

## REPENSANDO A AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FORMA DE COBRANÇA DO CONTRIBUINTE

Victor Ribeiro Ferreira<sup>1</sup>

Em 2016, dos R\$ 104.842.684.154,65 referentes aos valores lançados pela Receita Federal como crédito tributário, 77,38% estavam em julgamento administrativo ou judicial e 1,37% foi pago ou parcelado pelo contribuinte (Brasil, 2017). Isso significa que, em 2016, de cada dez autuações, mais de sete foram impugnadas. Atualmente, no Brasil, o procedimento de autuação tributária é uma das formas mais gravosas de cobrança de dívida de um particular, o que gera esta distorção. Este procedimento consiste, basicamente, nas etapas a seguir.

- 1) Notificação do contribuinte por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, que concede prazo para que este apresente os documentos e informações requisitadas pelo Fisco.
- 2) Termo de Verificação e Constatação Fiscal, em que se apuram as possíveis infrações fiscais. Neste termo, é requisitado ao contribuinte que apresente documentos ou esclarecimentos necessários para demonstrar que as possíveis infrações não ocorreram.
- 3) Auto de Infração: neste documento são contabilizados os valores devidos pelo contribuinte, possibilitando o pagamento com redução da multa em 50% se este for efetuado no prazo de trinta dias da intimação, ou de 40%, se for pago de forma parcelada. Caso decida pelo não pagamento, o contribuinte pode apresentar impugnação no prazo de trinta dias.

É importante ressaltar que as reduções legais existentes, no caso de pagamento em razão da notificação do Auto de Infração, são para as multas de ofício, que fazem um acréscimo de 75% do valor do crédito tributário apurado, conforme se verifica no art. 6º da Lei nº 8.218/1991.

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a

---

1. Advogado. E-mail: <victor@pmr.adv.br>.

título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;

II - 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

III - 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e

IV - 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância (Brasil, 1991).

Em um exemplo simples, se o contribuinte deixou de recolher R\$ 100.000,00 para a receita, já contabilizados juros e correção monetária (taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic), com a atuação, passa a dever R\$ 175.000,00. Se o contribuinte decidir pagar o valor total em trinta dias, aproveitando-se da redução de 50% da multa, pagará o valor de R\$ 137.500,00. Se, no mesmo exemplo, decidir pagar de forma parcelada, pagará o valor de R\$ 145.000,00.

O detalhe aqui é que grandes devedores não irão aproveitar a redução da multa oferecida, mas, sim, impugnar a atuação, e a razão é jurídico-econômica. Geralmente, a atuação se refere a fatos tributários ocorridos dentro de cinco anos, pois, após este período, incide a decadência (Brasil, 1966). Se o caso for de omissão de receita (Brasil, 1994), por exemplo, a atuação abrange no máximo cinco anos de valores não recolhidos, com a incidência da correção monetária e juros pela Selic, sobre os quais haverá, no mínimo, uma multa de 75%. Se a atuação não for em um valor que seja vantajoso pagar o mais rápido possível, o contribuinte preferirá reinvestir a quantia em seu próprio negócio, pois mais rentável.

Em 2009, um processo administrativo fiscal durava em média cinco anos, conforme levantamento da Fundação Getúlio Vargas (FGV) (Santi, 2009). Após finalizada a instância administrativa, ainda há a possibilidade de discussão no judiciário. Por sua vez, em 2011, uma execução fiscal tributária durava em média oito anos, segundo levantamento do Ipea (Ipea, 2011). No total, são cerca de treze anos em que aquele valor que deveria ser recolhido não o é. Este período compreende mais de uma década, na qual o contribuinte tentará amortizar o seu prejuízo reinvestindo o valor que não foi recolhido, simplesmente porque é mais vantajoso fazê-lo do que pagar ao Fisco. Trata-se de um período em que o dinheiro público é gasto com o Poder Executivo (Receita Federal) e o Poder Judiciário, apenas para

cobrar um valor que não foi declarado, com ou sem intenção de fazê-lo. O custo de transação (Coase, 1937) para o Estado é extremamente alto, no entanto, para o contribuinte, postergar a dívida tributária é sinônimo de amortização do dano.

A tabela 1 – elaborada pela Receita Federal no *Plano Anual de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2017: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário* – demonstra os resultados da arrecadação de 2016, assim como discrimina a situação geral dos créditos tributários.

TABELA 1  
Demonstrativo do crédito tributário (2016)

Situação	Valor lançado		Quantidade de processos	
	Valor (R\$)	%	Quantidade	%
<b>Total</b>	<b>104.842.684.154,65</b>	<b>100,00</b>	<b>30.943</b>	<b>100,00</b>
Pago/parcelado	1.437.952.962,63	1,37	9.516	30,75
Em julgamento	81.128.684.698,42	77,38	6.711	21,69
Em cobrança	18.946.248.622,71	18,07	8.963	28,97
Enviado PGFN	2.537.044.640,59	2,42	5.006	16,18
Outros	690.700.394,70	0,66	643	2,08
Julgado improcedente	102.052.835,60	0,10	103	0,33

Fonte: Brasil (2017).

Obs.: PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Como anteriormente citado, 77,38% do crédito tributário em 2016 estava em julgamento, seja em âmbito administrativo ou judicial, enquanto apenas 1,37% foi pago ou parcelado. O que chama mais atenção na tabela 1 é a porcentagem dos lançamentos julgados improcedentes (0,10%) em contraste com a elevada proporção do crédito tributário em julgamento. Esses dados demonstram que, em 2016, os contribuintes preferiram discutir o crédito tributário em vez de quitá-lo, mesmo que com o alto índice de manutenção do valor lançado. Esse comportamento do contribuinte tem como base o novo sistema de autuação tributária, que representa um incentivo negativo para o recolhimento de tributos em atraso.

Ivo Gico Junior, doutor em direito pela Universidade de São Paulo (USP) e em economia pela Universidade de Brasília (UnB), conceituou o direito como a arte de regular o comportamento humano e de analisar o que embasa a sua tomada de decisões (Gico Junior, 2010). Em analogia, o direito tributário seria a arte de regular o comportamento do contribuinte, de forma a tornar a arrecadação mais efetiva.

“A economia é, em essência, o estudo dos incentivos”, escreveram Levitt e Dubner (2005) ao analisarem, em um caso prático de incentivo negativo, os motivos do aumento da impontualidade. Uma creche em Israel estava com um problema:

os pais deveriam buscar seus filhos até, no máximo, às 16h. Todavia, os pais sempre ultrapassavam a hora imposta, gerando muitos contratempos. Para solucionar os atrasos, a creche começou a aplicar uma multa aos pais que buscavam seus filhos após o horário. No entanto, a medida tomou outra proporção: os pais se sentiam mais confortáveis em não cumprir a hora estabelecida e pagar a multa do que em serem pontuais, e, assim, os atrasos só aumentaram. Dessa forma, a imposição da multa se tratou de um incentivo negativo aos pais, tornando o descumprimento da regra algo moralmente aceitável, tendo em vista que bastava pagar a multa para que seu erro fosse relevado.

Na esfera tributária, o que o Estado deseja é o recebimento rápido do tributo devido; e o que o contribuinte deseja, dentro da possibilidade de pagamento, é pagar o menor valor possível. No sistema tributário atual, a imputação de multas, assim como a ausência de possibilidade de retratação após o início do procedimento fiscal, desestimula o contribuinte a pagar o valor lançado, e o estimula a impugná-lo. Há mais incentivo para que a pessoa jurídica reinvesta o valor lançado, aportando uma quantia para pagar daqui a mais de dez anos, do que a opção de saldar o crédito tributário imediatamente. Esse incentivo negativo se deve à forma de cobrança, assim como à forma legal estabelecida para o procedimento e o processo administrativo fiscal.

O atual sistema aparenta buscar mais a punição do contribuinte devedor, aplicando-lhe diversas multas, e em percentuais altos (75%, 150% e 225%), do que efetivamente recolher o tributo devido, que é o objeto principal da Receita. O art. 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito a seguir, dispõe sobre as hipóteses em que as referidas multas são aplicadas (Brasil, 1996).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Aliando-se ao alto valor das multas punitivas, em nenhuma das etapas do procedimento fiscal há a possibilidade de o contribuinte se redimir com o pagamento do valor principal. Apenas antes da sua instauração, pela denúncia espontânea, é possível saldar o futuro crédito tributário, conforme dispõe o art. 138, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (Brasil, 1966).

Dessa forma, a legislação tem de buscar uma maneira de incentivar o contribuinte devedor a pagar o valor devido mais rapidamente, diminuindo o custo de transação do Estado. A proposta deste texto é repensar a legislação, alterando a abordagem do Fisco em relação ao contribuinte, demonstrando a este último que quitar o valor lançado, devidamente corrigido e com juros, é mais vantajoso do que discuti-lo.

Para tanto, antes da autuação fiscal, oportunizar-se-ia ao contribuinte pagar o valor principal do crédito tributário, devidamente corrigido e com juros. De acordo com a proposta deste trabalho, o procedimento fiscal seria instaurado verificando-se o quanto o contribuinte ainda deve ao Estado. No momento imediatamente anterior à autuação fiscal, será informado o quanto ele pagará nesta modalidade e o quanto pagaria com a imputação de todas as multas que o Fisco entende como aplicáveis (75%, 150%, 225%), assim como possíveis implicações, como a solidariedade passiva dos diretores, sócios, responsáveis tributários e/ou terceiros.

Em outras palavras, antes de haver a autuação, o contribuinte escolhe se quer pagar o principal ou se quer ser autuado. Pagando o valor principal, devidamente corrigido e com juros baseados na taxa Selic, finaliza-se a autuação fiscal.

Nos moldes da proposta deste trabalho, mesmo que seja oportunizado o pagamento do principal antes da aplicação de multas e sanções, uma autuação que pretende recolher tributos referentes a fatos geradores acumulados de três, quatro

ou cinco anos terá uma baixa probabilidade de pagamento à vista. A opção mais viável seria permitir o parcelamento; entretanto, nesta modalidade, é proposto que diretores, sócios e/ou representantes legais da pessoa jurídica assinem um termo de sujeição passiva, como uma maneira de avalizarem o pagamento do crédito tributário. Se houver alguma parte do valor que o contribuinte entende como indevida, poderá impugná-la, pagando ou parcelando a quantia que entende de direito; deste modo, o processo administrativo será apenas em relação à parte controversa. É importante ressaltar que nada impede que o contribuinte, que se prestou dessas modalidades propostas, seja fiscalizado por outros fatos.

A Receita Federal já monitora os chamados maiores contribuintes (Brasil, 2017), o que demonstra a improbabilidade de omissão de fatos tributários. Não se trata, aqui, de renúncia fiscal ou remissão, pois o valor principal será pago com juros de mora e correção, atualmente aplicados pela Selic. O que deixa de incidir são as multas punitivas, que hoje são aplicadas de imediato e em alta proporção em relação ao valor principal – desestimulando o pagamento.

Dessa forma, é necessário repensar a atual legislação de maneira a se focar no resultado útil da arrecadação, de modo objetivo e que, ao mesmo tempo, traga incentivo para que o contribuinte inadimplente pague, a curto prazo, o valor devido, diminuindo o custo de transação do Estado.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, v. 7, 27 out. 1966. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 18093, 30 ago. 1991. Seção 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8218.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm)>. Acesso em: 14 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1093, 24 jan. 1994. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 28805, 30 dez. 1996. Seção 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm)>. Acesso em: 14 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Plano anual da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2017**: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário – resultados de 2016. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, London, v. 4, n. 16, p. 386-405, Nov. 1937.

GICO JUNIOR, I. T. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, p. 7-33, 2010.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: <[http://ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009\\_relatorio\\_custounitario\\_justicafederal.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

LEVITT, S. D.; DUBNER, S. J. **Freakonomics**: o lado oculto e inesperado de tudo o que nos afeta – as revelações de um economista original e politicamente incorreto. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SANTI, E. M. D. **Relatório final NEF 2009** – reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF: excelência, celeridade e eficiência. São Paulo: Editora FGV, 21 dez. 2009. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/6602078-Relatorio-final-nef-2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-federal-paf-carf.html>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

