

Reforma  
Tributária

19

# Nova administração tributária para novo sistema tributário

Marcelo Lettieri, Dão Real, Fátima Gondim e  
Paulo Gil

## NOVA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO

**Marcelo Lettieri**

Diretor Técnico do Instituto Justiça Fiscal, Engenheiro Mecânico-Aeronáutico pelo ITA, Doutor em Economia pela UFPE e Professor Colaborador do CAEN/UFC.

**Dão Real**

Diretor de Relações Institucionais do Instituto Justiça Fiscal, Geólogo pela Unisinos e Pós-graduado em Engenharia de Recursos Hídricos e Saneamento Ambiental, pela UFRGS.

**Fátima Gondim,**

Presidenta do Instituto Justiça Fiscal, Economista pela UFC, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentada.

**Paulo Gil,**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Especialista em Economia do Trabalho e Sindicalismos pela Unicamp.

### Resumo

Diante do diagnóstico de que seus sistemas tributários não cumprem o papel de fomentadores de desenvolvimento econômico inclusivo, vários países os têm questionado, clamando por reformas tributárias urgentes. No entanto, pouca atenção tem sido dada ao papel das Administrações Tributárias (AT) nessas reformas. Experiências recentes mostram que dois requisitos devem ser atendidos para que uma ampla reforma na AT seja institucionalizada. O primeiro é a vontade política. Nenhuma mudança profunda é possível sem forte vontade política das autoridades e sem consenso público sobre a necessidade de incluir no sistema aqueles contribuintes que, até então, conseguiram, legal ou ilegalmente, escapar dele. O segundo requisito são os recursos humanos. Em todas as reformas bem-sucedidas, um grupo de servidores públicos altamente qualificados e comprometidos com a mudança foi o principal responsável pelo sucesso. Para tratar dessa discussão, o presente artigo apresenta a experiência internacional de várias reformas nas AT (a partir de informações comparativas coletadas pela OCDE para um conjunto de 56 países), elabora um diagnóstico da AT brasileira à luz da experiência internacional e apresenta um conjunto de propostas para uma ampla reforma na AT, de modo a adequá-la ao novo sistema tributário em discussão nas propostas apresentadas neste projeto.

**Palavras-chave:** Reformas Tributárias, Administrações Tributárias,

### INTRODUÇÃO

O debate sobre reformas tributárias tem adquirido crescente importância na definição das políticas públicas, principalmente quanto ao efetivo papel do sistema tributário na promoção do crescimento econômico e na redução das desigualdades sociais.

Diante do diagnóstico de que seus sistemas tributários não cumprem o papel de facilitadores e fomentadores de desenvolvimento econômico inclusivo, vários países têm questionado o próprio modelo tributário, clamando por reformas urgentes, independentemente do nível das respectivas cargas tributárias, respectivos graus de desenvolvimento econômico-social e da

qualidade dos serviços públicos colocados à disposição dos cidadãos. No entanto, pouca atenção tem sido dada ao papel das Administrações Tributárias (AT) nessas reformas.

A instituição formal de um sistema tributário justo e eficiente, por meio de uma legislação claramente estabelecida, é condição necessária, mas não suficiente para que sua aplicação real atinja os objetivos de eficiência e justiça pretendidos pelos legisladores. Como observou Kaldor (1980), em seu trabalho seminal, “a eficiência de um sistema tributário não é determinada apenas por uma legislação adequada, mas também pela eficiência e integridade da administração tributária”. Kaldor também advertiu que muitas reformas tributárias ambiciosas falharam porque não se preocuparam com reformular a AT de modo a adequá-la ao novo sistema tributário instituído.

Embora seja a política fiscal que define a legislação tributária, é a AT que a implementa, colocando-a em vigor, traduzindo as leis fiscais, de forma justa, eficiente e efetiva, em receitas tributárias. O desempenho da AT deve ser, pois, avaliado em relação aos requisitos de eficácia, eficiência e equidade. Quanto mais complexo for o sistema a ser administrado, devido à complexidade das regras tributárias, menos efetivamente a AT arrecadará e, ao mesmo tempo, menor será sua eficiência em função dos altos custos da cobrança, mas a simplificação pura e simples não pode ser o único mote de uma reforma. É preciso equilibrar eficiência e equidade do sistema.

Nesse sentido, é fundamental que a estrutura orgânica formal encarregada da administração do sistema tributário tenha condições objetivas de promover a adequada aplicação das normas tributárias instituídas, sob pena de se ver escorrer ralo abaixo todo o esforço para construir sistema tributário mais eficiente e justo.

Nas reformas fiscais, existe uma estreita correlação entre uma política fiscal bem-sucedida e uma AT eficiente. Ou seja, não existe boa política fiscal sem AT que tenha capacidade para aplicá-la com eficiência e justiça. E sem a reorganização permanente da AT e melhorias nos métodos de gestão, com pessoal altamente qualificado e responsável, é impossível esperar que as reformas tributárias possam ser realizadas com sucesso (BEJAKOVIĆ, 2000).

Somente nos últimos anos é que a maioria dos países começou a tratar as questões referentes à construção de uma AT moderna inserida em suas propostas de reformas tributárias. Como primeiro passo, focou-se na reestruturação organizacional da autoridade tributária, com ênfase na gestão por funções (arrecadação, cadastros, fiscalização, TI e contencioso, como

principais), que são então organizadas por tipos de contribuintes, de tributos e/ou de setores ou atividades das empresas (OCDE, 2015).

As reformas administrativas realizadas em alguns países, com a instituição de novas estruturas organizacionais e equipes mais profissionais, colaboraram com a implementação bem-sucedida de várias reformas tributárias e em grandes melhorias na cobrança de tributos. Os exemplos de sucessos mostram que, sob condições adequadas, a eficiência da AT pode ser ampliada em período relativamente curto de tempo. Além disso, como demonstraram alguns países – como Bolívia, Chile, Colômbia e Uruguai na América do Sul, ou Espanha e Portugal na Europa –, com a maior eficiência da AT, a arrecadação pode ser aumentada ao mesmo tempo em que se reduzem as desigualdades, por meio de uma incidência mais adequada dos tributos sobre os diferentes grupos de contribuintes (BEJAKOVIĆ, 2000).

No entanto, como ressaltam Budge e McKay (1994), as reformas promovidas nos sistemas tributários e nas AT na América do Sul têm sido mais impactantes porque estão sendo realizadas em países onde a tributação é regressiva, a maior parte das receitas tributárias é obtida de tributos indiretos e onde as maiores alíquotas sobre a renda são muito menores do que nos países desenvolvidos. Nesses países, entre os quais está o Brasil, o princípio democrático básico da equidade fiscal tem sido amplamente violado, em função da baixa tributação da renda e dos lucros.

Uma das lições mais importantes das experiências de diferentes países é que, em regra, uma condição prévia essencial para uma reforma da AT é a simplificação do sistema tributário, como forma de garantir que ele possa ser aplicado efetivamente (BEJAKOVIĆ, 2000). No entanto, como já ressaltado, o foco da reforma não pode ser somente a simplificação, principalmente quando o sistema é extremamente injusto. Referida simplificação deve ser buscada não na redução das bases tributárias ou alíquotas, mas principalmente na remoção de isenções, brechas legais e incentivos fiscais que potencializam a evasão fiscal.

Isso não significa que as melhorias no funcionamento e na eficiência da AT sejam uma tarefa fácil e simples, que possa ser feita no curto prazo. Na prática, a administração fiscal reflete toda uma série de fatores e condições socioeconômicas, como a formação e o nível de conhecimento dos funcionários, a distribuição de renda, a atitude em relação à autoridade do Estado, etc. (BEJAKOVIĆ, 2000).

E ainda há uma preocupação adicional a ser ressaltada: o controle da corrupção. Se a corrupção é generalizada na sociedade, não é possível esperar que a administração fiscal seja uma ilha isolada de honestidade. Uma boa estrutura tributária tende a ser o elemento essencial para garantir baixos índices de corrupção.

Outra questão relevante é o status organizacional da AT dentro do setor público como um todo, que é um dos principais fatores que afetam sua capacidade para se especializar e responder adequadamente às mudanças na economia (BEJAKOVIĆ, 2000). Os principais problemas são decorrentes, sobretudo, do apego quase universal à idéia de que as AT devem ser colocadas sob a estrita supervisão do Ministério da Fazenda, por causa da natureza política de suas operações (TERKPER, 1994). No entanto, o fato é que, para as instituições fiscais, a interferência política excessiva afeta a implementação objetiva da política tributária. Há evidências claras que sugerem que esta interferência tenha consequências adversas na eficiência da AT em muitos países. Portanto, uma das condições prévias para a reforma da AT e melhoria em sua eficiência é aumentar sua autonomia institucional e financeira (GOODE, 1990).

Além desses fatores, esforços adicionais para melhorar o status, as condições de trabalho e os salários dos funcionários da administração fiscal certamente permitirão aumentos das receitas públicas muito maiores do que os custos dessas melhorias (WORLD BANK, 1991).

É importante ressaltar, ainda, que uma reforma da AT também é parte de uma transformação completa da administração pública, e, por isso, não há motivos para ser muito otimista quanto à velocidade da mudança e aos resultados esperados (HESSE, 1993).

Experiências recentes mostram que dois requisitos devem ser atendidos para que a mudança seja institucionalizada. O primeiro é a vontade política. Uma mudança profunda não é possível sem forte vontade política das autoridades e consenso público sobre a necessidade de incluir no sistema aqueles contribuintes que, até o momento da reforma, conseguiram, legal ou ilegalmente, escapar dele. O segundo requisito são os recursos humanos (BEJAKOVIĆ, 2000). Em todas as reformas bem-sucedidas, um grupo coeso de homens e mulheres, muito bem formados e comprometidos com a mudança, foi o responsável pelo sucesso das reformas (SILVANI, 1992).

Para realizar uma reforma da AT também é muito importante aceitar uma estratégia global sobre a distribuição das tarefas e das competências básicas e determinar as prioridades.

(CASANEGRA DE JANTSCHER, SILVANI E VEHORN, 1992). A experiência mostra que não existe uma estratégia geral que possa ser aplicada a todos os países, a todos seus entes federados e a todas as situações (BEJAKOVIĆ, 2000).

Estrategicamente, para que uma reforma da AT seja viável, é importante começar pela identificação clara dos problemas que afetam suas principais funções: cadastros de contribuintes, tecnologia da informação (com atenção especial para os processamentos das informações das declarações, restituições e pagamentos), cobrança, fiscalização, contencioso administrativo e judicial, atendimento aos contribuintes e efetividade das penalidades.

Ou seja, uma reforma da AT deve fazer parte de esforço mais amplo de reforma fiscal, cuja preocupação principal deve ir além da mera simplificação do sistema, buscando o desenvolvimento econômico e social, o que implica reestruturar o sistema tributário para que não somente seja mais eficiente, mais fácil de administrar e que cause menos distorções econômicas, mas também para que seja instrumento de redução das desigualdades sociais. E não faz sentido tentar reformar a AT sem reformar simultaneamente a estrutura tributária. Esse processo é uma via de mão dupla.

Para tratar dessa discussão, o presente artigo está organizado em cinco sessões, incluindo esta introdução. A segunda seção apresenta a experiência internacional de reformas de AT, a partir das informações comparativas coletadas pela OCDE para um conjunto de 56 países; na seção 3, é elaborado um diagnóstico da AT brasileira à luz da experiência internacional; a seção 4 traz um conjunto de propostas e a última seção apresenta algumas considerações finais.

## **1. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

O esforço da OCDE para coletar informações comparativas sobre as AT foi ampliado para um conjunto mais amplo de países e os vários estudos empíricos recentes já utilizam essa nova base de dados (Bird, 2015).

O estudo mais recente da OCDE (OCDE, 2015) abrange 56 países<sup>1</sup>. Informações adicionais são fornecidas pelos estudos do Inter-American Development Bank (IDB, 2013), para 13 países

---

<sup>1</sup> Além dos países membros da OCDE, referido estudo traz informações dos seguintes países não pertencentes à Organização: Argentina, China, Índia, África do Sul, Rússia, Costa Rica, Bulgária, Croácia, Chipre, Lituânia, Malta, Romênia, Letônia, Colômbia, Malásia, Singapura, Marrocos, Tailândia, Brasil, Indonésia e Arábia Saudita.

latino-americanos, do Asian Development Bank (ADB, 2014), para outros seis países asiáticos, e do International Tax Dialogue (ITD, 2010), para alguns países africanos.

O estudo da OCDE (2015) apresenta uma ampla análise das AT para esses 56 países, chamando a atenção para as tendências adotadas por eles para o desenho da estrutura organizacional, os modelos de gerenciamento e a avaliação de desempenho da AT.

Eles observaram que as reformas nas características institucionais e estruturas organizacionais das AT continuam a ser o foco dos esforços em muitos países e o objetivo principal anunciado seria melhorar a eficiência e a eficácia de suas AT. A título de exemplo, eles citam várias características das reformas administrativas realizadas nas últimas três décadas (OCDE, 2015), como, por exemplo, o estabelecimento de órgãos fiscais com maior autonomia, integrando administrações fiscais de tributos diretos e indiretos e, em vários países (como, por exemplo, Portugal, República Eslovaca e Eslovênia), integrando a administração fiscal e a aduaneira dentro de um único órgão. Também observaram algumas iniciativas de integração da administração das contribuições para a Seguridade Social com a dos demais tributos (Lituânia, Grécia e Brasil, por exemplo).

Eles constataram a definição de novas estruturas com reduzida hierarquia de gestão, consolidação dos processos de trabalho e maior centralização na gestão nacional de alguns serviços (por exemplo, Estônia, Finlândia e Letônia), racionalização substancial do número de unidades descentralizadas (por exemplo, Croácia, Grécia, Noruega e Romênia) e estruturas de fiscalização baseadas em tipos de contribuintes (por exemplo, Bélgica, República Tcheca, Indonésia, Países Baixos e Portugal). Também foram criados novos centros de prestação de serviços aos contribuintes (por exemplo, Argentina e Malásia).

Observaram que a prática de estabelecer divisões dedicadas a gerenciar os grandes contribuintes corporativos (pessoas jurídicas) foi encontrada em mais de 85% dos países. No entanto, o uso de metodologia similar para os contribuintes individuais (pessoas físicas) de alta renda é consideravelmente menos generalizado, apesar da evidência mundial de crescimento significativo dessa classe de contribuintes, tanto em quantidade, quanto em riqueza.

Em relação à cooperação, verificam que muitas administrações tributárias estão utilizando ou desenvolvendo uma "abordagem cooperativa de modelo de conformidade" para seus maiores

contribuintes, mas alertam que as AT ainda podem melhorar bastante a transparência dos relatórios sobre os seus desempenhos no cumprimento de suas missões institucionais.

Foram levantados os muitos desafios de gestão de recursos humanos que as AT devem enfrentar, particularmente em relação ao recrutamento de pessoal, à formação e treinamento, ao engajamento, à gestão de desempenho e ao envelhecimento da força de trabalho, principalmente depois de as AT em muitos países terem recebido ordens para cortar seus custos administrativos como parte dos esforços de ajuste fiscal, o que para alguns importou em reduções significativas (por exemplo, Austrália, Reino Unido e Estados Unidos). Como consequência, muitos países incorreram na prática de usar uma variedade de serviços terceirizados em funções administrativas críticas e de suporte (por exemplo, serviços de TI), comprometendo a integridade de sua atuação (OCDE, 2015).

Em geral, a carga tributária média para os países da OCDE no ano fiscal de 2012 subiu marginalmente em relação a 2011 e quase retornou ao nível existente antes da crise financeira global. O desempenho global do IVA nos países da OCDE permaneceu abaixo dos níveis existentes antes da crise financeira global em 2008, apesar dos esforços realizados, nos últimos anos, em muitos países, para aumentar a produtividade da arrecadação desse imposto.

Mas alguns dados relacionados ao desempenho das AT chamam a atenção para alguns aspectos críticos de suas performances: por exemplo, as restituições de tributos representam fluxo de trabalho significativo em muitas AT, em particular para os países da OCDE e para os seus sistemas de IVA; algumas AT têm potencial considerável para eliminar e/ou deslocar a demanda de serviços dos contribuintes de canais onerosos (por exemplo, consultas pessoais) para canais mais eficientes (por exemplo, serviços *on-line*); e muitas AT parecem ter poucos dados sobre a demanda de serviços por seus canais de serviço, o que dificulta o planejamento de ações para racionalizar o atendimento.

Para os países da OCDE, no período de 2011 a 2013, a dívida tributária média no final do ano (excluindo a dívida em litígio) como parte da arrecadação líquida anual de receitas foi de 22-24%, embora esses índices sejam significativamente impactados por resultados anormalmente grandes para dois países (Grécia e Itália). Os pesquisadores da OCDE (2015) ressaltam que a análise geral do desempenho das AT na cobrança de dívidas tributárias foi dificultada em função da insuficiência de dados fornecidos.

Estão sendo feitos esforços consideráveis para melhorar o alcance e a qualidade dos serviços *on-line* prestados aos contribuintes. As áreas prioritárias relatadas são as declarações eletrônicas e outros aplicativos, o aprimoramento de *sites*, a captura de dados de terceiros, o uso de vários produtos digitais e a contabilidade digital integrada.

Além disso, tem sido observado, também, grande progresso no uso de sistemas de declarações eletrônicas, com mais de 95% de todas as AT oferecendo esses serviços; mais de dois terços das AT nos países da OCDE implementaram declarações eletrônicas para mais de 75% de seus contribuintes Pessoas Físicas e Jurídicas em 2013. O uso de declarações pré-preenchidas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) continua a evoluir; oito AT (como, por exemplo, a Dinamarca) informaram que eles preparam completamente as declarações (ou documentos similares) para a maioria dos seus contribuintes PF. A maioria das AT teve progressos substanciais nos últimos anos na informatização total da cobrança de tributos. No entanto, muito mais de um terço das AT não forneceram dados sobre o volume de pagamentos, sugerindo que este aspecto da administração pode não estar recebendo atenção adequada.

O estudo da OCDE (2015) traz, ainda, uma visão geral das principais características em vigor nas AT dos países da OCDE, destacando que vários países parecem ter o potencial de modificar seus mecanismos de pagamento e/ou declarações (para PJ e/ou PF) de forma a obter uma série de benefícios (como, por exemplo, a redução da carga de trabalho, de custos administrativos e de conformidade dos contribuintes), aumentando ainda mais a arrecadação.

A maioria das Reformas das AT, na década de 1990, seguiu orientação do Banco Mundial, na esteira do Consenso de Washington, com o objetivo claro de ampliar a arrecadação para fazer face ao processo de endividamento que a maioria dos países passou a enfrentar assim que a onda neoliberal aportou em suas praias. Ao fazer uma revisão das operações do Banco nesta área nesse período, Gill (2000) observou que o principal impulso dessas reformas focava a política e a legislação tributárias, com foco na racionalização de processos técnicos básicos, tais como a criação/melhoria dos cadastros de contribuintes, o processamento de restituições e pagamentos, a auditoria fiscal e as operações aduaneiras; na informatização dos processos e procedimentos; na reorganização dos órgãos fiscais em linhas funcionais; na criação de Unidades de Grandes Contribuintes; e nos treinamentos técnicos a partir de diretrizes recomendadas pelo Banco. No entanto, pouca atenção fora dispensada a outras áreas fundamentais, como as relativas aos fatores ambientais que influenciam as AT de cada país, o

efeito de sua história sobre seu funcionamento atual e futuro, a estratégia organizacional, as várias atividades de organização e gerenciamento e a cultura informal.

Como resultado, muitas das orientações do Banco Mundial falharam em descobrir completamente como funcionavam, formal e informalmente, as instituições, levando a soluções parciais e resultados subótimos (GILL, 2000), quando não totalmente opostos aos esperados.

Para tentar resolver essa questão, o Banco elaborou um modelo de análise com o objetivo de realizar uma espécie de diagnóstico preciso da administração tributária de determinado país, que levaria em consideração, de forma integrada, tanto as áreas tradicionalmente focadas pelas orientações anteriores, quanto as que parecem ter sido deixadas de lado. Esse modelo é resumido em Gill (2000) e utilizado por vários países, ainda que não declaradamente.

Em síntese, o modelo de diagnóstico elaborado pelo Banco Mundial segue uma estrutura bem definida (GILL, 2000).

Inicialmente, são criados três conjuntos de indicadores para a realização de uma “Avaliação Preliminar” cujo objetivo é identificar os principais problemas da AT analisada: **Indicadores da Natureza e Escala de Operações**, cuja função é dimensionar a complexidade da AT, de modo a colocar as coisas em perspectiva; **Indicadores de Eficácia**, para avaliar a eficácia da AT em suas principais funções institucionais; e **Indicadores de Eficiência**, para avaliar a eficiência de suas operações. Os dados coletados para esses indicadores seriam úteis para comparar as tendências no desempenho recente da AT em relação às suas metas de desempenho. Isso também ajudaria a fazer comparações com os padrões regionais e internacionais, onde estes estiverem disponíveis.

Essa avaliação preliminar deve destacar as várias áreas funcionais onde as deficiências de desempenho são severas e que, conseqüentemente, merecem atenção especial.

Em seguida, Gill (2000) apresenta um quadro conceitual utilizado para o diagnóstico detalhado da AT, denominado “Modelo de Congruência”. O modelo tem como princípio a visão de que a AT é sistema aberto, um conjunto inter-relacionado de componentes. Como numa fábrica, a AT recebe insumos (“Entradas”), que sofrem um “Processo de Transformação”, produzindo seus resultados (“Saídas”). Há três entradas diretas nesse sistema organizacional: Meio Ambiente, Recursos e História. A partir desses insumos, uma quarta entrada é derivada: a Estratégia. Os insumos alimentam o “Processo de Transformação”, que é uma interação de

quatro componentes: Tarefas, Arranjos Organizacionais Formais, Organização ou Cultura Informal e Indivíduos. Os resultados do processo de transformação aparecem como resultados nos níveis individual, unitário e organizacional. Há um *feedback* contínuo das saídas para o processo de transformação, do processo de transformação para entradas, e de saídas para as entradas.

A ideia central do Modelo de Congruência é que a eficácia de uma organização na consecução de seus objetivos depende da “Congruência” ou Ajuste entre diferentes partes do Modelo. A eficácia é maior quando a estratégia se adapta ao meio ambiente, aos recursos e à história, por um lado, e os resultados dos processos de transformação, aos mecanismos de *feedback*, por outro; o Processo de Transformação enquadra-se na estratégia, nas saídas e nos mecanismos de *feedback* desejados; e os quatro componentes do processo de transformação (tarefas, arranjos organizacionais formais, organização informal e indivíduos) se encaixam. Sempre que há falta de congruência entre quaisquer desses elementos, o resultado é um desempenho inadequado. A fim de melhorar a eficácia de uma organização, o que precisa ser feito é, primeiro, identificar áreas com falta de ajuste e, em seguida, projetar medidas corretivas para melhorar esse ajuste (GILL, 2000).

A partir daí, aplica-se o Modelo de Congruência ao diagnóstico da AT, discutindo-se os fatores ambientais que a influenciam e o impacto potencial em seu desempenho.

Embora esse seja bom modelo para se realizar um amplo diagnóstico dos problemas das AT, não há consenso sobre seu sucesso na implementação das medidas corretivas. De qualquer forma, na medida do possível e em função do escopo do presente trabalho, utilizaremos as recomendações de Gill (2000) como guia para diagnóstico dos problemas das AT no Brasil.

## **2. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM DIAGNÓSTICO PRELIMINAR**

No Brasil, há uma multiplicidade de órgãos com funções típicas de administração de tributos, fruto da sua organização política federativa. No âmbito do governo federal, o principal órgão de AT é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que é responsável pela administração de todos os impostos de competência da União, das contribuições sociais para a Seguridade Social e da atividade aduaneira, além de outras competências tributárias adicionais<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> A RFB administra mais de 97% da arrecadação das receitas federais, um montante de R\$ 1.305,5 bilhões em 2017.

Nos Estados e no Distrito Federal, são as Secretarias de Fazenda as responsáveis pela administração de todos os tributos estaduais e, nos Municípios, quando existem,<sup>3</sup> são as Secretarias de Finanças que exercem esse papel. Na maioria dos Estados e Municípios, no entanto, essas Secretarias também administram o tesouro e a dívida pública, a outra face da política fiscal: os gastos públicos.

Vimos que a AT tem como função primordial cumprir os objetivos da política tributária. Nesse sentido, a literatura econômica internacional estabelece os seguintes objetivos específicos ao administrador tributário: aplicar estritamente a lei, de modo a obter a máxima arrecadação com o mínimo de custo; e estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

Assim, o principal objetivo das AT seria fazer com que os contribuintes cumpram corretamente suas obrigações, ou seja, ao exercer o seu papel, as AT devem procurar garantir o real cumprimento da lei tributária, na forma intencionada pelo legislador. Quando um contribuinte foge à sua obrigação tributária, pretendendo pagar menos tributos do que a legislação estabelece, estamos diante do que se denomina evasão ou sonegação fiscal. Assim, uma das funções precípua das AT seria minimizar a sonegação fiscal.<sup>4</sup>

Mas na prática, a AT não é responsável apenas pela aplicação da lei. No aparelho de Estado, a AT é o espaço privilegiado de elaboração da maioria dos projetos enviados ao legislativo sobre matéria tributária. E em projetos de iniciativa dos parlamentares, sua posição tem muito peso na aprovação ou rejeição. Sob direta responsabilidade da AT é editada praticamente toda a legislação infralegal. Tem, portanto, papel decisivo na configuração de todo o arcabouço normativo da tributação.

E se a AT é indutora da política tributária, poderá ser indutora também da desigualdade, a depender da orientação seguida. Assim, em uma visão mais voltada para a sociedade, pode-se dizer que à administração tributária compete a promoção da justiça fiscal, sem prejuízo da arrecadação dos tributos ou vice-versa.

---

<sup>3</sup> Muitos municípios possuem apenas um setor administrativo, normalmente vinculado às Secretarias de Planejamento, responsável pela administração das receitas tributárias.

<sup>4</sup> A discussão acerca da necessidade de se combater a sonegação tem sido tema recorrente no Brasil desde o início dos anos 80, principalmente por se apresentar como a alternativa mais justa para a solução de desequilíbrios das finanças públicas do país. Em função de seus efeitos perversos sobre a execução orçamentária, por contribuir para tornar mais desigual o perfil da distribuição da renda e por distorcer a alocação dos recursos, a sonegação tem sido apontada como uma das grandes questões pendentes de solução pela sociedade, dentro do objetivo maior de se construir uma sociedade mais justa e solidária.

Conforme ressalta Gill (2000), fazer o diagnóstico sistemático da AT é pré-requisito para se desenvolver uma estratégia de sucesso para reformá-la. No entanto, devido à complexidade da administração fiscal e aduaneira, esta não é uma tarefa simples. Uma série de fatores externos e internos deve ser analisada para se entender como funciona a instituição e o que precisa ser modificado. Além disso, o diagnóstico deve ser feito de forma participativa, para construir um consenso sobre as causas do desempenho inadequado e as medidas a serem implementadas (GILL, 2000).

Como mostrado na seção anterior, o modelo proposto em Gill (2000) permite uma análise passo a passo do ambiente organizacional, da história, dos recursos, da estratégia, dos processos de transformação, dos resultados e do mecanismo de *feedback* do sistema de administração, com o objetivo de identificar as deficiências sistêmicas que levam à ineficiência e à ineficácia nas suas operações.

Como condição preliminar para um diagnóstico profundo da AT, é imprescindível fazer-se um levantamento geral das responsabilidades da AT, a carga de trabalho, as áreas prioritárias, a estrutura organizacional e a distribuição geográfica de suas unidades. Também é importante saber de que forma, quanto à eficácia e eficiência, a AT está atualmente desempenhando suas funções e quais são as áreas em que os problemas são mais graves. Esse exame preliminar proporciona um contexto para o exercício de diagnóstico e permite que as funções mais críticas sejam tratadas imediatamente (GILL, 2000).

Para a realização desse diagnóstico preliminar, serão utilizados relatórios de gestão, principalmente o apresentado pela RFB<sup>5</sup> (RFB, 2017), e diversas informações de outras fontes (Secretarias de Fazenda e de Finanças, Sindicatos e Associações de Servidores Públicos), utilizando-se, sempre que possível, uma análise à luz da experiência internacional, tendo como base de comparação o estudo da OCDE (OCDE, 2015).

## **2.1. Arranjos Institucionais e Estrutura Organizacional**

---

<sup>5</sup> Os Relatórios de Gestão são documentos exigidos pelos órgãos de controle interno e externo como prestação de contas ordinária anual a que as AT estão obrigadas, nos termos do art. 70 da Constituição Federal. No caso dos órgãos federais, referidos documentos são elaborados de acordo com as disposições do TCU e da CGU. Estados e Municípios precisam melhorar a transparência de suas AT, pois raramente apresentam relatórios detalhados de prestação de contas de suas atividades à sociedade. O que se observa, no caso desses entes subnacionais, é a apresentação de prestação de contas relativas tão somente às receitas e despesas sob sua responsabilidade, sem adentrarem em questões relativas ao desempenho das próprias atividades.

A experiência internacional mostra uma variedade de abordagens para a organização e o grau de descentralização na AT. É muito comum observar, mesmo em países que são significativamente descentralizados, como é o caso dos países escandinavos, uma organização altamente centralizada da AT. No entanto, há outros países, em pequeno número, onde a administração fiscal é altamente descentralizada, como na Alemanha, onde mesmo alguns impostos do governo central são administrados descentralizadamente pelos governos subnacionais.

As AT no Brasil, nos três níveis da federação, adotam arranjos institucionais com pouca autonomia: a AT federal é conduzida por um único órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, a RFB, que é responsável por todas as funções relevantes na administração dos tributos diretos e indiretos da União, além de administrar tributos da Seguridade Social e as atividades aduaneiras. Nos Estados e Municípios, o arranjo institucional é praticamente o mesmo, com as AT subordinadas à estrutura hierárquica das Secretarias de Fazenda ou de Finanças, com baixa autonomia.

Como relata o estudo da OCDE (2015), a maioria dos países (33, ou quase 60%) adota uma forma de configuração institucional denominada "semiautônoma unificada", com muito mais autonomia dos que os modelos baseados em um único órgão no Ministério da Fazenda ou das Finanças, modelo adotado somente por 12 países. Onze países adotam, ainda, uma espécie de conselho formal de gestão/assessoria composto de representantes externos como parte do quadro geral de governança (OCDE, 2015).

O Brasil adota um modelo de AT que integra tanto os tributos diretos quanto os indiretos, as atividades aduaneiras e a administração dos tributos da Seguridade Social, tudo dentro de uma superestrutura administrativa extremamente hierarquizada, a RFB.

Essa realidade é bastante distinta da maioria dos países pesquisados pela OCDE (2015). Os dados apresentados neste estudo mostram que há países que ainda realizaram esforços para integrar as suas administrações de tributos diretos e indiretos, como o Chipre e Malta; dos 32 países da OCDE com regimes de contribuições para a Seguridade Social, somente 13 fundiram essas operações com as dos demais tributos; os restantes (19) administram suas receitas em órgãos distintos. Dos 22 países não pertencentes à OCDE, sete fundiram as administrações das contribuições para a Seguridade Social à AT dos demais tributos, e Lituânia e Tailândia anunciaram que também estavam planejando tal fusão.

13 países membros da OCDE também integraram as operações fiscais e aduaneiras em um único órgão, sendo a Hungria (2011), Portugal (2012) e a Eslováquia (2012) os que o fizeram mais recentemente; nos 22 países não pertencentes à OCDE, seis adotaram a fusão das operações fiscais e aduaneiras em órgão único.

Na maioria dos países europeus, a AT nacional também é responsável pela administração dos tributos sobre a propriedade (e, muitas vezes, pelos tributos sobre veículos automóveis). Em outros países, como no caso do Brasil, esses tributos geralmente são administrados por AT dos governos subnacionais (Estados e Municípios).

A experiência internacional mostra que muitas AT empreenderam grandes esforços para reformar suas estruturas organizacionais com o objetivo de obter melhores resultados, com atenção especial à redução dos custos operacionais. Os principais pontos observados nessas reformas têm sido as alterações nos arranjos institucionais, quase sempre no sentido de instituir AT mais autônomas; o aumento das responsabilidades dos órgãos fiscais; o aumento da utilização de gestão por segmento de clientes (incluindo a criação de unidades de grandes contribuintes), a redução de níveis hierárquicos de gerenciamento aliada a centralização da gestão em órgãos centrais, a racionalização via gestão em rede e o compartilhamento de serviços entre vários órgãos governamentais (OCDE, 2015).

O modelo por "função" continua a ser o preferido no desenho das estruturas administrativas das AT, mas cerca de dois terços dos países informaram que estão trabalhando projetos de estruturas "híbridas", que combinam os vários modelos – por função, tributos, setores ou tipos de contribuintes (OCDE, 2015). Esse é o caso do Brasil, que apesar de privilegiar a estrutura por função, tem adotado modelos híbridos que combinam gestão parcial por tipo de contribuintes e fiscalização preferencialmente por tributos, considerada uma forma ineficiente por muitos países, que têm privilegiado a fiscalização por grupos ou setores econômicos.

Os Estados brasileiros há muito já adotam uma estrutura de fiscalização por grupos ou setores econômicos, mais eficiente e eficaz, pois aproximam o momento de percepção do fisco em relação ao momento das práticas de fraudes e de grandes planejamentos tributários. Assim, a especialização setorial permite um acompanhamento por especialistas quase em tempo real do *modus operandi* de cada setor.

Na esfera federal, apesar das inúmeras alterações, a estrutura organizacional ainda é arcaica (basicamente o modelo da criação da Receita Federal em 1968, com alguns ajustes), exageradamente hierarquizada (a estrutura vertical em vários níveis remonta aos modelos de gestão da ditadura militar, com órgãos centrais, regionais, locais, etc.). Tal modelo é ineficaz e ineficiente na administração de Sistema Tributário que tenha mais peso na tributação sobre a renda, razão pela qual tem sido rejeitado pela AT nas discussões recentes das reformas tributárias.

Segundo o estudo da OCDE (OCDE, 2015), a maioria das AT administra totalmente suas operações de TI e cerca de 20% dizem depender significativamente de terceirizados ou de outros órgãos do governo. Como se trata de uma atividade estratégica, administrar as operações de TI é uma condição preliminar para se obter máxima eficácia e eficiência das operações fiscais. No caso do Brasil, como regra geral, as AT não administram totalmente suas operações de TI. O caso mais crítico é o da AT Federal: a RFB administra apenas parcialmente suas operações de TI, com compartilhamento de funções estratégicas (principalmente na área de desenvolvimento e suporte técnico e operacional) com outros órgãos, como as Empresas Públicas Serpro e Dataprev.

Embora a maioria das AT tenha informado que operam com unidades distribuídas geográfica e hierarquicamente, muitas criaram operações centralizadas, como, por exemplo, a criação de centros de atendimento telefônico, centros de processamento de dados e unidades de grandes contribuintes, sempre com a meta de aumentar a eficiência e a eficácia de suas operações (OCDE, 2015). No Brasil, a AT federal é organizada em Unidades Centrais (sediadas em Brasília-DF), 14 (quatorze) Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento da (DRJ), 10 (dez) Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (SRRF) e várias unidades descentralizadas, incluindo as unidades de grandes contribuintes (RFB, 2017).

No modelo de administração por tipo de contribuinte, a RFB vem seguindo a tendência mundial recente. Como relata o estudo OCDE (2015), a grande maioria das AT (cerca de 85 por cento) criou unidades dedicadas à administração de seus maiores contribuintes; no entanto, essas unidades variam significativamente na escala de suas operações, em função dos critérios (às vezes bastante complexos) utilizados para classificar os contribuintes relevantes, e no alcance de suas responsabilidades. A Organização por Tipo de Contribuinte é modelo apropriado, quando alguns setores da economia respondem por grande parcela da receita tributária.

Segundo seus defensores, tal modelo objetiva assegurar o acompanhamento mais eficaz dos contribuintes que respondem por grande parcela da arrecadação, proporcionando-lhes atendimento personalizado e garantindo a manutenção do nível histórico de arrecadação. A principal vantagem é que os recursos podem ser alocados de forma a se identificar melhor os riscos inerentes aos diferentes grupos de contribuintes. Uma desvantagem é que tal modelo pode levar a aumento dos custos administrativos, decorrente da duplicação de funções comuns. Outra desvantagem é que este modelo organizacional depende muito da capacidade da AT para redesenhar a própria atuação, de modo a torná-la mais bem adaptada às circunstâncias de cada grupo de contribuintes.

Sem uma estratégia adequada, a introdução de Unidades de Grandes Contribuintes, por si só, pode não levar a melhoria significativa no comportamento dos Contribuintes e até resultar em declínio no cumprimento voluntário das obrigações. Essa estrutura também pode levar a uma aplicação inconsistente da legislação tributária entre diferentes grupos de contribuintes, ou pode tornar a organização vulnerável à corrupção. Isso pode abalar a confiança dos contribuintes na justiça do sistema fiscal e levar a níveis mais baixos de cumprimento das obrigações tributárias.

Além disso, como observou Bird (2004), há o perigo de as unidades de grandes contribuintes serem capturadas por grupos econômicos poderosos. Em suas palavras: “embora esteja se tornando comum a organização da administração tributária por grupos de contribuintes – tais como as unidades de grandes contribuintes –, não é sensato que contribuintes específicos sejam fiscalizados por um mesmo grupo de agentes fiscais por períodos prolongados de tempo”.

Outra observação interessante do Professor Richard Bird sobre a panaceia de se criarem as Unidades de Grandes Contribuintes é encontrada em Bird (2003): “Na prática, muitas administrações fiscais concentram indevidamente suas atividades no acompanhamento dos maiores contribuintes. É óbvio porque fazem isso. Como o ladrão de bancos Willie Sutton teria dito, quando questionado por que ele roubava bancos: ‘porque é onde está o dinheiro’. Grandes contribuintes devem realmente ser acompanhados de perto, e uma boa administração exige adequada atenção para mantê-los sob vigilância cerrada. No entanto, uma indevida concentração da ordenha, colocando as vacas num mesmo estábulo, pode ser uma estratégia perigosa a longo prazo. Os que estão no celeiro ficarão cada vez mais inquietos com o aumento da pressão e há um incentivo para chutar a porta e fugir, quer pela adoção de

operações *off-shore* ou dividindo-se em um grupo de pequenas entidades fora do alcance da administração tributária. Mesmo que não implique uma estratégia de redução imediata de custos, sempre deve ser dada atenção à auditoria de pequenos e médios contribuintes, em parte para garantir que alguns grandes não estejam se escondendo entre as suas fileiras”.

Em suma, trata-se de estratégia que deve ser utilizada com os devidos cuidados, não sendo solução única e definitiva para as AT.

## **2.2. Planejamento Estratégico e Gestão Organizacional**

Os dados apresentados pela OCDE (2015) mostram que pouco mais de 60% das AT possuem metas quantitativas formalmente estabelecidas, entre as quais se destacam: reduções na dívida tributária agregada (16 países), maior satisfação dos contribuintes (19 países) e reduções nos custos administrativos (13 países). A prática de estabelecer padrões formais para a prestação de serviços aos contribuintes foi relatada por 27 das AT da OCDE e por 18 das AT que não pertencem à OCDE. No entanto, o número de AT que informam o desempenho obtido na prestação dos serviços em relação aos padrões estabelecidos é baixo (apenas 50%). A RFB estabelece suas metas no seu instrumento de planejamento estratégico (RFB, 2017, p. 137/253), mas parece haver potencial considerável para melhorar as práticas de gestão, principalmente em relação à transparência dos resultados.

Estão surgindo várias abordagens para monitoramento e avaliação de desempenho das AT. Têm sido observados avanços nas metodologias de estimativa de “*gap* tributário” como forma de mensurar a eficácia das AT, considerada a metodologia que melhor expressa a atuação das AT. No entanto, tal metodologia não é empregada por nenhuma das AT no Brasil, que têm preferido metas genéricas, normalmente qualitativas, fundadas em verbos como ‘aprimorar’, ‘melhorar’, ‘cumprir’, etc. ou, quando quantitativas, focadas em indicadores de desempenho de arrecadação, meramente internos ou exclusivamente de seus funcionários.

Mais de 50% das AT relataram o uso de programas aleatórios de auditoria para análise de risco e/ou pesquisa de conformidade ou para fins de mensuração do “*Gap* Tributário”. No Brasil, sob o argumento de sigilo fiscal e de atuação estratégica, as AT não divulgam seus instrumentos de seleção para auditoria/fiscalização.

## **2.3. Recursos Humanos e Operacionais**

Segundo a OCDE (2015), a grande maioria das AT (88%) possui uma estratégia formal de gestão de recursos humanos, com 93% informando ter realizado avaliações das habilidades atuais e futuras e as necessidades de capacitação, possuindo planos para atender a essas necessidades. Pouco menos de dois terços das AT têm planejado (ou colocado em ação) mudanças importantes em suas políticas de gestão de pessoal, principalmente nas áreas de recrutamento, treinamento e avaliação/remuneração por desempenho e 43% têm planos para mudanças significativas nas políticas de treinamento e formação. A maioria das AT ouve periodicamente seu pessoal quanto a seus níveis de satisfação, engajamento e motivação. Quase todos compartilham os resultados da pesquisa com os funcionários, e a maioria (84%) também discute com seus funcionários as respostas aos resultados da pesquisa.

A realidade brasileira é bastante distinta, embora “formalmente” pareça ser semelhante aos dos países pesquisados.<sup>6</sup> Embora possua estratégia formal de gestão de recursos humanos e diga realizar avaliações das habilidades atuais e futuras e se preocupar com as necessidades de capacitação, com planos para atender a elas; seus funcionários, normalmente por meio de suas Associações e Sindicatos, costumam relatar realidade bem distinta da que consta dos documentos oficiais: níveis baixíssimos de satisfação, desmotivação elevada e falta de interesse em se engajar nas atividades de risco são os principais pontos abordados. As evidências têm mostrado que os modelos de gestão de pessoas são inadequados, quase sempre importados acriticamente do setor privado, aliados à inexistência de uma política remuneratória perene.

A maioria das AT (82%) possui sistemas de gerenciamento de desempenho de seus funcionários, embora 20% não estabeleçam metas individuais no início do período de avaliação de desempenho. No Brasil, os relatos reforçam as distorções que alguns desses modelos de avaliação desempenho provocam, com ênfase na constatação de que os indicadores se transformam num “fim em si mesmo”, em detrimento da atividade que seria mensurada. Não raro, o cumprimento de metas quantitativas se descola do objetivo fim para o qual foram criadas. Como exemplo, passa-se a contar o número de fiscalizações e a desprezar o real objetivo delas (dentre os quais o de identificar os sonegadores e aumentar a percepção de risco dos demais contribuintes).

A maioria das AT (80%) tem níveis de remuneração do seu corpo funcional equivalentes aos níveis salariais mais altos do setor público, com os demais possuindo seus próprios arranjos

---

<sup>6</sup> Importante lembrar que o Brasil enviou informações que compõem seu perfil nesse estudo da OCDE.

remuneratórios exclusivos. Mais de dois terços relataram ter alguma flexibilidade para recompensar por melhores desempenhos (OCDE, 2015). No Brasil, as AT têm procurado os mais diversos artifícios, principalmente via algum prêmio de produtividade, para manter a remuneração de seu corpo funcional nos mesmos patamares de outras carreiras do setor público, principalmente as denominadas Carreiras Jurídicas. No entanto, tais artifícios começam a ser questionados nos mais diversos fóruns, incluindo os órgãos de controle e o Judiciário, o que pode comprometer os níveis salariais dos servidores do fisco no médio prazo.

As AT em muitos países têm metas de redução de seus custos administrativos como parte dos esforços de ajuste fiscal que, para alguns, exigem reduções significativas (por exemplo, Austrália e Reino Unido). Só para termos uma ideia da realidade brasileira, que não é diferente da dos países que estão sofrendo com o receituário neoliberal do ajuste a qualquer preço, a RFB dispôs de orçamento de R\$ 1,825 bilhão para desenvolver suas atividades no exercício de 2016, quando a necessidade orçamentária era de R\$ 4,186 bilhões (RFB, 2017, p. 29). Ou seja, a AT federal trabalhou com menos de 44% do que deveria receber, o que certamente compromete sua atuação.

Os custos salariais como parte dos custos administrativos agregados variam amplamente entre as AT, geralmente dentro de uma faixa de 50% a 90%; este resultado parece decorrer de uma variedade de fatores (por exemplo, a extensão da terceirização e investimentos em TI e o tratamento dos custos de acomodação). Para um período de sete anos (2007-2013), os custos salariais para os países da OCDE atingiram uma média de cerca de 72% dos custos administrativos agregados (OCDE, 2015). No Brasil, a AT Federal incorreu num custo de pessoal de 76,4% em 2016 (RFB, 2017).

#### **2.4. Resultados Operacionais e Arcabouço Legal de Atuação das AT**

Os dados quantitativos dos serviços prestados pelos países pesquisados pela OCDE (2015), quando apresentados em contexto relativo e comparativo, sugerem que muitas AT têm potencial considerável para eliminar e/ou deslocar a demanda, de serviços de canais onerosos (como, por exemplo, os atendimentos pessoais), para canais de serviços mais econômicos (como, por exemplo, os serviços *on-line*). No Brasil, as AT dos três níveis da federação estão trabalhando intensamente nesse sentido.

Em relação aos cadastros de contribuintes, a maioria das AT da OCDE usa sistemas exclusivos de identificação e numeração para os seus contribuintes, discriminando-os entre Pessoas

Físicas e Jurídicas e, com algumas exceções, todas as AT possuem sistemas de "retenção na fonte" para a cobrança do IRPF (e, na maioria dos países, quando aplicável, para as Contribuições para a Seguridade Social) sobre salários. Acontece o mesmo, no Brasil, para as AT dos três níveis da federação.

Os dados da OCDE (2015) mostram que o montante total das dívidas fiscais agregadas no final do ano (incluindo a dívida em litígio administrativo e judicial) aumentou ligeiramente nos anos de 2011 a 2013 – de cerca de 22% para pouco mais de 24% da arrecadação de receitas anuais – embora os índices calculados sejam significativamente impactados por dois resultados "anormais" (Itália e Grécia). Para os países da OCDE, para os quais os dados foram informados (19), o montante da dívida tributária em litígio equivale a cerca de um terço do estoque total da dívida. Nos países da OCDE, ao longo dos três anos, de 2011 a 2013, o montante da dívida tributária (excluindo as dívidas em litígio) foi bastante estável, mantendo-se em cerca de 20% da arrecadação de receita líquida anual, embora os índices calculados sejam significativamente impactados pelos dois resultados "anormais".

No Brasil, o estoque da dívida ativa tributária é de mais de 100% da arrecadação tributária federal anual,<sup>7</sup> decorrente, dentre outros fatores, da falta de garantias para o crédito tributário, da baixa capacidade do Estado para efetivar a cobrança e executar judicialmente os devedores e da dificuldade para identificar os ativos para garantir os créditos.

Além das dificuldades na cobrança das dívidas tributárias, o Brasil possui um contencioso administrativo e judicial altamente ineficiente, principalmente nas instâncias recursais, com excesso de instrumentos meramente protelatórios, que fazem com que o litígio se estenda por mais de 10 anos, em média. Para citarmos apenas um desses problemas, analisemos a segunda instância do contencioso administrativo, que é conduzida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf),<sup>8</sup> órgão colegiado, paritário, que tem por função julgar, em segunda instância, recursos administrativos referentes a tributos administrados pela Receita Federal.

O Carf é estruturado em três seções de julgamento especializadas por matéria, cada uma composta de quatro Câmaras, divididas em três turmas de julgamento, totalizando 36

---

<sup>7</sup> Em dezembro de 2015, a PGFN anunciou um montante total da dívida ativa de R\$ 1,58 trilhões, sendo mais de 93% de origem tributária.

<sup>8</sup> O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) foi instituído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, mediante a unificação dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que passou então a ter a atual estrutura.

colegiados. Cada turma é composta de seis membros, designados pelo Ministro da Fazenda, com mandato de três anos: três representantes da Fazenda Nacional (Auditores-Fiscais da RFB) e três representantes dos contribuintes, indicados pelas Confederações Empresariais, em sua ampla maioria, e pelas Centrais Sindicais, totalizando 216 conselheiros.

Tal modelo foi colocado em xeque pela “Operação Zelotes”, uma investigação desencadeada por uma força-tarefa formada pela Receita Federal, Polícia Federal, Ministério Público Federal e Corregedoria do Ministério da Fazenda, que está apurando vários indícios de atividades criminosas no âmbito dos julgamentos administrativos de segunda instância, desde 2005, que podem ter provocado um dano aos cofres públicos de mais de R\$ 19 bilhões. Tais fatos trouxeram à baila discussões sobre a necessidade de se repensar o modelo e a estrutura do contencioso administrativo fiscal.

A grande maioria das AT de países do estudo da OCDE (2015) utiliza instrumentos tradicionais de coerção para cobrar as dívidas tributárias, como, por exemplo, acordos entre fisco e contribuinte, a cobrança de dívidas de terceiros e a exigência de certidões de negativas para contratos governamentais, além de formas menos comumente utilizadas, como a imposição de responsabilidade por determinadas dívidas tributárias aos diretores da empresa, o encerramento de negócios e a perda de licença para operar. No Brasil, os instrumentos de coerção ainda são muito limitados, mas esse tema passa pela discussão de todo o sistema de “*enforcement*” administrativo-penal da legislação brasileira, incluindo nossa Constituição Federal, fugindo, ao menos por enquanto, do escopo principal desse trabalho, embora na fase de propostas buscar-se-á antecipar algumas medidas urgentes.

Pensamos que, no momento, ao menos um tema estratégico deva ser priorizado. Como atestam os dados de vários países (OCDE, 2015; IDB, 2013; ADB, 2014 e ITD, 2010), a imensa maioria dos países trata o crime de sonegação fiscal como crime de conduta, não sendo relevante o pagamento posterior dos tributos sonegados como forma de exclusão ou mitigação da pena. No Brasil, apesar de a sonegação fiscal ser crime (Lei nº 8.137/1990), trata-se de um crime sem pena em decorrência da Lei nº 9.249/1995, que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia. A Lei 10.684/2003 ampliou o “prêmio” aos sonegadores, ao prever a suspensão da pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito.

Como bem demonstrou Sales (2011), em sua contundente análise, “caso o sujeito passivo, por força de mecanismos dolosos, abale a Ordem Tributária, subtraindo sua participação

tributária, somente as reprimendas administrativas não serão suficientes a censurar tais condutas. Nesse caso, será reclamada a intervenção do Direito Penal, no âmbito das disciplinas previstas nos artigos 168-A, Apropriação indébita previdenciária e 337-A, Sonegação de contribuição previdenciária, todas do Código Penal Brasileiro, bem como da disciplina prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, diploma extravagante que prevê os tipos relacionados aos crimes contra a ordem tributária”. No entanto, o autor continua, “na contramão dessa toada, nossa legislação vem acolhendo, ao longo do tempo, modelo extintivo de punibilidade, no qual o agente infrator somente precisa efetuar o pagamento do crédito tributário devido, então omitido dolosamente do conhecimento da Fazenda Pública, para ver-se livre da persecução penal. Referido modelo eclipsa a vigência de caros princípios constitucionais, dentre eles os da isonomia, proporcionalidade, razoabilidade, moralidade administrativa, impessoalidade, indisponibilidade da ‘res’ pública, proibição de proteção deficiente, dentre outros”.

Com poucas exceções, as AT da OCDE (2015) têm poderes para obter informações relevantes dos contribuintes e, em praticamente todos os países, esses poderes se estendem a terceiros, o que acontece no Brasil. A grande maioria (quase 90%) das AT informou que possuem uma estrutura de penalidades administrativas para a maioria dos tributos administrados por elas.

A legislação tributária brasileira possui uma boa estrutura de penalização administrativa e imposição de multas aos que descumprem suas obrigações tributárias, com um sistema de agravamento para o caso de fraude e sonegação. No entanto, os programas recorrentes de anistias (denominados Refis) e os parcelamentos generosos de longo prazo reduzem substancialmente o poder de coerção das AT.

Conforme concluíram Faber e Silva (2016), “com o auxílio dos dados disponíveis e das ferramentas econométricas, descartou-se a hipótese de que os parcelamentos de natureza tributária não influenciam a decisão dos agentes econômicos na manutenção do pagamento de suas obrigações tributárias correntes, ou seja, não se mantém a regularidade da arrecadação induzida”. Eles demonstraram, ainda, a partir de três cenários, que “a expectativa para a abertura de um parcelamento e sua posterior adesão influenciam negativamente a arrecadação induzida. Essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura do parcelamento. Pela modelagem, essa expectativa reduz em 5,8% a arrecadação induzida média do biênio anterior ao parcelamento”. E após a opção pelo parcelamento, o

“efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% na arrecadação induzida média do biênio posterior ao parcelamento.

Eles estimam que em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais de 2013, deixaram de ser arrecadados de forma induzida. Além disso, entre as empresas analisadas que foram optantes pelo parcelamento reaberto em 2013 (3.410), 70,14% (2.392) já haviam optado pelo parcelamento de 2009, sugerindo efeitos cumulativos (FABER e SILVA, 2016).

E tem mais: “o comportamento no lucro das empresas optantes por parcelamento especial indica que o aumento do lucro ocorreu simultaneamente à queda na necessidade de caixa dessas empresas, o que pode sinalizar uma consequência provável para o capital economizado com o não pagamento imediato dos créditos tributários” (FABER e SILVA, 2016).

Outro problema relacionado à sustentabilidade dos níveis arrecadatórios normais está relacionado ao sistema de compensações de tributos instituído pela RFB em 2002. Tal sistemática de extinção de débitos por meio de compensação tem submetido o erário a enormes prejuízos, principalmente durante as crises econômicas, quando as grandes empresas veem na compensação uma forma de manter sua liquidez.

Até a edição da Medida Provisória (MP) nº 66, de 2002, a compensação de tributos federais, em obediência ao disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), era autorizada pela Receita Federal somente depois de expressamente reconhecida a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte. A MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, criou uma nova forma de quitação de débitos tributários, consistente na mera entrega de uma declaração de compensação (DCOMP), na qual o contribuinte informa que está compensando seus débitos com créditos por ele apurados, sem o prévio reconhecimento da certeza e liquidez pela autoridade tributária. Tal declaração extingue automaticamente o débito, sob condição resolutória de ulterior homologação. A Lei nº 10.833, de 2003, estabeleceu um prazo de cinco anos para a RFB apreciar a compensação declarada, findo tal prazo sem a devida apreciação todo o procedimento estaria tacitamente homologado, mesmo que o contribuinte não tenha direito ao suposto crédito por ele apurado.

A drástica mudança nos procedimentos de compensação gerou um grande acúmulo de declarações a serem apreciadas, sem a necessária contrapartida em termos de quantidade de Auditores-Fiscais. Por essa razão, foram extintos débitos de elevado montante, mediante a

homologação tácita de compensações amparadas em créditos não apreciados pela RFB, o que sugere a necessidade urgente de revisão dessa sistemática.

### 3. PROPOSTAS

Como destacado nas várias experiências internacionais, reformar a AT é um processo complexo, que normalmente requer mudanças em muitas áreas inter-relacionadas, começando pelas alterações legislativas.

Como primeiro passo, os reformadores devem identificar as leis tributárias que necessitam ser alteradas, para se definir o tempo e os canais apropriados para a introdução da nova legislação tributária. A introdução de novos procedimentos pode exigir a redação e a aprovação de novas leis e regulamentos que reestruturam toda a AT, de modo que uma ampla reforma da AT não pode ser realizada sem uma reforma de todo o sistema tributário (BEJAKOVIĆ, 2000).

Feito o diagnóstico e elencados os principais problemas existentes, é indispensável que se desenvolva uma estratégia adequada ao processo de reforma, com a participação ampla e democrática de todos os interessados, direta ou indiretamente. Essa estratégia deve ser construída coletivamente, sempre tendo como norte o novo sistema que será instituído a partir da aprovação da reforma tributária.

Assim, estabelecida tal estratégia, parte-se para a implementação gradual das alterações pretendidas, que, para o caso do Brasil, e tendo como norte a proposta de reforma tributária construída neste projeto, deveriam ser, ao menos, as seguintes:

- Redefinição da estrutura organizacional em direção a uma estrutura híbrida mais horizontal, em rede, com ênfase na característica funcional, mas com unidades específicas para gerenciamento do risco das grandes empresas, das pessoas físicas de altas rendas e das operações aduaneiras, preferencialmente integradas, se que se descuide dos pequenos e médios contribuintes. A fiscalização deve ser gradualmente remodelada de forma a se especializar por setores ou segmentos econômicos e não mais por tributos.
- Reorganização do contencioso administrativo federal, com o fortalecimento da 1ª Instância (Delegacias de Julgamento) e definição de um novo papel para o Carf. Em primeiro lugar, não há motivação legal para se constituir um conselho paritário entre autoridades fiscais e contribuintes, quando o sistema constitucional vigente garante a

todos a inafastabilidade da jurisdição. Se o propósito da paridade é conferir proteção às partes e evitar injustiças, o modelo não se justifica no caso do Carf. Pelo menos não para o contribuinte, pois, se for derrotado no julgamento administrativo, ele tem, ainda, todas as instâncias do Poder Judiciário para analisar o pleito, direito este que não é assegurado à Fazenda, para quem a decisão do Carf é definitiva.

- Instituição de novos instrumentos de cobrança, com a criação de novas garantias para o crédito tributário, de forma a aumentar a capacidade do Estado para efetivar a cobrança e executar efetivamente a dívida tributária. Estudar o aperfeiçoamento de instrumentos de coerção à luz da experiência internacional e da CF/88, como o arrolamento fiscal, a indisponibilidade de bens do devedor, as exigências de certidão negativa de tributos, os bloqueios de contas bancárias, a inscrição em cadastro de devedores, os protestos de certidão de dívida ativa, as proibições e inabilitações, entre outros.
- Proibição de novos Refis, ou quaisquer anistias e programas de parcelamentos generosos de longo prazo, que reduzem o poder de coerção das AT. Tal proibição pode ser efetivada por prazo mínimo determinado em Lei ou pode-se sujeitar as anistias a situações extraordinárias também previstas em Lei.
- Transformação da declaração de compensação (DCOMP) – que, atualmente, extingue o crédito tributário – em Solicitação de Compensação, atribuindo-lhe os efeitos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A medida visa atender à necessidade de se comprovar os requisitos de certeza e liquidez do crédito pleiteado pelo sujeito passivo, como exigido pelo Código Tributário Nacional. Nesse caso, não ocorreria a homologação tácita que, comprovadamente, traz graves prejuízos ao erário.
- Estabelecimento de obrigatoriedade de manifestação fundamentada da AT sobre os efeitos econômicos e fiscais da concessão de benefícios fiscais como condição para a referida concessão.
- Estabelecimento de metas de redução efetiva da sonegação para as AT, utilizando-se indicadores baseado em mensurações do “*gap* tributário” ou em outra metodologia equivalente.
- Adoção de modelos de gestão de pessoas adequados ao setor público, que se coadune com as diretrizes do Novo Serviço Público<sup>9</sup>, e o estabelecimento de uma política

---

<sup>9</sup> Segundo Denhardt e Denhardt (2007), as características apresentadas pelo Novo Serviço Público (NSP) fundamentam-se em valores compartilhados e interesses comuns por meio do diálogo e do engajamento dos cidadãos e são vistas como uma extensão da cidadania.

remuneratória perene, que valorize os servidores do fisco e lhes permita maior estabilidade financeira.

- Criminalização das condutas evasivas, com a revogação dos dispositivos legais da Lei nº. 9.249/1995 (que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia) e da Lei nº. 10.684/2003 (que suspende a pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito). A oportunidade de uma reforma tributária é muito preciosa e não pode se desperdiçada. É fundamental que se promova uma alteração maior na Lei nº 8.137/90, de forma a converter o crime de sonegação em crime de conduta, não em crime material, como é interpretado atualmente. O pagamento do tributo sonegado poderia no máximo produzir a atenuação da pena, na esfera criminal, nunca sua extinção, como ocorre atualmente.
- Os programas de educação fiscal devem ser fortalecidos nos três níveis da federação, como um elemento importante de legitimação social da tributação.
- É necessário repensar o alcance do instituto “sigilo fiscal”. Se o tributo é um bem público, não tem sentido um sigilo fiscal amplo e irrestrito. Informações sobre beneficiários de incentivos fiscais e devedores tributários, por exemplo, deveriam ser publicadas anualmente.

O país está diante de uma grande oportunidade para alterar, dentro de uma reforma tributária ampla, o atual modelo de AT, fazendo com que a estrutura orgânica formal encarregada da administração do sistema tributário tenha condições objetivas de promover a adequada aplicação das normas tributárias instituídas, com eficiência, eficácia e, principalmente justiça. O momento é agora.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Muitas reformas tributárias trataram a política tributária e a administração tributária como fenômenos independentes, o que reduziu ou inviabilizou os resultados positivos esperados. Sem a adequação da administração tributária ao novo sistema tributário instituído a partir da reforma, corre-se o risco de que se frustrem gravemente os próprios objetivos da reforma, principalmente se entre tais objetivos estiver o de tornar o sistema mais justo.

Como discutido no presente artigo, uma ampla reforma da AT é perfeitamente possível num contexto de ampla alteração do sistema tributário; no entanto, como é comum em toda grande mudança, não é uma tarefa fácil e simples que possa ser realizada em pouco tempo.

Uma reforma tributária de caráter progressivo, que tribute mais as classes mais ricas e poderosas, exige maior especialização e a definição de prerrogativas de estabilidade e poder de polícia aos agentes do fisco. Ou seja, para cada sistema tributário, uma administração tributária. Mas a dificuldade de modificar a administração tributária não pode jamais ser uma justificativa para não melhorar o sistema tributário em direção a um sistema mais justo.

Para a construção de uma AT eficiente a partir de uma reforma tributária bem-sucedida existem requisitos adicionais que estão fora do escopo das AT. E um preceito tradicional bem conhecido das finanças públicas é o de tornar todo o processo tão transparente quanto possível, que é requisito fundamental na democracia. Os envolvidos, contribuintes e servidores públicos, não têm apenas o direito de saber como o processo se realizará e quais são seus efeitos, mas também devem ser convidados a participar dele. É nesse contexto que se inserem as propostas aqui defendidas: um documento inicial para discussão com os verdadeiros interessados nas alterações, os cidadãos brasileiros.

## **BIBLIOGRAFIA**

ADB – ASIAN DEVELOPMENT BANK. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Manila Asian Development Bank. Retrieved from <http://www.adb.org/publications/comparative-analysis-tax-administrationasia-and-pacific>. 2014.

BEJAKOVIĆ, P. *Improving The Tax Administration In Transition Countries*. Institute for Public Finance, Zagreb. 2000.

BIRD, R. M. *Is It Really So Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes*. International Tax Program, University of Toronto, 2003.

BIRD, R. M. *Administrative Dimensions of Tax Reform*, ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, mar, 2004.

BIRD, R. M. ***Improving Tax Administration in Developing Countries***. Journal of Tax Administration Vol.1:1. 2015.

BUDGE, J.; MCKAY, D. ***Developing Democracy***, SAGE Publications Ltd., London. 1994.

CASANEGRA DE JANTSCHER, M.; SILVANI, C.; VEHORN, C. L. ***Modernizing Tax Administration***, in Tanzi, V. (eds.). 1991.

DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. ***The New Public Service: Serving, not steering***. Expanded Ed. New York: Armonk, 2007.

FABER, F. I. L.; SILVA, J. P. R. F. M. ***Parcelamentos Tributários: Análise de Comportamento e Impacto***. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.161-187, jan/dez. 2016.

GILL, J. B. S. A ***Diagnostic Framework For Revenue Administration***. World Bank Technical Papers. 2000.

GOODE, R. ***Some Economic Aspect of Tax Administration. in Bird and Oldman (eds.): Taxation in Developing Countries***, The John Hopkins University Press, Baltimore and London. 1990.

HESSE, J.J. (eds.) ***Administrative Transformation in Central and Eastern Europe, Towards Public Sector Reform in Post-Communist Societies***. Blackwell Publishers, Oxford, UK. and Cambridge, MA. 1993.

IDB – INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK. ***State of the Tax Administration in Latin America: 2006-2010***. Washington, DC: Inter-American Development Bank. Retrieved from <http://publications.iadb.org>. 2013.

ITD – INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. ***Revenue Administration in Sub-Saharan Africa***. (ITD Comparative Information Series No. 1). Paris: OECD. 2010.

KALDOR, N. ***The Role of Taxation in Economic Development***, Essays on Economic Policy I, Duckworth, London, 1980.

OCDE. ***Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies***. Paris: OECD. 2016.

RFB. *Relatório de Gestão do Exercício de 2016*. Ministério da Fazenda. Brasília, março/2017.

SALES, F. S. T. *A Inadequação Constitucional da Extinção da Punibilidade Mediante o Pagamento do Crédito Tributário nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Monografia. Unifor. 2011. 88p.

SILVANI, C. *Improving Tax Compliance*, in Casanegra de Jantscher and Bird, (eds.)(1992): *Improving Tax Administration in Developing Countries*, IMF, Washington, D.C. 1992.

TERKPER, S.E. *Improving the Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries*. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, January 1994: 21-32.

WORLD BANK. *Lessons of Tax Reform*. The World Bank, Washington, D.C. 1991.