

INCENTIVOS ECONÔMICOS AO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

Liziane Paixão Silva Oliveira¹

Luiz Eduardo de Oliveira Santos²

Resumo: O aumento do crédito tributário em litígio, sem resolução rápida e eficaz, pode ser consequência da decisão de contribuintes pela discussão, postergando propositalmente o adimplemento da obrigação tributária, para auferir benefícios privados, considerando o valor do dinheiro no tempo e o custo da dívida tributária, em face de sua taxa de oportunidade. Sobre a dívida tributária, incidem multa de ofício e juros simples calculados com base na taxa SELIC. Por outro lado, a taxa de oportunidade seria a taxa de juros compostos que o contribuinte tivesse condições de contratar com uma instituição financeira, para financiar sua atividade.

Palavras-Chave: Litígio. Tributário. Incentivos Econômicos.

ECONOMIC INCENTIVES TO TAX LITIGATION

Abstract: The increase in the tax credit litigation, without a quick and effective resolution, may be a consequence of the taxpayers' decision to discuss, purposely postponing the payment of tax, to obtain private benefits, considering the time value of money and the cost of the tax debt, in face of their opportunity rate. Tax

¹ Doutorado em Direito - Université Paul Cezanne Aix-Marseille 3 (2012), Mestrado em Direito pela Universidade de Brasília (2006), Pos-Graduação Lato Sensu em Direito Ambiental pelo CEUB (2003-2004) e graduação em Direito pela Universidade Tiradentes (2002).

² Mestrando em Direito – UNICEUB. Possui graduação em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul(2004).

debt is subject to an ex-officio fine and simple interest calculated based on the SELIC rate. On the other hand, the opportunity rate would be the compound interest rate that the taxpayer was able to contract with a financial institution, to finance their activity.

Keywords: Litigation. Tax. Economic Incentives.

INTRODUÇÃO – O LITÍGIO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: COMO ALGUÉM PODE PERDER UM PROCESSO E SAIR GANHANDO ECONOMICAMENTE?



tema de fundo do presente artigo é o litígio tributário administrativo no Brasil. Com efeito, entre as cláusulas pétreas da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (BRASIL, 1988), encontram-se os direitos ao contraditório e à ampla defesa, em processos administrativos, nos termos do inciso LV do art. 5º da Constituição. É nesse contexto que o Processo Administrativo Fiscal se insere, com base no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Brasil, 1972).

O litígio, nos termos definidos para o Processo Administrativo Fiscal, em linha com o que dispõe a constituição, prestigia o contraditório e a ampla defesa, garantindo ao contribuinte o direito à discussão do crédito tributário em, pelo menos, duas instâncias. O julgamento administrativo se dá, inicialmente, na própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Já, o julgamento em segunda instância ocorre no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão paritário com a competência de julgar recursos contra decisões de primeira instância. Ainda, no CARF, é prevista uma instância especial de julgamento, na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, para dirimir divergências entre decisões de segunda instância sobre uma determinada matéria.

O Processo Administrativo Fiscal tem sido

historicamente considerado pela doutrina especializada como uma forma necessária à correta e eficaz aplicação do Direito, evitando abusos por parte do Estado e garantindo o efetivo cumprimento da legislação pelo contribuinte. Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma que “diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia Fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo” (1988 p.122).

Assim, o Processo Administrativo Fiscal, melhoraria o funcionamento do sistema jurídico, garantindo a qualidade do crédito tributário a ser exigido. Sobre o tema, Hugo de Brito Machado afirma que “a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em Decisões Judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro” (1994. p. 305).

Contudo, o Processo Administrativo Fiscal, no formato e modo que vem sendo aplicado, parece não atender aos anseios da sociedade, de que os tributos devidos sejam prontamente recolhidos por aqueles que detêm a riqueza.

O início do século XXI foi marcado, no âmbito da administração tributária federal, por dois eventos, aparentemente contraditórios, que revelam, porém, aspectos da mesma realidade. Por um lado, o aumento da capacidade de julgamento de processos administrativos fiscais e, por outro lado, o aumento constante do estoque de processos pendentes de julgamento. Com efeito, o valor do Estoque de processos no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais³, praticamente duplicou no período de 2011 a 2020, de R\$ 303,3 bilhões para R\$ 615,9 bilhões, e, nesse mesmo período, o valor julgado por ano também quase duplicou, de R\$ 76,98 bilhões para R\$ 113,78 bilhões (BRASIL, CARF, 2020. p. 2 e 7). A conclusão inevitável é a de

³ Órgão responsável pelo julgamento de processos administrativos fiscais em segunda instância e em instância especial, no âmbito da administração tributária federal, conforme art. 25, II, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

que o grau de litigância aumentou.

De acordo com Ricardo Fagundes Silveira, com base em informações extraídas da Revista “The Law Review”, 6ª edição, mar. 2018:

- no Brasil, a discussão administrativa tem duração média de aproximadamente nove anos, seguida da discussão judicial, que também dura, em média nove anos;
- na Alemanha, a discussão administrativa tem duração média de três a doze meses e a discussão judicial, dois anos na primeira instância e vinte meses na segunda; e
- na Índia, a discussão administrativa tem duração média de um ano e a discussão judicial, quatro anos na primeira instância (duração nas demais instâncias não informada) (2019 p. 291-299).

Pois bem, o aumento da litigiosidade e do tempo necessário ao deslinde do litígio são dois fenômenos relacionados. Sem dúvida, é possível afirmar que um fluxo maior de entradas de processos, considerando a capacidade de julgamento constante, implica o aumento do tempo médio necessário para apreciação de cada processo.

Confrontando a situação brasileira com a de países, tanto desenvolvidos como subdesenvolvidos, conforme acima exemplificativamente apresentado, verifica-se uma clara postergação do adimplemento da obrigação tributária, em decorrência do tempo de litígio. Isso justifica a investigação acerca dos motivos dessa litigiosidade.

Pois bem, a abordagem aqui proposta consiste em perquirir se o sistema legal, composto pelas normas de direito material e processual vigentes, poderia incentivar que contribuintes decidissem pelo não cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, optando por uma eventual discussão administrativa, como forma de maximização de seus benefícios.

Conforme afirmado por Mioto (2013), no ranking elaborado, a partir de estatísticas do Banco Mundial, pelo grupo

internacional Tax Justice Network, com base em dados de 2011, o Brasil figurou como o segundo país com maior índice de sonegação entre as economias importantes do planeta, depois da Rússia e antes da Itália. Da verificação dessa situação exsurge a ideia da existência de possíveis incentivos econômicos à sonegação ou, no mínimo, ao não recolhimento espontâneo dos tributos devidos e, conseqüentemente, ao litígio deles decorrente. Com isso, temos, então, uma proposta para abordagem do tema, utilizando, como ferramenta, a análise econômica do direito.

Pensamos que o aumento do crédito tributário em litígio, sem possibilidade de uma resolução rápida, possa ser consequência da decisão de contribuintes pela discussão, postergando propositalmente o adimplemento da obrigação tributária, para auferir benefícios privados, considerando o valor do dinheiro no tempo e o custo da dívida tributária, em face de sua taxa de oportunidade. Sobre a dívida tributária, com base na Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL, 1996), incidem multa de ofício (art. 44) e juros simples calculados com base na taxa SELIC (art. 61). Por outro lado, a taxa de oportunidade seria a taxa de juros que o contribuinte tivesse condições de contratar com uma instituição financeira, para financiar sua atividade, ou, de forma ainda mais simples, a taxa de o contribuinte conseguiria auferir investindo, em sua atividade ou em uma aplicação financeira.

Para tomada da decisão de litigar ou continuar no litígio, em detrimento do recolhimento do crédito tributário, devem ser, em tese, considerados os seguintes pontos: (a) possibilidade de o crédito tributário vir a ser extinto pela decadência, sem fiscalização; (b) possibilidade de ser proferida decisão favorável, no processo, exonerando o crédito tributário, parcial ou totalmente; (c) possibilidade de abertura de parcelamento incentivado, durante o período do litígio, com redução do valor devido; (d) possibilidade de parcelamento ordinário do crédito mantido ao final do processo administrativo fiscal e (e) recolhimento do valor devido ao final do processo. Cada uma das possibilidades acima

implica um diferente fluxo financeiro, considerando prazos médios de discussão e probabilidades de sucesso em cada fase do processo.

Portanto, para cada cenário, é possível calcular os prováveis riscos e benefícios do litígio. Em outras palavras, este artigo se propõe a responder se, do ponto de vista financeiro e econômico, vale a pena, ou não, sonegar tributos ou, pelo menos, não os recolher espontaneamente, optando por uma eventual fiscalização e pela consequente discussão do crédito, no âmbito do processo administrativo.

A seguir, procurando-se entender os efeitos econômicos do litígio e propor um modelo para sua análise, na situação atual, considerando a norma vigente, tenta-se responder a seguinte questão: Quais são os efeitos jurídicos-econômicos do comportamento dos contribuintes, em face das normas tributárias, para as partes e para a sociedade e quais seriam os mecanismos indicados para alterar esse comportamento?

Do ponto de vista individual, admitindo-se que a discussão no Processo Administrativo Fiscal possa trazer ganhos econômicos à parte litigante independentemente de o crédito tributário em litígio ser ou não devido, seria possível concluir pela ocorrência de um crescimento constante da busca pelo litígio, por aqueles que tivessem possibilidade de, com isso, auferir benefícios privados. Porém, do ponto de vista da sociedade, uma consequência desse crescimento do litígio seria o não cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por alguns contribuintes, gerando assimetrias concorrenciais e redução das receitas públicas, para os investimentos do Estado, o que, socialmente, seria indesejável.

Assim, ao final, realizando uma reflexão sobre os efeitos da decisão de litigar no âmbito do processo administrativo fiscal federal, espera-se que seja possível contribuir para que novas propostas legislativas venham a aperfeiçoar o sistema, de forma a compatibilizar a busca do benefício privado das partes com o

benefício social.

I – EFEITOS ECONÔMICOS DO LITÍGIO – EM BUSCA DE UM MODELO QUE EXPLIQUE A OPÇÃO PELO LITÍGIO COMO ESTRATÉGIA ECONÔMICA

A DECISÃO BÁSICA NO PROCESSO: DESISTIR OU RECORRER

Para entender o litígio tributário, partimos de obras que estudam especificamente o Processo Administrativo Fiscal, considerando o entendimento de autores como Neder, Lopez (2010, p. 23) e Paulsen (PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, 2012, p. 12) que, de uma forma geral, apresentam o processo administrativo fiscal em seu aspecto tradicional de busca da verdade material e solução de impasses de forma mais simplificada e especializada, desafogando o Poder Judiciário.

Ocorre que entendemos não ser possível desenvolver uma visão crítica do sistema a partir de suas próprias partes componentes. Com efeito, considerações de autores sobre o processo administrativo fiscal de uma perspectiva interna ao sistema, dificulta a elaboração de uma proposta de sua efetiva alteração, demandando uma perspectiva interdisciplinar. Nesse sentido, Richard Posner (2011 p. VII e VIII) afirma que o efetivo diagnóstico do sistema jurídico e a proposição de sua melhoria, não pode vir de uma visão interna ao sistema, conforme os pesquisadores são induzidos pela educação tradicional, que restringe a perspectiva de análise. Ao contrário, ele sugere lançar mão de uma visão externa, a partir de outras áreas do conhecimento, tais como a história, psicologia, epistemologia e a inferência estatística.

Portanto, aqui é proposta a utilização da teoria econômica do direito, considerando o pressuposto da escolha racional, conforme referido por Fux e Bodart (2020). Basicamente, no

âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a escolha racional é (a) desistir do litígio e se livrar da dívida, mediante desembolso de caixa, ou (b) prosseguir no litígio, sujeitando-se a exoneração total ou parcial do crédito tributário, por decisão favorável ou ao aumento da dívida, por juros. Saliente-se que esse tipo de decisão traz consequências não somente no nível individual, para as partes do processo, mas também, considerando os processos fiscais em seu conjunto, para toda a sociedade, no tocante ao ingresso de receitas públicas, necessárias ao financiamento dos gastos do Estado.

Nesse sentido, considera-se que a modificação das normas, alterando os benefícios privados das partes em litigar, possa ter, por efeito, a maximização dos benefícios para a sociedade.

A NECESSIDADE DE FINANCIAMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Pois bem, para analisar o litígio como estratégia econômica, é necessário, de início, quebrar o paradigma, decorrente do senso comum, de que uma pessoa endividada está em má situação. Com efeito, dependendo da dívida, essa pessoa terá um problema ou uma solução. Nesse sentido, cabe referir um antigo dito popular segundo o qual “se fica rico com o dinheiro dos outros”.

Toda atividade econômica necessita de uma fonte de financiamento, seja (a) de capitais próprios, aportados pelos proprietários (sócios ou acionistas), remunerados com base nos lucros da atividade, na forma de dividendos e lucros distribuídos, seja (b) de capitais de terceiros, aportados por credores, remunerados com base em juros. Caso haja opção pela segunda das possibilidades acima apresentadas, resta claro que a dívida permitirá justamente o financiamento da atividade econômica e, ao fim e ao cabo, a existência dessa atividade.

O financiamento da atividade não se restringe aos valores necessários ao investimento inicial, em recursos de longo prazo, necessários ao desenvolvimento da atividade. Mas o financiamento também é necessário para manter o próprio giro operacional dessa atividade.

Com efeito, segundo Eliseu Martins, Gilberto Miranda e Josedilton Diniz (2014, p.169, 170), a atividade econômica pode ser encarada como um ciclo operacional, definido pelo período compreendido entre a compra dos insumos necessários à fabricação de produtos ou prestação de serviços e o recebimento por sua venda:

(1) No início do ciclo operacional, a entidade adquire insumos, para sua produção.

(2) Em seguida, começa o transcurso do tempo médio de pagamento desses insumos e, paralelamente, do período necessário à produção.

- Ao final do tempo médio de pagamento dos insumos, ocorre consumo de caixa, pelo desembolso financeiro e

- Ao final da produção, inicia-se o período de estocagem e venda do produto.

(3) Após a venda do produto, inicia-se o prazo médio de recebimento das vendas e, ao seu final, a geração de caixa o recebimento.

Há um período no qual, já tendo havido consumo de caixa, pelo desembolso relativo à compra de insumos de produção, ainda não houve geração de caixa, pelo recebimento do valor das vendas. Esse período é denominado ciclo financeiro.

Para que a entidade possa manter sua atividade durante o ciclo financeiro, é necessária uma fonte de financiamento, de capital próprio ou de terceiros. Dependendo dos prazos e valores envolvidos, é possível calcular a necessidade de capital de giro, ou seja, a quantidade mínima de recursos necessários para o desenvolvimento da atividade básica de compra e venda.

Por escapar ao escopo deste estudo, o cálculo da

necessidade de capital de giro não será aqui abordado. Entretanto, fica ilustrada a relevância de uma fonte de financiamento, para a própria existência da atividade econômica. Assim, podemos passar à discussão do próximo ponto, de extrema importância para o tema aqui discutido, qual seja, a escolha da forma de financiamento da atividade.

A ESCOLHA DA FONTE DE FINANCIAMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

A escolha da fonte de financiamento adequada não é uma tarefa banal. De pronto, é necessário abandonar a ideia apresada de que o financiamento próprio seria melhor, por não implicar a exigência de juros. Para entender efetivamente a questão, é necessário introduzir o conceito alavancagem financeira.

De acordo com Roberto Braga, em *Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira* (1995, p.205 - 208), o conceito de alavancagem financeira resolve a questão da escolha da melhor fonte de recursos para financiamento inicial ou incremento da atividade econômica da empresa, sob o prisma do retorno (lucro) da atividade para os sócios. Basicamente, existem duas opções de financiamento da atividade econômica: (1) a utilização de recursos próprios, pelo aumento de capital, mediante a entrada de novo sócio, ou (2) captação de recursos de terceiros, pela tomada de empréstimos. No caso de empréstimos, a empresa incorre em juros, sobrando menos lucro para os sócios. Por outro lado, no caso de aumento de capital, o lucro auferido terá que ser dividido entre mais sócios, sobrando menos lucro para cada um.

A seguir, de acordo com (AUTOR) (2012), é apresentado o conceito de alavancagem financeira de forma muito simples, como a possibilidade de aumentar o lucro para os proprietários, pela tomada de financiamento de terceiros, contextualizando-o na comparação da situação de duas diferentes empresas, A e B.

(1) Seja a empresa A, que somente utiliza capital próprio para financiar seu ativo ou, em outras palavras, que adquiriu todos seus recursos com o capital dos sócios, sem recorrer a empréstimos.

Considere que essa empresa A tenha investido R\$ 100,00 na aquisição dos recursos investidos em seu ativo e obtenha, com sua atividade, um retorno de 20% sobre este ativo. Com a utilização dos recursos do ativo em sua atividade, a empresa A consegue operar e gerar um lucro anual equivalente a 20% (vinte por cento) do valor investido na aquisição dos recursos do ativo.

Repare que, como essa empresa somente utiliza recursos próprios, não há, em seu patrimônio, recursos de terceiros, ou seja, o Passivo é igual a zero. Assim, considerando que, por definição, o Patrimônio Líquido corresponde à diferença entre o Ativo e o Passivo, com o Passivo igual a zero, o Patrimônio Líquido será igual ao Ativo.

Nessa situação, o retorno sobre o patrimônio líquido, que representa o benefício auferido pelos proprietários em relação ao valor por eles investido na empresa, será também de 20% (vinte por cento) ao ano, tal como acontece com o retorno sobre o ativo.

(2) Seja a empresa B que, inicialmente em situação idêntica à da empresa A, obtém o mesmo retorno de 20% sobre o ativo. Considere, entretanto, que, em seguida, essa empresa B recorra a recursos de terceiros, ou seja, um empréstimo, para dobrar seu investimento em recursos do Ativo e, assim, dobrar sua atividade e sua receita de vendas.

Vejamos o que ocorreria em três situações distintas: (a) com a taxa de juros, do empréstimo, igual à taxa de retorno sobre o ativo; (b) com a taxa de juros, do empréstimo, menor do que a taxa de retorno sobre o ativo e (c) com a taxa de juros, do empréstimo, maior do que a taxa de retorno sobre o ativo.

2.1 – Considerando que o custo do empréstimo, em juros para cada período, seja igual à taxa de retorno sobre o Ativo (20%), do ponto de vista dos acionistas, o benefício gerado pelas

Empresas A e B seria idêntico.

Repara-se que, com os recursos oriundos do empréstimo, a atividade dobrou e, conseqüentemente, o lucro antes dos juros também dobrou de valor, de R\$ 20,00 para R\$ 40,00. Entretanto, como a despesa com juros foi de exatamente R\$ 20,00, o lucro líquido, após as despesas financeiras, manteve-se o mesmo para as duas empresas. Assim, o retorno sobre o patrimônio líquido não se altera, permanecendo igual a 20%.

Do ponto de vista do acionista, nenhum benefício ou prejuízo adicional foi verificado como consequência do empréstimo e do aumento da atividade. Dessa forma, para incrementar a atividade, seria irrelevante optar por capitais de terceiros (empréstimos) ou por capitais próprios (novo sócio).

De uma maneira simplista, poderíamos afirmar que, nesse caso, o valor a ser pago, em juros, à instituição financeira que concedesse o empréstimo compensaria o aumento das vendas decorrente do incremento das atividades e, assim, sobraria o mesmo lucro para os proprietários. Por outro lado, se o incremento da atividade se desse pela entrada de novo sócio ou acionista, o aumento das vendas seria compensado pela repartição do lucro entre os proprietários.

2.2 – Considerando que o custo do empréstimo, em juros para cada período, seja inferior à taxa de retorno sobre o Ativo (20%), por exemplo, considerando custo do empréstimo de 10% ao ano, o benefício gerado para os proprietários da empresa B seria maior do que aquele gerado pela empresa A. Assim, concluímos que, nesse caso, a dívida contraída aumentaria o benefício gerado para os proprietários. Com os recursos oriundos do empréstimo, a atividade dobrou e, conseqüentemente, o lucro antes dos juros também dobrou de valor, de R\$ 20,00 para R\$ 40,00. Adicionalmente, como a despesa com juros foi de apenas R\$ 10,00, o lucro líquido, após as despesas financeiras, restou maior para a empresa B do que para a empresa A. Assim, o retorno sobre o patrimônio líquido se alterou, aumentando para

30%.

Do ponto de vista do proprietário, sócio ou acionista, o benefício gerado por seu investimento na empresa aumenta, como consequência do empréstimo. Dessa forma, nesse caso, para incrementar a atividade, é mais interessante optar por recursos de terceiros, empréstimos que custam menos juros que o lucro gerado, do que optar por recursos próprios, de novo sócio, com quem o lucro teria que ser dividido. Em outras palavras, conseguiu-se aumentar o rendimento dos proprietários de 20% para 30%, ao ano, pelo uso do endividamento.

2.3 – Considerando que o custo do empréstimo, em juros para cada período, seja superior à taxa de retorno sobre o Ativo (20%), por exemplo, considerando custo do empréstimo de 30% ao ano, o benefício gerado para os proprietários da empresa B seria menor do que aquele gerado pela empresa A. Assim, concluímos que, nesse caso a dívida contraída reduziria o benefício gerado para os proprietários.

Com os recursos oriundos do empréstimo, a atividade dobrou e, conseqüentemente, o lucro antes dos juros também dobrou de valor, de R\$ 20,00 para R\$ 40,00. Porém, como a despesa com juros foi de R\$ 30,00, o lucro líquido, após as despesas financeiras, restou menor para a empresa B do que para a empresa A. Assim, o retorno sobre o patrimônio líquido se alterou, reduzindo para 10%.

Do ponto de vista do proprietário, sócio ou acionista, a situação piora como consequência do empréstimo. Dessa forma, nesse caso, para incrementar a atividade, seria mais interessante optar por captação de recursos próprios, com a entrada de novo investidor no quadro societário, com quem o lucro fosse dividido, que optar por captação de terceiros, mediante empréstimos, que custam mais juros do que o lucro gerado pelo incremento da atividade. Em outras palavras, o rendimento dos proprietários foi reduzido, de 20% para 10%, ao ano, pelo endividamento.

Resumindo, o fator fundamental para análise do caso foi a comparação entre a taxa de retorno do Ativo e o Custo da Dívida, porque: (a) desde que o custo da dívida seja inferior ao retorno obtido pelo emprego e giro no ativo dos recursos obtidos com o valor do empréstimo, o endividamento acarreta benefícios aos acionistas; (b) se a situação se inverter, o retorno para os acionistas seria melhor caso obtivessem recursos adicionais de capitais próprios; e (c) se esses valores se igualem, o resultado do endividamento seria neutro.

Com a compreensão do conceito de alavancagem financeira, como sendo a capacidade de a entidade melhorar a rentabilidade do capital dos sócios, aumentando sua atividade com a utilização de recursos adquiridos com capitais de terceiros, podemos afirmar que uma empresa lucrativa tende a buscar fontes de financiamentos de recursos de terceiros para incrementar sua atividade. Uma dessas fontes, segundo a hipótese desta pesquisa, pode ser a inadimplência tributária, pois, deixando-se de recolher o tributo, pode-se investir na atividade ao custo dos encargos legais.

Em outras palavras, sem fonte de financiamento, não haveria sequer atividade econômica. Portanto, uma dívida que financie uma atividade e custe menos do que o retorno do investimento de seu valor é, não somente interessante, mas o objetivo de qualquer atividade econômica.

Reforçando a conclusão acima, cabe ainda referir um segundo possível ganho decorrente do aumento da atividade decorrente do endividamento: a alavancagem operacional, definida pelo aumento do lucro, em função do aumento da receita (BRAGA, 1995, p. 202). De uma forma simples, pode-se dizer que o aumento da atividade e, conseqüentemente, da receita de vendas, a partir dos recursos adicionais decorrentes do financiamento, é capaz de gerar um aumento percentualmente superior no lucro, por conta da diluição de alguns custos e despesas fixos. Exemplificativamente, mesmo que as vendas dobrem, os custos

com o aluguel da fábrica, a depreciação dos equipamentos ou a despesa com o aluguel da sede administrativa, podem permanecer constantes e, assim, sobrar mais lucro para a empresa.

Portanto, aprofundando a análise, pode-se afirmar que a alavancagem não seria apenas financeira ou operacional, mas combinada ou total, decorrente tanto da diferença entre o retorno do ativo e o custo da dívida, quanto da diluição dos custos e despesas fixas, aumentando o lucro para o acionista. Assim, entendida a verdadeira função do endividamento na dinâmica da atividade econômica, resta apenas verificar qual seria a fonte de financiamento mais interessante para a empresa.

A TAXA INTERNA DE RETORNO DE UM FLUXO FINANCEIRO

Sabendo que uma dívida pode financiar o incremento da atividade de uma empresa e que isso pode aumentar o benefício do investimento dos proprietários, resta saber como verificar o custo de uma dívida. Para isso, utilizaremos os conceitos de (a) Fluxo Financeiro e (b) Taxa Interna de Retorno do Fluxo Financeiro.

Um fluxo financeiro é uma sequência, no tempo, de entradas de dinheiro em caixa, por captação de recursos, e de desembolsos, por pagamentos, para quitação dos recursos antes captados. Ilustrativamente, todo fluxo financeiro pode ser representado por uma linha de tempo, com uma distribuição de setas para cima, representando entradas de caixa, e setas para baixo, representando desembolsos.

Por sua vez, a taxa interna de retorno do fluxo financeiro é definida como a taxa de juros que, caso o valor inicialmente captado, denominado principal, ou valor presente, seja aplicado, resultará em um montante, ou valor futuro, com juros no exato total necessário e suficiente para pagamento de todas as parcelas contratadas e quitação do valor captado.

O cálculo da taxa interna de retorno de um fluxo é muito trabalhoso e demanda tentativas em uma busca binária, a partir de uma taxa inicial proposta. Aplica-se a taxa inicialmente proposta ao principal e descontam-se os pagamentos. Caso sobre valor ao final, é sinal de que a taxa proposta foi muito alta, então reduz-se a taxa à metade e reinicia-se o cálculo. Caso o valor sinal seja negativo, é sinal de que a taxa proposta foi muito baixa, então aumenta-se a taxa pela metade e reinicia-se o cálculo. Por fim, a cada iteração, aumenta-se ou diminui-se a taxa em metade do valor do aumento ou redução da tentativa anterior, até que o processo convirja, para encontrar a taxa exata.

Os cálculos acima descritos são realizados, de forma rápida e eficaz, por planilhas eletrônicas e, portanto, no presente trabalho, utilizaremos essas planilhas para apuração da taxa interna de retorno de fluxos financeiros.

Ora, a dívida tributária implica o não recolhimento de valores devidos ao fisco. Consequentemente, os valores não recolhidos ficam disponíveis para a aplicação no financiamento da atividade. Isso equivale à captação de recursos de terceiros. Em outras palavras, o fisco funciona como uma instituição financeira que concede créditos.

Por outro lado, o pagamento ou parcelamento do valor do crédito tributário devido, ao final do processo administrativo fiscal, equivale a saídas de caixa. Assim, o litígio tributário pode ser encarado como um fluxo financeiro, cuja taxa interna de retorno pode ser calculada.

Resta, então, verificar se a taxa interna de retorno do fluxo financeiro referente à dívida tributária resulta em uma taxa atrativa de captação, do ponto de vista da alavancagem financeira da empresa. Para isso, resta necessário que ela seja inferior ao retorno sobre o ativo e resta desejável que ela seja também inferior às taxas oferecidas pelas instituições financeiras, para empréstimos.

Ora, a dívida tributária, decorrente de lançamento de

ofício mediante auto de infração está sujeita a multa de ofício e a juros simples, calculados à taxa Selic⁴, publicada pela Secretaria Especial da Receita Federal no sítio internet www.gov.br (BRASIL, 2021) e exigidos nos termos dos já citados arts. 44 e 61 da Lei n° 9.430, de 1996. Por outro lado, o retorno da atividade, por poder ser reinvestido na atividade econômica, gera juros compostos.

A mesma linha de raciocínio pode ser aplicada a pessoas físicas, que obteriam vantagens financeiras quando, não recolhendo o tributo devido, captariam recursos, a uma taxa inferior a sua taxa de oportunidade, definida como a taxa de juros que poderia ser auferida em investimentos ou exigida em seus empréstimos pessoais.

Conhecidos os conceitos básicos de gerência financeira, passaremos à sua contextualização no âmbito do processo administrativo fiscal. Para isso, é necessário conhecer a estrutura do processo e entender os eventuais ganhos, perdas e riscos das partes em cada uma de suas fases. Em seguida, ainda, é necessário perquirir se há diferenças relevantes na avaliação dos benefícios econômicos, considerando os possíveis cenários de deslinde do processo.

II – O LITÍGIO TRIBUTÁRIO – AS FASES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E OS EFEITOS DA DECISÃO DE ABANDONAR OU PROSSEGUIR NO LITÍGIO

O litígio tributário surge em decorrência da divergência de entendimento entre o fisco e o sujeito passivo acerca do tributo devido e é composto por diferentes fases. Neste ponto, será contextualizada e apresentada, de forma resumida a estrutura desse litígio e, em seguida, serão discutidos os efeitos da decisão

⁴ Sistema Especial de Liquidação de Custódia, estabelecido pelo Banco Central do Brasil, que registra todas as operações relacionadas aos títulos escriturais do Tesouro Nacional.

de terminar ou prosseguir no litígio, em cada uma das fases da estrutura do processo administrativo fiscal.

Cotejando os comportamentos possíveis de um contribuinte no âmbito do macroprocesso do crédito tributário com sua estrutura, vimos que existem duas hipóteses básicas em cada fase: (a) o cumprimento da obrigação, finalizando o litígio e (b) a opção por estender o litígio. A seguir, discutiremos as características específicas dessas opções em cada fase, propondo um recorte metodológico que permita focar o estudo nos pontos cruciais da matéria.

O CUMPRIMENTO ESPONTÂNEO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Considerando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, pode-se inferir que não há o risco de lançamento com acréscimos legais de multa e juros. Entretanto, há o desembolso imediato do valor devido. Por outro lado, considerando o não-cumprimento espontâneo das obrigações tributárias teremos vários cenários possíveis e respectivos parâmetros de análise, com base: (a) no valor do dinheiro no tempo, (b) na probabilidade de ocorrência de autuação, (c) no tipo de decisão durante o processo administrativo, (d) na possibilidade de parcelamento incentivado do crédito tributário em litígio, com eventuais reduções e (e) no valor a ser recolhido ou parcelado ao final do litígio.

A hipótese de recolhimento espontâneo deve ser considerada como referencial, para comparação com as outras hipóteses. Nesse sentido, será necessário considerar um contribuinte solvente e economicamente viável, de modo a ter condições de recolher os tributos. Dessa forma, afasta-se da análise a situação de contribuintes insolventes, que não teriam condições de recolhimento dos tributos devidos sem que isso afetasse suas demais atividades e, portanto, deixa-se de analisar o custo social de eventuais demissões e falências.

Por outro lado, a hipótese de não recolhimento espontâneo da obrigação deve ser dividida em cenários, para comparação de cada um deles com a hipótese referencial proposta no parágrafo anterior. Os cenários a serem considerados serão: (a) a fiscalização e autuação do contribuinte, ou não, (b) caso haja autuação e inicie-se a fase litigiosa do processo, a ocorrência, ou não, de decisão favorável ao contribuinte em primeira instância, segunda instância ou instância especial, (c) a superveniência de parcelamento especial, com redução parcial do valor devido, durante o litígio, e (d) o recolhimento ou parcelamento normal, ao final do processo administrativo fiscal.

O AUTO DE INFRAÇÃO E O RECOLHIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO

Para trabalhar a probabilidade de o contribuinte ser fiscalizado e autuado, devem ser considerados os dados publicados acerca do universo de contribuintes e do total anual de fiscalizações. Essa análise assume relevância quando se considera o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, definido nos arts. 150 e 173 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) como o prazo que a autoridade fiscal tem para analisar o cumprimento das obrigações tributárias de um contribuinte e lançar de ofício, mediante auto de infração, o tributo que entender devido, com os acréscimos legais de multa e juros. Após esse prazo, mesmo que o contribuinte não tenha recolhido um tributo devido, não haverá mais a possibilidade de constituição de crédito tributário a ser dele exigido.

Pois bem, como ponto de partida para visualização da probabilidade de efetiva fiscalização e lançamento de ofício do crédito tributário, devem ser considerados os quantitativos de: (a) pessoas jurídicas existentes no país, passíveis de fiscalização; (b) pessoas físicas com capacidade contributiva, obrigadas à entrega de declaração do imposto; (c) quantidade anual de

auditorias realizadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e (d) quantidade de declarações revistas, por ano.

De acordo com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, os dados abertos publicados (BRASIL, 2020. p. 7), apontam, em 2019, para: (a) um quantitativo de auditorias externas realizadas de 11.140 (onze mil, cento e quarenta) auditorias e (b) o quantitativo de 471.753 (quatrocentos e setenta e um mil, setecentos e cinquenta e três) declarações revisadas. Todavia, faz-se necessário o enquadramento desses valores no universo de contribuintes passíveis de fiscalização. Nesse sentido, cumpre referir a existência, segundo o IBGE⁵ 2020 p. 28), em 2018 de 4.392.871 (quatro milhões, trezentos e noventa e dois mil, oitocentos e setenta e uma) empresas ativas no país. Por fim, de acordo com o SERPRO⁶, em 2020 foram entregues mais de 31,980 milhões de declarações de imposto de renda da pessoa física (BRASÍLIA, 2021).

Por óbvio, qualquer afirmação acerca dos dados acima apresentados demandaria uma aprofundamento do estudo, com levantamento de detalhes que permitissem a realização de inferências com mínima segurança. Entretanto, a partir dessas informações, seria possível iniciar pesquisas tendentes a traçar cenários e analisar os efeitos de possíveis estratégias de comportamento dos contribuintes, para perquirir, em face da possibilidade de fiscalização e autuação, até que ponto valeria a pena não cumprir as obrigações tributárias espontaneamente.

Contudo, a título de recorte metodológico, para simplificação da análise, neste artigo iremos considerar o pior caso para o contribuinte, de efetiva fiscalização e lançamento de ofício do crédito tributário relativo ao tributo não recolhido espontaneamente, mediante auto de infração, com os acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora.

⁵ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

⁶ Serviço Federal de Processamento de Dados.

A IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO E AS DECISÕES ADMINISTRATIVAS NO PROCESSO

Admitindo a ocorrência de fiscalização e efetiva autuação, passamos à análise das possibilidades de discussão do lançamento no processo administrativo fiscal. Para isso, consideraremos a probabilidade de decisões favoráveis ao sujeito passivo, com base nos dados publicados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acerca do universo de processos e de decisões favoráveis ou desfavoráveis ao sujeito passivo. Com essas informações, seria possível traçar cenários e considerar os efeitos de possíveis estratégias de recursos dos contribuintes, para verificar, em face da possibilidade de decisões favoráveis ou desfavoráveis, até que ponto valeria a pena recolher o crédito lançado ou recorrer até a decisão final do processo administrativo fiscal.

Os dados abertos publicados pela Secretaria Especial da Receita Federal (BRASIL, 2020. p. 8-9) apresentam o quantitativo de processos em diversas situações, com crédito tributário: (a) pago ou parcelado, (b) em julgamento, (c) em cobrança, enviado à PGFN⁷ e outros e (d) julgado improcedente. A partir desses dados, é possível levantar que, para os anos de 2013 a 2019, um percentual de um pouco mais de 20% do quantitativo de processos se encontra em julgamento e aproximadamente 2,5% foi julgado improcedente.

Pelo que se encontra acima apresentado, resta claro que há uma probabilidade de que, no âmbito do processo administrativo fiscal, seja proferida alguma decisão favorável ao contribuinte, com possibilidade de exoneração, parcial ou total do crédito tributário em litígio. É claro que, para traçar cenários com inferências sobre essas probabilidades, seria necessário segmentar os processos por matéria e outros critérios. Porém, basta a

⁷ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, órgão responsável pela execução judicial do crédito tributário.

simples observação das informações levantadas para admitir que a possibilidade de decisão administrativa favorável ao contribuinte existe.

Contudo, a título de recorte metodológico, para simplificação da análise, neste artigo iremos considerar a situação do contribuinte que recorre até a decisão final, a ele desfavorável.

O RECOLHIMENTO OU PARCELAMENTO DO CRÉDITO AO FINAL DO PROCESSO

Admitindo-se a hipótese de decisões administrativas desfavoráveis ao sujeito passivo, pode ser considerada a superveniência de um parcelamento incentivado, com redução do crédito tributário em litígio, durante o período de discussão do crédito tributário, no processo administrativo fiscal.

A adesão a um parcelamento incentivado permitiria ao contribuinte a redução da dívida a pagar, ainda que não tivesse decisão a seu favor. Contudo, a abertura de parcelamento incentivado não é uma variável dependente da vontade do sujeito passivo, mas de decisão governamental, com base em questões econômicas e políticas. Assim, fica dificultada a consideração dessa ocorrência no modelo de análise.

Uma rápida pesquisa à legislação, entretanto, indica a abertura de 10 (dez) parcelamentos incentivados durante as duas primeiras décadas deste século, conforme abaixo apresentado:

(1) Lei n. 9.964, de 10 abril de 2000 - REFIS – Programa de Recuperação Fiscal (BRASIL,2000);

(2) Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003 – PAES, Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006 – PAEX (BRASIL,2003);

(3) Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 – REFIS da Crise (BRASIL,2009);

(4) Lei n. 12.865, de 09 de outubro de 2013 – Reabertura do REFIS da Crise (BRASIL,2013);

(5) Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014 – Reabertura do REFIS da Crise II (BRASIL,2014);

(6) Lei n. 12.996, de 18 de junho de 2014 – Reabertura do REFIS da Crise III (BRASIL,2014);

(7) Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014 – REFIS da Copa (BRASIL,2014);

(8) Medida Provisória n. 766, de 04 de janeiro de 2017 – PRT – Programa de Regularização Tributária (BRASIL,2017);

(9) Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017 – PERT - Programa especial de Regularização Tributária (BRASIL,2017);

(10) Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018 – institui o programa de regularização tributária rural (BRASIL,2018) e Lei nº 13.630, de 28 de fevereiro de 2018 – prorroga prazo para adesão do programa de regularização tributária rural (BRASIL,2018);

Atualmente, encontra-se em vigor a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, (BRASIL,2020) que permite a transação tributária e pode resultar, para casos específicos, em parcelamento incentivado, com a redução do crédito em litígio. Importante referir o art. 16 dessa lei, que trata de transação no contencioso tributário, permitindo que o Ministro de Estado da Economia proponha transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Por fim, em 15 de dezembro de 2022, data em que o presente artigo estava sendo escrito, o Projeto de Lei – PL 2.735, de 2020, se encontrava em tramitação, com o objetivo de instituir mais um parcelamento incentivado, o programa extraordinário de regularização tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em decorrência do estado de calamidade pública pela pandemia de COVID/19 – PERT-COVID/19 (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. 2021).

Pelo que se encontra acima exposto, com base no

histórico de parcelamentos incentivados, restaria inegável a existência de alguma probabilidade de adesão a parcelamento incentivado, com redução do crédito em litígio, durante o litígio tributário administrativo. A partir dessas informações seria possível iniciar uma análise do perfil de matérias em litígio, em coito com os objetos das leis de parcelamento incentivado, destinada à verificação da efetividade da estratégia de recorrer, mantendo o litígio no âmbito do processo administrativo fiscal, na expectativa da ocorrência de parcelamento incentivado, com redução do crédito devido.

Contudo, a título de recorte metodológico, para simplificação da análise, neste artigo iremos considerar a situação do contribuinte que recorre até a decisão final, sem a superveniência de parcelamento incentivado.

Por fim, considerando a impossibilidade de adesão a um parcelamento especial, deve ser considerada a probabilidade de uma transação ou o parcelamento ordinário, pelo prazo de 60 (sessenta) meses, nos termos dos arts. 10 e 15 da Lei nº 10.522, de 2002.

Assim, aqui fica definido o recorte metodológico do artigo, focado na situação de um contribuinte que: (a) seja economicamente viável, tendo ganhos com a captação de recursos de terceiros a custo baixo, (b) seja efetivo devedor do crédito tributário lançado ou que não tenha o direito creditório alegado em sede de repetição de indébito, (c) seja devidamente fiscalizado e autuado, optando por iniciar o litígio tributário, no âmbito do processo administrativo fiscal, (d) possa recorrer até a decisão final, a ele desfavorável e (e) não tenha a opção de aderir a parcelamento especial, devendo recolher ou parcelar a totalidade do crédito ao final do litígio.

Enfim, partindo-se da hipótese de que haja incentivos econômicos para que o contribuinte decida, ou não, pelo litígio, serão analisados os efeitos em cada uma das situações possíveis, cotejando-se:

- os efeitos das normas atualmente aplicáveis e
- o efeito decorrente de um conjunto de normas que serão aqui propostas, com vistas a alterar os benefícios privados do litígio, maximizando os benefícios públicos do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

III – INCENTIVOS E RISCOS DO LITÍGIO – A RELAÇÃO DE CUSTO E BENEFÍCIO EM CADA FASE DO PROCESSO

Neste ponto, será avaliado o efeito da legislação vigente e da jurisprudência sedimentada no comportamento dos contribuintes em relação ao litígio, no âmbito do processo administrativo fiscal. Assim, buscaremos identificar suas causas e propor providências para sua alteração.

A seguir, analisaremos os custos e benefícios do litígio, tanto do ponto de vista individual quanto coletivo.

A TOMADA DE DECISÃO E O LITÍGIO TRIBUTÁRIO

A análise econômica do direito parte do pressuposto da escolha racional, segundo o qual todo agente possui preferências e se comporta buscando atender, da melhor forma possível, seu conjunto de interesses, sendo capaz de ordenar suas preferências, estabelecendo prioridades de forma compatível como esses interesses (FUX, BODART, 2020 p. 36). Por outro lado, o Direito pode ser classificado como uma política pública para o alcance dos objetivos eleitos pela sociedade e, portanto, o cumprimento espontâneo das normas seria benéfico para o grupo social (FUX, BODART, 2020 p. 39). Desses pressupostos, pode-se concluir que o ordenamento jurídico tem influência na decisão de contribuintes em relação ao litígio.

PRESSUPOSTOS DA TOMADA DE DECISÃO

Do ponto de vista individual, de acordo com Gico Junior (2010), todas as escolhas dos indivíduos são passíveis de análise pelo método econômico. Nesse sentido, o autor se refere não apenas às questões tipicamente ligadas à economia, tais como, a relação entre taxa de juros de nível de emprego ou a relação entre barreiras alfandegárias e capacidade de consumo. Com efeito, essa referência alcança decisões em todos os aspectos da existência humana, incluindo a decisão de respeitar a faixa de pedestres, o horário em que estupros ocorreriam com maior frequência e, ainda, a quantidade de provas a serem acostadas aos autos de um processo judicial.

O autor, considerando que a economia, como ciência que estuda o comportamento humano como uma relação entre fins e meios escassos que possuem meios alternativos, seria uma técnica de raciocínio que auxilia seu possuidor a chegar a conclusões corretas, poderia ser aplicada a outras ciências, inclusive ao Direito. Portanto, para o autor, a Análise Econômica do Direito consistiria em um instrumental analítico da microeconomia⁸ e da economia do bem estar social⁹ para descrever a racionalidade do ordenamento jurídico e prever as implicações de sua aplicação.

Antes de entrar na metodologia da Análise Econômica do Direito, Gico Junior alerta para suas limitações, fazendo uma divisão entre os pontos de vista positivo¹⁰ e normativo¹¹ da

⁸ A microeconomia consiste na área da economia que estuda o comportamento individual e é composta pela (a) teoria do consumidor, que estuda as escolhas das pessoas, (b) teoria da empresa, que estuda a organização e funcionamento das corporações e (c) teoria da produção, que estuda o processo de conversão de fatores de produção em produtos e serviços finais.

⁹ A economia do bem estar social consiste na área da economia que estuda a eficiência alocaional de recursos e a distribuição de renda.

¹⁰ A abordagem positiva da realidade consiste em perquirir o que um determinado objeto é e está relacionada com um critério de verdade (verdadeiro ou falso). Essa análise dos fatos pode ser averiguada cientificamente, com seus resultados passíveis de refutação.

¹¹ A abordagem normativa da realidade consiste em discutir como deveria ser um objeto e está relacionada a um critério de valor (bom ou ruim). Essa abordagem não é passível de averiguação empírica ou refutação.

tomada de decisões. Adotando o conceito de Guilhotina de Hume, para o qual, havendo uma clara distinção entre o mundo dos fatos e o mundo dos valores, fatos não podem levar a proposições éticas e vice-versa, conclui que a Análise Econômica do Direito serve como um instrumental para análise positiva.

Em outras palavras, a Análise Econômica do Direito, seria incapaz de definir políticas públicas, por se tratar de uma questão axiológica. Entretanto, ela pode contribuir para identificar, entre possíveis alternativas normativas, suas efetivas consequências.

Na Análise Econômica do Direito, utiliza-se o individualismo metodológico, admitindo-se que o comportamento de agentes individuais permite compreender o comportamento coletivo. Assume-se que os agentes são racionais e maximizadores de sua utilidade tomando decisões que possam lhes trazer ganhos, o que, de forma geral, implicaria um comportamento individual egoísta¹². Ressalta-se, aqui, que todo modelo é uma redução da realidade, justamente para compreensão de seu comportamento, no tocante aos aspectos mais relevantes.

Pois bem, do ponto de vista individual, cada pessoa possui gostos específicos, ou seja, preferências, que são consideradas completas¹³, transitivas¹⁴ e estáveis¹⁵. Assim, cada indivíduo atribui uma utilidade a cada escolha possível e é capaz de ordenar suas utilidades, optando por aquela que lhe trazer

¹² O autor faz ressalvas a esse comportamento, apontando situações em que os indivíduos tendem a agir de forma altruísta, como nos casos de relações familiares ou situações em que o comportamento dos indivíduos é dependente do comportamento alheio, como no caso do dilema do prisioneiro, no qual sua decisão de fazer um acordo de delação do comparsa depende do comportamento do comparsa em relação à delação em sentido contrário.

¹³ O que significa que o indivíduo sempre será capaz de decidir entre duas opções A e B.

¹⁴ Por transitividade, entende-se que, caso o agente prefira a escolha A à escolha B e, também, prefira a escolha B à escolha C, então ele necessariamente irá preferir a escolha A à escolha C.

¹⁵ De acordo com essa característica, as preferências não mudam no tempo, a não ser que haja uma mudança no ambiente.

maior utilidade.

Por fim, fazendo escolhas, os indivíduos comportam-se como se decidissem na margem, abdicando do custo de oportunidade. Considerando que cada escolha feita corresponde a uma possibilidade rejeitada, os indivíduos aceitam incorrer nos custos de perda da utilidade da possibilidade rejeitada, para auferir os benefícios da possibilidade escolhida.

Com base nas premissas acima propostas, é possível imaginar um modelo de análise para levantamento das consequências econômicas da decisão de não recolhimento de um tributo devido, e opção pelo litígio, com base na taxa interna de retorno de fluxos financeiros, considerando percentuais de multa e juros devidos. Para isso, devem ser considerados os acréscimos legais determinados pela legislação atualmente vigente, bem como os prazos médios atuais do processo administrativo fiscal.

Com relação a valores índices e percentuais, com base na legislação vigente, conforme visto acima, quando da análise da estrutura do processo administrativo fiscal:

- a multa de ofício considerada é de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;
- os juros de mora são juros simples, calculados com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, incidindo (a) apenas sobre o valor do tributo, no período compreendido entre a data do fato gerador do tributo e a data do lançamento de ofício, mediante auto de infração e (b) sobre o valor do tributo e da multa de ofício, durante o período compreendido entre a data do lançamento de ofício e do pagamento do tributo;
- a multa de ofício é reduzida, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991, (a) em 50%, no caso de pagamento do crédito tributário em litígio após a decisão de primeira instância, (b) em 40% no caso de parcelamento do crédito após a decisão de primeira instância, (c) em 30%, no caso de pagamento do crédito após a decisão de segunda instância e (d) em 20%, no caso de parcelamento do crédito após a decisão de segunda instância;

- nos casos de parcelamento, com base no art. 13 da Lei nº 10.522, de 2002, a cada prestação mensal serão acrescidos juros calculados com base na taxa Selic, do mês subsequente à consolidação, até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

Com relação aos prazos médios, para fins de levantamento de fluxo financeiro, partiremos da informação levantada por Ricardo Fagundes da Silveira, na dissertação “Muito além da Zelotes! As disputas no contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017”, de que, no Brasil, o prazo médio de resolução do litígio fiscal, no âmbito administrativo é de 9 (nove) anos (2019. P 291). Esse total de nove anos, atribuído à fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, deve ser dividido em três períodos (a) prazo para julgamento em primeira instância, (b) prazo para julgamento em segunda instância e (c) prazo para julgamento em instância especial.

De acordo com os dados gerenciais publicados pelo CARF, a título de dados abertos, (BRASIL, CARF, 2020. p. 6), o tempo médio do contencioso administrativo em turmas ordinárias, isto é em segunda instância, é de 1400 dias, ou seja, entre três anos e meio e quatro anos. Ainda de acordo com os mesmos dados gerenciais publicados, o tempo médio do contencioso administrativo na Câmara Superior de Recursos Fiscais é de 600 dias, ou seja, entre um ano e meio e dois anos.

Considerando os prazos acima, podemos dividir o total de nove anos do contencioso administrativo da seguinte forma: (a) quatro anos para julgamento em primeira instância, (b) três anos e meio para julgamento em segunda instância e (c) um ano e meio para julgamento em instância especial.

É necessário, ainda considerar um prazo relativo à fase inquisitória do processo, para que seja realizada a fiscalização e lançado de ofício, mediante auto de infração com os acréscimos legais, o crédito tributário. Pois bem, do prazo decadencial total,

de 5 (cinco) anos previsto nos arts. 150 e 173 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), temos que considerar um período de tempo para que sejam entregues as declarações do sujeito passivo, para que os dados dessas declarações sejam cruzados com outras informações, o contribuinte seja selecionado para fiscalização, o procedimento de fiscalização seja realizado e o auto de infração seja cientificado ao contribuinte. Assim, será aqui considerado um prazo médio de 2 (dois) anos para a fase inquisitória do processo, entre a ocorrência do fato gerador do tributo e o auto de infração.

Por fim, como prazo para o parcelamento ordinário, nos termos do art. 10 da Lei nº 10.522, de 2002, será considerado o prazo de 60 (sessenta) meses, ou seja, de 5 (cinco) anos.

Resumindo, com base nas premissas antes apresentadas, os seguintes: (a) dois anos contados da ocorrência do fato gerador, para fiscalização, autuação e impugnação, (b) nove anos para a discussão administrativa, dividido entre (i) quatro anos até a decisão de primeira instância, (ii) três anos e meio até a decisão de segunda instância e (iii) um ano e meio até a decisão final, em instância especial, e (c) prazo legal de parcelamento do débito, ao final do processo administrativo fiscal, de cinco anos. Para isso, considerando um parcelamento finalizado em dezembro de 2020, o fato gerador do tributo discutido teria que ter ocorrido em dezembro de 2004.

A tabela a seguir apresenta a taxa interna de retorno dos fluxos financeiros, considerando as possibilidades de recolhimento ou parcelamento do valor devido, em face da interposição de recurso, a cada decisão do processo.

Situação Atual

<i>Evento</i>	<i>Multa</i>	<i>Data</i>	<i>Tempo Médio</i>	<i>TIR a.m.¹⁶</i>
<i>Fato Gerador (FG)</i>	0,00%	dez/04	n/a	n/a
<i>Lançamento</i>	75,00%	dez/06	2 anos do FG do tributo	
Recolhimento	37,50%		Imediato	2,1498%
Parcelamento	45,00%		até 5 anos do lançamento	1,4910%
Impugnação / MI ¹⁷	75,00%		n/a	
<i>Decisão de 1ª Instância</i>	75,00%	dez/10	4 anos do AI ¹⁸ / Despacho Decisório	
Recolhimento	52,50%		Imediato	1,2613%
Parcelamento	60,00%		até 5 anos da decisão de 1ª instância	1,1390%
Recurso Voluntário	75,00%		n/a	
<i>Decisão de 2ª Instância</i>	75,00%	jun/14	3,5 anos da decisão de 1ª instância	
Recolhimento	75,00%		Imediato	1,0644%
Parcelamento	75,00%		até 5 anos da decisão de 2ª instância	1,0111%
Recurso Especial	75,00%		n/a	
<i>Decisão Final</i>	75,00%	dez/15	1,5 anos da decisão de 2ª instância	
Recolhimento	75,00%	dez/15	Imediato	0,9874%
Parcelamento	75,00%	dez/20	até 5 anos da decisão final	0,9347%

Tabela 1 – Fonte: o autor.

Para chegarmos a cada uma das taxas de retorno internas

¹⁶ TIR a.m - Taxa Interna de Retorno ao Mês

¹⁷ MI - Manifestação de Inconformidade, contra despacho decisório que indefere pedido de repetição de indébito e não homologa declaração de compensação.

¹⁸ AI - Auto de Infração

apresentadas na tabela acima, foi necessário propor um fluxo financeiro específico para cada situação possível.

A seguir, são esclarecidos os parâmetros e os cálculos que ensejaram as taxas acima calculadas.

(A) RECOLHIMENTO DO VALOR LANÇADO

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento e, ainda, juros de 1% no período de recolhimento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 50% (=) 37,5% sobre o valor do tributo entendido como devido. E, por fim, foi considerado ocorrido desembolso, em janeiro de 2007, pelo recolhimento do crédito tributário lançado, imediatamente após o lançamento.

(B) PARCELAMENTO DO VALOR LANÇADO

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento e, ainda, juros de 1% no período de recolhimento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de

infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 60% (=) 45% sobre o valor do tributo entendido como devido. E, por fim, foi considerado o parcelamento do valor total devido, pelo prazo de 5 (cinco) anos, com incidência juros simples sobre o valor da prestação mensal, com base na taxa Selic acumulada, entre o período subsequente ao da consolidação do valor parcelado e o período anterior ao lançamento, acrescido de 1%.

(C) RECOLHIMENTO APÓS DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 70% (=) 52,50% sobre o valor do tributo entendido como devido. A partir do lançamento, foi considerada a incidência de juros simples sobre o valor do tributo e da multa, calculados mês a mês, com base na taxa Selic.

Adicionalmente, a decisão de primeira instância foi considerada ocorrida em 4 (quatro) anos do lançamento, em dezembro de 2010. E, por fim, foi considerado ocorrido desembolso, em janeiro de 2011, pelo recolhimento do crédito tributário lançado, após a decisão de primeira instância.

(D) PARCELAMENTO APÓS DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi

considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 80% (=) 60% sobre o valor do tributo entendido como devido. A partir do lançamento, foi considerada a incidência de juros simples sobre o valor do tributo e da multa, calculados mês a mês, com base na taxa Selic.

Adicionalmente, a decisão de primeira instância foi considerada ocorrida em 4 (quatro) anos do lançamento, em dezembro de 2010. E, por fim, foi considerado o parcelamento do valor total devido, no prazo de 5 (cinco) anos, com incidência juros simples sobre o valor da prestação mensal, com base na taxa Selic acumulada, entre o período subsequente ao da consolidação do valor parcelado e o período anterior ao lançamento, acrescido de 1%.

(E) RECOLHIMENTO APÓS DECISÃO DE 2ª INSTÂNCIA

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 100% (=) 75%

sobre o valor do tributo entendido como devido. A partir do lançamento, foi considerada a incidência de juros simples sobre o valor do tributo e da multa, calculados mês a mês, com base na taxa Selic.

Adicionalmente, a decisão de primeira instância foi considerada ocorrida em 4 (quatro) anos do lançamento, em dezembro de 2010, bem como a decisão de segunda instância, em 3 (três) anos e meio da decisão de primeira instância, em junho de 2014. E, por fim, foi considerado ocorrido o desembolso, em julho de 2014, pelo recolhimento do crédito tributário lançado, após a decisão de segunda instância.

(F) PARCELAMENTO APÓS DECISÃO DE 2ª INSTÂNCIA

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 100% (=) 75% sobre o valor do tributo entendido como devido. A partir do lançamento, foi considerada a incidência de juros simples sobre o valor do tributo e da multa, calculados mês a mês, com base na taxa Selic.

Adicionalmente, a decisão de primeira instância foi considerada ocorrida em 4 (quatro) anos do lançamento, em dezembro de 2010, bem como a decisão de segunda instância, em 3 (três) anos e meio da decisão de primeira instância, em junho de 2014. E, por fim, foi considerado o parcelamento do valor total devido, no prazo de 5 (cinco) anos, com incidência juros simples

sobre o valor da prestação mensal, com base na taxa Selic acumulada, entre o período subsequente ao da consolidação do valor parcelado e o período anterior ao lançamento, acrescido de 1%.

(G) RECOLHIMENTO APÓS DECISÃO FINAL

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 100% (=) 75% sobre o valor do tributo entendido como devido. A partir do lançamento, foi considerada a incidência de juros simples sobre o valor do tributo e da multa, calculados mês a mês, com base na taxa Selic.

Adicionalmente, a decisão de primeira instância foi considerada ocorrida em 4 (quatro) anos do lançamento, em dezembro de 2010, a decisão de segunda instância, em 3 (três) anos e meio da decisão de primeira instância, em junho de 2014 e a decisão final, em instância especial, em um ano e meio da decisão de segunda instância, em dezembro de 2015. E, por fim, foi considerado ocorrido o desembolso, em janeiro de 2016, pelo recolhimento do crédito tributário lançado, após a decisão final.

(H) PARCELAMENTO APÓS DECISÃO FINAL

Nesse caso, o valor do tributo não recolhido foi considerado como equivalente à captação de recursos, representada como uma entrada de caixa, em dezembro de 2004. Foi

considerada, também, a incidência de juros simples sobre o valor do tributo devido, calculados mês a mês, com base na taxa Selic, entre os períodos do fato gerador e do lançamento.

Em seguida, o lançamento de ofício do crédito tributário foi considerado ocorrido em dez/2006, mediante auto de infração, considerando o período médio de dois anos para fiscalização do tributo, bem como a multa de 75% (x) 100% (=) 75% sobre o valor do tributo entendido como devido. A partir do lançamento, foi considerada a incidência de juros simples sobre o valor do tributo e da multa, calculados mês a mês, com base na taxa Selic.

Adicionalmente, a decisão de primeira instância foi considerada ocorrida em 4 (quatro) anos do lançamento, em dezembro de 2010, a decisão de segunda instância, em 3 (três) anos e meio da decisão de primeira instância, em junho de 2014 e a decisão final, em instância especial, em um ano e meio da decisão de segunda instância, em dezembro de 2015. E, por fim, foi considerado o parcelamento do valor total devido, no prazo de 5 (cinco) anos, com incidência juros simples sobre o valor da prestação mensal, com base na taxa Selic acumulada, entre o período subsequente ao da consolidação do valor parcelado e o período anterior ao lançamento, acrescido de 1%.

A figura a seguir ilustra a situação acima apresentada:

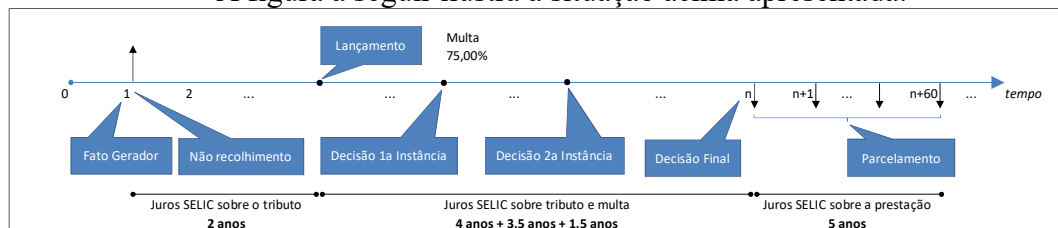


Figura 1 – Fonte: o autor

COMPARAÇÃO COM AS TAXAS DE MERCADO

Repara-se que as taxas variam entre 2,1498% ao mês e 0,9347% ao mês, essa última muito mais vantajosa do que a

média de juros em financiamentos bancários da última década, que variou entre 2,4% e 1,4%, conforme informação do Banco Central do Brasil, no gráfico abaixo (BRASIL, 2021):

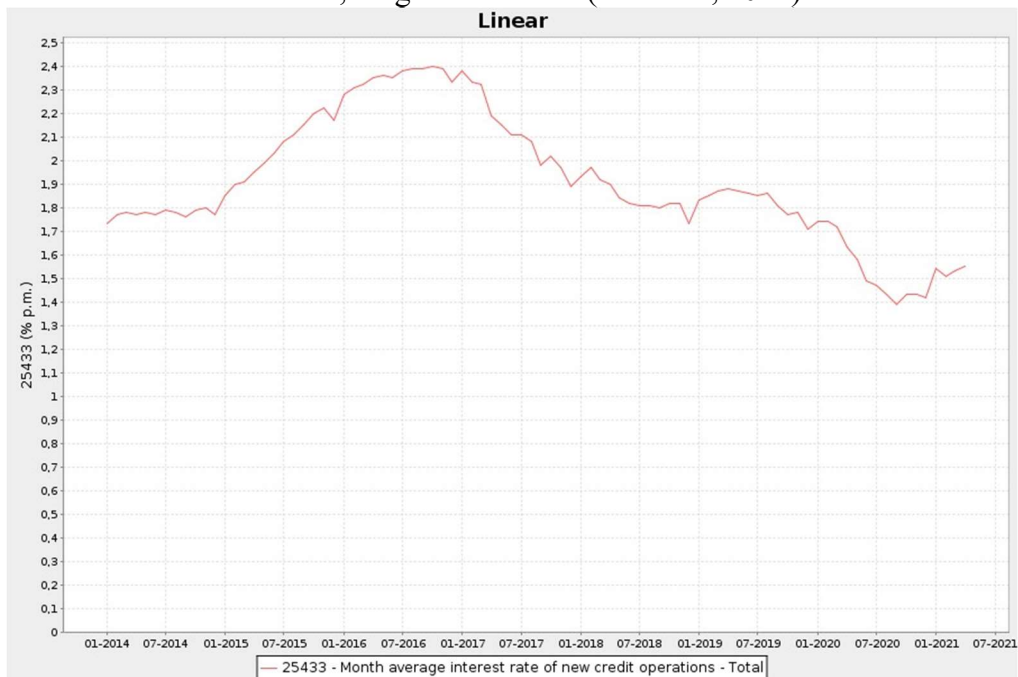


Figura 2 – Fonte: Banco Central do Brasil

Ora, resta evidente que a captação de recursos a 0,9347% ao mês, considerada neste artigo como o custo da dívida tributária, no caso de recursos interpostos até a decisão final, no prazo médio de 9 (nove) anos, seguido do parcelamento ordinário do crédito tributário, pelo prazo legal de 5 (cinco) anos, é mais interessante do que o financiamento bancário. Aí está um possível incentivo econômico ao litígio.

CONCLUSÃO – NECESSIDADE DE UMA NOVA ABORDAGEM PARA A DISCUSSÃO DO TEMA

Restou demonstrado, com base na legislação vigente,

que o não recolhimento espontâneo de tributos e a opção pelo litígio tributário resultou, durante as últimas décadas, em captação de recursos a custos inferiores aos de mercado e que isso pode ser um incentivo econômico ao litígio, do ponto de vista individual.

Por outro lado, considera-se socialmente desejável o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, conclui-se pela necessidade de introdução de filtros de entrada no processo administrativo fiscal.

Pois bem, esse é o diagnóstico levantado.

Assim, para enfrentamento da questão é aqui proposta a abertura de uma discussão sobre a viabilidade e eficácia da introdução de um sistema inteligente de multas, com uma multa muito mais alta para o auto de infração, e uma redução sensível dessa penalidade, para recolhimento ou, pelo menos, parcelamento do crédito tributário lançado, antes da apresentação de impugnação ou manifestação de inconformidade.

Esse sistema inteligente de multas funcionaria como filtro de entrada no processo administrativo fiscal, desestimulando os recursos meramente protelatórios. Com isso, a quantidade de processos em estoque seria reduzida a casos de erro no lançamento de ofício e, conseqüentemente, o prazo de resolução do litígio seria naturalmente reduzido e o percentual de decisões a favor do sujeito passivo aumentaria.



BIBLIOGRAFIA E FONTES DE REFERÊNCIA

ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. *Revista de Informação Legislativa: Senado Federal, Brasília*, v. 25, n. 97, p. 111-132, jan. 1988.

BRAGA, Roberto. *Fundamentos e Técnicas de Administração*

Financeira. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1995.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Brasília: 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 15 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 - Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília: 1972.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências.. Brasília, DF, 13 jun. 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm#art5%C2%A71. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. 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.. Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18218.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27/12/1996 - Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: 1996.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.. Brasília, DF, 22 jul. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110522.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

- BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.. . Brasília, DF, 11 abr. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.
- BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF, 30 maio 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.
- BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005,

11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.. . Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e nº 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma

da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nºs 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1º de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1º de dezembro de 1965; e dá outras providências.. . Brasília, DF, 9 out. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112865.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos

no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências.. . Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 12996, de 18 de junho de 2014. Altera as Leis nºs 12.715, de 17 de setembro de 2012, que institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO, 12.873, de 24 de outubro de 2013, e 10.233, de 5 de junho de 2001 ; e dá outras providências. Brasília, DF, 18 jun. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L12996.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas

pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nºs 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de

1977, das Leis nºs 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113043.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 766, de 04 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF, 05 jan. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv766.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Brasília, DF, 25 out. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Brasília, DF, 10 jan. 2018. Disponível em:

- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.
- BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 19 jun. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106. Brasília, DF, 25 de novembro de 2014. *Jurisprudência do Stf*. Brasília, 25 nov. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginador-pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7464567>. Acesso em: 25 jun. 2021.
- BRASIL. Instrução Normativa Rfb nº 2005, de 29 de janeiro de 2021. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).. Brasília, DF, 29 jan. 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70249>. Acesso em: 18 jun. 2021.
- BRASIL. Banco Central do. Dados Abertos do Banco Central do Brasil. 2021. Taxa Média mensal de juros das operações de crédito. Disponível em: <https://dadosabertos.bcb.gov.br/dataset/25433-taxa-media-mensal-de-juros-das-operacoes-de-credito---total>. Acesso em: 03 jun. 2021
- BRASIL. *Taxa de Juros Selic*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/taxa-de-juros-selic>. Acesso em: 10 jun. 2021.
- BRASIL. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Economia. *Dados Gerenciais do CARF*: dados abertos - 2020/08. Dados Abertos - 2020/08. 2020. Disponível em:

- <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202008.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2020.
- BRASIL, Secretaria Especial da Receita Federal do. *Dados Abertos*. 2020. Resultados da Fiscalização. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 18 jun. 2021.
- BRASIL. SERPRO. Notícias: mais de 3,1 mi de declarações do irpf 2020 foram entregues no último dia. Mais de 3,1 mi de declarações do IRPF 2020 foram entregues no último dia. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2020/balanco-declaracao-irpf-2020>. Acesso em: 19 jun. 2021.
- Câmara dos Deputados. *Projetos de Lei e Outras Proposições*: pl 2735/2020. PL 2735/2020. 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2252895>. Acesso em: 19 jun. 2021.
- ETCO - INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA COMERCIAL. *Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro*: principais desafios da prática do contencioso tributário e potenciais medidas mitigadoras no brasil. Principais desafios da prática do contencioso tributário e potenciais medidas mitigadoras no Brasil. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2019/11/974910b10d67c5d378e5d4d950d5b0b4.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2020.
- FUX, Luiz; BODART, Bruno. *Processo civil e análise econômica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. *Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. *Seqüência*: Estudos Jurídicos e Políticos, [S.L.], v. 34, n. 66, p. 213-234, 23 jul. 2013.

- Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>.
- GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis Of Law Review*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 1-29, 30 jun. 2010. Semestral. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/328052491_Metodologia_e_Epistemologia_da_Analise_Economica_do_Direito. Acesso em: 20 jun. 2021.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Rt - Revista dos Tribunais, 1994.
- MARTINS, Eliseu; MIRANDA, Gilberto José; DINIZ, Josediton Alves. *Análise Didática das Demonstrações Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2014.
- MIOTO, Ricardo. Brasil é "medalha de prata" em evasão de tributos. *Folha de São Paulo*. São Paulo, p. 1-1. 10 nov. 2013. Disponível em: <https://m.folha.uol.com.br/mercado/2013/11/1369316-brasil-e-medalha-de-prata-em-evasao-de-tributos.shtml>. Acesso em: 05 nov. 2020.
- MURPHY, Lean; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NEDER, Marcos Vinícius; LOPEZ, Maria Tereza Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- POSNER, Richard A.. *Fronteiras da teoria do direito*. São Paulo: Editora Wmf Martins Fontes, 2011.
- ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018.

(AUTOR). *Contabilidade Decifrada*. 2012. Disponível em: <http://www.contabilidadedecifrada.com.br/midia/A-002-011/A-002-011-06/Texto-completo.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2021.

SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. *Muito além da Zelotes: as disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no conselho administrativo de recursos fiscais (carf) entre 2013 e 2017*. 2019. Dissertação (Mestrado) - Curso de Sociologia, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/204563/PSOP0661-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em: 05 nov. 2020.