



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Átila da Silva Menezes

**PROBABILIDADE DE DETECÇÃO DE EVASÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DA
EVOLUÇÃO DA FISCALIZAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NO PERÍODO DE 2006
A 2016**

Brasília – DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Átila da Silva Menezes

**PROBABILIDADE DE DETECÇÃO DE EVASÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DA
EVOLUÇÃO DA FISCALIZAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NO PERÍODO DE 2006
A 2016**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert

Brasília – DF
2017

MENEZES, Átila da Silva

Probabilidade de detecção de evasão fiscal: Uma análise da evolução da fiscalização da pessoa jurídica no período de 2006 a 2016.

Átila da Silva Menezes; Orientação: Marcelo Driemeyer Wilbert – Brasília, Universidade de Brasília, 2017, 39 p.

Orientação: Prof. Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert
Trabalho de Conclusão de curso (Monografia) – Ciências Contábeis – Brasília, Universidade de Brasília, 1º semestre, 2017.

Palavras-chave: Evasão Fiscal. Probabilidade de Auditoria. Arrecadação Tributária.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo informatizado de seleção de contribuinte.

Figura 2 - Rendas Disponíveis em cada situação de auditoria.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Dada do Sistema de Fiscalização da PJ.

Tabela 2 – Dada do Sistema de Fiscalização PJ e IBGE.

Tabela 3 - Quantitativo de auditores fiscais em fevereiro 2017.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais tributos de competência da União.

Quadro 2 – Resumo dos trabalhos aplicados sobre a evasão Fiscal.

Quadro 3 – Dados utilizados.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Auditores Fiscais Ativos.

Gráfico 2– Evolução da Probabilidade de Fiscalização da PJ (p2).

Gráfico 3– Período de queda da p2, excluindo optantes do Simples, imunes ou isentas.

Gráfico 4 – Quantidade de fiscalizações e revisões de declaração da PJ.

Gráfico 5 – Percentuais de fiscalizações e revisões de declaração de PJ.

Gráfico 6 – N° de crédito tributário proveniente de fiscalizações sobre receitas federais.

Gráfico 7 – Fiscalização por tributo.

Gráfico 8 – Evolução do crédito lançado.

Gráfico 9- Evolução do crédito lançado médio constituído por auditor fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DIPJ - Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ECF - Escrituração Contábil Fiscal.

IE - Imposto de Exportação.

II - Imposto de Importação.

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras.

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física.

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

RFB - Receita Federal do Brasil

SRF - Secretaria da Receita Federal do Brasil

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos meus familiares e companheiros de curso que fizeram parte da minha formação.

Ao meu orientador, Professor Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert, pela dedicação e por toda a assistência prestada nesta pesquisa.

Aos meus colegas de trabalho pelo apoio e compreensão nesta fase de conclusão do curso.

Obrigado!

RESUMO

Diante da representatividade da pessoa jurídica na arrecadação tributária e as implicações causadas pela evasão fiscal no sistema tributário, o presente estudo tem como objetivo avaliar a probabilidade de detecção de sonegação fiscal da Pessoa Jurídica e a evolução das fiscalizações realizadas pela receita federal do Brasil. Foram analisados por meio de estatística descritiva, durante o período de 2006 a 2016, os procedimentos de fiscalização e revisões de declarações da pessoa jurídica, sendo consideradas as principais mudanças ocorridas no dado período. Os principais resultados mostram que o percentual de incidência em malha se manteve nos anos de 2008, 2012 e 2013, independentemente do número de declarações entregues. Quanto à quantidade de fiscalizações, os anos de 2008 e 2009 foram os que obtiveram maior número de procedimentos realizados, sendo os anos que exigiram um maior esforço da fiscalização, nos anos subsequentes houve uma queda no número de procedimentos. Também verificou-se que nos anos de uso da escrituração contábil fiscal, essa queda foi mais acentuada na quantidade de declarações retidas em malha, nas fiscalizações realizadas e conseqüentemente na participação do total da arrecadação, porém os lançamentos dos créditos tributários referentes aos procedimentos de fiscalização do IRPJ apresentaram aumento nesse período.

Palavras-chave: Evasão Fiscal. Probabilidade de Auditoria. Arrecadação Tributária.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Problema.....	12
1.2 Objetivo Geral	13
1.2.1 Objetivos Específicos	13
1.3 Divisão do Trabalho	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 Competência Tributária Federal	14
2.1.1 Principais Tributos da Pessoa Jurídica	14
2.2 Elisão e Evasão	16
2.3 Processo de Fiscalização e Auditoria.....	16
2.4 Teoria Econômica sobre Evasão Fiscal e Probabilidade de Detecção	19
2.5 Resumo de Estudos Aplicados.....	21
3. METODOLOGIA.....	23
3.1 Dados	23
3.2 Método.....	24
4. ANÁLISE DE RESULTADOS.....	25
4.1 Análise das Probabilidades	25
4.2 Análise da Quantidade de Procedimentos de Fiscalização	28
4.3 Análise dos Resultados com a Fiscalização Sobre a Arrecadação da SRF	29
4.4 Análise da Quantidade dos Procedimentos por Tributo	30
4.5 Análise do Quantitativo de Auditores.....	32
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS	36
APÊNDICE	38

1. INTRODUÇÃO

Uma parte significativa das receitas destinadas à Administração Pública é obtida pela arrecadação tributária, sendo uma fonte de recursos indispensável para o orçamento e consequentemente o funcionamento do Estado (MATARAM; MOREIRA, 2013). Entretanto, esses recursos não são tidos como garantido por diversos motivos, sendo um deles a inadimplência (MATARAM; MOREIRA, 2013). Em 2016 a arrecadação de tributos federais alcançou o valor de R\$ 1,2 trilhão de reais, sendo que 36% deste total se devem a arrecadação do IRPJ, COFINS, CSLL e IPI, cobrados exclusivamente de pessoas jurídicas (SRF, 2016). No apêndice deste trabalho é apresentado os números da arrecadação, no Quadro A1.

Além disso, em períodos de recessão da economia, os contribuintes tendem a diminuir o pagamento de tributos para se autofinanciar, o que eleva o nível de evasão fiscal nesse período (GENTIL, 2011). Gentil (2011) identifica as medidas adotadas pela Receita Federal do Brasil para combater os efeitos da crise financeira global de 2008 na arrecadação federal, dentre elas: a fiscalização dos setores que apresentaram incompatibilidade com seu perfil de arrecadação, maior atenção com os grandes contribuintes e reestruturação das delegacias financeiras (GENTIL, 2011).

Siqueira e Ramos (2006) relatam que evadir-se do pagamento dos impostos é algo recorrente desde a criação do imposto e traz implicações para o funcionamento do sistema tributário, reduzindo a equidade, comprometendo ações de política econômica e consequentemente tendo impacto na economia. Buscando combater a prática de evasão fiscal, a Administração Tributária vem melhorando suas técnicas para combater tal prática. Contudo, continua a ser um dos principais empecilhos a serem enfrentados (SIQUEIRA; RAMOS, 2006). A alta carga tributária junto ao sentimento de que o Governo não realiza uma aplicação equivalente do arrecadado contribui para o desejo de sonegar (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

1.1 Problema

Dada a importância de uma arrecadação tributária eficiente para o funcionamento do Estado (MATARAM; MOREIRA, 2013), a alta participação das pessoas jurídicas na arrecadação federal (SRF, 2017) e a necessidade de um combate persistente à evasão fiscal, que afeta fortemente o funcionamento do sistema tributário e consequentemente a economia (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Assim, a questão desta pesquisa é verificar se houve evolução da probabilidade de detecção de evasão fiscal da pessoa jurídica ao longo do tempo.

1.2 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é analisar a probabilidade de detecção de sonegação da Pessoa Jurídica com base na evolução da fiscalização realizada pela Receita Federal do Brasil no período de 2006 a 2016.

1.2.1 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo proposto, torna-se necessário atingir os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar a Arrecadação Federal;
- Apresentar discussão sobre probabilidade de detecção na arrecadação tributária;
- Estabelecer um panorama da fiscalização para os anos de 2006 a 2016.

1.3 Divisão do Trabalho

Essa pesquisa é dividida em cinco capítulos. Sendo o primeiro capítulo composto pela introdução, que apresenta o problema e os objetivos a serem atingidos. O segundo capítulo é composto pelo referencial teórico, o qual serviu de base para todo o estudo. O terceiro capítulo expõe a metodologia adotada na pesquisa e são apresentados os dados das análises descritivas. O quarto capítulo é composto pela análise de resultados. E o último apresentam-se as considerações finais, principais dificuldades encontradas no desenvolver da pesquisa e as sugestões para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse referencial teórico serão apresentados os principais tributos federais exigidos da pessoa jurídica, a distinção entre elisão e evasão fiscal, uma breve discussão sobre o processo de fiscalização e auditoria, apresentação do modelo de detecção proposto Siqueira e Ramos (2006) e os estudos aplicados sobre evasão fiscal.

2.1 Competência Tributária Federal

A competência tributaria federal é uma das três estabelecidas pela Constituição Federal, sendo aquela a qual atribui o poder de tributar à União. Por ser o ente que mais arrecada recursos por meio de tributos, a União possui a maior parte da competência tributária, ainda assim possui a autonomia para determinar alíquotas e criar seus próprios tributos (BRASIL, 2013).

A competência tributária Federal está prevista no Art. 153 da Constituição da Republica Federativa do Brasil (BRASIL, 1988). Os principais tributos que podem ser instituídos são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Principais tributos de competência da União.

IR	Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza
II	Imposto de Importação
IE	Imposto de Exportação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas

Fonte: Elaboração própria.

2.1.1 Principais Tributos da Pessoa Jurídica

Pessoas jurídicas são entidades formadas por pessoas físicas ou por patrimônios, que se reúnem para um fim, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações

(Diniz, 2002). Para a garantia de seus direitos se torna necessário a realização integral de suas obrigações. E uma destas é o pagamento de Tributos Federais, tais como:

- IRPJ: Todo ano, uma parcela dos rendimentos das pessoas jurídicas e físicas deve ser descontada e repassada ao Governo Federal, parte dessa obrigatoriedade refere-se ao Imposto de Renda (BRASIL, 1922). No Brasil, o Imposto de Renda é estabelecido pela Lei 4.625/22. “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem” (BRASIL, 1922).
- COFINS: A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991. Incide sobre a receita bruta da pessoa jurídica, sendo destinada a seguridade social (BRASIL, 1988).
- CSLL: A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei 7.689/1988 e incide sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (BRASIL, 1988).
- IPI: O Imposto sobre Produtos Industrializados incide sobre produtos industrializados, seus contribuintes são em geral são as indústrias, sendo previsto na Constituição Federal (BRASIL, 1988).
- IGF: O Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição Federal de 1988, porém não regulamentado (BRASIL, 1988).

além dos tributos de competência Estadual, Distrital e Municipal.

Anualmente, as pessoas jurídicas devem declarar ao fisco seus rendimentos, conforme previsto na Constituição Federal (BRASIL, 1998). Até o ano de 2014 esse procedimento era feito por meio da extinta Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 127, para que pessoas jurídicas, firmas e sociedades, registradas ou não, deduzindo parte da renda média anual para o governo federal, declarando o IRPJ (BRASIL, 1998).

A partir de 2014 a DIPJ foi substituída pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF), através da Instrução Normativa RFB nº 1.422, possibilitando uma melhor qualidade e rapidez no acesso às informações contábeis por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) (SASSO; ROSA, 2011).

Sendo assim, as declarações de rendimentos são feita por meio de um *software* disponibilizado pelo órgão responsável, que no caso do Brasil é a Receita Federal, cabendo ao

contribuinte fornecer as informações para a demonstração e cálculo do imposto (BRASIL, 2013).

2.2 Elisão e Evasão

A evasão fiscal não deve ser confundida com a elisão fiscal. Siqueira e Ramos (2005) caracteriza a elisão fiscal pelo uso de um planejamento tributário para avaliar as possibilidades de redução do montante dos tributos e até mesmo evitar a ocorrência do fato gerador que resultaria na obrigação tributária. Baseia-se no que a lei não considera exatamente como um ato ilícito. Soares (1994) qualifica a elisão quando há o uso de atos jurídicos, econômicos ou administrativos em busca de diminuir seus desembolsos relacionados a impostos. Não configurando um ato ilegal, visto que o contribuinte apenas observa brechas na legislação tributária que o permitam evitar custos.

Já a evasão, ou sonegação conforme Soares (1994) é caracterizada quando há uso de meios ilícitos, tais como prestar declaração falsa ou omitir informações com a intenção de não pagar tributos devidos, ou parte deles. Sendo definida por Siqueira e Ramos (2005) como uma deficiência específica de arrecadação, a qual resultaria na ineficiência da mesma.

Siqueira e Ramos (2006) enfatizam que evasão fiscal persiste ao longo do tempo de maneira que, tal prática sobrevive devido às dificuldades enfrentadas pelo governo de fazer com que o contribuinte pague o tributo corretamente, destacam as limitações existentes, um determinado nível de aceitação social e a persistência de incentivos a sonegar como causa. Cita como exemplo, uma elevada carga tributária junto à percepção do contribuinte de um retorno incompatível, por parte do governo, contribuem para a prática de evasão fiscal aumentando o desejo do contribuinte de não declarar sua verdadeira renda (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

2.3 Processo de Fiscalização e Auditoria

Declarados os rendimentos, cabe à administração tributária averiguar a veracidade e atestar ou não a integridade das informações prestadas (BRASIL, 1966).

Segundo Davis, Hecht e Perkins (2003, apud Toporcov, 2010), espera-se que os contribuintes que declaram integralmente seu faturamento, se mantenham na formalidade, porém se houver uma queda significativa da fiscalização, pode-se tornar atrativo evadir-se do

pagamento do imposto. Por outro lado, o aumento significativo da fiscalização contribui para o aumento da formalidade daqueles contribuintes que aderem à prática de evasão fiscal. Isso se conclui com base em fatores de decisão das entidades entre pagarem ou não os impostos. Baseando-se na ideia de que os contribuintes já optam pela prática ou não da evasão fiscal.

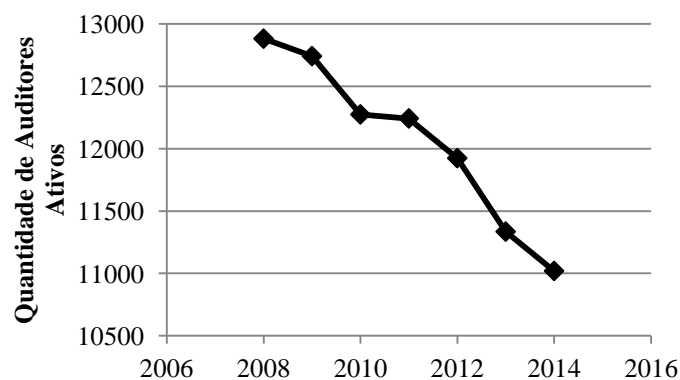
Sasso e Rosa (2011) relacionam a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) à melhora na identificação de atos ilícitos tributários e consequentemente nos procedimentos de auditoria. Isso se deve ao fato de que o sistema propõe o compartilhamento informações contábeis e fiscais entre os fiscos, além de uma fiscalização mais efetiva das operações com cruzamentos de dados, melhoria do controle de processos, rapidez no acesso à informação (SASSO; ROSA, 2011).

Cebula (1997) relaciona o impacto sobre a renda, probabilidades de auditoria do governo americano e políticas de penalidades para informalidade. Seus resultados mostram que a informalidade aumenta conforme o imposto aumente, e tende a diminuir em relação ao aumento das probabilidades de auditoria e das penalidades (CEBULA, 1997).

Gentil (2011) elucida que em períodos de crise econômica, os contribuintes tendem a diminuir o pagamento de tributos para se autofinanciar e consequentemente colaborando para o aumento da evasão fiscal. Aborda as estratégias adotadas pela administração tributária brasileira durante a crise de 2008, sendo o foco em contribuintes de maior capacidade contributiva e no segmento financeiro. Tendo como resultado um aumento no crédito tributário lançado no período (GENTIL, 2011).

Jaha (2014) relata que após o ano de 2008, houve uma redução significativa no quantitativo de auditores fiscais ativos da Receita Federal, em torno de 17%. Sendo que em 2008 a RFB possuía um total de 12.880 auditores fiscais ativos e em janeiro de 2014 esse número reduziu para 11.019. O gráfico 1 demonstra essa redução.

Gráfico 1– Auditores Fiscais Ativos.

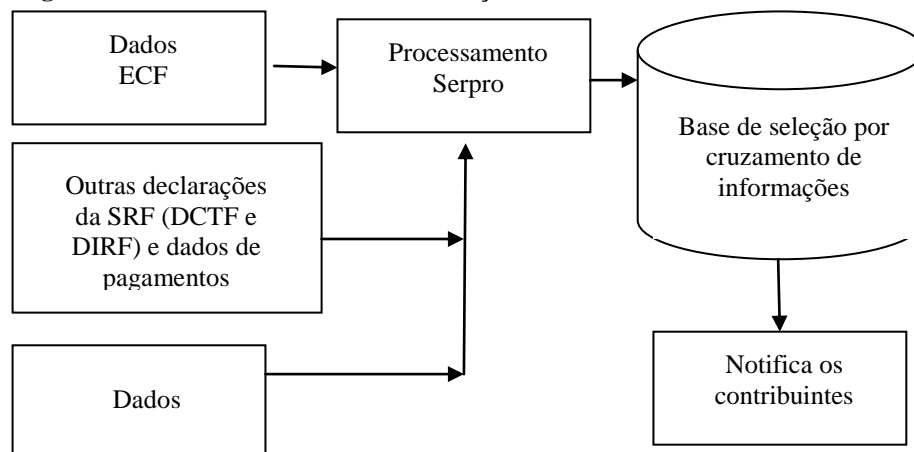


Fonte: Elaboração Própria com base nos dados de Jaha (2014).

Moreno (2012) fez uma comparação do número de auditores federais pelo mundo e concluiu que no Brasil o quantitativo de auditores fiscais chega a ser ridículo. E que na medida em que os controles eletrônicos se intensificam mais se torna necessário o recurso humano para medir a qualidade da informação que chega ao fisco (MORENO, 2012).

No caso dos impostos e contribuições brasileiros, para averiguar as informações prestadas pelos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) dispõem da Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil (Sufis), a qual tem entre suas competências selecionar os contribuintes a serem fiscalizados e realizar a fiscalização, segundo o Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF, 2016). Gentil (2011) ilustra o processo de seleção com base na DIPJ, que aqui será atualizado considerando sua sucessora ECF, conforme a figura 1.

Figura 1- Processo informatizado de seleção de contribuinte.



Fonte: Elaboração própria com base no modelo de Gentil (2011).

A fiscalização ocorre por meio da auditoria interna e, ou externa, sendo a primeira a revisão de declarações, ou incidência em malha como nomeada pela SRF, que segundo Siqueira e Ramos (2006), tal procedimento pode não ser suficiente para detectar toda a evasão, e seria necessária a auditoria externa, fiscalização realizada por cruzamento de informações econômicas do contribuinte, para detectar a parcela da evasão não observada na malha e que impacta no resultado da arrecadação (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Sua atuação se torna essencial para combater atos ilícitos tributários e consequentemente garantir uma arrecadação eficiente (SRF, 2017). Monitorando os grandes contribuintes e atenta às inconsistências no perfil de arrecadação dos setores da economia, a administração tributária buscou realizar procedimentos de fiscalização com maior probabilidade de encontrar resultados. Assim, melhorou a seleção e elevou o volume dos créditos lançados no período da crise financeira (GENTIL, 2011).

2.4 Teoria Econômica sobre Evasão Fiscal e Probabilidade de Detecção

Em pesquisas, as quais buscam explicar a tendência do contribuinte de sonegar, abordam os diversos fatores que influenciam a tomada de decisão, tais como aspectos comportamentais e motivacionais. Alguns desses aspectos podem ser encontrados na Teoria do Prospecto desenvolvida por Kahneman e Tversky (1979), que considera também que o indivíduo possui aversão á perdas, ou seja, são mais afetados pelas perdas do que pelos ganhos (KAHNEMAN; TVERSKY, 1979).

Estudos clássicos partem do princípio que a evasão fiscal deve ser compreendida como um processo de tomada de decisão de portfólio, utilizando da teoria da utilidade esperada de Von Neumann-Morgenstern, e focam na maneira de induzir a sua não prática por meio de ameaça de detecção e aplicação das sanções previstas na legislação, como o modelo desenvolvido por Allingham e Sandmo (1972), citado e expandido por Siqueira e Ramos (2006), de modo que se possa obter uma detecção mais ampla da evasão praticada pela pessoa física (SIQUEIRA; RAMOS, 2006). Nele, além da probabilidade de incidência em malha, conhecida como p_1 , observam-se os efeitos de uma fiscalização baseada em informações econômicas do contribuinte e assim detectando parte da evasão que possa ter passado despercebida no primeiro momento, sendo p_2 se o contribuinte não tiver caído em malha ou p_3 se caiu em malha (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Portanto, dado as duas possibilidades de auditoria, Siqueira e Ramos (2006) trabalham com as seguintes situações:

$p_1 p_3$ = probabilidade de o contribuinte ter a sua declaração revisada em malha e, depois, ser fiscalizado (Situação A).

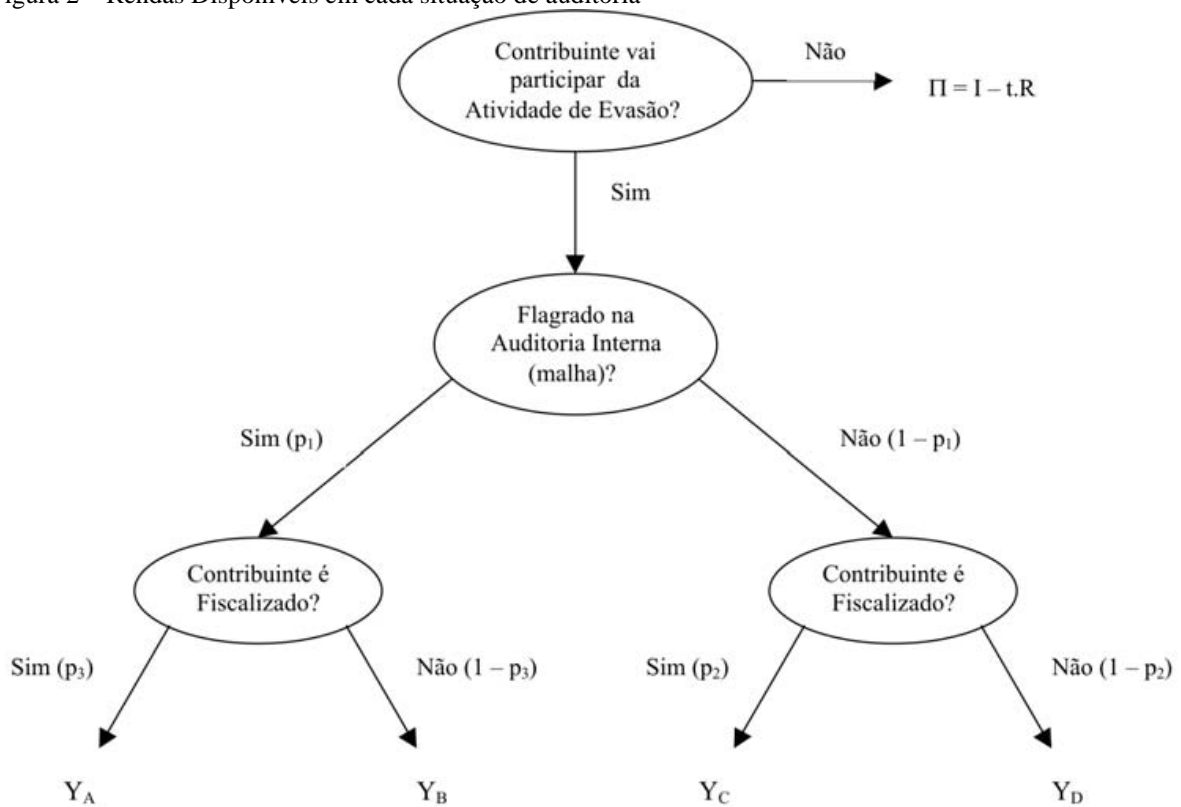
$p_1(1 - p_3)$ = probabilidade de o contribuinte apenas ter a sua declaração revisada em malha (Situação B).

$(1 - p_1)p_2$ = probabilidade de o contribuinte ser submetido somente a uma fiscalização externa (Situação C).

$(1 - p_1)(1 - p_2)$ = probabilidade de o contribuinte não ter a sua declaração revisada em malha e nem ser fiscalizado (Situação D).

O esquema a seguir elucida o conjunto de resultados possíveis em função da decisão do contribuinte e das probabilidades de revisão em malha e fiscalização.

Figura 2 – Rendas Disponíveis em cada situação de auditoria



Fonte: Siqueira e Ramos (2006).

Sendo I a renda bruta do contribuinte, R a renda tributável real, após as deduções legais e t a alíquota marginal efetiva estabelecida pela autoridade tributária. X é a renda tributável declarada pelo contribuinte, sendo sua variável de decisão.

$\Pi = I - t.R$ é a renda pós-imposto do contribuinte.

O retorno esperado da evasão de uma unidade de renda tributável, conhecida como X , é dado por:

$$E-X = -p_1 p_3 RMg(Y_A)X - p_1 (1 - p_3) RMg(Y_B)X - (1 - p_1) p_2 RMg(Y_C)X - (1 - p_1) (1 - p_2) RMg(Y_D)X$$

Onde, E é a evasão total, RMg representa, quando positivo, a renda marginal derivada da declaração de uma unidade adicional de renda tributável ou, sendo negativa, o retorno da evasão e Y as situações citadas anteriormente.

Assim, o Siqueira e Ramos (2006) encontraram fortes indícios de que o aumento na probabilidade de detecção e na penalidade, caso detectada a evasão, são um dos fatores que reduzem a evasão do imposto sobre a renda da pessoa física.

2.5 Resumo de Estudos Aplicados

Devido à importância do tema, diversos estudos foram realizados a fim de entender o fenômeno, quais fatores que o impulsionam e quais seriam as possíveis soluções. Considerando desde aspectos comportamentais e motivacionais, como os abordados pela teoria do prospecto, a qual é a mais abrangente em relação à tomada de decisão se comparada com a teoria da utilidade esperada (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

De maneira geral, os estudos aqui expostos buscam entender o que motiva o contribuinte a sonegar tributos.

Soares (1994) esclarece os principais instrumentos que serviram de análise para esse fenômeno.

Siqueira e Ramos (2006) desenvolvem um modelo de mensuração de evasão fiscal, o qual serviu de base para a escolha das principais variáveis a serem analisadas neste trabalho monográfico.

Toporcov (2010) traz evidências que indicam sucesso de programas fiscais no combate à sonegação, que resultaram em acréscimos na arrecadação.

Gentil (2011) vai além e identifica como a Receita Federal do Brasil reagiu ao período da crise financeira global que assombrou o sistema tributário. Estes foram os estudos científicos que mais auxiliaram no desenvolvimento deste trabalho. O Quadro 2 traz um resumo dos respectivos trabalhos.

Quadro 2 – Resumo dos trabalhos aplicados sobre a evasão Fiscal.

Trabalho	Objetivo	Dados	Método	Principais resultados
Siqueira e Ramos (2006): Evasão Fiscal do imposto sobre a renda: Uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo	O trabalho busca explicar como o comportamento do contribuinte impacta no nível de evasão do imposto sobre a renda da pessoa física no Brasil.	Dados estatísticos e financeiros	Análise de dados	Encontrou evidências de que aumentos nas probabilidades de auditoria interna e externa, nas penalidades, na alíquota marginal do imposto e na eficiência das auditorias das declarações reduzem a evasão do IRPF. E que há diferenças de comportamento entre as regiões brasileira, independente da alíquota adotada.
Soares (1994): Evasão fiscal: A Teoria do comportamento dos agentes públicos e privados	Expõe os principais instrumentos que a literatura econômica oferece para a análise da evasão fiscal.	Estudos científicos	Revisão bibliográfica	Constatou que a redução na carga fiscal não necessariamente implica em redução na evasão fiscal e que a uma reação coletiva entre o comportamento dos contribuintes. Além disso, o contribuinte reduz a sonegação quando satisfeito com o a oferta do bem público.
Toporcov (2010): Evidências empíricas do efeito da nota fiscal paulista e alagoana sobre a arrecadação estadual	Nesse trabalho se busca medir a eficiência dos Programas da Nota Fiscal implantados pelo estado de São Paulo e Alagoas, o qual teve como objetivo reduzir a informalidade através de políticas de incentivos aos indivíduos que solicitam o documento fiscal.	Dados estatísticos e financeiros	Análise de dados e Revisão bibliográfica	No estado de São Paulo foi observado um acréscimo de aproximadamente 20% em relação à arrecadação média do estado no período analisado. Em relação aos dados de Alagoas não foi possível chegar a uma conclusão devido ao pouco tempo do programa.
Gentil (2011): A crise financeira global e gestão da Receita Federal do Brasil: um estudo de caso	Busca identificar as medidas adotadas pela Receita Federal do Brasil para combater os efeitos da crise financeira global de 2008 na arrecadação federal.	Estudos científicos e Entrevistas	Revisão bibliográfica e Análise de dados	Identificou que a RFB reagiu bem à crise financeira, utilizando-se do diagnóstico da arrecadação federal, da fiscalização dos setores que apresentaram incompatibilidade com seu perfil de arrecadação, maior atenção com os grandes contribuintes e reestruturação das delegacias financeiras.

Fonte: Elaboração própria.

3. METODOLOGIA

Nesta pesquisa buscou-se avaliar a probabilidade de detecção de sonegação da Pessoa Jurídica com base na evolução das fiscalizações realizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no período de 2006 a 2016. Com objetivos específicos, buscou-se caracterizar a arrecadação tributária, revisar estudos que discutem o tema evasão fiscal, apresentar a discussão sobre a probabilidade de detecção e coletar dados da Receita Federal do Brasil para a realização das análises descritivas, no intuito de estabelecer um panorama da fiscalização para os anos de 2006 a 2016.

3.1 Dados

Os dados foram obtidos nos sítios eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Sendo explorados de acordo com a disponibilidade das informações. Foram consideradas as limitações existentes relacionadas ao sigilo fiscal e conseqüentemente a indisponibilidade de informações da arrecadação ao público. Assim, o presente estudo buscou analisar da melhor forma possível os dados obtidos.

No Quadro 3 são apresentadas as variáveis utilizadas nesta pesquisa, bem como as fontes dos dados.

Quadro 3 – Dados utilizados.

Variável	Descrição	Fonte
Declarações de IRPJ entregues	Declarações entregues no prazo regulamentar	SRF (2017)
Declarações revisadas	Declarações retidas em incidência em malha	SRF (2017)
Quantidade de empresas	Estatísticas anuais do cadastro central de empresas em atividade	IBGE (2017)
Declarações fiscalizadas	Declarações fiscalizadas	SRF (2017)
Total das receitas administradas pela SRF	Montante correspondente às receitas administradas pela SRF	SRF (2017)
Procedimentos por tributos	Procedimentos direcionados a um tributo específico	SRF (2017)
Crédito tributário referente aos procedimentos	Crédito lançado após procedimento de fiscalização	SRF (2017)
Quantitativo de Auditores	Número de auditores	SRF (2017)

Fonte: Elaboração própria.

O número total de declarações revisadas são aquelas retidas em malha; o número total de contribuintes corresponde às empresas cadastradas, portanto sujeitas a fornecer a extinta DIPJ, além das demais obrigações, sendo obtido por meio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); e o número de declarações fiscalizadas, as declarações que sofreram fiscalização direta da Secretaria da Receita Federal. Estes dados serviram para o cálculo das probabilidades de auditoria discutidas no modelo de Siqueira e Ramos (2006).

Por fim, serão analisados os números da fiscalização, tais como o volume do crédito lançado com a fiscalização, o qual apresentou um aumento após as medidas adotadas pela RFB no período da crise financeira de 2008 (GENTIL, 2011), o número do quantitativo de auditores fiscais federais, que se tornam mais importantes conforme o aperfeiçoamento dos controles eletrônicos (Moreno, 2012).

3.2 Método

A metodologia adotada em relação ao tipo de pesquisa é a descritiva e a abordagem do problema é quantitativa conforme a estatística descritiva. Os procedimentos foram o levantamento bibliográfico e a pesquisa de dados em sítios do governo federal que atendam ao objetivo da pesquisa.

Inicialmente serão apresentadas as seguintes probabilidades de detecção:

p_1 = probabilidade de o contribuinte ter a sua declaração revisada em malha.

p_2 = probabilidade de o contribuinte apenas ser submetido a uma fiscalização.

Tais probabilidades se baseiam no modelo proposto por Siqueira e Ramos (2006), o qual se utiliza destas dentre outras variáveis para medir a evasão fiscal, perante o comportamento do contribuinte em relação às probabilidades de detecção (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Para isso, as variáveis foram adaptadas e analisadas para melhor se adequar a pessoa jurídica e de modo que se possa observar a evolução da fiscalização.

Sendo dado que há a probabilidade de o contribuinte ter sua declaração revisada, ou seja, retida em malha, que aqui será conhecida por p_1 . E de ser submetido a uma fiscalização, onde essa evasão seria fortemente constatada, essa segunda possibilidade será tratada como P_2 . Essas probabilidades serão observadas considerando o seguinte:

$$p_1 = \frac{\text{N}^\circ \text{ Total de Declarações Revisadas}}{\text{N}^\circ \text{ Total de Declarações Entregues}} \quad p_2 = \frac{\text{N}^\circ \text{ Total de Declarações Fiscalizadas}}{\text{N}^\circ \text{ Total de Contribuintes}}$$

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesse capítulo será apresentada a estatística descritiva para o período de 2006 a 2016, conforme os números da fiscalização da Receita Federal do Brasil.

4.1 Análise das Probabilidades

Na Tabela 1, a seguir, são apresentados dados referentes à pessoa jurídica, contemplando o total de declarações entregues (DIPJ), a quantidade de declarações revisadas e a probabilidade do contribuinte apenas ter a sua declaração incidente em malha (p1).

Tabela 1 – Dada do Sistema de Fiscalização da PJ.

Ano	Declarações Entregues	Revisadas (Malha)	p1
2008	1.774.472	6.555	0,37%
2012	1.472.683	5.310	0,36%
2013	1.484.958	5.692	0,38%

Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

Conforme a tabela 1, em que três anos em que a Receita Federal obteve alguns de seus maiores números de declarações entregues no prazo regulamentar. Neles nota-se um percentual bastante próximo de declarações retidas na malha. Do mesmo modo que também é possível perceber uma estagnação desse percentual de incidência em malha ao constatar que o número de declarações entregues em 2008 foi quase 20% maior que o entregue nos dois outros anos. A incidência em malha segue um percentual próximo, pode-se especular que as estratégias adotadas na crise de 2008 relacionadas à qualidade de seleção, conforme Gentil (2011) descreve, continuaram pelo menos até o ano de 2013, último ano da declaração via DIPJ. É importante considerar que os baixos valores para as probabilidades representariam níveis altos de evasão no modelo proposto por Siqueira e Ramos (2006). A renda declarada cresce conforme a probabilidade de incidência em malha, tal crescimento se dá a uma certa taxa fixa até $p1 = 0,28$, sendo que a partir disso a uma mudança no comportamento do contribuinte e conseqüentemente um aumento na taxa de crescimento da renda a ser declarada (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

A Tabela 2 apresenta os dados da fiscalização da pessoa jurídica e o número de empresas cadastradas.

Tabela 2 – Dada do Sistema de Fiscalização PJ e IBGE.

Ano	Nº de Empresas cadastradas (IBGE)	Revisadas (Malha)	Fiscalização	Total da fiscalização
2006	4.305.578	4.642	8.414	13.056
2007	4.420.345	7.315	9.177	16.492
2008	4.607.261	6.555	16.628	23.183
2009	4.846.639	5.715	15.355	21.070
2010	5.128.568	5.760	14.372	20.132
2011	5.129.205	5.828	13.113	18.941
2012	5.195.250	5.310	10.230	15.773
2013	5.392.234	5.692	11.064	17.021
2014	5.103.357	5.068	9.039	14.342
2015	*	3.583	5.383	9.107
2016	*	3.721	5.011	8.857

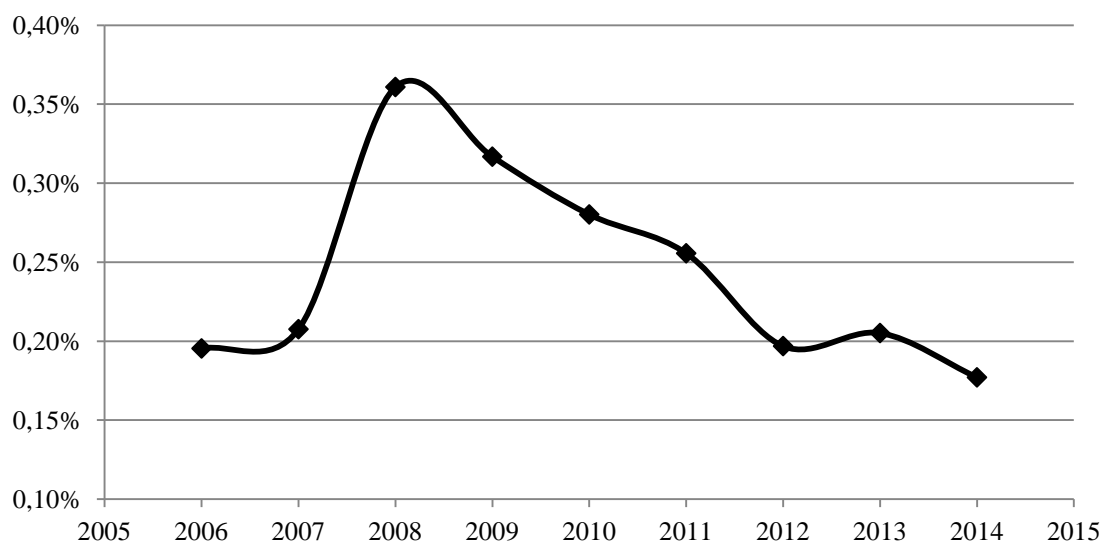
Fonte: Elaboração própria com base na SRF e IBGE (2017).

*Dados não disponíveis até o momento de conclusão do trabalho.

Nela é notado um aumento relativamente grande no número de empresas cadastradas, porém o número de declarações revisadas e o número de fiscalizadas apresentam uma queda significativa após o ano de 2008, ano em que obtiveram maior número de revisões e fiscalizações.

O Gráfico 2, a seguir, é apresentado a evolução da probabilidade da pessoa jurídica ser submetida unicamente a uma fiscalização.

Gráfico 2– Evolução da Probabilidade de Fiscalização da PJ (p2).



Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

Conforme observado no gráfico 2, nota-se um pico na probabilidade do contribuinte de sofrer uma fiscalização no ano 2008, em torno de 0,36%. Após esse dado momento, essa

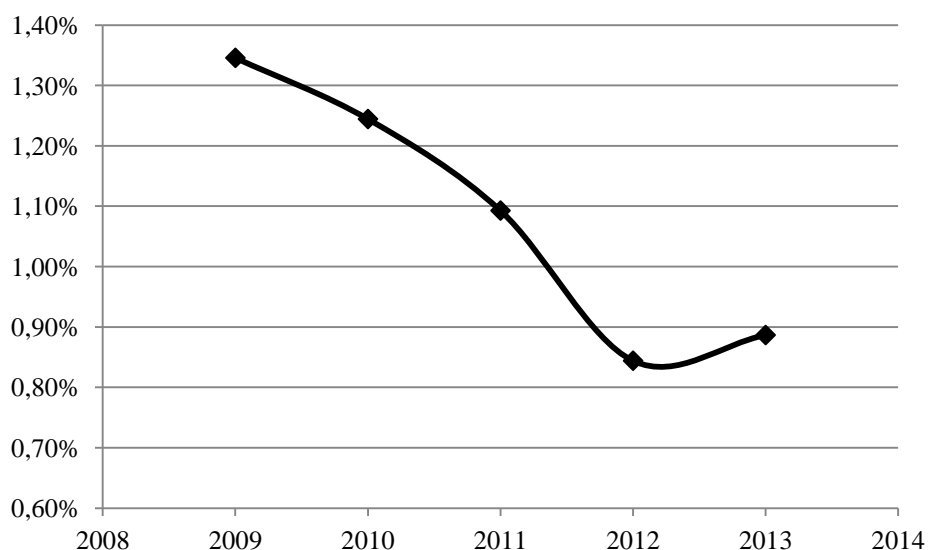
probabilidade sofre uma queda significativa, volta a subir em 2013, mas termina em queda, chegando a 0,18% em 2014. De acordo com o modelo de Siqueira e Ramos (2006), uma queda na probabilidade de sofrer uma fiscalização colaboraria para a diminuição da renda declarada pelo contribuinte (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

Percebida a discrepância em relação aos demais anos, pode-se deduzir que houve uma preocupação da autoridade tributária no ano de 2008, o qual exigiu um maior esforço da fiscalização conforme a quantidade de fiscalizações realizadas nesse ano. Porém, esse esforço sofreu uma queda nos anos seguintes. Isso fortalece o indício de que a crise econômica que atingiu o país nesse período despertou a atenção da administração tributária, causando mudanças no processo de fiscalização (Gentil, 2011).

Vale ressaltar que essa probabilidade foi calculada com base no número de empresas cadastradas e não no número de potenciais contribuintes, ou seja, empresas que seguem o regime de tributação pelo Lucro Real ou Lucro Presumido. Considerando que existem empresas que são obrigadas a declarar, mas se enquadram em um regime tributário diferenciado, como as que aderem ao Simples Nacional, as imunes ou isentas.

O Gráfico 3, a seguir, traz a p2 no período de queda, considerando apenas as empresas que aderem ao Lucro Real ou Lucro Presumido. No apêndice deste trabalho, no Quadro A3 é apresentado os números.

Gráfico 3– Período de queda da p2, excluindo optantes do Simples, imunes ou isentas.



Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

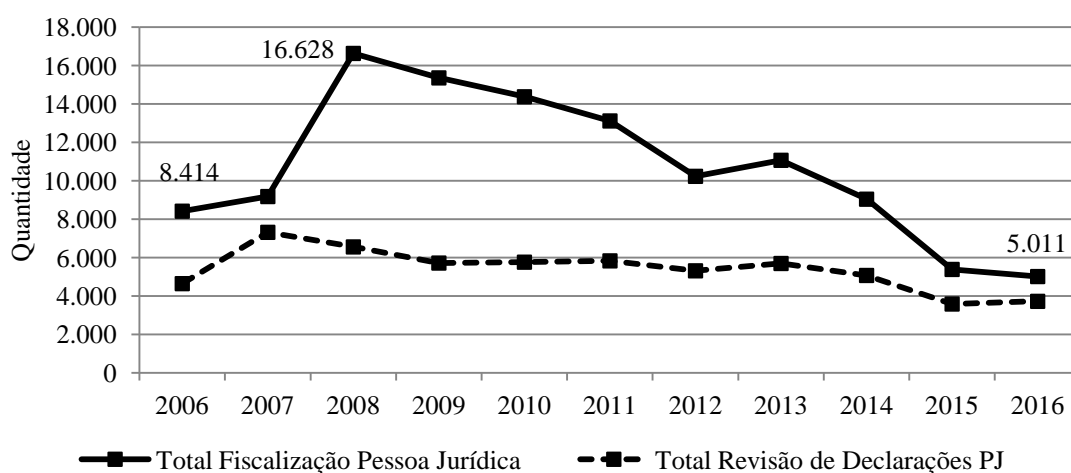
Considerado apenas esses dois regimes de tributação, observa-se uma p2 maior, porém a queda na probabilidade é ainda mais acentuada, variando de 1,35% em 2009 para 0,84% em

2012. Em 2013 é notado um aumento mais relevante se comparado com o obtido com o número de empresas cadastradas, chegando a 0,89%.

4.2 Análise da Quantidade de Procedimentos de Fiscalização

O Gráfico 4 mostra a variação da quantidade de revisões de declarações e de fiscalizações da pessoa jurídica.

Gráfico 4 – Quantidade de fiscalizações e revisões de declaração da PJ.



Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

De acordo com o no gráfico 4, observa-se que em 2008 a quantidade de fiscalizações praticamente dobrou em relação às fiscalizações de 2006, demonstrando um excessivo esforço de fiscalização por parte da receita federal. As fiscalizações passaram de 8.414 em 2006 para 16.628 em 2008, um crescimento de 97,6%.

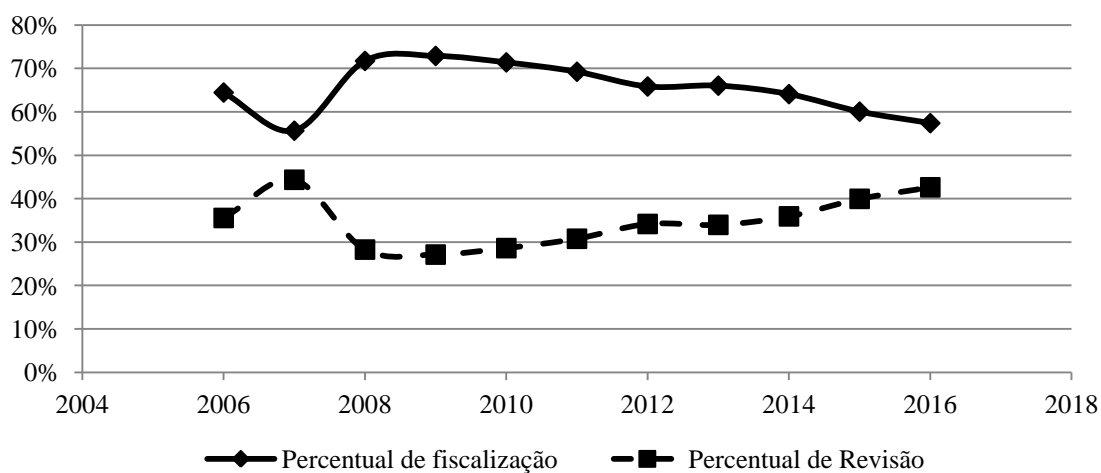
Contudo, após o ano de 2008 observa-se uma redução gradual da quantidade de fiscalizações. Em 2008 foram 16.628 fiscalizações e em 2016 foram 5.011 fiscalizações, o que representou uma redução de 69,8%. Esse comportamento pode ser explicado pela evolução na qualidade de seleção, que direcionou suas fiscalizações para os grandes contribuintes e setores que apresentaram inconsistências do perfil de arrecadação, visto que a sonegação desses que representam grande parte da arrecadação federal tem peso na administração pública (GENTIL, 2011).

A revisão de declarações apresentou uma redução significativa nos últimos dois anos analisado. Se comparado ao ano de 2007, o qual obteve 7.315 declarações flagradas em malha, nota-se uma redução de 49% em 2016. Vale ressaltar que a declaração nesses últimos anos já era por meio do ECF, o que exige um esforço menor da fiscalização, devido a uma

maior credibilidade na informação prestada à administração tributária (SASSO; ROSA, 2011).

No Gráfico 5 é demonstrado o comportamento dos percentuais de fiscalizações e revisões.

Gráfico 5 – Percentuais de fiscalizações e revisões de declaração de PJ.



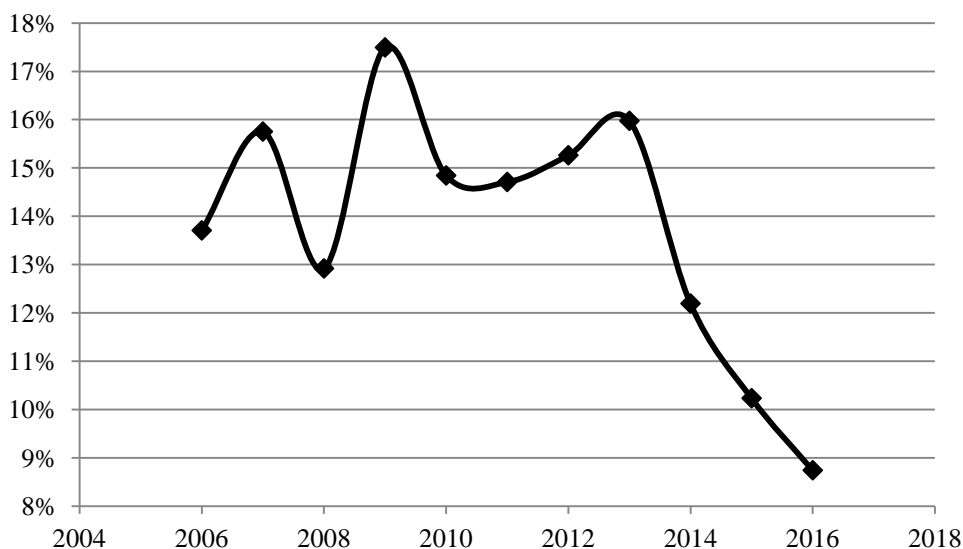
Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

Com base no gráfico 5, pode-se novamente observar que as fiscalizações no ano de 2008 e 2009 representaram respectivamente, 72% e 73% dos procedimentos de auditoria, o percentual das fiscalizações diretas vai reduzindo gradualmente. Desse modo, o percentual das declarações flagradas em malha vai aumentando até chegar a 43% do total das fiscalizações em 2016, percentual próximo ao obtido em 2007, em que a incidência em malha representou 44% do total da fiscalização. Assim, demonstrando uma recuperação da eficiência da malha, o que colabora para o aumento da renda declarada (SIQUEIRA; RAMOS, 2006).

4.3 Análise dos Resultados com a Fiscalização Sobre a Arrecadação da SRF

O Gráfico 6 apresenta o impacto da fiscalização na arrecadação dos tributos de competência da União. Nela observa-se o percentual referente ao que foi arrecadado por meio de procedimentos de fiscalização. No apêndice desse trabalho são apresentados os tributos federais e os números para o ano de 2016. Além dos dados da fiscalização para o mesmo ano.

Gráfico 6 – N° de crédito tributário proveniente de fiscalizações sobre receitas federais.



Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

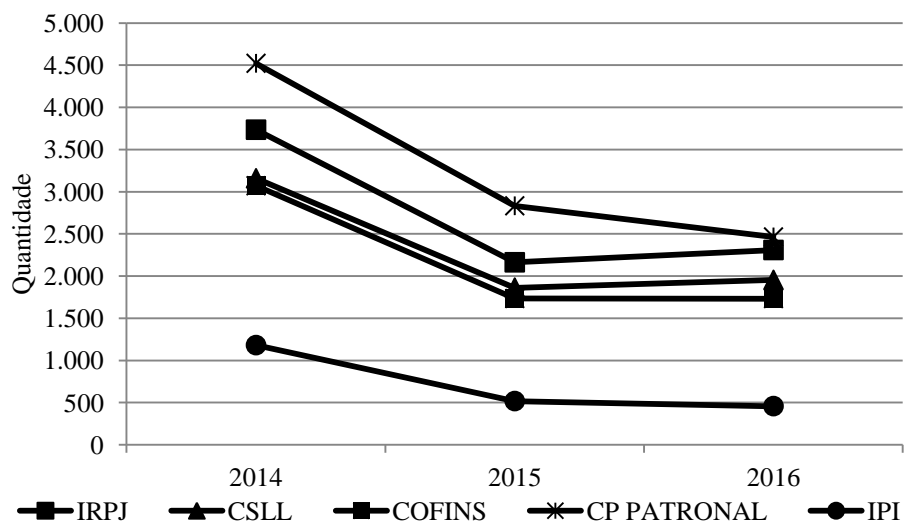
O gráfico 6 mostra o efeito da fiscalização na arrecadação, por meio dos créditos lançados provenientes de procedimentos de fiscalizações. E evidencia que 2009 foi o ano em que a fiscalização obteve a maior representatividade na arrecadação de receitas federais, representando 17% do total das receitas administradas pela SRF. Conforme os dados dos Quadros A1 e A2 no apêndice desse trabalho. Em relação aos créditos lançados por meio dos procedimentos de fiscalização,

A partir de 2014, com o novo método de declaração via ECF, a fiscalização começou a apresentar em termos percentuais uma queda na participação do total da arrecadação, chegando a representar 9% em 2016. O que pode significar que o novo método de declaração identifica mais irregularidades sem precisar de uma fiscalização minuciosa para detectar uma possível evasão (SASSO; ROSA, 2011).

4.4 Análise da Quantidade dos Procedimentos por Tributo

A Gráfico 7 mostra a quantidade de procedimento de fiscalização de cinco tributos com maior participação na arrecadação federal.

Gráfico 7 – Fiscalização por tributo.

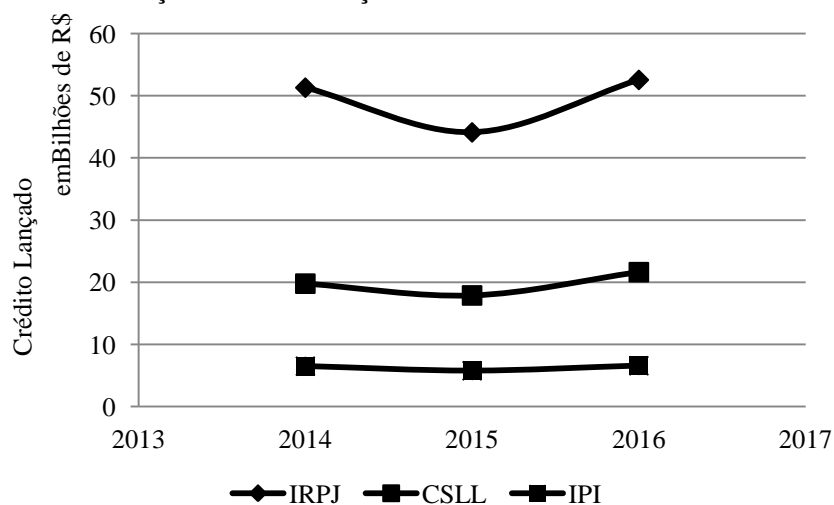


Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

O gráfico 7 traz os números referentes à quantidade de procedimentos de fiscalização externa relacionadas a cinco dos principais tributos no último triênio. Nele pode-se observar uma queda significativa dos procedimentos realizados em 2015, cerca de 42% em relação ao IRPJ e 56% no IPI de 2014, os demais tributos sofreram uma queda de aproximadamente de 40%. Essa mudança se manteve em valores próximos no ano seguinte, sendo que o IRPJ reduziu 38% e o IPI 61% em relação ao ano de 2014.

Porém, vale lembrar que uma queda no número de procedimentos, ou seja, na presença fiscal, não significa necessariamente uma redução na detecção da evasão. Sendo melhor avaliar a efetividade da fiscalização considerando a qualidade da auditoria e a arrecadação voluntariamente pagas (Gentil, 2011).

Como se pode observar no gráfico 8, a seguir, é demonstrado o volume do crédito tributário lançado por meio da fiscalização de três tributos.

Gráfico 8 – Evolução do crédito lançado.

Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

Nota-se que mesmo com uma redução significativa no número de procedimentos de fiscalização, os créditos lançados no ano de 2016 foram superiores aos lançados em 2014. Os procedimentos com o IRPJ, que em 2014 resultou em R\$ 51,3 bilhões, em 2016 apresentou um resultado de R\$ 52,5 bilhões. O CSLL variou de R\$ 19,7 bilhões em 2014 para R\$ 21,6 bilhões em 2016 e o IPI sofreu uma mudança de R\$ 6,5 bilhões para R\$ 6,6 no mesmo período. Evidenciando uma aparente melhora na qualidade da fiscalização.

4.5 Análise do Quantitativo de Auditores

A Tabela 3 traz os números referentes ao quadro do quantitativo de auditores da RFB no ano de 2017.

Tabela 3 - Quantitativo de auditores fiscais em fevereiro 2017.

Unidade Administrativa - Região Fiscal	Auditores
Unidade Central	859
1ª Região Fiscal	558
2ª Região Fiscal	480
3ª Região Fiscal	412
4ª Região Fiscal	530
5ª Região Fiscal	469
6ª Região Fiscal	791
7ª Região Fiscal	1317
8ª Região Fiscal	2362
9ª Região Fiscal	966
10ª Região Fiscal	704
DRJ	526
Total	9.974

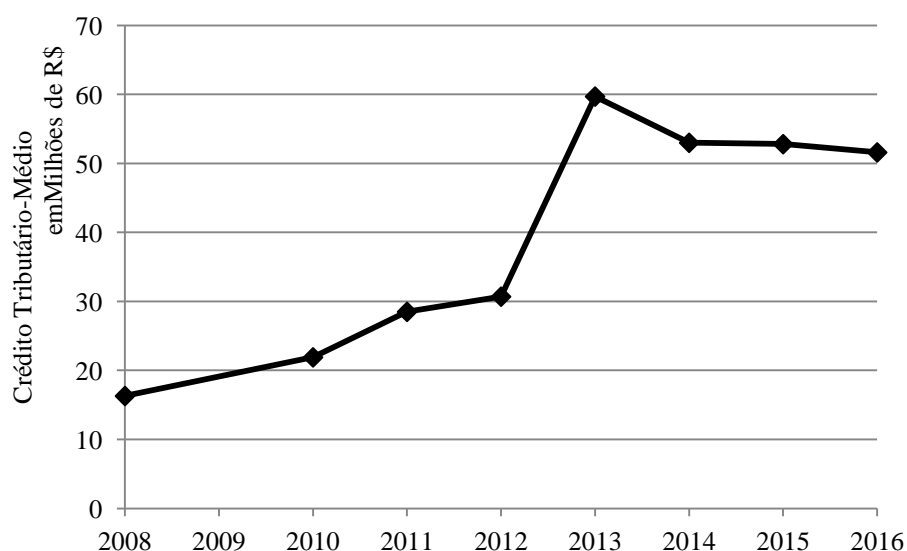
Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

A tabela 3 traz os números recentes do quantitativo do cargo de auditor da Receita Federal. Totalizando 9.974 auditores distribuídos entre as regiões fiscais, Unidade Central e Delegacias de Julgamento. Jaha (2014) expõe uma redução significativa na quantidade de auditores fiscais entre 2008 e 2014, passando de 12.880 em janeiro de 2008 para 10.693 em julho 2014, ou seja, uma redução de 17% do quadro de servidores. Entre o segundo semestre de 2014 até o ano de 2017 é possível observar uma redução de 6,7% no número de auditores.

Moreno (2012) expõe um déficit no número de auditores da RFB comparado com outros países como EUA. Uma redução no quantitativo de auditores pode gerar uma sobrecarga de trabalhos para os auditores ativos (MORENO, 2012).

Por fim, o Gráfico 9 é demonstrada a evolução do crédito tributário médio lançado por auditor fiscal da área de fiscalização nos últimos anos.

Gráfico 9- Evolução do crédito lançado médio constituído por auditor fiscal.



Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

Nele observa-se um aumento no valor médio de crédito tributário lançado por auditor fiscal até o ano de 2013, em que sofreu um salto para R\$ 59,7 milhões, um valor quase quatro vezes maior que em 2008, R\$ 16,3 milhões. No último triênio analisado, período de imposição da ECF para uma fiscalização mais eficiente, o crédito médio apresentou uma redução. Moreno (2012) enfatiza que além dos investimentos tecnológicos também há a necessidade de investir nos recursos humanos para a melhora na arrecadação. Porém, mesmo apresentando uma queda no quantitativo de auditores a receita apresentou uma melhora na arrecadação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo avaliar a probabilidade de detecção de sonegação da Pessoa Jurídica e a evolução das fiscalizações realizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em relação à Pessoa Jurídica. Baseou-se no modelo de Siqueira e Ramos (2006), mais especificamente nas variáveis referentes às probabilidades de incidência em malha e fiscalização direta, partindo dos registros das fiscalizações anuais e dados do IBGE.

Inicialmente, pode-se verificar que, mesmo havendo diferenças significativas no número de declarações do imposto de renda da pessoa jurídica entregues anualmente, a probabilidade de a declaração ser flagrada em malha se conserva próxima. Mesmo o ano de 2008 apresentando um número elevado de declarações entregues, comparado aos anos de 2012 e 2013, atingindo a incidência em malha de 0,37%, um percentual que se manteve próximo nesses dois anos, sendo 0,36% em 2012 e 0,38% em 2013.

Em relação à probabilidade de o contribuinte sofrer uma fiscalização direta, observou-se um percentual maior no ano de 2008, cerca de 0,36%, indícios de que a crise econômica exigiu um maior esforço da fiscalização. Verificou-se uma queda acentuada em 2014, ano em que a DIPJ foi substituída pela ECF. Excluindo optantes pelo Simples Nacional, imunes e isentas, a variação se torna mais acentuada. Uma redução nas probabilidades de detecção serve de incentivo para o contribuinte declarar uma renda menor ao fisco.

Com base na quantidade, observou-se que em 2008 os procedimentos de fiscalizações quase dobraram em relação às fiscalizações diretas de 2006, atingindo um crescimento de 97,6%. Logo após, observa-se uma redução gradual das fiscalizações, chegando ao final do período a uma redução de 69,8%. A incidência em malha apresentou uma redução significativa nos anos de adesão da ECF, obtendo uma redução de 49% em 2016 em relação a 2007, ano com maior número de revisões.

Do total geral da fiscalização, verificou-se em 2009 que a fiscalização representou 73% dos procedimentos de auditoria, o percentual que reduz gradualmente nos anos que se segue, aproximando cada vez mais do número de incidência em malha. Além disso, nesse mesmo ano os lançamentos de crédito tributário correspondente à fiscalização representaram 17% do total arrecado das receitas administradas pela SRF. Essa participação apresentou uma queda após a adoção da ECF. Entretanto, observou-se que mesmo com uma redução nos procedimento relacionado ao IRPJ no ano de 2016, o crédito tributário lançado

correspondente apresentou um aumento em relação ao último triênio. E o crédito tributário médio lançado por auditor obteve uma significativa melhora no decorrer do período analisado, sofrendo uma pequena redução no último triênio.

Os resultados obtidos vão em grande parte de acordo com os atingidos por Gentil (2011). Em seu estudo de caos, são identificadas as medidas de gestão adotadas pela receita federal do Brasil para combater os efeitos da crise de 2008. Visto que este ano foi um divisor de águas na fiscalização, que apresentou uma significativa melhora nos anos subsequentes. Evidência de um aprendizado da administração tributária.

As limitações encontradas no desenvolver deste estudo se devem a pouca disponibilidade dos dados referentes às fiscalizações realizadas pela Receita Federal do Brasil.

Sendo assim, sugere-se que outras variáveis sejam analisadas como a evolução das alíquotas marginais dos tributos ou das penalidades no caso de atestada a evasão e assim obter um novo olhar sobre os procedimentos de fiscalização da Receita Federal do Brasil.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, Michael G.; Sandmo, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, Amsterdam, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <<http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>> Acessado em: 10/03/2017.

ARANTE, Anderson O.; BEZERRA, David R. Reforma Tributária, Incentivos Fiscais e Comportamento das Firms: Um Ensaio Teórico sobre as Prováveis Reações aos Cenários Advindos da Proposta de Emenda Constitucional 285/2004, 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.> Acesso em: 15/05/2017.

BRASIL, Instrução Normativa RFB Nº 127, de 30 de outubro de 1998. Institui a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e estabelece normas para a sua apresentação. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14869&visao=anotado>> Acesso em 15/05/2017.

BRASIL, Instrução Normativa RFB Nº 1028, de 30 de abril de 2010. Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2010). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15993#128171>> Acessado em: 15/05/2017.

BRASIL, Instrução Normativa RFB Nº 1422, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>> Acesso em 15/05/2017.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acessado em: 10/05/2017.

CEBULA, R.J. An empirical analysis of the impact of government tax and auditing policies on the size of the underground economy: the case of the United States, 1973-1994. *The American Journal of Economics and Sociology* 56 (2), 73-186, 1997.

DAVIS, J., HECHT, G., & PERKINS, J. (2003). Social Behaviors, Enforcement, and Tax Compliance Dynamics. *The Accounting Review*, Jan 78 (1), 39-69 apud TOPORCOV, Patrícia F. Evidências Empíricas do Efeito da Nota Fiscal Paulista e Alagoana sobre a arrecadação estadual / Patrícia Ferreira Toporcov, 2010.

DINIZ, Maria H. Curso de Direito Civil Brasileiro. V.1, 18 ed, Saraiva: São Paulo, 2002.p.206). Disponível em: <<https://aba.jusbrasil.com.br/noticias/176597777/conceito-e-classificacao-das-pessoas-juridicas>> Acessado em : 20/05/2017.

GENTIL, Daniel M. A crise financeira global e gestão da Receita Federal do Brasil: um estudo de caso. 2011. Disponível em:
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/8630>> Acessado em: 17/05/2017.

JAHA, Ali M. Número de Auditores Fiscais da Receita Federal caiu 17%. 2014. Disponível em:
<<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/atrfb2015-e-afrfb2016-essa-e-tendencia/>>
Acessado em: 26/05/2017.

Kahneman, Daniel; Tversky, Amos. Prospect theory: an analysis of decision under Risk. *Econometrica*, v. 47, p. 263-291, 1979.

MATARAM, Camila; MOREIRA, Laiza A. Análise da arrecadação tributária com ênfase nas medidas de controle da inadimplência: um estudo com o município de Campo Mourão/PR Disponível em: <http://www.fecilcam.br/nupem/anais_viii_epct/PDF/TRABALHOS-COMPLETO/Anais-CSA/CONTABEIS/03-Cmataramtrabalhocompleto.pdf> Acessado em: 27/05/2017.

MORENO, Ivan. Quadro de auditores federais e estaduais é irrisório. Disponível em:
<<http://www.conjur.com.br/2012-nov-28/ivan-moreno-quadro-auditores-federais-estaduais-irrisorio-pais>> Acessado em: 26/05/2017.

SASSO, Alexandro; ROSA, Ivana C. O SPED e seus Reflexos na Profissão Contábil. VI EPCT – Encontro de Produção Científica e Tecnológica, 2011. Pag. 5 e 6. Disponível em:
<http://www.fecilcam.br/nupem/anais_vi_epct/PDF/ciencias_sociais/03_Soc_Aplic_Completo> Acesso em: 25 Mai. 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF). Arrecadação. Ministério da Fazenda, Brasília, 2016.
Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado>> Acessado em: 20/05/2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF). Plano Anual de Fiscalização. Ministério da Fazenda, Brasília, 2016. Disponível em:
<<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>> Acessado em: 15/04/2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF). Dados, Informações e Gráficos Setoriais 2009 a 2013, 2015.
Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-setoriais-2009-2013.pdf>> Acessado em: 03/05/2017.

SIQUEIRA, Marcelo L. ; RAMOS, Francisco S. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. 2006

SOARES, Murilo R. Evasão Fiscal – A Teoria do Comportamento dos Agentes Públicos e Privados. São Paulo, EAESP - FGV, 1994.

TOPORCOV, Patrícia F. Evidências Empíricas do Efeito da Nota Fiscal Paulista e Alagoana sobre a arrecadação estadual / Patrícia Ferreira Toporcov. 2010.

APÊNDICE

Quadro A1 – Arrecadação das receitas federais do ano de 2009 e 2016.

RECEITA	2009	2016
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	16.091.944.137	31.464.775.319
IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO	11.403.763	25.915.859
IPI - TOTAL	30.752.587.525	44.951.308.257
IPI - FUMO	3.314.025.827	5.716.591.361
IPI - BEBIDAS	2.291.082.128	2.634.496.961
IPI - AUTOMÓVEIS	2.053.686.947	2.884.621.403
IPI - VINCULADO À IMPORTAÇÃO	8.409.710.835	13.465.229.482
IPI - OUTROS	14.684.081.787	20.250.369.050
IMPOSTO SOBRE A RENDA - TOTAL	191.596.504.152	364.447.992.076
IRPF	14.840.322.479	30.515.250.577
IRPJ	84.520.591.703	140.481.751.527
ENTIDADES FINANCEIRAS	13.611.660.174	23.958.767.378
DEMAIS EMPRESAS	70.908.931.529	116.522.984.148
IMPOSTO S/ RENDA RETIDO NA FONTE	92.235.589.969	193.450.989.973
IRRF - RENDIMENTOS DO TRABALHO	52.176.571.294	99.734.631.525
IRRF - RENDIMENTOS DO CAPITAL	22.927.028.934	59.141.755.811
IRRF - REMESSAS P/ EXTERIOR	10.656.547.103	24.449.542.272
IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	6.475.442.637	10.125.060.364
IMPOSTO S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	19.243.266.956	33.675.525.452
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL	474.561.106	1.239.410.168
CPMF	284.786.602	
COFINS	117.886.020.775	204.351.282.791
FINANCEIRAS	7.384.151.440	19.496.026.114
DEMAIS	110.501.869.336	184.855.256.677
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	31.755.395.164	54.348.276.676
FINANCEIRAS	1.370.950.955	3.134.922.596
DEMAIS	30.384.444.209	51.213.354.080
CSLL	44.236.721.261	67.907.533.662
FINANCEIRAS	9.032.554.624	16.847.644.206
DEMAIS	35.204.166.637	51.059.889.456
CIDE-COMBUSTÍVEIS	4.828.374.232	5.699.723.750
CONTRIBUIÇÕES PARA FUNDAF	326.594.593	
CPSSS		30.701.404.133
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS		44.449.691.244
RECEITA PREVIDENCIÁRIA [B]		382.235.385.530
PRÓPRIA		343.658.430.017
DEMAIS		38.576.955.513
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	13.388.542.470	
RECEITA ADMINISTRADA PELA SRF	470.876.702.736	1.265.498.224.918
DEMAIS RECEITAS	26.509.609.127	24.405.954.723
TOTAL GERAL DAS RECEITAS	497.386.311.863	1.289.904.179.640

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da SRF (2017).

Quadro A2 – Crédito lançado pela fiscalização para os anos de 2009 e 2016.

Descrição	2009	2016
Fiscalizações	R\$ 82.367.884.484,00	R\$ 110.582.421.815,00
Malha	R\$ 2.718.830.484,00	R\$ 2.949.741.980,00
Total	R\$ 85.086.714.968,00	R\$ 113.532.163.795,00

Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).

Quadro A3 – Número de empresas optantes pelo lucro real ou presumido.

Ano	Nº de Empresas optantes pelo lucro real ou presumido
2009	1.141.079
2010	1.154.991
2011	1.200.054
2012	1.212.064
2013	1.247.996

Fonte: Elaboração própria com base na SRF (2017).