que terá receio de ser realmente penalizado criminal e administrativamente.

Por fim, a experiência da RFB no combate aos efeitos da crise, deixa algumas lições. A primeira se refere ao alcance das medidas de gestão adotadas no objetivo de aumento da espontaneidade (cumprimento voluntário das obrigações tributárias) dos contribuintes. Pode-se concluir que uma combinação de fatores alheios à organização pode contribuir ou prejudicar esse objetivo, como por exemplo: a justiça fiscal (a certeza de que se paga de acordo com a capacidade contributiva (equidade), a prestação de serviços públicos e a qualidade na realização do gasto público e uma punição efetiva nos crimes contra ordem tributária. É sabido que a obrigação tributária, em última análise, depende de uma ação (de fazer) do contribuinte. Nesse sentido, a segunda lição é uma decorrência da primeira e diz respeito à necessidade de se fortalecer a RFB contra interesses de contribuintes que não cumprem com o seu papel de cidadão, principalmente em um período de crise, em que a obrigação tributária se torna ainda mais onerosa para o bom pagador de tributos.

6.2 Sugestões e Recomendações

Este estudo certamente abrange uma série de relações com outros assuntos, que no decorrer da pesquisa foi-se descobrindo. Entretanto, é razoável supor que um trabalho de pesquisa não se esgota em si mesmo, na medida em que a resposta a um questionamento, abre espaço para outros trabalhos e estudos.

As próprias limitações impostas a este estudo tiveram como finalidade adequar a pesquisa ao cumprimento de seus objetivos e, ao mesmo tempo, impediram a exploração de outras dimensões relevantes ao objeto do estudo. Várias lacunas se apresentaram, mas não puderam ser devidamente preenchidas. A realização de entrevistas com um maior número de dirigentes, ampliando o universo da pesquisa pode enriquecer ainda mais o estudo ora empreendido.

Nesse contexto, vislumbram-se algumas sugestões e recomendações para futuras pesquisas:

- Até que ponto a RFB pode aprimorar o mecanismo da compensação tributária, sob o ponto de vista legal e administrativo, sem mitigar o direito dos contribuintes em realizar a compensação?
- Como a RFB pode aprimorar o sistema de cobrança, de modo que não sofra com a inadimplência em períodos de crise?
- Até que ponto a autonomia administrativa e financeira, principalmente na gestão dos recursos humanos, pode melhorar a eficácia da RFB?
- Em que medida a extinção da punibilidade, no caso de pagamento ou

parcelamento, nos crimes contra ordem tributária, contribui para diminuição da percepção de risco dos contribuintes?

Esta dissertação, bem como as questões sugeridas, apontam para a possibilidade de novas pesquisas. Outras possibilidades de estudo certamente foram percebidas pelo leitor. Finalmente, espera-se que esta dissertação tenha contribuído para inserir o leitor no debate sobre a Administração Tributária e tenha contribuído para novas possibilidades de pesquisa.

7. REFERÊNCIAS

AARON, H. J & SLEMROD, J. *The crisis in tax administration*. The Brookings Institution; Washington, 2004.

AFONSO, José R. *et al. Evolução e estrutura da receita tributária administrada pela Receita Federal: Por que decresceu muito mais que o PIB?* Brasília: Consultoria do Senado Federal, set/09.

ALLINGHAM, M.G., SANDMO, A. (1972) *Income tax evasion: a theoretical analysis*. Journal of Public Economics, Amsterdam, v. 1, p. 323-338.

BAYLEY, K. D. *Methods of social research*. 4ª ed. New York: The Free Press, 1994.

BORDIN, Luís Carlos Vitali, LAGEMANN, Eugênio (1996). Administração Tributária: aspectos e modelos de organização – os contextos brasileiro e internacional. Revista Análise, Porto Alegre: PUC, v.7, n.1 p. 113 - 162.

BOOTH, Simon A. *Crisis Management Strategy: competition and change in modern enterprises*. London, Routledge: 1993.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1988.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 441, de 30 de julho de 2010.

BRYMAN, A. *Research methods and organization studies*. Routledge, 1995.

CAI, Hongbin & LIU, Qiao. *Competition and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Chinese Industrial Firms*, The Economic Journal, April 2009 (London).

CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka. *Administering the VAT*. IN: GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl S; SICAT, Gerardo P. Value added taxation in developing countries. Washington: World Bank, 1990

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (CIAT). *Manual de Administración Tributaria del CIAT*. Panamá: CIAT, 2000.

CHANDLER, A. *Ensaio para uma história da grande empresa*. Rio de Janeiro; FGV, 1998.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração: teoria, processo e prática*. São Paulo, Campus: 2006.

CONTIJO, Augusto & OLIVEIRA, Fabrício. *Subprime: os 100 dias que abalaram o capital financeiro mundial e os efeitos da crise sobre o Brasil*. Belo Horizonte, 2009.

DEMO, Pedro. *Avaliação qualitativa*. Campinas: Autores associados, 2008.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *Improving large taxpayers' compliance – a review of country experience*. Washington, 2002.

_____. *Collecting taxes during an economic crisis: challenges and policy options*, prepared by John Brondolo, July 2009.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *O que explica a queda recente da receita tributária federal?* disponível em http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/090826_NotaTecTribut.pdf

INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS). *The “What Ifs” of an Economic Downturn*, available at www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=201853,00.html.

JAYASINGHE, Mevan. *Pakistan: A preliminary evaluation of the tax gap*. Andrew Young School of Policy Studies, Department of Economics, Summer 2007 Internship Program.

KALDOR, Nicholas. (1962). “The Role of Taxation in Economic Development”, paper presented to the Conference on Fiscal Policy of the Organisation of American States in Santiago, Chile, December 1962, republicado in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy – Volume I*, London: Duckworth, 1964.

_____. *Essays on economic policy*. Volume I, London: Duckworth, 1964.

KRUGMAN, Paul R. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MARTINET, Alain Charles. *Estratégia*. 2 ed. Lisboa: Sílabo, 1992.

- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MEIRELLES, Henrique. *O Brasil tem como sair mais forte da crise*. IN: VELLOSO, João Paulo do Reis (coord.). *A crise global e novo papel mundial dos BRICS*. José Olympio. São Paulo, 2009.p.249-258.
- MINTZBERG, Henry & QUINN, James B. *O processo da estratégia*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MOREIRA Marcílio M. *A crise e a reação do Brasil*. IN: VELLOSO, João Paulo do Reis (coord.). *A crise global e novo papel mundial dos BRICS*. José Olympio. São Paulo, 2009.p.293-298.
- MORRIS, Charles R. *O crash de 2008: dinheiro fácil, apostas arriscadas e o colapso global do crédito*. Aracati. São Paulo, 2009.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries*. TPA, 2007.
- _____. *Forum on Tax Administration: compliance management of large business task group*. TPA, July 2009.
- PASTORE, Affonso Celso & PINOTTI, Maria Cristina. *A crise internacional e o Brasil*. IN: VELLOSO, João Paulo do Reis (coord.). *A crise global e novo papel mundial dos BRICS*. José Olympio. São Paulo, 2009.p. 309 -330.
- PINHANEZ, Mônica. *ReiEnventing VAT Collection: Industry Vertical Assessment, Revenue Increase, and Public Sector Reliability*. 2008. 222f. Tese (doutorado em economia do desenvolvimento e política pública) - Department of Urban Studies and Planning, MIT.
- REZENDE, Fernando & CUNHA, Armando. *Disciplina fiscal e qualidade do gasto público*. FGV, 2005.
- SCHNEIDER, F & KLINGLMAIR, R. *Shadow Economies around the world: What do we know?* Paper apresentado na Public Choice Meeting 2004 em Baltimore (USA), 2004.
- SCHLEMENSON, Aldo. *Organizational Structure and Human Resources in Tax Administration*. IN: BIRD, Richard M.& CASANEGRA, Milka. *Improving tax administration in developing countries*. IMF, 1992.
- SILVANI, Carlos A. *Improving tax compliance*. IN: BIRD, Richard M.& CASANEGRA, Milka. *Improving tax administration in developing countries*. IMF, 1992.
- SILVANI, Carlos & BAER, Katherine (1997). *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*. International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/97/30,

March 1997.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2009). *Análise da Arrecadação das Receita Federais*. Brasília, Setembro/2009.

SOARES, Mauro Bógea; CUNHA, Murilo Soares. *A fiscalização tributária sob um enfoque multidisciplinar*. In: Seminário Internacional sobre Fiscalização Tributária, realizado de 19 a 21 de outubro de 2002, em Vitória, promovido pela Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo e pelo Ministério da Fazenda.

SOBRAL, Filipe & PECCI, Alketa. *Administração: teoria e prática no contexto brasileiro*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

STONER, J. A. F; FREEMAN, R. E. *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1996.

TANZI, Vito. *Quantitative characteristics of the tax systems of developing countries – in the theory of taxation in developing countries*. New York: Oxford University Press, 1987.

VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de pesquisa em administração*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 10ª.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VERHORN, Charles L & BRONDOLO, John (1999). Organizational options for tax administration, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol 53 (November), pp.499-512.

VELLOSO, Raul; MENDES, Marcos; CAETANO, Marcelo. *A crise e a revisão da política fiscal*. IN: VELLOSO, João Paulo do Reis (coord.). *A crise global e novo papel mundial dos BRICS*. José Olympio. São Paulo, 2009.p.331-398.

ZHICHAO , Zhang; [LI](#), Wei; [SHI](#), Nan. *Handling the Global Financial Crisis: Chinese Strategy and Policy Response*. April 15, 2009. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?>

APÊNDICE – ENTREVISTA

TEMA: A CRISE FINANCEIRA GLOBAL E A GESTÃO DA RFB: UM ESTUDO DE CASO

FUNÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA A QUE PERTENCE/ PERTENCEU:

() ARRECADAÇÃO () FISCALIZAÇÃO () GRANDES CONTRIBUINTES

QUESTIONÁRIO:

1. QUE MEDIDAS DE GESTÃO FORAM ADOTADAS PELA RFB PARA AMENIZAR OS EFEITOS DA CRISE?
2. DE QUE MANEIRA A CRISE FINANCEIRA GLOBAL ALTEROU A ROTINA DO SEU TRABALHO?
3. QUAIS OS PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS QUE FORAM TOMADOS PELO SEU DEPARTAMENTO?
4. O GOVERNO DEU O SUPORTE NECESSÁRIO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DESSAS ESTRATÉGIAS?
5. QUAIS FORAM AS PRINCIPAIS DIFICULDADES ENFRENTADAS PELA RFB DURANTE A CRISE?
6. QUE MEDIDAS FORAM TOMADAS PARA GARANTIR A ARRECADAÇÃO POTENCIAL DOS GRANDES CONTRIBUINTES?

7. COMO A RFB ATUOU PARA CONTER O CRESCIMENTO DAS COMPENSAÇÕES?
8. COMO A RFB ATUOU PARA GARANTIR O RECOLHIMENTO DOS IMPOSTOS RETIDOS NA FONTE?
9. COMO A RFB ATUOU PARA CONTER OS ESQUEMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?
10. QUAL O APRENDIZADO OBTIDO COM A CRISE?