

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Prêmio de Criatividade e Inovação**

**Auditor-Fiscal José Antônio Schöntag**

**2007**

**6º PRÊMIO SCHÖNTAG**

**Monografias premiadas**



Receita Federal



**O acompanhamento tributário – um novo  
paradigma em fiscalização para  
a Receita Federal do Brasil**

1º Lugar

**SÉRGIO LUIZ MESSIAS DE LIMA**



Meus agradecimentos e minha admiração especial aos amigos Adriana Hannum Resende, Rosemeire Martins da Silva, Edson Fernandes Cunha, José Carlos da Silva e Roberto Vieira Machado, sem os quais esta ideia seria apenas mais uma ideia. À minha esposa Telma e aos meus filhos Lucas e Letícia, sem os quais nada disso teria valor.



# **O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO – UM NOVO PARADIGMA EM FISCALIZAÇÃO PARA A RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

---

## **RESUMO**

### **1 OBJETIVOS BÁSICOS**

A proposta deste trabalho é a *busca permanente do incremento da arrecadação potencial espontânea e o cumprimento integral da missão da Receita Federal do Brasil (RFB)*, por intermédio da implantação de estratégia de atuação da fiscalização de contribuintes, tomando-se por base a extensão do escopo do acompanhamento tributário dos contribuintes realizado atualmente pela RFB. Essa estratégia visa a encorajar o cumprimento espontâneo da obrigação tributária por intermédio do aumento da percepção de risco por parte do contribuinte que opte por não se manter quites com a administração tributária.

### **2 METODOLOGIA UTILIZADA**

Fruto de dez anos de observação, que culminou em experimentações reais nestes dois últimos anos em uma delegacia da Receita Federal do Brasil de porte médio, a proposta procura demonstrar, com argumentos lógicos e convincentes, a importância da fiscalização para o cumprimento da missão da RFB. A sequência lógica de raciocínio

utilizada mostra a importância do cumprimento espontâneo da obrigação tributária, o papel da percepção de risco do contribuinte na busca da arrecadação espontânea e a imprescindibilidade da fiscalização para o aumento dessa percepção de risco, fiscalização em novo e amplo conceito, realizada o mais perto possível da ocorrência do fato gerador, personificada na atividade de acompanhamento tributário dos contribuintes relevantes, o que representa, no mínimo, 80% da arrecadação federal.

### **3 ADEQUAÇÃO DO TRABALHO AOS CRITÉRIOS DE JULGAMENTO**

#### **3.1 *Relação custo versus benefícios***

A proposta ora apresentada propõe-se a reduzir drasticamente o custo da fiscalização tributária federal, possibilitando que seja atingida uma gama muito maior de contribuintes, com consequências óbvias para o incremento da arrecadação tributária federal, para o atendimento de excelência ao contribuinte e conseqüente cumprimento integral da missão da RFB. A diminuição nos custos configura-se na obtenção do cumprimento total da obrigação tributária por parte dos contribuintes, sem a necessidade da presença física do auditor em seu domicílio, e na conseqüente diminuição do estoque de processos, possibilitando a resolução das pendências dos contribuintes de forma mais célere e tempestiva.

#### **3.2 *Aumento de produtividade***

O novo e amplo conceito de fiscalização possibilita a multiplicação exponencial da quantidade de contribuintes fiscalizados, atividade que passaria a ser realizada, na maioria dos casos, de forma muito mais rápida do que ocorre atualmente.

#### **3.3 *Viabilidade de implementação***

A implantação desta proposta é perfeitamente factível. A maior dificuldade seria a reação natural à mudança do conceito de fiscalização



(cultural), sem a necessidade de grandes alterações estruturais ou de sistemas. Para as definições de implantação e para o preparo dos demais servidores à nova metodologia (certamente), há auditores, analistas e outros servidores com condições técnicas suficientes, principalmente aqueles que trabalham atualmente no Acompanhamento Econômico-Tributário de Pessoas Jurídicas (AED).

### **3.4 Valorização do servidor**

Uma Receita Federal que realmente ofereça risco ao contribuinte, arrecadando valores muito acima do que vem fazendo, possibilitando até, quem sabe, a diminuição da carga tributária (potencial), passaria a ser muito mais respeitada pela sociedade. E, obviamente, esse respeito também seria direcionado a seus servidores, que já são considerados de excelente nível técnico.

### **3.5 Melhoria da qualidade do serviço prestado**

A implantação da sistemática proposta possibilitaria efetivamente prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social e o financiamento da seguridade social (missão da RFB), com a prestação de um serviço de excelência à sociedade (missão e visão de futuro da RFB), proporcionando um tratamento de respeito ao cidadão (valor da RFB), com profissionalismo (valor da RFB), transformando a Receita Federal do Brasil cada vez mais numa organização sólida, justa (visão de futuro da RFB), moderna e tecnologicamente avançada (visão de futuro da RFB). Em suma, a Receita Federal do Brasil consolidar-se-ia cada vez mais como uma referência nacional e internacional (visão de futuro da RFB), além da clara possibilidade de atingir vários dos objetivos traçados para a RFB, tais como: fortalecer sua imagem institucional; promover a conscientização tributária do cidadão e o atendimento de excelência ao contribuinte; otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário; aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal; melhorar a política de gestão da informação e de infra-estrutura tecnológica.

### **3.6 Promoção da justiça fiscal e social dos tributos**

A fiscalização eficiente sobre os principais contribuintes possibilita a distribuição equitativa da carga tributária de acordo com a lei e promove a justiça fiscal e social. Se essa fiscalização perdurar no tempo, certamente fará com que os contribuintes passem a cumprir suas obrigações tributárias espontaneamente, formando essa conscientização geral na sociedade.

## **4 PRINCIPAIS CONCLUSÕES**

Este trabalho propõe uma mudança radical no conceito de fiscalização, com a extensão da quantidade de contribuintes a serem efetivamente fiscalizados, promovendo um aumento significativo da percepção de risco sentida pelos contribuintes pelo não-cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias. Com isso, a expectativa é *cumprir integralmente a missão da Receita Federal do Brasil.*

# **O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO – UM NOVO PARADIGMA EM FISCALIZAÇÃO PARA A RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

---

## **1 INTRODUÇÃO**

A Receita Federal do Brasil (RFB) sofre há anos de um mal crônico que a impossibilita de atuar em todos os contribuintes que precisam ser fiscalizados, de trabalhar todos os processos que chegam às suas unidades e de atender com excelência todos os contribuintes que procuram por seus serviços nos vários pontos de atendimento do órgão.

O presente trabalho é fruto de anos de observação que culminaram em experimentações práticas nesses dois últimos anos em uma delegacia de porte médio e tem por objetivo propor nova forma de atuação para a Receita Federal do Brasil no que diz respeito à fiscalização dos contribuintes.

O embasamento da estratégia de trabalho ora proposta é o acompanhamento tributário dos contribuintes. Aqui, referimo-nos aos principais contribuintes brasileiros, não apenas aos grandes contribuintes. O que propomos é uma mudança radical no conceito de fiscalização – a extensão da quantidade de contribuintes a serem efetivamente acompanhados no dia a dia; o efetivo aumento da percepção de risco sentida pelos contribuintes pelo não-cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias. Ou seja, propomos o cumprimento integral da missão da Receita Federal do Brasil.

## **2 A MISSÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

Ao iniciar nosso raciocínio, faz-se mister partir da missão da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que está baseada numa tríade:

- a) prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social;
- b) prestar serviços de excelência à sociedade; e
- c) prover segurança, confiança e facilitação para o comércio internacional.

É fato que a Receita Federal existe primordialmente para arrecadar tributos e contribuições (aí inserida a contribuição previdenciária). Certamente por essa razão a primeira missão da RFB é “prover o Estado de recursos...”. Recursos esses que devem ser canalizados para garantir o bem-estar social e financiar o Sistema de Previdência Social brasileiro. Por óbvio, esses recursos, conforme definidos no ordenamento jurídico nacional, só ingressarão nos cofres do Estado se os contribuintes cumprirem integralmente suas obrigações tributárias. E aí está o real significado dessa frase que constitui a primeira missão da RFB: “Promover o cumprimento espontâneo da obrigação tributária”.

Prestar serviços de excelência à sociedade é obrigação de qualquer órgão público. Para a RFB essa missão se torna capital. Um atendimento de excelência promove o cumprimento da obrigação tributária espontânea, quando viabilizada com facilidades aos contribuintes. E é exatamente por essa razão que a Receita Federal incluiu como uma de suas missões a prestação de um atendimento de excelência.

“Prover segurança, confiança e facilitação para o comércio internacional” remete-nos muito mais para um atendimento de excelência do que para uma missão propriamente dita. De certo que a RFB deve estar atenta para evitar que os contribuintes descumpram as normas legais tributárias do comércio internacional. Mas é primordial para o Brasil que tal missão seja cumprida sem expor importadores e exportadores a dificuldades desnecessárias. A relevância do tema é tamanha que ele foi definido como uma das missões da Receita Federal. E a melhor forma de se obter essa facilitação ao comércio exterior é se certificando de que

todos os operadores cumprem suas obrigações tributárias aduaneiras espontaneamente.

Podemos verificar que o termo “cumprimento espontâneo da obrigação tributária” está presente em todas as vertentes da missão da Receita Federal do Brasil. Por essa razão, o presente trabalho está voltado, principalmente, para esse tema.

### **3 O CUMPRIMENTO ESPONTÂNEO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Sem dúvida, a maior parte dos contribuintes cumpre com suas obrigações tributárias de forma espontânea, por intermédio da decisão rotineira de quitar suas obrigações com o fisco (prestar as informações solicitadas e pagar os tributos e as contribuições devidas). Essa é a melhor arrecadação que uma administração tributária pode obter. Ela se efetiva de imediato, é facilmente controlável, é disponibilizada de imediato para o Estado e, sobretudo, é a mais barata. Toda administração tributária tem de buscar o incremento da arrecadação espontânea, devendo, para isso, utilizar todos os instrumentos disponíveis.

Outra parcela da arrecadação tributária federal realiza-se apenas em função da ação efetiva do fisco, porém esta é bem menor. A arrecadação não espontânea se configura como resultado direto ou indireto dessa ação fiscal. A “arrecadação não espontânea direta” é aquela que se efetiva em função de um auto de infração lavrado e transformado em crédito tributário definitivamente constituído. Não se realiza apenas em razão de decisão do contribuinte autuado, pois é gerada em razão de lançamento de tributo ou contribuição não oferecido à tributação espontaneamente. Já a “arrecadação não espontânea indireta” pressupõe a decisão do contribuinte de cumprir com sua obrigação tributária principal, mas motivado pela sensação de risco que observa em razão de alguma ação específica do fisco. *A simples manutenção dessa sensação de risco de forma continuada tem o condão de transformar a arrecadação não espontânea indireta em arrecadação espontânea.*

É por isso que a administração tributária deve estar constantemente focada no aumento da sensação de risco percebida pelo contribuinte.

#### **4 A ARRECAÇÃO ESPONTÂNEA IMPULSIONADA PELO AUMENTO DA SENSÇÃO DE RISCO**

Embora não haja estudo científico sobre o assunto, o sentimento geral é de que grande parte da arrecadação tributária potencial na esfera federal não se realiza em toda a sua plenitude. Há estimativas de que para cada real arrecadado outro é sonegado. Como mudar essa situação? Como aumentar a arrecadação tributária espontânea? Como aumentar a base contributiva?

De fato, e é próprio das pessoas, ninguém faz nada que lhe desagrade sem que seja forçado a isso. Só tomamos remédio que tenha gosto ruim porque sabemos que é para o nosso bem. Da mesma forma, só pagamos nossos tributos e contribuições quando temos noção de que não o fazendo poderemos ter consequências negativas graves, ou seja, sermos pegos, autuados, multados, processados judicialmente e, porventura, presos por sonegação fiscal. Obviamente há aqueles que cumprem suas obrigações tributárias por razões éticas e patrióticas. Mas mesmo estes poderão deixar de cumpri-la se verificarem que a maioria não o faz, sem, contudo, sofrerem maiores consequências.

Veja que a avaliação “custo x benefício” está presente em todos os exemplos anteriores. Em todos eles, o custo de uma ação (ou de uma “não ação”) é alto demais para o benefício que se pode receber. Ou seja, em regra, *uma obrigação só é cumprida se o risco (custo) assumido não compensar o benefício previsto*.

Ora, então chegamos à conclusão de que a arrecadação tributária espontânea (“obrigação” tributária principal) só se realiza quando os riscos que o contribuinte tem de assumir pelo seu não-cumprimento (possibilidade de ser descoberto, autuado, representado ao Ministério Público Federal e ter de responder por crime tributário) não compensarem a economia prevista pela sonegação fiscal (benefício previsto). Isso significa que *a arrecadação tributária espontânea é diretamente proporcional à sensação de risco percebida pelo contribuinte*.

## 5 O CONTRIBUINTE APRENDE COM A INEFICIÊNCIA E COM A EFICIÊNCIA DO FISCO

Um contribuinte (pessoa jurídica) retifica sua Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) para sanar um erro cometido na original. Mesmo assim, há valores declarados que não foram pagos, o que impede a emissão de uma Certidão Negativa de Débitos (CND). Inadvertidamente, um funcionário da empresa consultou o sítio da RFB no dia seguinte ao envio da DCTF retificadora e emitiu a respectiva CND. No próximo trimestre, o contador resolve fazer um teste: alguns dias após o envio da DCTF à Receita Federal (cujos débitos não foram pagos), consulta a situação da empresa confirmando a irregularidade do contribuinte na RFB; então envia uma DCTF retificadora e, no dia seguinte, tenta novamente emitir a CND, obtendo êxito. Mesmo depois de alguns meses, a RFB nada fez, razão pela qual a CND emitida pôde ser utilizada normalmente pela empresa.

Em outra empresa, o contador, sabendo da existência de um crédito (indébito) em favor desta, apresentou um Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (Perdcomp) para quitar valores correntes de tributos e contribuições devidos pela empresa. Anos depois descobre que a Perdcomp continha um erro na identificação do crédito, o que impossibilitaria a RFB de homologar a compensação caso a tivesse analisado. Porém, a compensação continuou valendo, e, por essa razão, o contribuinte pôde obter uma CND.

Nesses dois exemplos, os contribuintes identificaram a falha da Receita Federal do Brasil, ainda que sem querer, e se aproveitaram para obter a CND. Ou seja, aprenderam com a ineficiência da RFB. E isso foi só o início. Como os contadores das duas empresas também têm outros clientes, “venderam” esse serviço a eles. Também contaram sobre a descoberta para outros amigos, que por sua vez também passaram a utilizar essa artimanha para obter a CND para seus clientes. De forma semelhante, os empresários e os diretores das empresas também contaram a descoberta a outros empresários amigos. Assim, as fraudes multiplicaram-se a tal ponto que, quando a RFB detectou a irregularidade, a resolução de todos os casos ficou impossível: *não há servidores suficientes para analisar todos os casos.*

Não podemos ignorar que há ainda aqueles que buscam identificar propositadamente as falhas porventura existentes na legislação, nos sistemas, na estrutura da organização para obter vantagens indevidas.

As consequências das “teses” aqui descritas seriam o crescimento desproporcional das fraudes com uma diminuição sensível da arrecadação espontânea.

Voltando aos dois exemplos anteriores, suponhamos que a RFB tivesse identificado que o primeiro contribuinte, apesar de estar em débito, obteve a CND utilizando-se da artimanha de apresentar a DCTF retificadora. Suponhamos também que o fisco tenha detectado a Perdcomp com informação errada apresentada pelo segundo contribuinte e o tivesse intimado a regularizar a situação. Suponhamos ainda que ambos os contribuintes tivessem sua CND canceladas, o débito restabelecido e tivessem de responder na Justiça Federal por fraude contra a RFB. Obviamente, ambos “aprenderiam” que a RFB está atenta a esse tipo de situação e que não seria possível obter uma CND se utilizando dessas artimanhas descritas. Consequentemente, não ensinariam outros contribuintes que havia uma falha no sistema. São claras as consequências da demonstração de eficiência da RFB nesses casos hipotéticos: não haveria a grande quantidade de fraudes em Perdcomps e em retificações de DCTF, nem a queda da arrecadação espontânea (ao contrário, provavelmente haveria um incremento dessa arrecadação). Mas isso só se configuraria se a detecção das primeiras fraudes e a reação do fisco ocorressem rapidamente, em pouquíssimo tempo após a prática dos atos irregulares.

## **6 O FATURAMENTO E SEU CONTROLE NA EMPRESA PRIVADA**

No mês passado, João esqueceu-se de pagar a conta de luz, pois estava viajando, nem se lembrou de que ela venceria uma semana depois de sua partida. Quando retornou, percebeu que havia recebido uma comunicação da companhia acerca de seu débito. Guardou na pasta pensando em pagá-la tão logo chegasse ao serviço. Ao chegar ao trabalho, João foi envolvido num “problemão” que a empresa estava



passando, ficando o dia inteiro às voltas com um contrato que estava para ser fechado com um grupo japonês, o que daria um excelente lucro a seus patrões. Conseguiu resolver todos os problemas em seu trabalho, sendo até elogiado por seu diretor-executivo. Foi uma glória!

À noite, assim que abriu a porta de casa, sentiu um cheiro ruim vindo da cozinha. Acionou o interruptor para acender a luz, mas a escuridão teimou em envolver a sala. Nesse momento, lembrou-se da conta de luz. Na cozinha, a geladeira, postada ao centro de uma poça de água, revelaria a razão do mau cheiro. *“Nunca mais vou me esquecer de pagar essa conta!”*

## **7 A ARRECAÇÃO E SEU CONTROLE (OU SUA FISCALIZAÇÃO) NA RFB**

Antes de analisarmos o “sistema de cobrança” da Receita Federal do Brasil, vale lembrar que o saldo a receber da RFB é composto por valores conhecidos (declarados ou lançados de ofício) e não conhecidos (ainda não declarados nem lançados de ofício).

Em descrição simplificada, o sistema de cobrança da RFB funciona da seguinte forma:

- a) Os contribuintes informam seus débitos em declarações que demonstram à RFB a base de cálculo da obrigação tributária principal e o valor do tributo ou contribuição devido, obtido pela aplicação da respectiva alíquota sobre essa base de cálculo.
- b) Os contribuintes, então, pagam os tributos e as contribuições devidas.
- c) Os valores pagos são informados à RFB pelas instituições bancárias, que repassam os valores aos cofres públicos.
- d) A Receita Federal do Brasil cruza os valores pagos, informados pelas instituições bancárias, com os valores devidos, declarados pelos próprios contribuintes.
- e) As divergências são cobradas eletronicamente, ou encaminhadas à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) e posterior cobrança executiva judicial.

- f) A RFB também analisa os valores declarados pelos contribuintes com vistas a verificar se são os que efetivamente deveriam ter sido lançados. Havendo indícios de divergências nos valores declarados, esses contribuintes são selecionados para a fiscalização, que, encontrando valores omitidos, os lançam em autos de infração para serem cobrados pela RFB.

Com essa descrição simplificada poderíamos imaginar que a cobrança na RFB é bastante efetiva, estando focada não apenas nos valores conhecidos (declarados) mas também nos valores não conhecidos (não declarados). Porém, na prática isso não é bem assim.

Até meados de setembro de 2007, os valores informados pelos contribuintes pessoas jurídicas nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) nesse mesmo ano ainda não haviam sido transferidos para cobrança, nem estavam sendo levados em consideração para a emissão de Certidão Negativa de Débitos (CND). Ou seja, a RFB ainda não havia iniciado a cobrança de valores não quitados referentes aos tributos e às contribuições de 2007, embora já estivéssemos quase no final do ano-calendário. Naquele momento, *estávamos com quase nove meses de atraso na cobrança*.

No que se refere à cobrança de valores não conhecidos pela administração tributária, ou seja, valores não declarados pelos contribuintes, nem lançados de ofício pela RFB, a orientação da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da Receita Federal do Brasil é que, em 2007, “a programação e a seleção de contribuintes para fiscalização estejam, preferencialmente, focadas no ano-calendário de 2003”. Isso mesmo! A RFB está fiscalizando em 2007, preferencialmente, tributos e contribuições não declaradas nem lançadas, e cujos fatos geradores ocorreram quatro anos atrás! Vale ressaltar que esses valores serão autuados em 2007 e poderão ser impugnados, iniciando uma lide administrativa que pode demorar mais de dez anos, isso sem considerar a possibilidade de se transformar em uma lide judicial. Assim, um valor que deveria ter sido pago em 2003 só será efetivado a partir de 2017, ou seja, 14 anos depois, sem contar que, se esse débito for confirmado, muito provavelmente será parcelado em sessenta vezes (ou mais, caso haja um parcelamento especial, excepcional...).

## **8 A PERCEPÇÃO DE RISCO DO CLIENTE E DO CONTRIBUINTE**

Nos exemplos citados nos dois últimos capítulos, o cliente da empresa e o contribuinte foram contatados pelos respectivos credores no momento em que estes perceberam que o devedor estava inadimplente. Só que o resultado...

Toda empresa privada, que depende do cumprimento das obrigações contratuais de seus clientes para faturar, não pestaneja ao perceber inadimplências. De imediato, emite uma cartinha de cobrança (normalmente bastante educada) inserindo ao final a lembrança das consequências da falta do pagamento. Isso é feito antes mesmo da próxima prestação vencer, e por várias razões...

Quanto antes a empresa receber seu crédito, melhor! O ideal seria que ele fosse quitado espontaneamente, na data do vencimento, afinal esse dinheiro faz falta no fluxo de caixa da empresa, para que ela também cumpra suas obrigações.

Uma vez vencida a dívida, precisa cobrá-la logo, antes que o débito cresça demais. Com atrasos acumulados, o valor total ficará muito alto, e o cliente poderá ter dificuldades para quitá-lo.

A cobrança também mostra ao cliente que a empresa é bem controlada e costuma reagir prontamente a qualquer sinal de inadimplência. Caso o cliente tenha de atrasar alguma de suas contas, ele considerará manter esse financiamento em dia, em detrimento de outros cujos credores sejam mais benevolentes, descontrolados ou descuidados.

Ele sabe que seu risco aumenta porque, caso deixe de pagar sua dívida, como a empresa é atuante em suas cobranças, ele poderá ficar sem crédito na praça em função do atraso no pagamento desta dívida.

Na Receita Federal do Brasil, a situação é diferente. Há poucos servidores para realizar todo o trabalho que está acumulado (e o serviço acumula-se cada vez mais). Há pouquíssimos auditores para fiscalizar todos os contribuintes da jurisdição. É impossível fiscalizar todos os contribuintes pelo menos uma vez a cada ano. É impossível fiscalizá-los até mesmo uma vez a cada cinco anos. Na verdade, é impossível

fiscalizá-los uma vez a cada dez anos, mesmo que verifiquemos apenas um ano-calendário a cada vez (o de 2003, por exemplo).

Na Receita Federal do Brasil, acredita-se que, apesar das dificuldades, das limitações, o trabalho é bastante eficaz, afinal a arrecadação tem batido sucessivos recordes. E o contribuinte continua utilizando várias artimanhas com vistas a burlar as normas e a pagar menos imposto. Continua contando com a famosa ineficiência do setor público.

Mas será que a RFB tem mesmo poucos servidores? Será que é impossível mesmo fiscalizar todos os contribuintes que efetivamente necessitem receber uma visita do auditor?

## **9 FISCALIZAÇÃO: O MELHOR INSTRUMENTO**

Todos temos a noção de que a iniciativa privada administra melhor do que as entidades públicas. Os exemplos citados anteriormente mostram exatamente isso. Mas um defensor das entidades públicas poderia argumentar que *é muito mais fácil controlar os recebíveis da iniciativa privada do que de um órgão público de arrecadação tributária*. E a razão é simples: numa empresa privada, as contas a receber são consequência da atividade comercial da qual participa, ou seja, é fácil para a empresa saber exatamente quanto tem a receber de cada cliente; na administração tributária, o valor a ser pago por cada contribuinte depende fundamentalmente da atividade de terceiros (os contribuintes). Logo, o conhecimento do quanto deveria receber depende da informação que o contribuinte (ou terceiros) presta acerca de suas atividades.

A cobrança dos valores declarados e não pagos, apesar de esta nem sempre ser tão efetiva quanto deveria (como veremos mais à frente), já é utilizada em larga escala na RFB. Vários procedimentos estão definidos e são utilizados diariamente para essa cobrança, tais como: contas-correntes de devedores, controles dos processos fiscais (Profisc e Sief-processos), batimentos eletrônicos e outros. A maior dificuldade está mesmo no controle e na cobrança dos valores não declarados pelos contribuintes. Para isso, o único instrumento é a fiscalização.

Fundamentalmente, a fiscalização possui dois momentos específicos: a seleção e a fiscalização propriamente dita (visita do auditor ao contribuinte). A seleção utiliza dados informados pelos contribuintes e por outras fontes (outros contribuintes, outras administrações tributárias municipais, estaduais e estrangeiras). Com base nessas informações, são selecionados os contribuintes que devem ser fiscalizados em razão de indícios de irregularidades. A fiscalização parte do resultado da seleção e visita os contribuintes para verificar e lançar as divergências porventura comprovadas. Ocorre que a RFB não possui auditores suficientes para fiscalizar todos os contribuintes identificados com indícios de sonegação. Assim, apenas uma pequena parte é fiscalizada.

Para obtermos um aumento real da sensação de risco daqueles contribuintes que não declararam todos os seus tributos e contribuições, precisamos aumentar a eficiência da fiscalização. Para tanto, obviamente, precisamos atacar nas duas frentes: a seleção e a fiscalização, ou seja, aperfeiçoar constantemente a seleção com vistas à identificação de contribuintes sonegadores; e fiscalizar uma boa parte dos contribuintes selecionados. Mas é aí que as dificuldades realmente aparecem, pois não há, nunca houve, nem haverá auditores suficientes para todo o trabalho selecionado. Pelo menos se pensarmos na fiscalização da mesma forma como a ex-SRF, a ex-SRP sempre trabalharam, método que continua em voga na RFB.

## **10 FISCALIZAÇÃO (UM CONCEITO AMPLO): O MELHOR INSTRUMENTO**

Desde a criação da Receita Federal, nos anos 1960, o entendimento do que é fiscalização é o mesmo: o ato de verificar as contas de um contribuinte com vistas a confirmar o valor oferecido à tributação. Entende-se também que a fiscalização pode ser interna ou externa. Interna quando o contato com o contribuinte é feito basicamente por intermédio de correspondências enviadas pelos Correios, ou com a intimação deste (ou de terceiros) para comparecer à repartição e prestar esclarecimentos. A fiscalização externa já pressupõe a ida do auditor ao domicílio do contribuinte – seja para intimá-lo, para receber os livros e os documen-

tos solicitados seja para realizar os levantamentos *in loco*. Desse modo, a fiscalização só pode ser realizada pessoalmente. O auditor necessita contatar o contribuinte de alguma forma para fiscalizá-lo.

Por mais rápidas e pontuais que sejam, essas fiscalizações levam algum tempo para ser realizadas, limitando o quantitativo de contribuintes fiscalizados por auditor (não raro é de dez contribuintes por ano em média). Por essa razão, a RFB não consegue fiscalizar uma quantidade razoável dos contribuintes que apresentam indícios de sonegação fiscal. Primeiro resultado: o risco do contribuinte é muito limitado, podendo ser considerado irrelevante. Segundo resultado: na avaliação custo x benefício, o contribuinte considera o custo (risco) muito pequeno para os benefícios que poderá ter ao deixar de declarar valores ao fisco, economizando dinheiro com o pagamento de tributos e contribuições.

Então, de que adianta utilizar os mais avançados instrumentos e procedimentos de seleção se a maioria dos contribuintes selecionados não poderá ser fiscalizada? A resposta para esse dilema está na mudança de paradigma, na mudança de entendimento do que seja fiscalização.

As verificações necessárias para emissão de uma Certidão Negativa de Débitos (CND), a análise de uma Perdcomp apresentada por um contribuinte, a confirmação imediata (mesmo que pelo sistema de informática) dos valores declarados em DCTF são procedimentos que visam a confirmar se os contribuintes estão de acordo com as normas tributárias, ou seja, se *cumpriram com suas obrigações tributárias*. Mas o objetivo da fiscalização (aquela do conceito utilizado pela RFB até hoje) também é verificar se os contribuintes *cumpriram com suas obrigações tributárias*.

Assim, não há inconsistência alguma nas afirmativas acima. Todas as atividades realizadas pela Receita Federal visam a controlar as atividades dos contribuintes, objetivando certificar se estão cumprindo com suas obrigações tributárias, ou seja, todas as atividades realizadas pelas unidades da Receita Federal têm por objetivo *fiscalizar* os contribuintes com vistas a fazê-los cumprir suas obrigações tributárias. *Tudo o que se faz numa Delegacia da Receita Federal do Brasil é fiscalização*,

ou é feito em função desta (como é o caso das áreas de tecnologia, logística e gestão de pessoas).

Esse é o conceito amplo de fiscalização defendido no presente trabalho e que vai nortear todo o raciocínio que será construído daqui em diante.

## **11 O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO**

### ***11.1 Um instrumento de ampliação da fiscalização***

Como é do conhecimento geral, a maioria das maiores unidades da Receita Federal do Brasil padece de um “mal crônico”: excesso de trabalho atrasado. São processos dos mais variados temas que estão aguardando há meses, anos, sua vez de serem apreciados. Muitos desses processos existem em função de erros de sistemas, procedimentos, servidores, contribuintes. E como essas unidades precisam dar atenção a esses trabalhos atrasados, torna-se quase impossível focar nas atividades mais importantes da RFB: o controle e a cobrança do crédito tributário já lançado.

Há vinte anos o autor deste trabalho ingressou na então Secretaria da Receita Federal e ouviu pela primeira vez a expressão “acompanhamento dos maiores contribuintes”. Desde então é recorrente. Durante todos esses anos, vários projetos foram desenhados, alguns iniciados, mas nenhum efetivamente implantado em toda a sua plenitude e em todas as unidades da RFB.

Nestes últimos anos, o corpo técnico e gerencial da Receita Federal do Brasil convenceu-se definitivamente da real importância desse acompanhamento, tanto que instituiu oficialmente o Acompanhamento Econômico-Tributário de Pessoas Jurídicas (AED), por intermédio da Portaria SRF nº 42/2005, que define regras mínimas para a atividade. Reconhecemos que a atual administração da Receita Federal do Brasil tem dado real importância à atividade. Ocorre que sua implantação ainda não pode ser considerada integral na RFB, uma vez que nem todas as unidades a realizam efetivamente. Aquelas que procuram

fazer um trabalho mais sério, buscando acompanhar efetivamente os maiores contribuintes da sua jurisdição, voltadas para o incremento da arrecadação e envolvendo todos os servidores nesse objetivo, têm obtido expressivos resultados.

Um contribuinte que seja acompanhado no seu dia a dia, contado para que se explique toda vez que haja algum indício de comportamento anormal, dificilmente irá afastar-se muito além de uma margem considerada razoável de desvio. Isso porque saberá que a Receita Federal está “de olho nele”. Todo e qualquer movimento errado que faça é percebido pelos auditores, que o contatam por carta, por telefone, com uma visita. Então, ele tem consciência de que precisa trabalhar corretamente. Se cometer alguma irregularidade, conscientemente ou não, será logo compelido a regularizar sua situação. Não regularizando, certamente será autuado, ou seja, sentirá o risco de perto. *Ele sabe que está sendo fiscalizado diariamente*, e não apenas de cinco em cinco anos, ou de dez em dez anos... É fácil imaginar que esse contribuinte cumprirá suas obrigações tributárias – *promoverá a arrecadação espontânea de seus tributos e contribuições*.

É bastante razoável imaginarmos que acompanhar um contribuinte é muito mais fácil do que fiscalizá-lo (no conceito estrito utilizado até hoje pela RFB). Se não precisamos nos deslocar ao domicílio do contribuinte (que, às vezes, é fora do município onde moramos), se não precisamos dar prazos e mais prazos para que o contribuinte apresente os documentos solicitados, levamos menos tempo para fiscalizá-lo (acompanhá-lo). Ademais, também é bastante razoável acreditar que um contribuinte efetivamente acompanhado com o tempo dará muito menos trabalho para a RFB por passar a “andar na linha”. Após algum tempo, esse contribuinte passará a cumprir suas obrigações tributárias normalmente, sem a necessidade de estar sendo contado constantemente. Assim, adotando essa estratégia, a Receita Federal poderá aumentar significativamente a quantidade de contribuintes a serem acompanhados, ou seja, o raio de atuação da RFB aumentará sensivelmente, possibilitando alcançar uma quantidade muito maior de contribuintes, ampliando, assim, a atuação da fiscalização.



## **11.2 Os princípios básicos do acompanhamento tributário**

Como vimos até aqui, para que a Receita Federal do Brasil cumpra sua missão de promover o cumprimento espontâneo da obrigação tributária, deve buscar o *aumento da percepção de risco* desses mesmos contribuintes. Também concluímos que o *aumento do risco só vem com o aumento da fiscalização*. Mas uma fiscalização em sentido amplo, voltada não só para a apuração de valores ainda não oferecidos à tributação, mas também de valores declarados à RFB e não recolhidos. Ainda, concluímos que uma das maiores dificuldades para que possamos ampliar a fiscalização dos contribuintes (ou seja, aumentar sua percepção de risco) é a grande quantidade de trabalho atrasado existente nas unidades da RFB. E verificamos também que *os contribuintes aprendem sobre as falhas e as dificuldades da administração tributária*, descobrindo atalhos e procedimentos que possibilitam *economia tributária irregular*, mas *também aprendem quais são os acertos e os controles eficientes existentes*, deixando de praticar qualquer tipo de artimanha que vise à diminuição dos pagamentos de tributos e contribuições que possam ser detectados por esses controles. Assim, estamos convencidos de que *o acompanhamento tributário é a melhor forma de demonstrar ao contribuinte que ele é fiscalizado diariamente* e que não vale à pena utilizar subterfúgios para burlar a tributação.

Mas o que é acompanhamento tributário? Como ele se processa? Não se deve mais fiscalizar da forma como se faz hoje em dia? A fiscalização, como a conhecemos, deve ser extinta? Que princípios básicos devem ser seguidos? Até onde vai o acompanhamento?

Há cinco princípios básicos que consideramos imprescindíveis e que devem nortear a administração tributária na implantação de um sistema de acompanhamento tributário:

- 1) Ele deve ser apresentado ao contribuinte como um “serviço de orientação prestado pela RFB”.
- 2) Deve se situar o mais próximo possível da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

- 3) O tipo de acompanhamento deve ser compatível com o porte do contribuinte.
- 4) A fiscalização externa deve ser utilizada como última opção ou como instrumento de entendimento das atividades dos contribuintes mais relevantes.
- 5) O acompanhamento deve ser implantado em todas as unidades do órgão.

#### 11.2.1 Acompanhamento tributário: um serviço de orientação ao contribuinte

Durante o acompanhamento das atividades de determinado contribuinte, a RFB pode identificar uma diminuição de sua arrecadação em determinado tributo ou contribuição sem uma explicação aparentemente lógica. Em contato com o contribuinte, este informa que a diminuição foi simplesmente pelo entendimento que seu contador teve de uma nova legislação que entrou em vigor. Verificando que houve uma interpretação equivocada por parte do contador do contribuinte, a RFB deve orientá-lo e solicitar que regularize a situação do contribuinte, sem a necessidade de autuações, a menos que a regularização não se configure.

Outro exemplo em que a orientação se faz importante é quando a redução da arrecadação se refere a procedimento adotado pelo contribuinte em função de orientação de banca de advogados. Tentativas de utilização de créditos antigos para compensação de tributos, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e outros exemplos surgem como soluções mágicas que prometem economia tributária. Alguns deles podem ter algum raciocínio lógico e, dessa forma, trazer vantagens judiciais futuras. Porém, na maioria das vezes, essas soluções trazem prejuízos tributários aos contribuintes, representados por autuações fiscais com multa de ofício.

A RFB deve aproveitar a oportunidade apresentada pelo acompanhamento (detecção da diminuição da arrecadação) para orientar o contribuinte sobre a correta interpretação da legislação tributária. Dessa forma, o contribuinte poderá concordar com o entendimento da

administração tributária e regularizar sua situação *espontaneamente*, possibilitando que a RFB deixe de incorrer em custos desnecessários nas fiscalizações externas desses contribuintes.

### 11.2.2 Acompanhamento tributário: a fiscalização perto do fato gerador

Mensalmente, todos nós temos nossos compromissos. A prestação do colégio dos filhos, o aluguel da casa, as contas de luz, água, telefone. E quando, por algum motivo, atrasamos um desses compromissos, o credor entra logo em contato para que o coloquemos em dia, e isso antes mesmo de vencer a próxima prestação. A grande maioria dos credores utiliza essa estratégia. E há uma razão bastante simples para isso. A maioria das famílias vive em situação financeira apertada. Se a falta de pagamento de uma prestação se transformar na inadimplência de várias, o devedor terá grandes dificuldades para regularizar sua situação perante o credor. Se este contatar o devedor inadimplente logo no primeiro atraso, será muito mais fácil para ele regularizar a situação. E mais, se o inadimplemento for decorrência de dificuldades financeiras do devedor (e não apenas por esquecimento da data de vencimento da dívida), possivelmente também haverá outros compromissos em atraso. E a dificuldade de o inadimplente regularizar sua situação será ainda maior. Nesse caso, o credor mais diligente provavelmente terá mais êxito na cobrança. Poderá até conseguir que o devedor se mantenha adimplente em relação a seus créditos. Essa lógica baseia-se em duas assertivas:

- a) O atraso de uma prestação é mais fácil de ser regularizado do que o atraso de várias.
- b) Um devedor que tem vários compromissos em atraso quitará primeiro aqueles cujo credor cobra com mais efetividade.

A possibilidade de regularização de débitos atrasados passa, obrigatoriamente, pelo valor consolidado desses débitos. Lógico: quanto maior for o débito total, menor a possibilidade de regularização. Por essa razão, a cobrança feita logo em seguida à primeira inadimplência traz consigo uma possibilidade maior de regularização do que se ela

for feita somente após várias prestações em atraso, pois, dessa forma, o valor total a regularizar será muito superior ao daquela.

Contudo, se o devedor tiver vários débitos em atraso, de vários credores diferentes, aquele que for mais diligente, mais efetivo em sua cobrança, terá maior possibilidade de receber os valores em atraso. O credor que não cobra direito acaba deixado de lado em favor daquele que está mais presente.

Nessa conjuntura, a administração tributária é mais um credor em busca da regularização dos valores que tem a receber. E entra na concorrência juntamente com os demais credores do contribuinte (fornecedores, instituições financeiras, etc.). Aquele que tiver um sistema mais efetivo de cobrança terá mais eficácia e eficiência no recebimento de seus créditos. Se a Receita Federal do Brasil está na concorrência, juntamente com outros possíveis credores, e precisa que os contribuintes cumpram efetivamente suas obrigações tributárias, *deve realizar a cobrança no menor tempo possível a partir da ocorrência do fato gerador. E essa cobrança deve ser constante, efetiva, para que convença o contribuinte a regularizar seus débitos com a RFB antes de qualquer outro.*

Como vimos no item 7, a realidade da cobrança da administração tributária brasileira demonstra pouquíssima eficiência. Nesse diapasão, na atualidade, certamente os contribuintes procuram quitar débitos de credores mais efetivos, que são mais diligentes na cobrança de seus créditos. E os valores a pagar para a RFB continuam sendo postergados.

### 11.2.3 Acompanhamento tributário de acordo com o porte do contribuinte

Acompanhar alguém ou alguma coisa pressupõe estar perto, estar presente a todos os acontecimentos relativos a esse alguém ou a essa coisa, conhecer o que se passa. O acompanhamento tributário pressupõe que a administração tributária esteja “olhando” constantemente o que o contribuinte (acompanhado) está fazendo para se certificar de que o pagamento de seus tributos e contribuições esteja correto e em

dia. O que precisamos definir é o que significa a palavra “olhando” da afirmativa anterior. “Olhar” de que forma? Em que profundidade? Com que instrumentos?

O segredo está na expressão “custo x benefício”. O acompanhamento deve ser mais (ou menos) detalhado, mais (ou menos) específico, mais (ou menos) exclusivo, dependendo do porte do contribuinte.

Aquele grande contribuinte que represente fatia realmente importante no total da arrecadação federal, em que uma queda de sua arrecadação possa significar uma queda representativa na arrecadação federal como um todo, deve ser acompanhado de forma específica, exclusiva e detalhada. Em quantidade, esse grupo de grandes contribuintes representa uma ínfima parcela do total de contribuintes pessoas jurídicas. Para se ter uma ideia, apenas 374 contribuintes arrecadaram individualmente mais de R\$ 100 milhões em 2006. Em conjunto, esses grandes contribuintes arrecadaram R\$ 208,8 bilhões, que correspondem a 53,19% do total da arrecadação federal no ano (R\$ 392,5 bilhões). Esses 374 contribuintes devem receber *atenção absoluta por parte da RFB*.

Os médios contribuintes são aqueles que, embora isoladamente não arrecadem valores tão significantes quanto os grandes contribuintes, em conjunto arrecadam valor bastante relevante para a arrecadação federal. Eles são em maior número que os grandes, mas, mesmo assim, ainda representam quantitativo irrelevante se comparado ao todo dos contribuintes. São 31.483 os contribuintes pessoas jurídicas que arrecadaram individualmente entre R\$ 500 mil e R\$ 100 milhões. Em conjunto, eles arrecadaram R\$ 121,2 bilhões, que representam 30,87% do total da arrecadação federal. Esse segundo grupo também deve ser acompanhado pela RFB, mas não de forma individual. No item 10.2.3.2 deste trabalho, apresentamos uma proposta de acompanhamento para esse grupo de contribuintes.

Em conjunto, os 31.857 grandes e médios contribuintes aqui mencionados arrecadaram R\$ 330 bilhões em tributos federais no ano de 2006, representando 84,07% do total da arrecadação federal. Por isso, eles são o foco principal do acompanhamento tributário.

Na experiência real vivida por este autor numa unidade de porte médio da RFB, o escopo do acompanhamento é formado por 640 contribuintes. Porém, se essa unidade fosse utilizar a metodologia utilizada aqui para definir esse escopo, estaria acompanhando na faixa de 400 a 450 contribuintes (apenas dois desses se classificariam como grandes contribuintes), ou seja, aproximadamente dois terços do que é acompanhado atualmente nessa unidade. Isso nos mostra que, primeiro, as unidades da RFB têm condições efetivas de implantar essa estratégia de trabalho. Em segundo lugar, também podemos concluir que a seleção exemplificativa apresentada pode ser aumentada, com mudança nos limites de grandes e médios contribuintes, de forma que se abarque quantidade maior de contribuintes e, obviamente, uma maior parcela da arrecadação federal.

Cabe ressaltar ainda que, para a apresentação desta proposta, levou-se em consideração apenas o indicador “tributos e contribuições arrecadados em 2006, exceto a contribuição previdenciária”. Porém, numa eventual implantação da metodologia, a seleção de contribuintes para o acompanhamento tributário deveria levar em consideração também os valores de faturamento, tal qual ocorre atualmente na definição dos contribuintes do Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado, bem como os valores da arrecadação da contribuição previdenciária. Aliás, no que se refere a essa contribuição, deve ser dada especial atenção na definição do porte do contribuinte. Isso porque nem sempre os realmente maiores contribuintes para a arrecadação previdenciária são também realmente grandes em se tratando de arrecadação tributária.

Os demais contribuintes, uma gama de milhões de médios, pequenos e microcontribuintes, arrecadam individualmente valores bastante insignificantes. Por isso mesmo não devem ser objeto de qualquer acompanhamento mais detalhado. Basicamente, eles devem ser controlados pelos sistemas eletrônicos de créditos e débitos já existentes na RFB. Eles não são de interesse para o presente trabalho.

### 11.2.3.1 O acompanhamento dos maiores contribuintes

Tal qual a Receita Federal do Brasil, uma instituição financeira fatura valores realmente importantes com pouquíssimos clientes, sendo estes considerados clientes muito importantes, clientes VIP. Muitas instituições financeiras disponibilizam uma série de serviços exclusivos para esses clientes, com toda a regalia possível, tudo para mantê-los em sua carteira. Provavelmente, há instituições que colocam gerentes exclusivos para determinados clientes realmente importantes (as maiores indústrias e respectivos industriais, por exemplo).

Da mesma forma, a RFB deve tratar os maiores contribuintes como VIPs. Deve dar-lhes toda a atenção necessária e possível. Mas, no caso, o objetivo principal não seria, obviamente, “mantê-los em sua carteira”. O objetivo aqui seria manter suas atividades sob total controle, com vistas a se certificar de que mantêm suas obrigações tributárias completamente em dia.

Para tanto, cada um desses grandes contribuintes deveria ser acompanhado por um auditor exclusivo, ou até por um grupo de auditores e servidores, dependendo de sua relevância para a arrecadação federal (é o caso da Petrobras, do Banco do Brasil ou do Bradesco, por exemplo, que arrecadam valores que representam, respectivamente, 8,62%, 3,13% e 2,64% da arrecadação federal). A função desses servidores seria conhecer ao máximo o negócio do contribuinte acompanhado. Conhecer seu parque industrial, seus fornecedores, seus clientes, sua forma de atuação etc. Mensalmente, o grupo de acompanhamento desse grande contribuinte deveria obter informações de sua contabilidade por intermédio da retenção de arquivos magnéticos. Tão logo esse contribuinte aderisse ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o grupo deveria obter as informações necessárias diretamente desse sistema, ou seja, *foco na arrecadação potencial efetiva* de cada um desses grandes contribuintes.

Os trabalhos seriam feitos com a análise de séries históricas de arrecadação, valores declarados (ajustados por valores lançados de ofício), faturamento, base de cálculo, deduções, despesas, saldos contábeis, índices contábeis e financeiros, etc. Com base nessas séries

é possível identificar desvios de comportamento do contribuinte acompanhado, seja em razão de divergências detectadas nas várias informações da própria empresa, seja em relação a informações obtidas de outras empresas do mesmo porte e do mesmo ramo de atividade, ainda que sejam concorrentes estrangeiros (no caso, talvez não possamos comparar os valores de tributos destes em relação à empresa brasileira, principalmente em função das diferenças de legislação; porém, seria bastante razoável comparar os respectivos faturamentos e lucros contábeis, por exemplo).

O principal objetivo do acompanhamento tributário é manter os contribuintes na linha do cumprimento da obrigação tributária. Isso significa não apenas confirmar se o contribuinte pagou aquilo que declarou como devido, mas também se o que foi declarado está correto.

Tendo em vista a relevância desses contribuintes para a arrecadação federal brasileira, seria perfeitamente viável que seu acompanhamento incluísse visitas anuais periódicas, focadas em áreas específicas, consideradas necessárias em razão das análises realizadas. Essas visitas fariam parte dos procedimentos para conhecimento total do contribuinte e de seu negócio. Elas poderiam ser feitas pelos auditores responsáveis pelo acompanhamento do contribuinte ou por auditores integrantes das equipes de fiscalização externa.

Detectadas divergências, o grupo de acompanhamento contataria de imediato a empresa acompanhada para entender o que efetivamente estaria ocorrendo, podendo resultar numa orientação, numa cobrança ou até mesmo numa fiscalização específica para autuação, dependendo do caso.

Para exemplificarmos a importância do acompanhamento diferenciado desses realmente maiores contribuintes, relataremos aqui um fato verídico. Um contribuinte que atua em extensa área geográfica (quase metade do território brasileiro) possui uma área de planejamento tributário cuja responsabilidade exclusiva é estudar a legislação tributária nacional para descobrir “brechas legais” que não constituam “fraudes ou evasões fiscais”. O objetivo dos aproximadamente quarenta profissionais que trabalham nessa área é diminuir ao máximo a tributação na



empresa. Em contrapartida, a delegacia da jurisdição não tinha nenhum servidor responsável por acompanhar esse contribuinte de forma exclusiva. Não tinha! Depois do conhecimento desse fato, foi destacado *um auditor* para acompanhar essa empresa. Bastante desigual...

#### 11.2.3.2 O acompanhamento dos contribuintes de porte médio

No caso dos contribuintes considerados de médio porte, não é necessário que o acompanhamento seja tão detalhado quanto o dos maiores, posto que fica inviabilizado pela relação custo x benefício. Assim, a melhor maneira de acompanhar esses contribuintes é com base na análise de séries históricas de arrecadação, valores declarados (ajustados por valores lançados de ofício), faturamento, base de cálculo, deduções, despesas, saldos contábeis, índices contábeis e financeiros, etc. Porém, nesse caso o acompanhamento seria feito em bloco de contribuintes, que seriam trabalhados pelo mesmo grupo de servidores.

A primeira e principal análise seria mesmo a da arrecadação. As séries históricas demonstrariam aqueles contribuintes que estivessem, por exemplo, numa sequência de queda de arrecadação, ou num movimento de oscilação dos valores arrecadados, ou ainda numa queda brusca da arrecadação num período ou mês específico. Todas essas divergências seriam objeto de aprofundamento com vistas a identificar as razões para a diminuição da arrecadação. Poderia ter sido, por exemplo, em razão da entrega de uma Perdcomp, da diminuição do faturamento do contribuinte, da simples falta de pagamento. Para cada motivação seria iniciado procedimento próprio para confirmar sua regularidade.

Contudo, como um dos objetivos do acompanhamento tributário é também verificar se os contribuintes declararam valores devidos corretamente, outras análises devem ser realizadas, como, por exemplo, a comparação das diversas informações da própria empresa, ou ainda destas com a de outros contribuintes do mesmo porte e do mesmo ramo de atividade, ainda que sejam contribuintes de outras jurisdições. As informações do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) também

deveriam ser objeto de análise do grupo tão logo esses contribuintes adiram a ele.

Na falta de identificação da motivação das divergências nas análises realizadas pelo grupo de acompanhamento, este contataria de imediato a empresa acompanhada para entender o que efetivamente estaria ocorrendo. Novamente aqui a consequência do acompanhamento tributário seria uma orientação ao contribuinte, uma ação de cobrança ou até mesmo uma fiscalização específica para autuação, dependendo do caso.

#### 11.2.4 Fiscalização externa: a última opção do acompanhamento tributário

Independentemente do grupo de contribuintes acompanhado (grandes ou médios), as premissas da atividade devem ser as mesmas já explicitadas até aqui: dar ênfase na orientação ao contribuinte; estar sempre voltada para fatos geradores recentes (de preferência, o último ocorrido); ser adequada ao porte do contribuinte; utilizar a fiscalização apenas como última opção de cobrança.

Durante o acompanhamento tributário de determinado contribuinte, a RFB verifica que há valores não declarados que devem ser lançados para cobrança. Na estratégia que a RFB utiliza atualmente, este é o exemplo clássico de contribuinte que deve ser selecionado para fiscalização. Esses valores não declarados serão lançados em Autos de Infração e devidamente cobrados. Obviamente, o contribuinte terá o direito de se defender, apresentando impugnação ao lançamento. Depois, se este ainda for considerado legítimo, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), o contribuinte ainda poderá impetrar recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes (CC). Assim, como já abordado, o contribuinte só quitará efetivamente o que deve vários anos após o lançamento.

Diferentemente, caso o contribuinte seja contatado por um auditor antes de ser fiscalizado, pode ser que concorde com a divergência e retifique sua declaração, lançando e pagando o valor

da diferença, mesmo que por intermédio de parcelamento. E se a cobrança (o contato) for feita logo em seguida ao fato gerador, essa possibilidade aumentará consideravelmente. Além de os recursos devidos ingressarem mais cedo nos cofres da União, os custos incorridos pela administração pública nessa cobrança certamente seriam ínfimos se comparados aos necessários para uma fiscalização burocrática no contribuinte.

Há também a possibilidade de o contribuinte não concordar com a divergência. Isso significa que ele considera que o valor já declarado é o correto. Aí, sim, deveria ser iniciada ação fiscal em relação ao contribuinte com vistas a lançar, de ofício, o valor da diferença, que será discutido administrativamente e, talvez, até judicialmente (em etapa posterior). O contribuinte não concorda com a visão da administração tributária, por isso declarou valor considerado incorreto pelo fisco. Logo, este poderá lançar essa diferença para que os dois entendimentos divergentes sejam discutidos.

O que ocorreu no exemplo acima foi apenas alteração da lógica de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados para que estes fossem contatados antecipadamente e se explicassem acerca das supostas irregularidades. Seriam fiscalizados aqueles que não fossem convincentes ou mantivessem entendimento divergente do da RFB.

Essa mesma lógica poderia ser explicada de forma diferente. Qualquer seleção de contribuintes para a fiscalização indicará uma quantidade de contribuintes muito além da capacidade que as unidades da RFB têm de realizar ações fiscais. Assim, seria muito mais lógico que, anteriormente à abertura de qualquer procedimento, esses contribuintes fossem contatados para regularizar sua situação. Aqueles que respondessem positivamente a essa regularização não precisariam ser fiscalizados, trazendo uma maximização de recursos para a RFB, que só fiscalizaria aqueles que não se considerassem irregulares.

Nesses exemplos hipotéticos, a fiscalização foi utilizada apenas como última opção do acompanhamento tributário. Esse tipo de procedimento é hoje considerado pouco válido na RFB. Atualmente, uma

divergência de valores declarados por um contribuinte é considerada “sigilo absoluto” em relação ao próprio contribuinte, porque, *caso ele tome conhecimento, poderá regularizar sua situação e “se safar” da multa de ofício*. A lógica desse pensamento está no fato de o contribuinte ter de pagar multa de 75% (de ofício) se for fiscalizado, enquanto em procedimento espontâneo ele pagaria apenas 20%. Em verdade, essa comparação deve ser feita considerando a redução de 50% da multa que o contribuinte terá direito caso ele a pague dentro do prazo. Dessa forma, a “suposta perda” não seria de 70% para 20%, e sim de 37,5% para 20%. Ainda temos de levar em conta as defesas que o contribuinte poderá interpor (impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e recurso ao Conselho de Contribuintes (CC), que farão com que (não só) o tributo demore mais a ingressar nos cofres da União, e (também) trará custos extras para a própria administração tributária (julgamento das defesas interpostas à DRJ e ao CC). E não pára por aí: a fiscalização realizada neste contribuinte impossibilita que a Receita Federal alcance outros que também tenham indícios de evasão de tributos. Isso ocorre em função (exclusivamente) dos recursos limitados existentes (auditores para realização de fiscalizações).

Além disso, caso esse contribuinte fosse contatado previamente à fiscalização, poderia regularizar sua situação espontaneamente, seguindo assim o entendimento da RFB para o assunto em tela. Muito provavelmente, também passaria a adotar esse entendimento aos fatos geradores ocorridos a partir desse momento, oferecendo à tributação os valores corretos (superiores aos que vinha declarando e pagando), o que configuraria incremento à arrecadação espontânea. Além desse ganho, a RFB não teria incorrido em custos extras de fiscalização e julgamento, e ainda poderia alcançar outros contribuintes, seja em novos contatos, seja em fiscalizações daqueles que não concordassem com o entendimento da RFB no respectivo caso.

A RFB deveria considerar a economicidade e a rapidez na arrecadação do tributo ou da contribuição como dois princípios básicos e imprescindíveis na administração tributária. E o contato com o contribuinte para resolver possíveis divergências deveria ser obrigatório e antecedente à própria fiscalização, que passaria a ser *a última opção de cobrança*.

Obviamente, mesmo com esse procedimento a fiscalização ainda teria muito trabalho a fazer, sem contar a possibilidade de realização de levantamentos nos maiores contribuintes, com vistas ao acompanhamento *in loco* das suas atividades, como já vimos, principalmente se levados em consideração a altíssima capacidade e o conhecimento dos auditores.

#### 11.2.5 A importância de implantar o acompanhamento tributário de forma integral

É comum a RFB encontrar contribuintes pessoas jurídicas que atuam efetivamente em determinada região do Brasil, mas cuja matriz está sediada em outra. A principal explicação para esse fato (bastante esquisito) é de que, provavelmente, a unidade da RFB na qual o contribuinte desenvolve suas atividades é muito mais atuante *para contribuintes de seu porte* do que a da região onde se situa sua matriz. O exemplo clássico é o de alguns frigoríficos que atuam apenas no Centro-Oeste do país, mas cujas matrizes estão sediadas em São Paulo. Obviamente, um grande frigorífico do Mato Grosso se torna uma média (ou até pequena) empresa em São Paulo.

Essas transferências de matrizes ocorrem, normalmente, quando o contribuinte descobre que está sendo acompanhado de forma diferenciada e (por isso mesmo) mais efetiva em relação ao que seria se estivesse sediado em outra unidade da Federação. Se esse contribuinte é fiscalizado anualmente, por exemplo, preferirá transferir sua matriz para São Paulo, onde, provavelmente, passará a ser praticamente ignorado pela RFB, podendo atuar com maior liberdade.

Além disso, a implantação de um sistema de acompanhamento tributário em um grupo de contribuintes que represente a maior parte da arrecadação de determinada jurisdição, por exemplo, faz com que o controle obtido pela RFB sobre esse grupo seja bastante eficaz. E, caso esse controle se mostre efetivo, esses contribuintes passarão a ter dificuldades na comercialização de suas mercadorias e serviços em virtude da “concorrência desleal” que sofrerão daqueles contribuintes que estejam em outras jurisdições cujo acompanhamento não seja implantado ou não

seja tão eficaz. A saída seria a mudança da sede do estabelecimento para essas jurisdições menos controladas, movimento que se torna mais forte quando essas jurisdições são mais próximas umas das outras. Por essa razão, é importante que o sistema de acompanhamento ora proposto seja implantado em todo o território brasileiro, possibilitando que um contribuinte de determinado porte seja acompanhado da mesma forma, independentemente da região onde atue ou onde esteja sediada sua matriz.

## **12 COMO ESTRUTURAR A RFB PARA O ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO**

Fundamentalmente, para se implantar a sistemática de acompanhamento tributário proposta é necessário que se proceda a uma grande mudança cultural de trabalho, a uma pequena mudança organizacional (sobretudo na estrutura das delegacias) e a uma alteração na prioridade de atualização de bancos de dados na RFB.

### ***12.1 A mudança cultural da forma de trabalho***

A então Secretaria da Receita Federal (SRF) foi criada com a reunião de vários órgãos ligados à administração tributária e aduaneira existentes na década de 1960 no Ministério da Fazenda. Assim, foram reunidos, numa mesma secretaria, os órgãos responsáveis pela arrecadação federal (coletoria), pela fiscalização do Imposto sobre a Renda, pela fiscalização do Imposto sobre o Consumo e assim por diante. Nessa época, ficou decidido que o novo órgão seria estruturado com subunidades para cada grande área de atuação (arrecadação, fiscalização, tributação, etc.). Cada um desses antigos órgãos trabalhava separadamente um do outro, cada um com suas metas, seus procedimentos, suas informações. E assim continuaram após a criação da Secretaria da Receita Federal e das respectivas Coordenações-Gerais. A arrecadação continuou com seus planos, suas rotinas e seus procedimentos com vistas a controlar e a arrecadar os tributos e as contribuições. A fiscalização realizava a seleção de contribuintes a serem fiscalizados sem levar em conta a situação destes na Receita Federal, sem utilizar as informações existentes na área de arrecadação (na própria SRF)

como sempre fez. Essa situação perdura praticamente da mesma forma até os dias de hoje.

Para a RFB, fiscalizar é (e sempre foi) verificar a veracidade das informações declaradas pelos contribuintes com vistas a lançar aqueles valores que, porventura, ainda não tenham sido oferecidos à tributação, ou seja, que não tenham sido declarados. O que já houvesse sido declarado não interessaria à fiscalização, mesmo que não quitado.

Esse conceito consolidou-se ainda mais em razão da crença de que a realização de ações fiscais de forma continuada possibilita um incremento da arrecadação em virtude do aumento da sensação de risco do contribuinte. Essa crença é muito antiga, tendo sido criada e enraizada durante as dezenas de anos de existência da Receita Federal. E ela não é mentirosa! De fato, a presença fiscal junto aos contribuintes provoca um incremento da arrecadação, exatamente em razão do aumento da sensação de risco experimentada pelos contribuintes. Apesar de ser de difícil comprovação, todos nós concordamos que a afirmativa é verdadeira. Mas, então, por que mudar uma estratégia que está funcionando?

A questão não é se a fiscalização, nos moldes como a RFB a realiza, possibilita ou não o incremento da arrecadação. A principal questão é se ela tem sido efetiva em sua função de apresentar risco ao contribuinte ou se há a necessidade de adotar outra forma de trabalho para se obter melhor efetividade.

Para que a fiscalização seja realmente efetiva, a RFB necessita contar com um exército de auditores muito maior do que possui. No entanto, como já vimos, não há possibilidade de esse “exército” crescer em quantitativo suficiente para que a RFB possa fiscalizar todos os contribuintes que precisaria e a toda hora que fosse necessário. *É aí que essa estratégia deixa de ser viável!*

Como vimos, o novo conceito de fiscalização utilizado neste trabalho é bastante amplo. Toda e qualquer atividade realizada numa Delegacia da Receita Federal do Brasil é fiscalização (com exceção das áreas de logística, tecnologia e gestão de pessoas, que existem para possibilitar/viabilizar a fiscalização). E o principal instrumento dessa “fiscalização ampla” é o acompanhamento tributário.

Logo, a implantação dessa forma ampliada de fiscalização depende, fundamentalmente, da mudança total na estratégia de atuação fiscal, ou seja, mudar uma crença que existe há dezenas de anos. E uma mudança radical como essa certamente tende a sofrer pesada resistência.

### **12.2 Estruturando as unidades para o acompanhamento tributário**

A segunda alteração necessária para a implantação integral da sistemática ora proposta seria uma pequena reestruturação das delegacias, com a criação de uma Divisão/Serviço/Seção de Acompanhamento Tributário (dependendo da classe da unidade), que teria a responsabilidade de realizar o acompanhamento como proposto aqui. Apesar do nome, esse novo setor da RFB nada teria a ver com as projeções “X-CAT” (controle e acompanhamento tributário). As atuais áreas encarregadas das atividades voltadas para a arrecadação (orientação e acompanhamento tributários) manteriam, inicialmente, as mesmas responsabilidades atuais.

A sistemática proposta seria a principal fonte de seleção de contribuintes para a fiscalização (formal, com emissão de Mandado de Procedimento Fiscal). Logo, nas delegacias de classes A e B, esse novo setor substituiria as atuais áreas de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal (Sepac e Sapac).

Cabe ressaltar que a estratégia de trabalho ora proposta traz em seu bojo a premissa de acompanhamento integral do contribuinte. Uma divergência pode ser ligada a um problema de compensação, de falta de pagamento, de omissão de receita/rendimento e outros, ou seja, dependendo da divergência detectada, não sendo explicada ou regularizada, seria objeto de tratamento específico de uma área da Receita Federal do Brasil.

Nos casos das unidades situadas nas cidades de São Paulo e Rio de Janeiro, em razão da especialização existente atualmente (Derat, Defis, Deinf DRF-P, etc.), deverá haver estudo específico para se decidir a melhor forma de organizar o acompanhamento tributário aqui proposto.



### **12.3 Alteração na prioridade de atualização de bancos de dados**

Quando se coloca a necessidade de manter as bases de dados atualizadas, significa mantê-las disponíveis para trabalho, de preferência no dia seguinte à transmissão da informação à RFB pelo contribuinte. Se a ideia é acompanhar as atividades dos contribuintes o mais perto possível da ocorrência do fato gerador, precisamos dessas informações disponíveis o mais rápido possível.

Assim, uma Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) que informe os valores devidos em determinado trimestre deve alimentar imediatamente os sistemas de controle de débitos, de acompanhamento, de extração de dados, de batimento eletrônico – deve alimentar todos os sistemas que dependam de sua informação tão logo seja recebida pela RFB.

Dessa forma, no dia seguinte à transmissão da DCTF a RFB poderia realizar o acompanhamento e contatar o contribuinte caso ele tenha “esquecido” de pagar ou declarar algum tributo ou contribuição da respectiva competência.

Possibilitaria também que a RFB emitisse avisos de cobrança eletrônicos para todos aqueles contribuintes que não fossem objeto de acompanhamento tributário (que não sejam de interesse deste trabalho).

## **13 CONCLUSÃO**

Uma sistemática de acompanhamento tributário que englobe grande parte dos contribuintes efetivamente relevantes para a arrecadação federal fatalmente traria um aumento de sua percepção de risco em relação ao descumprimento de suas obrigações tributárias, desestimulando-os a adotar procedimentos irregulares com vistas a evitar o alcance da tributação em seu faturamento e/ou patrimônio. Claro está que havendo mais cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, haveria um incremento substancial da arrecadação federal, gerando recursos que seriam recolhidos aos cofres públicos muito mais rapidamente e com

diminuição da necessidade de fiscalizações burocráticas, com visitas de auditores-fiscais ao domicílio dos contribuintes para verificação de seus livros comerciais e fiscais, diminuindo, na mesma proporção, os custos para sua obtenção. Tudo isso porque a proposta possibilita um aumento significativo no número de contribuintes expostos ao acompanhamento, à fiscalização.

Mas a economia para o Estado não pararia por aí. Como vimos, os contribuintes aprendem com a eficiência e com a ineficiência da RFB e se aproveitam dessas ineficiências para obter, digamos, “vantagens tributárias não autorizadas na legislação”. Da mesma forma, se perceberem que não há “ineficiências”, que a RFB consegue identificar rapidamente estratégias irregulares e que reage rapidamente, impedindo o “ganho” irregular, perceberão que não vale a pena correr o risco. A demanda de trabalho diminuiria muito nas unidades da RFB, principalmente nas áreas de controle da arrecadação e de orientação tributária, diminuindo os custos para manter a máquina pública funcionando para tanta demanda desnecessária.

O resultado lógico seria a inversão de um *círculo vicioso* em um *círculo virtuoso*. Ao invés de estar cada vez mais mergulhada em estoque de trabalhos atrasados, que impedem a efetiva fiscalização dos contribuintes por absoluta falta de servidores, resultando em mais e mais valores a cobrar (já lançados ou não) e que culminam em mais e mais trabalhos atrasados (*círculo vicioso*), a RFB passaria a acompanhar melhor e mais de perto os contribuintes, evitando inadimplências e omissões, resultando numa diminuição da necessidade de fiscalizações burocráticas, que gerariam menos processos fiscais a serem trabalhados, e também menos débitos em atrasos, logo, menos necessidade de cobranças a inadimplentes e menos necessidade de servidores para cobranças e fiscalizações burocráticas, o que possibilitaria alocar mais servidores para melhorar ainda mais o acompanhamento tributário, com procedimentos novos e mais adequados à detecção de irregularidades e fraudes (*círculo virtuoso*).

Essas vantagens dariam ao Estado a possibilidade de obter recursos para garantir o bem-estar social e o financiamento da seguridade social (missão da RFB), com a prestação de um serviço de excelência

à sociedade (missão e visão de futuro da RFB), possibilitando um tratamento de respeito ao cidadão (valor da RFB), com profissionalismo (valor da RFB), transformando a Receita Federal do Brasil cada vez mais numa organização sólida, justa (visão de futuro da RFB), moderna e tecnologicamente avançada (visão de futuro da RFB). Em suma, a Receita Federal do Brasil consolidar-se-ia cada vez mais como uma referência nacional e internacional (visão de futuro da RFB), sem contar a clara possibilidade de atingir vários dos objetivos traçados para a RFB:

- 1) intensificar sua atuação no combate ao crime organizado;
- 2) fortalecer sua imagem institucional e promover a conscientização tributária do cidadão;
- 3) promover o atendimento de excelência ao contribuinte;
- 4) otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário;
- 5) aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal;
- 6) aumentar a eficiência e a eficácia no preparo, na análise e no julgamento dos processos administrativo-fiscais;
- 7) aprimorar a política de gestão da informação e de infra-estrutura tecnológica; e
- 8) implementar gestão de excelência na RFB.



# **Cadastro de Imóveis Rurais – instrumento de Justiça Fiscal**

2º Lugar

**ROSA MARIA DO NASCIMENTO**



Para Ivson, por sua infinita paciência e companheirismo, e meus filhos Manuel e Ivson, frutos de um grande amor e minhas dádivas divinas.

Obrigada por me amarem incondicionalmente!





## **CADASTRO DE IMÓVEIS RURAIS – INSTRUMENTO DE JUSTIÇA FISCAL**

---

### **RESUMO**

É indiscutível que a Receita Federal do Brasil é uma das instituições mais respeitadas do país em função dos resultados obtidos, dos avanços tecnológicos e da atuação firme da fiscalização em todas as áreas. Dentre suas competências está a administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), fruto do disposto na Lei nº 8.022, de 12 de abril de 1990. O ITR é um tributo que procura estimular a exploração útil e racional da terra rural, desestimulando a permanência dos latifúndios, destarte, sempre que é discutido, ressalta-se – como propósito e fundamento – sua finalidade extrafiscal.

As críticas relacionadas à baixa arrecadação do ITR são muitas, mas pouco se discute sobre os danos causados à sociedade relacionados com a sonegação e a fraude, prejuízos extrafiscais muito superiores aos fiscais, os quais têm desdobramentos em diferentes atividades econômicas e comportamentos sociais do país.

Aprofundar os estudos sobre o ITR significa ter de aprender sobre assuntos ligados a diversas atividades profissionais, conhecimentos não exigidos na formação de um auditor da Receita Federal, tais como características dos solos, quantificação das áreas rurais utilizadas, valoração da terra nua, etc.

As novas atribuições impostas à Receita Federal pela Lei nº 10.267/2001, de 28 de agosto de 2001, podem ser interpretadas como o reconhecimento da sociedade de sua importância e credibilidade, mas efetivamente representam um desafio.

Pelo artigo 2º da Lei nº 10.267/2001, a Receita Federal foi designada para, conjuntamente com o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), gerenciar o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR). Também neste artigo da lei ficou definido que o CNIR terá base comum de informações produzida e compartilhada pelas diversas instituições públicas federais e estaduais produtoras e usuárias de informações sobre o meio rural brasileiro.

Disponer e administrar um Cadastro de imóveis com representação gráfica georreferenciada significa permitir a execução articulada de políticas públicas de diferentes áreas (fiscal, ambiental, desenvolvimento, ordenamento territorial, etc.) e, como consequência, auxiliar na resolução de problemas sociais.

Estabelecem-se assim dois novos desafios para a Receita Federal, o primeiro e mais amplo, a gestão compartilhada com o Incra de um Cadastro Imobiliário Nacional, e segundo, no âmbito da administração tributária, particularmente a fiscalização, desenvolvendo novas metodologias que aproveitem com eficácia os benefícios da nova forma de identificação de imóveis rurais criada pela Lei nº 10.267/2001. Cito como exemplo o uso dos memoriais descritivos dos imóveis com georreferenciamento e precisão posicional como meio de prova irrefutável.

Como objetivo básico da monografia tentaremos demonstrar qual a importância de um Cadastro de Imóveis Rurais para a administração tributária, especialmente demonstrar que a Receita Federal ao materializar sua atuação na gerência do Cadastro Nacional de Imóveis Rurais estará cumprindo sua missão de prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social e de prestar serviços de excelência à sociedade, posto que cria a possibilidade de economizar recursos do setor público e, principalmente, torna mais eficaz o lançamento do crédito tributário do ITR.

Descreveremos o atual modelo de administração do Cadastro Rural no Brasil, qual a importância do Cadastro para a administração tributária e quais as vantagens da implantação de um Cadastro Rural Único. O método utilizado foi, partindo de uma análise histórica da legislação brasileira correlata, mostrar que a implementação do Cadastro produzirá resultados positivos para a administração tributária e para a sociedade brasileira em geral.

A gestão tributária do ITR começa onde termina a gestão cadastral, quando se coloca à disposição da administração tributária todas as informações que resultam na arrecadação do imposto, reconhecimento ou denegação de isenções e benefícios e julgamento dos recursos interpostos contra os atos da gestão tributária. Para a Receita Federal exercer a função de gestor do CNIR obrigatoriamente terá de abordar pelo menos três temas: tratamento da informação, relacionamento com a sociedade e racionalização operacional. Por isso acreditamos que a monografia se ajusta perfeitamente aos critérios de julgamento que tratam da promoção da justiça fiscal e social dos tributos e melhoria da qualidade do serviço prestado, em especial quanto aos objetivos de promover a integração da RFB com órgãos de Estado e organismos nacionais e ao mesmo tempo aprimorar a qualidade do trabalho fiscal.

A conclusão principal a que se chega é que a Receita Federal deve investir na elaboração de estudos e propostas de normas e sistemas relativos aos trabalhos de formação e conservação do Cadastro Nacional de Imóveis Rurais. A instituição só tem a ganhar com os efeitos arrecadatários diretos positivos, principalmente pelo uso de métodos, procedimentos e técnicas de valoração cadastral dos imóveis rurais na fiscalização e no controle de dados.



# CADASTRO DE IMÓVEIS RURAIS – INSTRUMENTO DE JUSTIÇA FISCAL

---

## 1 INTRODUÇÃO

*O Cadastro poderia ter sido a verdadeira constituição do Império, isto é, a verdadeira garantia das propriedades e a certeza da independência de cada um... Aquele que faça uma boa lei cadastral merecerá que a ele se erga uma estátua (Napoleão I).*

A história do Cadastro remonta aos egípcios e caldeus, que criaram um sistema para descrever e valorar as propriedades para fixar impostos. Na Europa, o primeiro Cadastro realizou-se durante o mandato do imperador romano Augusto (27 a.C-14 d.C). O Cadastro Francês, que se inicia com a Revolução de 1789 e a Assembléia Constituinte de 1790, cria um novo sistema tributário baseado na *Contribution Foncière* (sobre a renda líquida da terra) com o levantamento do Cadastro nacional e a avaliação da renda das terras.

Os primeiros Cadastros foram criados com objetivo tributário, depois foram colocados a serviço do direito, como complemento do registro de imóveis, sendo Napoleão um dos precursores dessa nova forma de Cadastro conforme consta em um trecho da *Histoire du Cadastre*:

*Em 1809, a França foi dividida em doze divisões cadastrais dirigidas, cada uma, por um inspetor-geral das contribuições diretas e do Cadastro. Em maio de 1810, o Ministro das Finanças, Gaudin, iniciou um recenseamento dos textos relativos à questão cadastral através dos doze inspetores-gerais do Cadastro, a partir do qual foi redigido um Código Cadastral em 1811, intitulado “Recolhimento metódico das leis, decretos, regulamentos, instruções e decisões sobre o Cadastro da França”. Os dois últimos artigos deste documento são reveladores do papel ambicioso atribuído ao Cadastro Parcelário: Artigo 1143: “O Cadastro pode, e deve mesmo necessariamente, servir de título na justiça para provar a propriedade...”. Artigo 1144: “O Cadastro será o grande livro terrier da França”.*

*Esta grande ambição pode ser reencontrada nas observações que Napoleão confia a Emmanuel de Las Cases sobre a ilha de Santa Helena: “Falando do Cadastro, ele poderia ter sido a verdadeira constituição do Império, isto é, a verdadeira garantia das propriedades e a certeza da independência de cada um”.*

Ainda hoje não existe consenso mundial sobre sua definição e funções, mas, de maneira geral, Cadastro é definido como uma estatística ou inventário público de toda a riqueza imóvel (terras, edifícios, etc.) de um território previamente determinado. Também é descrito como um Sistema de Informações Territoriais (SIT) que apóia o gerenciamento territorial e fornece informações sobre a terra, seus recursos e seu uso.

O Cadastro pode ter três funções distintas: a inscrição dos direitos legais sobre o imóvel (registro da propriedade), suas características físicas (Cadastro físico) e seu valor para fins tributários (Cadastro Fiscal).

Existem três aspectos fundamentais que podem justificar a necessidade da implementação de um Cadastro: (1) facilita o cálculo e a gestão dos tributos associados à propriedade imóvel; (2) proporciona segurança jurídica sobre o direito de propriedade; (3) serve de apoio ao desenvolvimento e ao planejamento das zonas rurais e das áreas urbanas.

O Brasil, embora seja o quinto maior país em extensão territorial, é o único país participante do Mercosul que não possui um Cadastro sistematizado que atenda às três funções acima descritas. É notório que o crescimento da economia brasileira esteve sempre apoiado em nossas riquezas naturais, entretanto ainda sabemos pouco da nossa extensão territorial, até mesmo porque nosso modelo de desenvolvimento econômico e social não privilegia o planejamento da gestão territorial.

A instituição do Cadastro no Brasil foi consequência dessa visão de gestão territorial, simplesmente uma tentativa de satisfazer as diversas demandas de informações destinadas a conhecer o território nacional, tanto que o Sistema de Informações Territoriais (SIT) brasileiro ainda é administrado por diferentes instituições em esferas governamentais distintas sem que haja interligação entre elas

A administração territorial brasileira é repartida entre os municípios (Cadastro urbano) e a União (Cadastro rural e de terras públicas), de forma não compartilhada, tão confusa que possibilita a existência de dois cadastros rurais nacionais com funções distintas (tributária e fundiária), independentes e administrados separadamente, segundo a finalidade de cada órgão gestor (RFB e Incra).

Também cabe dizer que existe ainda o Registro Legal dos Imóveis, que é um Cadastro realizado pelos cartórios do Sistema de Registro Imobiliário, e o Cadastro Técnico Ambiental, que está sob a responsabilidade do Instituto Brasileiro do Meio ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama). No caso do Cadastro Imobiliário Urbano, cada município do país tem autonomia para definir a estrutura organizativa do seu Cadastro.

Como resultado desse desordenamento, surgem diferentes sistemáticas e procedimentos cadastrais estabelecidos pelos diferentes órgãos administrativos: em alguns deles inexistente atualização periódica dos cadastros, e em quase todos há ausência de gestão estratégica dos recursos humanos e tecnológicos (qualificação dos servidores, recursos tecnológicos defasados ou não compatíveis com as modernas ferramentas existentes no mercado, custo de manutenção muito elevado).

Como os órgãos e as instituições ligados à administração territorial não são articulados entre si, aparece então a pior das consequências da inexistência de um Cadastro único: a fraude.

O que fazer se o Estado precisa de recursos para administrar o território, atender à demanda por serviços públicos e ainda realizar investimentos em infra-estrutura? Sendo a arrecadação de tributos a principal fonte de financiamento do Estado, torna-se fácil perceber a necessidade de um Cadastro confiável.

Em alguns países, por exemplo, a Espanha, a competência para administrar os cadastros rústico e urbano se reserva à administração federal, por intermédio da Direção-Geral do Cadastro, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, e especialmente criado para essa função e também como parte das medidas de Prevenção da Fraude Fiscal estabelecidas pela administração tributária.

A gestão cadastral define-se como o conjunto de atuações dirigidas à formação, à manutenção e à atualização dos dados cadastrais. Compreende, entre outras funções, a descrição e a classificação dos bens imóveis, a formação e a manutenção do Cadastro Imobiliário, a determinação dos titulares ou proprietários, a difusão da informação cadastral, a valoração, a inspeção e a elaboração e gestão da cartografia cadastral. Os impostos incidentes sobre bens imóveis são administrados a partir da informação contida no Cadastro e em outros documentos.

Então, as consequências mais imediatas da formação de um Cadastro confiável são o desenvolvimento econômico, do Estado e do mercado, posto que possibilita a correta gestão dos impostos associados aos bens imóveis, evita a fraude e facilita os investimentos ao propiciar uma relação de legalidade entre o cidadão e uma propriedade.

## **2 BREVE HISTÓRICO SOBRE O CADASTRO DE IMÓVEIS RURAIS BRASILEIRO**

Para se compreender o atual modelo de administração do Cadastro de Imóveis Rurais no Brasil, faz-se necessária uma rápida análise de sua evolução histórica. Ele tem início antes mesmo de sua criação como Cadastro único, em 1972, sempre vinculado à gestão tributária,



passando pela transferência de competência da administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) para a Receita Federal, até os dias atuais, depois da Lei nº 10.267/2001 e da promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

Ao final dos anos 1950 e início dos anos 1960, com a industrialização do país, a questão fundiária começou a ser debatida pela sociedade, que se urbanizava rapidamente. Surgiram no Nordeste as Ligas Camponesas, e o governo federal criou a Superintendência de Reforma Agrária (Supra), ambas, muito combatidas, existiram dentro do cenário político que resultou no golpe militar de 1964.

Contradição ou não, o regime militar deu o primeiro passo para a realização da reforma agrária no país ao editar o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 1964) e criar o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (Ibra) juntamente com o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (Inda), em substituição à Supra. Posteriormente, em 9 de julho de 1970, o Decreto nº 1.110 criou o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), resultado da fusão do Ibra com o Inda.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN), regula o Sistema Tributário Nacional e define as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados e aos municípios. O CTN define quais são os tributos componentes do Sistema Tributário Nacional e os classifica de acordo com sua incidência. Assim, temos tributos incidentes sobre a renda, o patrimônio e a produção. São classificados como impostos sobre o patrimônio: o Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos (ITBI).

Entretanto, muito antes da instituição do Código Tributário Nacional (CTN), em 1966, a Lei nº 4.504/1964, de 30 de novembro, que dispõe sobre o Estatuto da Terra, criou o Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), cuja função principal deveria ser: auxiliar nas políticas públicas de desconcentração da terra e servir de instrumento de justiça fiscal no campo. Todas as funções atribuídas ao ITR nesta lei foram descritas nos seus artigos 48 a 50.

Inicialmente, a alíquota básica do ITR era 0,2% sobre o valor da terra nua declarado pelo proprietário, e o aumento da alíquota básica era dado por um coeficiente de dimensão conforme o tamanho da propriedade expresso em “módulos”.<sup>1</sup> A alíquota básica também era influenciada pelo coeficiente de localização (se a localidade do imóvel estava próxima de centros urbanos, estradas, etc.) tanto quanto pelos coeficientes de condições sociais e de produtividade.

Em resumo, quanto mais terra tivesse um proprietário, mais imposto pagaria proporcionalmente. Quanto menos produtiva fosse a terra, mais alta a alíquota.

A operação inicial de Cadastro declaratório ocorreu na Semana da Terra no final do ano de 1965, quando foram instaladas as Unidades Municipais de Cadastramento (UMC), as quais, mediante convênios com as prefeituras municipais, compõem uma rede auxiliar de coleta de informações até os dias atuais. Foram registrados, naquele momento, mais de 3 milhões de imóveis rurais, totalizando uma área de 307.250.000 hectares, segundo o Incra.

O governo acreditava que por meio desse Cadastro conheceria: (1) as condições vigentes na estrutura fundiária das várias regiões do país; (2) as condições de efetiva distribuição e concentração da terra e do regime de domínio e posse vigentes nas várias regiões do país; (3) as condições de uso temporário da terra vigentes nas várias regiões do país; (4) as disponibilidades de áreas apropriadas aos Programas de Reforma Agrária e Colonização e a situação dos posseiros e ocupantes de terras públicas; e, finalmente, (5) os dados e os elementos para orientar os órgãos de assistência técnica e creditícia na formulação de planos de assistência ao produtor rural.

Em 12 de dezembro, a Lei nº 5.868/1972, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 72.106/1973, instituiu o Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR), que compreendia:

---

1 Segundo César Castanhede (Missão FAO, RJ, Ibra, 1968), módulo é uma unidade de medida variável em função da região em que se situa o imóvel e do tipo de exploração predominante.

- I – Cadastro de Imóveis Rurais;
- II – Cadastro de Proprietários e Detentores de Imóveis Rurais;
- III – Cadastro de Arrendatários e Parceiros Rurais;
- IV – Cadastro de Terras Públicas.

Pela Lei nº 5.868/1972, também foi atribuída ao Incra a gestão do Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR), o que significava criar, organizar e manter os sistemas de informação (identificação, cartografia, informática, etc.), de valoração (sistema de preços de terras) e tributação dos imóveis rurais.

Além disso, ficou estabelecido que as revisões gerais dos cadastros integrantes do SNCR seriam feitas de cinco em cinco anos e que seria fornecido aos proprietários de imóveis rurais cadastrados no SNCR um documento denominado Certificado de Cadastro de Imóvel Rural (CCIR), sem o qual os proprietários não poderiam, sob pena de nulidade, desmembrar, arrendar, hipotecar, vender ou prometer em venda os imóveis rurais.

Com o passar dos anos, o governo brasileiro começou a constatar que a coleta e a administração – tanto dos dados necessários ao controle da distribuição das terras e da sua concentração como daqueles necessários à classificação dos proprietários, em função do conjunto de seus imóveis rurais – eram tarefas complexas, por vezes conflitantes com a atividade administrativa tributária do Incra.

A apuração do crédito tributário relativo ao ITR era feita pela autoridade administrativa com base na declaração do sujeito passivo. Eram visíveis o elevado grau de evasão fiscal e a inadimplência entre os grandes proprietários. Como todo imposto declaratório, o contribuinte informava a base tributável do imposto, neste caso, o valor da terra nua, assim como quais eram as condições de exploração da terra, os percentuais de aproveitamento e produtividade.

Na maioria dos casos, os pequenos proprietários pagavam o ITR, enquanto o grande proprietário sempre conseguia enquadrar-se nas exceções legais e obter reduções no valor do imposto de até 90% sobre o total a ser pago. Outras distorções também ocorriam em relação

à área e ao valor declarado. O valor da terra nua (VTN) declarado era sempre muito inferior ao valor de mercado, enquanto a produtividade da área era sempre superior às médias oficiais apuradas por entidades de estatística.

Durante o governo Collor, a Lei nº 8.022, de 12 de abril de 1990, transfere a competência da administração das receitas antes arrecadadas pelo Incra, leia-se ITR, para a então denominada Secretaria da Receita Federal, hoje Receita Federal do Brasil (RFB), e assim possibilita a existência de dois cadastros rurais nacionais, com funções distintas (tributária e fundiária), independentes e administrados separadamente, segundo a finalidade de cada órgão gestor.

Tudo o que já foi relatado até agora nos leva a inferir que o Sistema Nacional de Cadastro Rural no Brasil na prática se confunde com a administração tributária do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR).

### **3 A RECEITA FEDERAL, O ITR E O CADASTRO RURAL BRASILEIRO**

A competência de administração das receitas antes arrecadadas pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) e que compreende as atividades de tributação, arrecadação, fiscalização e cadastramento é transferida para a Secretaria da Receita Federal (SRF) pela Lei nº 8.022/1990, de 12 de abril. Entretanto, ao mesmo tempo, esta lei determina que o Incra mantenha seu cadastramento para o atendimento de suas funções. Ou seja, os dados de natureza fundiária, agrícola, socioeconômica e ambiental que formam os sistemas de informação (identificação, cartografia, informática, etc.) e de valoração (sistema de preços de terras) constituiriam a partir daí um Cadastro Rural Técnico que serviria para dar suporte aos objetivos do Incra.

Conclui-se que a partir daí passariam a existir com objetivos fundiários dois cadastros rurais: um fiscal e outro técnico, com objetivos fundiários. Ao longo dos anos, percebe-se que separados ambos se mostraram insuficientes até para atender suas próprias necessidades, porquanto a gestão independente, além de ineficiente, resultou em duplicidade de

esforços do setor público com desperdício tanto dos recursos humanos quanto dos recursos financeiros. A exposição dos fatos que a seguir fazemos nos leva a inferir que ainda é necessário promover mudanças na gestão do ITR e na legislação que trata do Cadastro rural brasileiro.

Seguindo a determinação da Lei nº 8.022/1990, no mesmo ano de 1990, a Secretaria da Receita Federal passou a cobrar o tributo ITR, inclusive os valores relativos a exercícios anteriores. Até o exercício de 1991, o lançamento dos créditos tributários do ITR foi efetivado com base no modelo instituído pelo Incra, inclusive com o uso de seus formulários. A Receita Federal passou por um período de turbulência a partir de então: a instituição estava acostumada com a administração de impostos incidentes sobre a renda dos contribuintes, com o lançamento por homologação, e já era detentora de um modelo funcional e estável de arrecadação.

Em função da agregação dessa nova competência administrativa, a Receita Federal viu-se obrigada a trabalhar com o banco de dados de outra instituição (Incra); teve de se adaptar a outra forma de lançamento do crédito tributário (por declaração) e de controle da arrecadação e cobrança; e, por fim, teve de se adequar a uma nova cultura: a administração de um tributo incidente sobre o patrimônio imobiliário.

Durante os anos de 1990 e 1991, a Receita Federal administrou o ITR com base no material colocado a sua disposição pelo Incra, e isso significou usar informações desatualizadas (a base de declarações datava de 1988) tanto em relação ao Cadastro de proprietários quanto aos valores de terras.

#### **4 O CADASTRO DE IMÓVEIS RURAIS DA RECEITA FEDERAL**

A ideia de criar um Cadastro de imóveis rurais próprio e independente surgiu com a necessidade de melhorar a administração do ITR e de obter informações confiáveis e periódicas relativas aos imóveis rurais que servissem de subsídio às atividades de caráter fiscal, típicas da Receita Federal.

Como premissa básica, estabeleceu-se que as informações constantes desse banco de dados permitiriam identificar, localizar e acessar as características de um determinado imóvel, seu histórico de alterações ao longo do tempo (alteração de área, titularidade ou processos de aquisição e alienação), e adicionalmente deveriam suprir a necessidade de consultas gerenciais, as quais serviriam de insumos aos processos decisórios internos.

O primeiro passo para a criação do Cadastro de imóveis da Receita Federal foi a elaboração de uma declaração do ITR (DITR), vigente para o ano de 1992, com periodicidade de entrega anual, de fácil preenchimento, mais simples que a declaração do Incra.

A partir dessa Declaração de ITR, de 1992, a Receita Federal criou um banco de dados e começou a ter autonomia para exercer suas atividades de arrecadação e cobrança independentemente do Incra.

A esse banco de dados, mais tarde, deu-se o nome de Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir), e nele cada imóvel rural passou a ser identificado por um número sequencial composto por oito dígitos denominado: Número do Imóvel Rural na Receita Federal (Nirf). Os números de cadastramento dos imóveis foram atribuídos mediante o processamento da primeira declaração do ITR, exercício de 1992. A partir de então, a Receita Federal começou a esbarrar nos problemas do processamento dessa nova base de dados, sendo esse um dos motivos pelo qual, no exercício de 1993, não houve exigência da entrega de declaração para todos os contribuintes, apenas para aqueles que deveriam atualizar informações ou declarar um novo imóvel.

Em 1994, existiram dois modelos de declaração, um simplificado, no qual o contribuinte devia apenas informar dados complementares ou alterações havidas no exercício de 1994, e o modelo completo, para uso quando houvesse mudança de dados cadastrais ou para incluir imóveis novos. A emissão das notificações de lançamento e cobrança do ITR relativa aos exercícios de 1995 e 1996 foi feita a partir do reprocessamento da base de declarações do exercício de 1994, com a necessária correção monetária dos valores para cada um dos exercícios, mas também permitindo que as atualizações fossem solicitadas pelos contribuintes.

## **5 A LEI Nº 8.847/1994**

É nesse contexto de mudanças que a Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, aparece como forma de regulamentação dos atos administrativos que a Receita Federal veio implementando desde 1990, mas ela não alterou nem as características punitivas básicas da legislação anterior, na qual o latifúndio improdutivo seria tributado com progressividade ao longo do tempo, nem o critério de valoração antes utilizado. Por exemplo, o art. 3º, § 2º, da Lei nº 8.847/1994, prevê que o Valor da Terra Nua mínimo (VTNm) seria fixado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), desde que fossem ouvidos o Ministério da Agricultura e as Secretarias de Agricultura dos Estados. A Lei nº 8.847/1994 queria garantir um patamar mínimo de arrecadação do ITR, criar defesas contra as práticas de subavaliação dos imóveis e, portanto, contra uma das práticas correntes de fraude do próprio tributo. O VTN mínimo era calculado com base em pesquisa de preços de mercado de terras efetuado por instituições com idoneidade e credibilidade técnica.

Todavia, as modificações introduzidas pela Lei nº 8.847/1994 ainda não foram suficientes para melhorar os índices de arrecadação do ITR.

## **6 A LEI Nº 9.393/1996**

Surge então a Lei nº 9.393/1996, de 19 de dezembro de 1996, com alterações substanciais na sistemática de cálculo do ITR, a saber:

- a) Percentual limite de alíquota: o valor das alíquotas para cálculo do ITR dos imóveis grandes e improdutivos de um limite máximo de 4,5% para propriedades acima de 15 mil hectares passou para 20% sobre propriedades acima de 5 mil hectares.
- b) Classificação por área total: a divisão das propriedades por tamanho, para efeito de cálculo do imposto a ser pago, alterando-se as faixas de área e reduzindo-se à metade o número delas – de 12 para 6, conforme tabela a seguir.

Tabela 1. Alíquotas da Lei nº 9.393/96

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de Utilização (GU) em %				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

- c) Novo critério para alíquotas: as antigas alíquotas variavam, ainda, em função da região onde se localizavam. Havia uma tabela geral e duas outras diferenciadas para os municípios do chamado polígono da seca (na Região Nordeste) e da Amazônia Oriental e para a região da Amazônia Ocidental e do Pantanal Mato-Grossense e sul do Mato Grosso. Com a nova lei, as alíquotas valem, agora, para todos os imóveis rurais, independentemente da região em que estejam situados. A classificação dos municípios segundo sua região de localização é utilizada na definição do campo de não incidência do ITR e no cálculo dos índices de produtividade.
- d) Muda o critério de valoração: o valor do imóvel é declarado pelo proprietário, para efeito do pagamento do ITR, e poderá, na eventualidade de desapropriação, ser utilizado pelo Incra. A ideia é que o risco de desapropriação induzirá o proprietário a declarar o valor de mercado e não um preço muito inferior ao real.

Com a extinção do VTNm, a determinação do imposto e seu lançamento de ofício são previstos pelo art. 14 da Lei nº 9.393/1996, o qual concedeu à Secretaria da Receita Federal essa possibilidade mediante a criação de um sistema a ser por ela instituído, considerando informações sobre preços de terras.



Na sequência, o Sistema de Preços de Terras (SIPT) foi instituído pela Secretaria da Receita Federal e aprovado pela Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002. O parágrafo primeiro do artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 determina que as informações sobre preços de terras considerem levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas, dos municípios e de entidades correlatas, tudo de acordo com os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, a seguir:

*Art. 12. Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.*

*§ 1º A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:*

*I – valor das benfeitorias úteis e necessárias, descontada a depreciação conforme o estado de conservação;*

*II – valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:*

- a) localização do imóvel;*
- b) capacidade potencial da terra;*
- c) dimensão do imóvel.*

O referido dispositivo legal foi alterado pelo art. 4º da Medida Provisória nº 2.183-56, de 24 de agosto de 2001, passando o art. 12, *caput* e § 1º, da Lei nº 8.629, de 1993, a ter a seguinte redação:

*Art. 12. Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:*

*I – localização do imóvel;*

*II – aptidão agrícola;*

*III – dimensão do imóvel;*

*IV – área ocupada e ancianidade das posses;*

*V – funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.*

*§ 1º Verificado o preço atual de mercado da totalidade do imóvel, proceder-se-á à dedução do valor das benfeitorias indenizáveis a serem pagas em dinheiro, obtendo-se o preço da terra a ser indenizado em TDA.*

Observe-se que nas duas versões do art. 12 da Lei nº 8.629, de 1993, o texto diz respeito ao imóvel que estiver sendo objeto de indenização. Além disso, na versão mais atual, que considera as alterações da Medida Provisória nº 2.183-56, de 24 de agosto de 2001, o texto legal não mais estabelece critérios para a avaliação do imóvel desapropriado. Ele se limita a prever que, uma vez verificado o preço atual de mercado da totalidade do imóvel, proceder-se-á à dedução do valor das benfeitorias indenizáveis a serem pagas em dinheiro, obtendo-se o preço da terra a ser indenizado em Títulos da Dívida Agrária (TDA).

Já dissemos anteriormente que um Cadastro compreende, entre outras funções, a descrição e a classificação dos bens imóveis, a determinação dos titulares ou proprietários e a valoração. Ainda que de forma deficiente, posto que carece de mudanças, é possível afirmar que o Cadastro de Imóveis Rurais da Receita Federal (Cafir) engloba as duas primeiras funções de um Cadastro, mas certamente não exerce a função de valoração.

Valor é a expressão quantitativa de um bem, enquanto preço é a contraprestação para sua transmissão. Valorar um bem é determinar o valor que ele tem. Critérios de valoração são regras ou métodos por meio dos quais se chega a estabelecer o valor de um bem. Por exemplo, capitalizar a renda; obter o valor da terra a partir do valor do produto

imobiliário subtraindo os custos de produção; tomar como referência o mercado, etc.

Até poderíamos dizer que a valoração faz parte do Sistema de Preços de Terra (SIPT), mas este é um banco de dados independente do Cafir, o qual foi desenhado para atender às necessidades da fiscalização durante o procedimento de ofício, de tal modo que permita a determinação do valor da base de cálculo do ITR nas hipóteses da falta de entrega da Declaração do ITR (DITR), subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

A Lei nº 9.393/1996 vislumbra apenas um critério de valoração da terra: a auto-avaliação a preço de mercado, entretanto ela não dispõe sobre o acompanhamento e a aferição da veracidade do valor declarado.

Segundo Averbeck (2003):

*A autodeclaração do valor é um instrumento utilizado por alguns países [...] Deve ser acompanhada de uma aferição sistemática, por amostragem, para identificação do nível médio de distância dos reais valores de mercado. O grau de aceitação da autodeclaração do valor depende também da existência de estrutura técnica para a aferição sistemática com o mercado e para nova avaliação dos imóveis com valores não aceitos.*

Não podemos quantificar quanto o governo federal perde com esse procedimento de auto-avaliação dos imóveis rurais, mas temos como certo que a opção por esse critério alimenta as atividades ilegais e fraudulentas.

É sabido que na área rural, no que tange ao ITR, existem evasões fiscais gigantescas. Como a cobrança do ITR é feita em função do Valor da Terra Nua declarado, os contribuintes, alguns por desconhecimento, outros por sonegação mesmo, declaram valores absolutamente errados, apostando que o risco de serem fiscalizados é pequeno e que na maioria dos casos a autoridade administrativa carece de informações técnicas atualizadas para discutir o valor declarado.

## **7 A GESTÃO DO CADASTRO RURAL E A LEI Nº 10.267/2001**

Seguindo as tendências atuais de globalização, entendo que a relação entre governo e sociedade deve ser participativa, buscar consenso, transparência, equidade, eficácia e eficiência, e tudo isso se aplica à gestão do Cadastro. A informação cadastral devidamente organizada, coordenada, automatizada, mantida e atualizada no tempo e no espaço geográfico permite proporcionar uma imagem completa dos dados físicos, jurídicos e econômicos de um território, tanto quanto proporciona o desenvolvimento da sociedade e o desenvolvimento sustentável desse mesmo território. O produtor rural lucra ao saber o que pode fazer para melhor ocupar sua propriedade, e o mapeamento cadastral pode até nortear uma assistência técnica qualificada. É preciso que o governo (federal e municipal) se preocupe em estabelecer o planejamento da ocupação do território em função de sua realidade aplicando o Estatuto da Terra em complemento ao Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001.

É nesse contexto que aparece em agosto de 2001 a Lei nº 10.267. Em seu texto, fruto da discussão dos vários segmentos da sociedade relacionados com o Cadastro, ela revela o propósito de ser um marco referencial no assunto, na medida em que aproxima o Brasil das tendências mundiais e prevê o uso do georreferenciamento, integração com os cartórios e articulação entre diferentes áreas: social, fiscal, ambiental, desenvolvimento, e ordenamento territorial.

As novas atribuições impostas à Receita Federal pela Lei nº 10.267/2001, de 28 de agosto de 2001, podem ser interpretadas como reconhecimento da sociedade de sua importância e credibilidade.

Por meio do art. 2º da Lei nº 10.267, a Receita Federal foi designada para, conjuntamente com o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), gerenciar o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR). Também neste artigo da lei ficou definido que o CNIR terá base comum de informações, produzida e compartilhada pelas diversas instituições públicas federais e estaduais produtoras e usuárias de informações sobre o meio rural brasileiro.

Disponibilizar e administrar um Cadastro de imóveis com representação gráfica georreferenciada significa permitir a execução articulada de políticas públicas de diferentes áreas (fiscal, ambiental, desenvolvimento, ordenamento territorial, etc.) e ainda, como consequência, auxiliar na resolução de problemas sociais.

Estabelecem-se assim dois novos desafios para a Receita Federal, o primeiro e mais amplo, a gestão compartilhada com o Incra de um Cadastro Imobiliário, e segundo, no âmbito da administração tributária, particularmente à fiscalização, desenvolver novas metodologias que aproveitem com eficácia os benefícios da nova forma de identificação de imóveis rurais criada pela Lei nº 10.267/2001, por exemplo, o uso dos memoriais descritivos dos imóveis com georreferenciamento e precisão posicional como meio de prova irrefutável.

É certo que a Lei nº 10.267 representa um caminho para a mudança do Cadastro Rural, mas ainda está longe de ser ideal. Também é certo que no Brasil existem instituições organizadas, com metodologia e padrões de informações geográficas avançadas, mas entre elas não há intercâmbio de informações e experiências. Um Sistema de Informações Geográficas (SIG) por si só não resolve os problemas de definição de limites e sobreposição de títulos de propriedade, mas se estiver associado ao planejamento do Estado e à garantia dos direitos de propriedade pode se transformar no “Quarto Poder”.

Os mapeamentos cadastrais precisam ser aplicados na definição de políticas do governo, principalmente na definição dos limites entre as áreas rurais e urbanizáveis. Mais que isso, os limites são essenciais na definição de onde começa e onde termina o direito de propriedade de um cidadão, tanto quanto na soberania de uma nação. Se nos restringirmos ao âmbito da fiscalização do ITR, verificaremos ser de especial interesse o estabelecimento dos limites das propriedades, com precisão e de forma inequívoca, juntamente com a vinculação dessa área com seu proprietário, o sujeito passivo.

Em outras palavras, para se fazer um trabalho de excelência na fiscalização do ITR, será necessário utilizar esse relacionamento de dados de gráficos (ou imagens) com dados alfanuméricos. Em

resumo, esta seria a função do Cadastro Rural essencial para a fiscalização do ITR: disponibilizar aos seus usuários informações inter-relacionadas entre uma propriedade e o sujeito passivo a ela vinculado. Essa função pressupõe a existência de um banco de dados relacional que possua chaveamento (conexão) baseado em um único código identificador (ID).

É neste ponto que identificamos um grave problema a ser discutido: a Lei nº 10.267 estabelece que o código identificador do Cadastro Único seja o código do Incra, e como para o Cafir esse código não é obrigatório fica inviabilizada sua conexão com o Cadastro Rural (CNIR). A origem desse problema está na definição do que é imóvel rural. O Estatuto da Terra define imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial...”, enquanto para a legislação tributária, Lei nº 9.393, imóvel rural é aquele situado fora da zona urbana de um município.

## **8 EFEITOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/2003**

Logo depois do início da vigência da Lei nº 10.267/2001, o Brasil inicia um processo para concretizar uma reforma tributária, e a disseminação das tendências organizacionais de descentralização parecem ter influenciado o Congresso Nacional. Surge em dezembro de 2003, com a Emenda Constitucional nº 42, uma promessa de conseguir modificar a caótica situação financeira dos municípios, de obter aumentos crescentes na arrecadação própria e, com isso, aumentar o investimento, principalmente na área social. A importância dessa Emenda Constitucional é devida aos desafios trazidos à administração municipal: a Emenda Constitucional nº 42/2003 altera o inciso III do § 4º do art. 153, segundo o qual o ITR será fiscalizado e cobrado pelos municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, e aquele município que assim optar receberá a totalidade do produto da arrecadação desse imposto.

A Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005, regulamenta a EC nº 42/2003 e determina que a Receita Federal, representando a União, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os municípios para delegar as atribuições de fiscalização e cobrança do ITR, sem prejuízo da competência supletiva da RFB. Mais tarde a Receita Federal, pela Instrução Normativa nº 643, de 12 de abril de 2006, faz o detalhamento dos procedimentos necessários para a celebração dos convênios. Ressalte-se que não foi delegada a competência para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), nem o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas.

Posteriormente, quando são divulgadas as especificações das exigências a serem cumpridas na assinatura de convênio, verifica-se que dificilmente os municípios conseguirão enquadrar-se, pois deveriam: possuir quadro de carreira de servidores com nível superior para executar o lançamento de créditos tributários; cumprir metas de fiscalização e arrecadação; possuir estrutura tecnológica compatível com as da Receita Federal; e arcar com os custos do suporte tecnológico a ser contratado.

Diante do exposto, então que tipo de atrativo um município teria para fazer essa opção? Seria preciso haver indicativo de ótimos retornos financeiros aos cofres municipais, o que na verdade não existem, pois historicamente os índices de arrecadação do ITR sempre foram abaixo da média dos outros tributos administrados pela Receita Federal.

Ora, se a Receita Federal com toda a estrutura que possui não conseguiu elevar suficientemente a arrecadação do ITR ao longo de quase duas décadas, como acreditar que os municípios brasileiros poderiam fazê-lo? A maioria deles depende de repasse de verbas do governo federal e não teria condições financeiras de arcar com os custos advindos da assinatura do convênio, pois sendo a média de arrecadação anual do ITR, por município, menor que 100 mil reais, a relação custo–benefício lhes seria desfavorável.

Já foi dito que o ITR é um tributo que procura estimular a exploração útil e racional da terra rural, desestimulando a permanência dos

latifúndios, destarte, sempre que é discutido, leva como propósito e fundamento sua finalidade extrafiscal.

A administração tributária está sempre voltada para os trabalhos focados em resultado e talvez por isso muitos trabalhos relacionados com o ITR são relegados a segundo plano, pois do ponto vista fiscal arrecadatório os resultados traduzidos em valores são pequenos.

Tabela 2. Arrecadação anual do ITR – período: 2001 a junho/2007

<b>Ano</b>	<b>Arrecadação (R\$)</b>
2007	53.179.807,59
2006	344.277.728,79
2005	325.276.560,31
2004	292.470.731,68
2003	292.623.724,73
2002	246.059.285,65
2001	227.671.590,21

Fonte: Receita Federal – arrecadação bruta CA – 420 (incluindo Darf-Siafi)

As críticas relacionadas à baixa arrecadação do ITR são muitas, mas pouco se discute sobre os danos causados à sociedade relacionados com a sonegação e a fraude, prejuízos extrafiscais muito superiores aos fiscais e com desdobramentos em diferentes atividades econômicas e comportamentos sociais do país. Pelo que já expusemos, a forma como o Cadastro Rural hoje está estruturado ainda não permite uma verdadeira participação dos municípios, pelo menos da maioria deles.

Por tais razões, incluímos neste texto a análise da influência de outros fatores (internos e externos) sobre o baixo índice de arrecada-



ção do ITR na tentativa de posicionar em qual situação sociopolítica se insere o Cadastro de Imóveis Rurais Brasileiro e a Receita Federal, para a partir daí propor estratégias de gestão do CNIR.

## 9 CONCLUSÃO

Por que o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais é importante para a Receita Federal? Ao longo do texto, confirmamos os vários aspectos que determinam qual a importância do Cadastro na administração tributária: Justiça fiscal; planejamento territorial e orçamentário; melhoria da receita própria do Estado; menos contestações de contribuintes; inteligência fiscal; monitoramento das redes de infra-estrutura; controle ambiental; evitar o crescimento urbano desordenado, entre outros.

Verificamos também que a grande vantagem de um Cadastro Único é a ausência de duplicidade de esforço administrativo e de informações, o que justifica sua implantação. Além disso, em longo prazo, ele pode financiar o próprio custo de sua manutenção, elevar o nível de percepção de risco dos contribuintes e facilitar o cumprimento voluntário tanto do pagamento quanto da prestação de informações corretas relativas ao ITR. O Cadastro Único também fortalece os princípios básicos da seleção de contribuintes para fiscalização: objetividade, impessoalidade e otimização de recursos.

Entretanto, também verificamos que ainda é preciso haver maior consonância entre a legislação tributária, especialmente as alterações produzidas pela Emenda Constitucional nº 42, e as diretrizes traçadas pela lei que criou o Cadastro Rural Único.

E o que se espera da Receita Federal?

- 1) Elaboração de estudos e propostas de normas e sistemas que concretizem o CNIR. É preciso iniciar os trabalhos para a formação do Cadastro Imobiliário Rural, e para isso é necessário abrir a discussão com os outros órgãos usuários do CNIR sobre conceitos, métodos, procedimentos e técnicas de valoração cadastral dos imóveis rurais.

- 2) Gestão e disponibilidade dessa base de dados cadastral como serviço público.

O CNIR não sairá do papel sem que haja a efetiva disposição da Receita Federal em fazê-lo, isto é, assumindo a direção e a coordenação dos serviços de informação e criando meios de autofinanciar o CNIR mediante a oferta de produtos cadastrais confiáveis em troca de remuneração.

- 3) Em curto prazo, para melhorar a base de cálculo do ITR e, em consequência, sua arrecadação, a Receita Federal deveria propor e provocar alteração na legislação vigente para que as pesquisas de preços de mercado de terras, efetuadas por instituições com idoneidade e credibilidade técnica, possam ser incluídas no SIPT.
- 4) Com o CNIR em funcionamento, a Receita Federal deverá incentivar a realização de estudos, elaboração e análise das informações estatísticas contidas no CNIR relativas à tributação de bens imóveis objetivando a proposição de reforma no que concerne à gestão do ITR, avaliando a viabilidade de descentralização e a efetiva inserção dos municípios no processo de gestão.

## REFERÊNCIAS

---

AVERBECK, Carlos E. *Os sistemas de cadastros e plantas de valores no município: prejuízos da descentralização*. Florianópolis, 2003.

BALATA, K. S. *ITR: Imposto Territorial Rural – seu potencial, sua evasão, sua solução: Cadastro Técnico Rural Multifinalitário*. Apostila. Botucatu-SP, 1996.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 2003. Altera o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal. Brasília: Imprensa Nacional, 2003.

BOO, Ignacio D. El modelo catastral español, Mapping Interactivo. *Revista Internacional de Ciencias de la Tierra (on-line)* Disponível em: <[http://www.mappinginteractivo.com/plantilla-ante.asp?id\\_articulo=1384](http://www.mappinginteractivo.com/plantilla-ante.asp?id_articulo=1384)>. Acesso em: 04/2007.

CARNEIRO, Andrea F. T. *Cadastro Imobiliário e Registro de Imóveis – Lei nº 10.267/ 2001 – Decreto nº 4.449/2002 e Atos Normativos do Incra*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003 (Coleção IRIB em debate).

CULI, J. S.; OLIVERAS, P. F. La Gestión Del Catastro y la Gestión del IBI. La Necesidad de un Cambio. In: 1º CONGRESO DE COOPERACIÓN CATASTRAL, Granada, Espanha, 2007.

ERBA, Diego A. *Importância dos aspectos jurídicos no Cadastro Técnico Multifinalitário*. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995.

ERBA, Diego A. et alii. *Cadastro Multifinalitário como instrumento de política fiscal e urbana*. Rio de Janeiro, 2005.

FIG, *Statement on the Cadastre*. International Federation of Suveyors – FIG (*on-line*). Disponível em: <[www.fig7.org.uk/publications/cadastre/statement\\_on\\_cadastre.html](http://www.fig7.org.uk/publications/cadastre/statement_on_cadastre.html)>. Acesso em: 05/2002.

\_\_\_\_\_. *Le Cadastre Parcellaire de 1807: histoire du cadastre (on-line)*. Disponível em: <<http://perso.orange.fr/cadastre/napo2.htm>>.

INCRA. *Histórico do Incra (on-line)*. Disponível em: <[www.incra.gov.br/\\_serv/incra/historico.htm](http://www.incra.gov.br/_serv/incra/historico.htm)>. Acesso em: 05/2002.

LIMA, Fernanda T.; CRAVEIRO, Silvia. *Tributação e política fiscal no nível municipal – um estudo de caso: o programa de fortalecimento financeiro do município de Vitória da Conquista-BA*. Julho 2003 (Cadernos de Gestão Pública e Cidadania, v. 29).

MARTÍNEZ, Jesús M. Valoración, comprobación de valores y cómputo de valores de los inmuebles a efectos fiscales. *Revista CT/Catastro*, Espanha, julho 2000.

## ANEXOS

---

### EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2003

*DOU* de 31.12.2003

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências  
As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal,  
nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, pro-  
mulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados  
passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 153. ....

.....

§ 3º .....

.....

IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens  
de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a  
desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas  
em lei, quando as explore o proprietário que não possua  
outro imóvel;

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

“Art. 158. ....

.....

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º,-III;

.....” (NR)

## **LEI Nº 11.250, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2005**

Regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art.1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

§ 2º A opção de que trata o *caput* deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebra-

ção dos convênios de que trata o art. 1º desta Lei.

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 27 de dezembro de 2005; 184ª da Independência e 117ª da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Murilo Portugal Filho

### **LEI Nº 10.267, DE 28 DE AGOSTO DE 2001**

Altera dispositivos das Leis nºs 4.947, de 6 de abril de 1966, 5.868, de 12 de dezembro de 1972, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 6.739, de 5 de dezembro de 1979, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º O art. 22 da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 22. ....

.....

§ 3º A apresentação do Certificado de Cadastro de Imóvel Rural – CCIR, exigida no *caput* deste artigo e nos §§ 1º e 2º, far-se-á, sempre, acompanhada da prova de quitação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, correspondente aos últimos cinco exercícios, ressalvados os casos de inexigibilidade e dispensa previstos no art. 20 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

§ 4º Dos títulos de domínio destacados do patrimônio público constará obrigatoriamente o número de inscrição do CCIR, nos termos da regulamentação desta Lei.

§ 5º Nos casos de usucapião, o juiz intimará o Incra do teor da sentença, para fins de cadastramento do imóvel rural.

§ 6º Além dos requisitos previstos no art. 134 do Código Civil e na Lei nº 7.433, de 18 de dezembro de 1985, os

serviços notariais são obrigados a mencionar nas escrituras os seguintes dados do CCIR:

- I – código do imóvel;
- II – nome do detentor;
- III – nacionalidade do detentor;
- IV – denominação do imóvel;
- V – localização do imóvel.

§ 7º Os serviços de registro de imóveis ficam obrigados a encaminhar ao Incra, mensalmente, as modificações ocorridas nas matrículas imobiliárias decorrentes de mudanças de titularidade, parcelamento, desmembramento, loteamento, remembramento, retificação de área, reserva legal e particular do patrimônio natural e outras limitações e restrições de caráter ambiental, envolvendo os imóveis rurais, inclusive os destacados do patrimônio público.

§ 8º O Incra encaminhará, mensalmente, aos serviços de registro de imóveis, os códigos dos imóveis rurais de que trata o § 7º, para serem averbados de ofício, nas respectivas matrículas.” (NR)

Art. 2º Os arts. 1º, 2º e 8º da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º .....

§ 1º As revisões gerais de cadastros de imóveis a que se refere o § 4º do art. 46 da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, serão realizadas em todo o País nos prazos fixados em ato do Poder Executivo, para fins de recadastramento e de aprimoramento do Sistema de Tributação da Terra – STT e do Sistema Nacional de Cadastro Rural – SNCR.

§ 2º Fica criado o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais – CNIR, que terá base comum de informações, gerenciada conjuntamente pelo Incra e pela Secretaria da Receita Federal, produzida e compartilhada pelas diversas instituições públicas federais e estaduais produtoras e usuárias de informações sobre o meio rural brasileiro.



§ 3º A base comum do CNIR adotará código único, a ser estabelecido em ato conjunto do Incra e da Secretaria da Receita Federal, para os imóveis rurais cadastrados de forma a permitir sua identificação e o compartilhamento das informações entre as instituições participantes.

§ 4º Integrarão o CNIR as bases próprias de informações produzidas e gerenciadas pelas instituições participantes, constituídas por dados específicos de seus interesses, que poderão por elas ser compartilhados, respeitadas as normas regulamentadoras de cada entidade.” (NR)

“Art. 2º .....

.....

§ 3º Ficam também obrigados todos os proprietários, os titulares de domínio útil ou os possuidores a qualquer título a atualizar a declaração de Cadastro sempre que houver alteração nos imóveis rurais, em relação à área ou à titularidade, bem como nos casos de preservação, conservação e proteção de recursos naturais.”

“Art. 8º .....

.....

§ 3º São considerados nulos e de nenhum efeito quaisquer atos que infrinjam o disposto neste artigo, não podendo os serviços notariais lavrar escrituras dessas áreas, nem ser tais atos registrados nos Registros de Imóveis, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e criminal de seus titulares ou prepostos.

.....” (NR)

Art. 3º Os arts. 169, 176, 225 e 246 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 169. ....

.....

II – os registros relativos a imóveis situados em comarcas ou circunscrições limítrofes, que serão feitos em todas elas,

devido os Registros de Imóveis fazer constar dos registros tal ocorrência.

.....” (NR)

“Art. 176. ....

§ 1º .....

.....

II – .....

.....

3) a identificação do imóvel, que será feita com indicação:

a – se rural, do código do imóvel, dos dados constantes do CCIR, da denominação e de suas características, confrontações, localização e área;

b – se urbano, de suas características e confrontações, localização, área, logradouro, número e de sua designação cadastral, se houver.

.....

§ 3º Nos casos de desmembramento, parcelamento ou remembramento de imóveis rurais, a identificação prevista na alínea a do item 3 do inciso II do § 1º será obtida a partir de memorial descritivo, assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro e com precisão posicional a ser fixada pelo Incra, garantida a isenção de custos financeiros aos proprietários de imóveis rurais cuja somatória da área não exceda a quatro módulos fiscais.

§ 4º A identificação de que trata o § 3º tornar-se-á obrigatória para efetivação de registro, em qualquer situação de transferência de imóvel rural, nos prazos fixados por ato do Poder Executivo.” (NR)

“Art. 225. ....

.....

§ 3º Nos autos judiciais que versem sobre imóveis rurais, a localização, os limites e as confrontações serão obtidos a partir de memorial descritivo assinado por profissional habilitado e com a devida Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, contendo as coordenadas dos vértices definidores dos limites dos imóveis rurais, georreferenciadas ao Sistema Geodésico Brasileiro e com precisão posicional a ser fixada pelo Incra, garantida a isenção de custos financeiros aos proprietários de imóveis rurais cuja somatória da área não exceda a quatro módulos fiscais.” (NR)

“Art. 246. ....

§ 1º As averbações a que se referem os itens 4 e 5 do inciso II do art. 167 serão as feitas a requerimento dos interessados, com firma reconhecida, instruído com documento comprobatório fornecido pela autoridade competente. A alteração do nome só poderá ser averbada quando devidamente comprovada por certidão do Registro Civil.

§ 2º Tratando-se de terra indígena com demarcação homologada, a União promoverá o registro da área em seu nome.

§ 3º Constatada, durante o processo demarcatório, a existência de domínio privado nos limites da terra indígena, a União requererá ao Oficial de Registro a averbação, na respectiva matrícula, dessa circunstância.

§ 4º As providências a que se referem os §§ 2º e 3º deste artigo deverão ser efetivadas pelo cartório, no prazo de trinta dias, contado a partir do recebimento da solicitação de registro e averbação, sob pena de aplicação de multa diária no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais), sem prejuízo da responsabilidade civil e penal do Oficial de Registro.”(NR)

Art. 4º A Lei nº 6.739, de 5 de dezembro de 1979, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 8ºA, 8ºB e 8ºC:

“Art. 8ºA A União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município prejudicado poderá promover, via administrativa, a retificação da matrícula, do registro ou da averbação feita

em desacordo com o art. 225 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, quando a alteração da área ou dos limites do imóvel importar em transferência de terras públicas.

§ 1º O Oficial do Registro de Imóveis, no prazo de cinco dias úteis, contado da prenotação do requerimento, procederá à retificação requerida e dela dará ciência ao proprietário, nos cinco dias seguintes à retificação.

§ 2º Recusando-se a efetuar a retificação requerida, o Oficial Registrador suscitará dúvida, obedecidos os procedimentos estabelecidos em lei.

§ 3º Nos processos de interesse da União e de suas autarquias e fundações, a apelação de que trata o art. 202 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, será julgada pelo Tribunal Regional Federal respectivo.

§ 4º A apelação referida no § 3º poderá ser interposta, também, pelo Ministério Público da União.”

“Art. 8ºB Verificado que terras públicas foram objeto de apropriação indevida por quaisquer meios, inclusive decisões judiciais, a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município prejudicado, bem como seus respectivos órgãos ou entidades competentes, poderão, à vista de prova da nulidade identificada, requerer o cancelamento da matrícula e do registro na forma prevista nesta Lei, caso não aplicável o procedimento estabelecido no art. 8ºA.

§ 1º Nos casos de interesse da União e de suas autarquias e fundações, o requerimento será dirigido ao Juiz Federal da Seção Judiciária competente, ao qual incumbirão os atos e procedimentos cometidos ao Corregedor-Geral de Justiça.

§ 2º Caso o Corregedor-Geral de Justiça ou o Juiz Federal não considere suficientes os elementos apresentados com o requerimento, poderá, antes de exarar a decisão, promover as notificações previstas nos parágrafos do art. 1º desta Lei, observados os procedimentos neles estabelecidos, dos quais dará ciência ao requerente e ao Ministério Público competente.

§ 3º Caberá apelação da decisão proferida:

I – pelo Corregedor-Geral, ao Tribunal de Justiça;

II – pelo Juiz Federal, ao respectivo Tribunal Regional Federal.

§ 4º Não se aplica o disposto no art. 254 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, a títulos que tiverem matrícula ou registro cancelados na forma deste artigo.”

“Art. 8ºC É de oito anos, contados do trânsito em julgado da decisão, o prazo para ajuizamento de ação rescisória relativa a processos que digam respeito a transferência de terras públicas rurais.”

Art. 5º O art. 16 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 16. ....

.....

§ 3º A Secretaria da Receita Federal, com o apoio do Incra, administrará o Cafir e colocará as informações nele contidas à disposição daquela Autarquia, para fins de levantamento e pesquisa de dados e de proposição de ações administrativas e judiciais.

§ 4º Às informações a que se refere o § 3º aplica-se o disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.” (NR)

Art. 6º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 28 de agosto de 2001; 180º da Independência e 113º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Raul Belens Jungmann Pinto



**Os ilícitos aduaneiros e a apuração  
do Imposto de Renda das  
Pessoas Jurídicas**

3º Lugar

**CNEIO LUCIUS DE PONTES E SOUZA**





## **OS ILÍCITOS ADUANEIROS E A APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

---

### **RESUMO**

Os fatos relacionados à fiscalização do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) envolvidas em remessas ilegais de divisas ao exterior motivaram a realização de uma monografia que trata da coleta de provas das irregularidades na apuração do IRPJ com base nos desembaraços aduaneiros.

Assim, o objetivo do presente trabalho é demonstrar que o aprofundamento das investigações, incluindo os despachos de exportação e importação, poderia, eventualmente, adicionar provas aos lançamentos do IRPJ, na medida em que se poderia confirmar a existência de ilícitos que demandam o envio de recursos ao exterior para complemento do pagamento por importações irregulares ou a remessa ilegal de divisas para o exterior que tem como corolário o depósito, no exterior, em benefício de pessoa jurídica sediada no Brasil.

Para demonstrar a repercussão dos ilícitos aduaneiros na apuração do IRPJ, dividiu-se a monografia em dois tópicos: importação e exportação. Nos dois casos são particularizados ilícitos aduaneiros relacionados ao subfaturamento, ao superfaturamento ou à exportação fictícia e os reflexos contábeis das operações na apuração do IRPJ.

A ênfase dada a subfaturamento, ao superfaturamento e à exportação fictícia decorreu do fato de que a fiscalização do IRPJ normalmente é materializada muito tempo depois dos desembarços de importação ou exportação. Nestes casos, os ilícitos apuráveis são os relacionados ao subfaturamento e ao superfaturamento porque os valores declarados podem ser revistos. No caso da exportação fictícia, quando a carga não existe, a fiscalização pode confirmar o ilícito.

No caso de importações e exportações em quantidade diferente da declarada ou com falsa declaração de conteúdo, muito embora não seja possível a verificação da repercussão na apuração do IRPJ muito tempo após o desembarço, por falta de provas, tópicos específicos foram reservados para tratar da apuração de indícios desses ilícitos pela fiscalização do IRPJ. O objetivo é a prevenção desses ilícitos quando identificadas as empresas que se utilizam desse tipo de expediente.

No que se refere à relação custo–benefício, os procedimentos indicados na monografia, muito embora possam contribuir para a melhoria das ações fiscais na área de tributos internos e na aduaneira, não implicam nenhum custo adicional. Assim, o trabalho trata somente de benefício na execução dos trabalhos fiscais em decorrência da ampliação do foco da fiscalização do IRPJ.

A respeito do aumento da produtividade, espera-se que o trabalho subsidie as ações fiscais futuras, prevenindo ou reprimindo ilícitos aduaneiros e suas consequências na apuração do IRPJ, fato que implica o aumento da produtividade fiscal.

Os subsídios oferecidos no presente trabalho são absolutamente viáveis, bastando sua divulgação para os servidores que trabalham na fiscalização do IRPJ e na área aduaneira.

No que se refere à valorização do servidor e à melhoria na qualidade do serviço prestado, ambos são corolários do aperfeiçoamento da fiscalização e da integração da ação fiscal nos tributos internos com a área aduaneira.

Neste particular, o presente trabalho está vinculado aos seguintes objetivos gerais referentes à melhoria da qualidade dos serviços prestados:

1) subsidiar a formulação da política tributária e de comércio exterior; 2) intensificar a atuação da RFB no combate ao crime organizado; 3) fortalecer a imagem institucional da RFB e promover a conscientização tributária do cidadão; 4) otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário; 5) aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal; e 6) aumentar a eficácia da vigilância e da repressão aos ilícitos aduaneiros.

Ressalte-se que o aperfeiçoamento dos trabalhos fiscais na área de tributos internos em relação às empresas que atuam no comércio exterior, além de promover a justiça fiscal, na medida em que previne e reprime ilícitos fiscais, contribui decisivamente para o fortalecimento do Estado por meio do aumento da arrecadação, conforme exposição no corpo da monografia.

Por fim, as principais conclusões da monografia são que é possível o aperfeiçoamento dos trabalhos fiscais na área de tributos internos quando este trabalho está relacionado a empresas que atuam no comércio exterior, bem como a integração da fiscalização de tributos internos com a área aduaneira.



# **OS ILÍCITOS ADUANEIROS E A APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

---

## **1 INTRODUÇÃO**

A abordagem desta monografia, como o próprio título explicita, refere-se a ilícitos aduaneiros no confronto com as nuances que cercam a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, doravante denominado IRPJ. A motivação da abordagem surgiu em decorrência das ações fiscais em pessoas jurídicas envolvidas em irregularidades referentes a remessas ilegais de divisas ao exterior ou recebimento de recursos no exterior.

Neste particular, quando as provas coletadas foram entregues à fiscalização da Receita Federal, muitas empresas foram autuadas por omissão de receita em decorrência de terem seus nomes vinculados a remessas ilegais de divisas ao exterior ou a pagamentos no exterior que teriam como beneficiárias empresas sediadas no Brasil.

Entretanto, os autos de infração careciam de provas cabais, tendo em vista que aquelas disponibilizadas comprovavam que uma pessoa física, conhecida na linguagem coloquial como “doleiro”, intermediara operações nas quais ele, o “doleiro”, indicava o nome do ordenante dos pagamentos no exterior ou o nome do beneficiário dos pagamentos efetivados no exterior.

Várias empresas defenderam-se alegando desconhecerem essas operações e que o “doleiro” poderia indicar o nome de qualquer empresa,

não restando comprovada a materialidade da infração imputada. Assim, os processos careciam das provas cabais de que as empresas no Brasil ou eram ordenantes dos pagamentos ou eram as beneficiárias dos pagamentos realizados no exterior.

Em alguns casos, a fiscalização aprofundou um pouco as investigações, comprovando uma relação comercial entre as empresas no Brasil e aquelas sediadas no exterior por meio de despachos de importação ou exportação. A confirmação de relação comercial foi utilizada como indício da relação financeira entre as empresas. Malgrado os indícios, os processos ainda careciam das provas cabais da autoria dos pagamentos ou recebimento de valores por parte das pessoas jurídicas sediadas no Brasil.

Os fatos narrados no parágrafo precedente motivaram a elaboração do presente trabalho, porque tanto no caso das remessas ilegais de divisas como naqueles casos referentes a pagamentos realizados no exterior em favor de empresas sediadas no Brasil é possível à fiscalização do IRPJ a constatação da irregularidade por meio da análise dos despachos de exportação e importação.

Como a fiscalização dos tributos internos é realizada muito tempo após os desembarços de importação e exportação, e não é possível a apuração da repercussão desses ilícitos na apuração do IRPJ no caso de importações ou exportações em quantidade diferente da declarada ou com falsa declaração de conteúdo, a ênfase do trabalho está nos desembarços superfaturados, subfaturados ou exportação fictícia de produtos que não existem que podem ser apurados posteriormente mediante a revisão das declarações de importação ou exportação.

Além disso, todos os tópicos do presente trabalho tratam da viabilidade de apuração de indícios de ilícitos aduaneiros pela fiscalização dos tributos internos. E esses indícios podem indicar a utilização do expediente de importação e exportação de quantidade diferente da declarada ou a falsa declaração de conteúdo. Nestes casos, mesmo que não seja possível o lançamento do IRPJ, o objetivo seria demonstrar a viabilidade da atuação da fiscalização dos tributos internos na prevenção de ilícitos aduaneiros, na medida em que as empresas identificadas

podem passar a ter seus desembaraços futuros submetidos à fiscalização física e documental.

Por fim, a apuração contábil dos custos nos diversos exemplos indicados ao longo da monografia dar-se-á independentemente do regime de apuração desses custos (PEPS, UEPS ou custo médio) porque tal fato não provoca alteração substancial no resultado operacional bruto no cotejo com os objetivos do presente trabalho. Além disso, a expressão Resultado Operacional Bruto, que será diversas vezes mencionada, representa somente as receitas com vendas no confronto com os custos correspondentes, desconsiderando-se as devoluções e os tributos incidentes sobre as vendas.

## **2 EXPORTAÇÃO**

### ***2.1 Exportação com valores subfaturados***

Como será demonstrado nos parágrafos imediatos, a fiscalização do IRPJ pode iniciar a comprovação deste tipo de irregularidade com base no resultado operacional bruto (confronto das receitas com os custos correspondentes). Isso porque o ilícito acarreta o aparecimento de um resultado operacional bruto negativo, zero ou muito próximo de zero e implica omissão de receita na apuração do IRPJ.

Nesta irregularidade, o interessado visa à remessa ilegal de divisas e/ou de receita tributável (o preço de transferência será tratado em tópico próprio). Tal objetivo é alcançado com a aquiescência do importador, que participa ativamente do ilícito. Assim, se a exportação tem valor  $X + Y$ , o exportador declara apenas o valor  $X$ . A parcela correspondente a  $Y$  é depositada em uma conta do exportador no exterior.

Nos casos de irregularidades envolvendo o recebimento de recursos no exterior por empresas sediadas no Brasil, verificou-se que um banco no exterior recebia depósitos de uma empresa  $X$  também sediada no exterior que beneficiaria uma empresa  $Y$  sediada no Brasil. Neste caso, a investigação deveria ser centrada nas exportações do sujeito passivo.

Assim, a título de exemplo, um exportador formaliza uma exportação de dez máquinas de tear para as Ilhas Cayman com valor FOB (valor da carga sem frete e seguro) unitário real de US\$ 10.000,00. O valor real da exportação é de US\$ 100.000,00; mas consta atestado no documento de exportação que o valor total da carga é de US\$ 10.000,00, ou seja, US\$ 1.000,00 o preço unitário. A diferença (US\$ 90.000,00) é depositada pelo importador em uma conta do exportador naquele país ou em outro qualquer, fato que caracteriza a remessa ilegal de divisas.

No caso em debate, para efeito de apuração do IRPJ, está-se diante de omissão de receita porque o valor declarado pelo exportador como receita auferida é assaz menor que o real. Assim, há de se analisar o tratamento contábil e tributário a ser dado aos valores correspondentes à remessa ilegal de divisas.

Para facilitar a apresentação, presumir-se-á que: 1) o valor de conversão do dólar é de R\$ 2,00; 2) o exportador é um revendedor de máquinas e agregou 100% ao valor de custo das mercadorias; e 3) o exportador adquiriu as mercadorias com pagamento imediato.

Assim, quando da compra das máquinas para revenda, houve o seguinte lançamento contábil: débito na conta de Estoque no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00) e crédito na conta Caixa no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00).

Quando a exportação foi materializada, ocorreram os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta Caixa ou Duplicata a Receber no valor de R\$ 20.000,00 (US\$ 10.000,00), crédito na conta de resultado Receita com Vendas no valor de R\$ 20.000,00 (US\$ 10.000,00), débito na conta de resultado Custo da Mercadoria Vendida no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00) e crédito na conta Estoque no mesmo valor.

É possível visualizar que este tipo de ilícito aduaneiro acarreta o aparecimento de prejuízo operacional. Isso porque a receita declarada com a venda foi de R\$ 20.000,00, e o custo das mercadorias foi de R\$ 100.000,00, ou seja, há um resultado negativo de R\$ 80.000,00.



A legislação de regência determina que no caso de apuração de omissão de receita deverá ser observado o regime de tributação do sujeito passivo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24). Assim, no caso de lucro real, o prejuízo operacional deve ser revertido porque a receita omitida foi na ordem de R\$ 180.000,00 (US\$ 90.000,00). No presente caso, o prejuízo operacional na ordem de R\$ 80.000,00 seria revertido para lucro operacional de R\$ 100.000,00 ( $180.000 - 80.000 = 100.000$ ).

Por fim, mister ressaltar que o sujeito passivo, para dissimular, pode manipular o resultado operacional bruto para apurar resultado zero ou muito próximo disso, de sorte que as despesas operacionais neutralizem o aparecimento de receita tributável. Portanto, o foco da fiscalização deve ser no resultado operacional bruto de empresas exportadoras.

## ***2.2 Exportações com valores superfaturados***

Como será demonstrado nos parágrafos seguintes, a fiscalização do IRPJ pode comprovar este tipo de irregularidade com base no resultado operacional bruto (confronto das receitas com os custos correspondentes). Isso porque o ilícito acarreta o aparecimento de um resultado operacional bruto positivo e substancialmente maior que os custos.

Nos casos de exportações superfaturadas, o objetivo cobiçado é a oficialização da entrada no Brasil de numerário de origem espúria e/ou de receita tributável (o preço de transferência será tratado em tópico próprio). A título de exemplo, cita-se o tráfico de drogas ou numerário sonegado e enviado ao exterior por intermédio de remessa ilegal de divisas. Para sedimentação do objetivo do ilícito, segue um exemplo prático.

O sujeito passivo realiza exportação de calçados para o Uruguai. O valor FOB real da carga é de US\$ 10.000,00; mas na declaração de exportação consta que o valor é de US\$ 1.000.000,00. Desta forma, entrarão no Brasil US\$ 990.000,00 a mais do valor real da carga. Este numerário representa a entrada ilegal de divisas (mais conhecida como lavagem de dinheiro). Com isso, para todos os efeitos legais, o numerário irregular foi transformado em recursos legais originados de exportações.

Para os objetivos deste trabalho, importa analisar o tratamento tributário a ser dado ao valor excedente da exportação na apuração do IRPJ: no caso o numerário correspondente à “lavagem de dinheiro”.

Contabilmente, essas receitas são tratadas como não operacionais e integram normalmente a receita que resultará na base de cálculo do IRPJ, nos termos do disposto nos artigos 43, I, parágrafo 1º, 114 e 118, I, todos do Código Tributário Nacional, e parágrafo único do artigo 219 do Decreto nº 3.000 de 1999.

Ressalte-se que esses recursos excedentes não representaram exportação, e nessa condição o sujeito passivo não faz jus a qualquer benefício fiscal, mormente em relação ao PIS e à Cofins. Neste particular, há de ser ressaltado que se os valores correspondem à repatriação de divisas ilegalmente remetidas ao exterior, certamente estar-se-á diante de receita omitida. Omitida quando da remessa ilegal, que pode dar-se por meio de exportação subfaturada, tratada no tópico precedente.

Entretanto, se os valores forem oferecidos à tributação quando da operação de exportação superfaturada, estar-se-á diante de postergação no pagamento do IRPJ. Isso porque o sujeito passivo ofereceu à tributação uma receita que deveria ter sido incluída na base de cálculo do IRPJ em período anterior.

Assim, mesmo oferecendo a receita à tributação, o exportador está sujeito ao lançamento da multa de mora e dos juros contados da data em que foi apurada a remessa ilegal de divisas, quando for possível tal verificação.

Contabilmente, este tipo de ilícito provoca o aparecimento de resultado operacional bruto substancialmente superior aos custos porque a receita está superfaturada. No caso do nosso exemplo, se o sujeito passivo agrega 50% ao valor do custo real da carga exportada, seu custo será de R\$ 13.333,32 ( $US\$ 10.000,00/1,5 = US\$ 6.666,66 \times 2,00 = 13.333,32$ ) e a sua receita de R\$ 2.000.000,00 ( $US\$ 1.000.000,00 \times 2,00 = 2.000.000,00$ ). Assim, o resultado operacional bruto seria de R\$ 1.986.666,68, que equivale a 14.900,01% dos custos.

### **2.3 Exportação fictícia**

A exportação fictícia tem como objetivos primordiais a venda de produtos no mercado interno sem o pagamento dos tributos federal e estadual e contribuições federais, além da obtenção de benefícios fiscais decorrentes da exportação.

A operacionalização deste tipo de ilícito pode ocorrer de diversas formas, incluindo o caso de inexistência física do produto. A respeito do assunto, transcreve-se uma reportagem atestando a existência de exportações fictícias de produtos que não existiam ([http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2005/julho/bol\\_1917\\_06072005.htm](http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2005/julho/bol_1917_06072005.htm)):

*Para realizar a exportação falsa, a trading envolvida no esquema parte de uma exportação verdadeira. As notas emitidas com base nessa operação real (para uma empresa exportadora de soja para a qual a empresa trabalha regularmente) são clonadas a fim de simular a exportação fictícia. A trading entrega ao cliente (atraído pelas consultorias) todos os comprovantes da exportação e os extratos do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) que dão direito aos créditos fiscais.*

Em se tratando de exportação fictícia de produto inexistente, pode haver repercussão na apuração do IRPJ. Como já foi noticiado, as empresas envolvidas com exportação fictícia de produtos que não existiam procuraram apurar prejuízo operacional nessas operações, de sorte que a repercussão dessas exportações na apuração do IRPJ seja no sentido de reduzir o valor a pagar.

Com efeito, o custo de aquisição dos produtos indicados nas notas fiscais falsas é sempre maior do que o valor da exportação simulada, de sorte que se apura prejuízo operacional, reduzindo ou eliminando a receita tributável das demais atividades do sujeito passivo. A respeito do assunto, veja-se o que foi publicado sobre os ilícitos apurados ([http://www.sintaf-rs.org.br/clip\\_clipping\\_detalle.asp?cod\\_clipping=12688](http://www.sintaf-rs.org.br/clip_clipping_detalle.asp?cod_clipping=12688)):

*Sob esse esquema se oculta sofisticada engenharia financeira destinada não apenas a gerar créditos de ICMS,*

*IPI, PIS e Cofins, mas reflexos em termos de redução de Imposto de Renda (IRPJ) como resultado de suposto prejuízo comercial [...] Pelo menos a partir de maio de 2004, a venda de farelo e óleo bruto de soja à empresa exportadora invariavelmente se faz por preço inferior ao da aquisição de grãos”, segundo relatório de janeiro deste ano feito pela Deat (Diretoria Executiva da Administração Tributária) da Secretaria Estadual da Fazenda.*

Contabilmente, se a empresa registrou a compra dos produtos por um valor X, a receita sempre será de X-Y, de sorte que o prejuízo operacional será apurado. Um exemplo prático seria a simulação da compra de dez toneladas de soja para serem exportadas. O valor de compra é de R\$ 100.000,00, por exemplo. Assim, faz-se um débito na conta de Estoque no valor de R\$ 100.000,00 e um crédito na conta Caixa ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Quando da exportação fictícia, o sujeito passivo simula que a exportação das dez toneladas rendeu R\$ 50.000,00, por exemplo. Assim, haverá os seguintes lançamentos: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no valor de R\$ 100.000,00 e crédito na conta de Estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no valor de R\$ 50.000,00 e um crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

Considerando somente as operações com a exportação fictícia, o sujeito passivo apurará prejuízo operacional de R\$ 50.000,00. Vendas R\$ 50.000,00 – custos R\$ 100.000,00 = -R\$ 50.000,00.

Assim, quando este tipo de ilícito for apurado, é mister a glosa dos valores das receitas e dos custos envolvidos nas operações. Todos são fictícios, e a glosa dos valores acarretará redução ou reversão de prejuízo apurado.

Neste caso, estar-se-á diante de omissão de receita escriturada, ou seja, o sujeito passivo criou artifício para omitir a receita tributável. A omissão, neste caso específico, deu-se por meio da agregação indevida de custos, de sorte que a receita tributável foi parcialmente ou integralmente obliterada.

A exportação fictícia ainda pode ser utilizada com o mesmo propósito das exportações superfaturadas, ou seja, o sujeito passivo pode utilizar-se desse expediente para a regularização de numerário de origem espúria, conhecida coloquialmente como “lavagem de dinheiro”.

Neste caso, a simulação gera uma particularidade: a agregação de custos inexistentes e a inclusão de receitas tributáveis. Nesse particular, tome-se como exemplo uma exportação fictícia com valor de US\$ 50.00,00.

Atribuindo-se um valor de conversão do dólar para o real na ordem de R\$ 2,00 e considerando que o sujeito passivo sempre declara a exportação com um valor inferior ao de custo do produto (50%, por exemplo) objetivando apurar prejuízo operacional com a exportação fictícia, é possível concluir que no exemplo prático foram agregados custos na ordem de R\$ 200.000,00 (US\$ 100.000,00). Assim, no registro da compra simulada, o sujeito passivo debita a conta patrimonial de Estoques em R\$ 200.000,00 e credita a conta patrimonial Caixa e Bancos (ativo) ou Duplicatas a Pagar (passivo) no mesmo valor.

Quando a exportação fictícia é realizada, materializam-se os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta de resultado Custo do Produto Vendido no montante de R\$ 200.000,00 e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor. As vendas são contabilizadas com um débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00) e um crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

Assim, no confronto das contas de resultado Custo do Produto Vendido (R\$ 200.000,00) e Receita com Vendas (R\$ 100.000,00) apura-se um prejuízo operacional de R\$ 100.000,00.

No que se refere à receita com a exportação fictícia em que há remessa de divisas do exterior, conforme foi abordado anteriormente, esta deve ser tratada como não operacional e oferecida à tributação normalmente, mas sem os benefícios fiscais da exportação. Os custos devem ser integralmente glosados por se tratar de uma simulação. Obviamente, com a glosa, a receita tributável do sujeito passivo será

aumentada em decorrência da exclusão do prejuízo operacional no montante de R\$ 100.000,00.

No caso da existência física do produto submetido à exportação fictícia, o objetivo primário é a venda dos produtos no mercado interno sem o pagamento dos tributos correspondentes.

No caso da irregularidade em comento (existência física da exportação), não há reflexo na apuração do IRPJ porque se trata de valores de receitas oferecidos à tributação. Entretanto, o ilícito repercute nas contribuições sociais, mormente em relação ao PIS e à Cofins, e no IPI, que deixam de ser recolhidos. Trata-se de benefícios fiscais recebidos indevidamente em virtude da inexistência de receita com exportação. O assunto não será aprofundado porque o IPI e as contribuições sociais não se constituem no objetivo do presente trabalho.

Ressalta-se, por fim, que independentemente da existência física da carga, a exportação fictícia sempre poderá ser comprovada pela fiscalização do IRPJ, mesmo quando passado muito tempo do desembaraço aduaneiro. O expediente pode ser constado em diligência nas empresas citadas como sendo as transportadoras e naquelas que figuram como fornecedoras dos produtos exportados.

Além disso, os seguintes indícios podem servir de ponto de partida para a apuração do ilícito: 1) resultado operacional bruto negativo, zero ou próximo de zero e 2) inexistência física no estoque de produtos registrados nos assentamentos contábeis e documentalmente presentes.

## ***2.4 Preço de transferência na exportação***

Esta modalidade de irregularidade permite o intercâmbio internacional de custos e receitas entre empresas do mesmo grupo de sorte que a tributação do IRPJ seja transferida para o país onde a alíquota é menor. Com efeito, a irregularidade é exequível tanto na exportação como na importação. No caso da importação, o assunto será objeto de tópico próprio.

Quanto à exportação, cita-se o exemplo de um país qualquer cuja alíquota do IRPJ seja de até 10%. Como no Brasil a alíquota do IRPJ pode alcançar 25%, duas empresas de um mesmo grupo irão transferir a receita tributável do Brasil para o país com alíquota menor.

Para tanto, a empresa no Brasil formaliza uma exportação subfaturada de 10 mil motocicletas, por exemplo, com preço FOB unitário real de US\$ 1.500,00, mas nos documentos de exportação consta que o valor FOB é de US\$ 500,00. Assim, a empresa transfere um custo muito menor do que o real para a empresa no exterior que irá auferir receita tributável muito maior do que a real quando efetivar a venda dos produtos pelo preço de mercado. Mas essa receita tributável muito maior ficará sujeita a uma alíquota do IRPJ menor do que aquela aplicada no Brasil.

No caso do nosso exemplo, se o custo de produção real das motocicletas é de US\$ 1.200,00 por unidade, a empresa exportadora agregou mais US\$ 300,00, que seria a margem de lucro, perfazendo um total de US\$ 1.500,00.

Entretanto, como os produtos foram subfaturados, a empresa exportadora realiza os seguintes lançamentos contábeis na exportação (taxa de conversão: R\$ 2,00): débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 24.000.000,00 ( $10.000 \times 1.200,00 \times 2 = 24.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial Caixas e Bancos ou Duplicatas e Receber no valor de R\$ 10.000.000,00 ( $10.000 \times 500,00 \times 2 = 10.000.000,00$ ) e crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

A infração aduaneira acarreta o aparecimento de prejuízo operacional na ordem de R\$ 14.000.000,00 ( $10.000.000,00 - 24.000.000,00 = -14.000.000,00$ ). Entretanto, o prejuízo é resultante do subfaturamento na ordem de R\$ 20.000.000,00 ( $10.000 \times 1.000 \times 2 = 20.000.000,00$ ), que corresponde aos US\$ 1.000,00 unitários que deixaram de figurar na exportação.

A parcela da exportação não declarada constitui-se em omissão de receita e está sujeita ao lançamento do IRPJ. Cumpre destacar, novamente,

que o sujeito passivo aqui no Brasil, para dissimular a infração, pode apurar resultado operacional zero ou muito pequeno, de sorte que as outras despesas cubram o resultado operacional apurado. Assim, a fiscalização deve centrar a investigação no resultado operacional bruto (o confronto das receitas com os custos correspondentes).

Ressalte-se, por fim, que a empresa sediada no exterior auferirá um resultado operacional bruto substancialmente alto porque o valor dos custos dos produtos importados do Brasil está subfaturado, fato resultante da transferência da receita tributável do Brasil para outro país.

No caso em que a empresa sediada no exterior está sujeita a uma alíquota de IRPJ maior do que aquela aplicada no Brasil, a irregularidade visa à remessa da receita tributável para o Brasil.

Neste caso, a empresa sediada no Brasil formaliza uma exportação superfaturada. Neste particular, com o mesmo exemplo da exportação subfaturada é possível visualizar os efeitos do ilícito na apuração do IRPJ. Para tanto, inverter-se-ão os valores do preço unitário dos produtos exportados.

Assim, a empresa no Brasil formaliza uma exportação superfaturada de 10 mil motocicletas, por exemplo, com preço FOB unitário real de US\$ 500,00, mas nos documentos de exportação consta que o valor FOB unitário é de US\$ 1.500,00. Assim, a empresa no Brasil transfere um custo muito maior do que o real para a empresa no exterior que irá auferir prejuízo operacional com a venda dos produtos. O prejuízo, então, provocará o não-pagamento do IRPJ no país em que a alíquota deste tributo é maior do que a do Brasil.

No caso do nosso exemplo, se o custo de produção real das motocicletas é de US\$ 200,00 por unidade, a empresa exportadora agregou mais US\$ 300,00, que seria a margem de lucro, perfazendo um total de US\$ 500,00.

Entretanto, como os produtos foram superfaturados, a empresa exportadora realiza os seguintes lançamentos contábeis na exportação (taxa de conversão: R\$ 2,00): débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 4.000.000,00 (10.000 x 200,00



x 2 = 4.000.000,00) e crédito na conta patrimonial de estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial Caixas e Bancos ou Duplicatas e Receber no valor de R\$ 30.000.000,00 (10.000 x 1.500,00 x 2 = 30.000.000,00) e crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

O receita real da empresa exportadora que seria de R\$ 10.000.000,00 (10.000 x 500,00 x 2,00 = 10.000.000,00) passa, então, para R\$ 30.000.000,00. Os R\$ 20.000.000,00 a mais de receita representam a parcela da receita tributável que foi exportada irregularmente para o Brasil.

A infração aduaneira acarreta o aparecimento de resultado operacional bruto substancialmente maior que o real. Entretanto, o resultado excedente decorre do superfaturamento na ordem de R\$ 20.000.000,00 (10.000 x 1.000 x 2 = 20.000.000,00), que corresponde aos US\$ 1.000,00 unitários que figuraram a mais na exportação.

Para efeito no IRPJ, a receita excedente deve ser tratada como receita não operacional e ser tributada normalmente. Entretanto, como já foi ressaltado antes, a empresa exportadora não pode usufruir de benefícios fiscais decorrentes da exportação em relação a esta parcela excedente.

Este tipo de irregularidade demanda precisão na quantidade e na natureza do produto exportado. Isso porque os documentos de exportação irão lastrear a contabilidade da empresa importadora no exterior e a utilização do expediente de exportação em quantidade maior ou menor e com falsa declaração de conteúdo afetará o mecanismo de transferência de preço porque se trata de irregularidades que demandam a ocultação da quantidade ou da natureza do produto exportado. Assim, no caso do preço de transferência, o expediente utilizado será sempre o subfaturamento ou o superfaturamento da exportação.

Por fim, procurando inibir a materialização do preço de transferência na exportação, o governo federal adotou medidas que combatem tão-somente a exportação subfaturada, na qual a receita tributável é exportada do Brasil para o exterior (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr672a733.htm>):

*Exportação: quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL. Até o ano calendário de 2001, deve ser adicionada ao lucro líquido para cálculo do lucro da exploração (IN SRF nº 32, de 2001, art. 20). A partir do ano calendário de 2002, a parcela a ser adicionada ao lucro da exploração deverá ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não (IN SRF nº 243, de 2002, art. 21, parágrafo único).*

Entretanto, no caso das exportações superfaturadas, nas quais se importa receita tributável, a receita excedente da exportação acarreta a fruição indevida de benefícios fiscais, mormente em relação ao PIS e à Cofins, porque a parcela excedente não se referiu a uma exportação. Assim, ambos os ilícitos deveriam ser combatidos.

## **2.5 Exportação com quantidade diferente da declarada**

No caso desta irregularidade, há uma coincidência de objetivos com as irregularidades referentes às exportações subfaturadas ou superfaturadas. Assim, quando o sujeito passivo objetiva a remessa ilegal de divisas, a quantidade exportada é maior que a declarada. Quando almeja a regularização de numerário de origem espúria, a quantidade exportada é menor que a declarada.

Como já foi enfatizado, a fiscalização do IRPJ é materializada muito tempo após o despacho de exportação. Assim, a fiscalização não teria como apurar esses tipos de ilícito na apuração do IRPJ por faltarem provas materiais da infração.

Entretanto, é possível a constatação de indícios de que uma determinada empresa esteja utilizando esse tipo de expediente. Assim, a constatação dos indícios serviria para prevenir novas ocorrências das infrações.

No caso de exportação de quantidade maior que a declarada, o sujeito passivo necessitará não escriturar a parte dos produtos destinados à exportação que não foram declarados. Assim, a entrada e a saída dos produtos exportados e não declarados não é escriturada. Neste caso, a fiscalização do IRPJ poderia apurar o indício de utilização deste tipo de expediente mediante a constatação de existência física de estoque não escriturado, ou seja, a quantidade de estoque físico da empresa exportadora é maior que a escriturada.

Quando a quantidade exportada é menor que a declarada, o sujeito passivo necessitará registrar na sua contabilidade uma quantidade maior que a real. Para isso, é inevitável a utilização de documento inidôneo justificando a parcela da exportação que não existe fisicamente. Assim, o indício é apurado mediante a verificação dos documentos de entrada dos produtos posteriormente exportados ou a circularização nos fornecedores do sujeito passivo.

## ***2.6 Exportação com falsa declaração de conteúdo***

Esta espécie de ilícito aduaneiro é de difícil verificação, na medida em que demanda a verificação física da carga. Neste particular, os incentivos às exportações combinados com a grande quantidade de produtos exportados dificulta a seleção das cargas a serem verificadas, por isso este tipo de irregularidade é de difícil constatação.

A falsa declaração de conteúdo, na qual a existência física da carga está sempre presente, objetiva a regularização de numerário de origem espúria (lavagem de dinheiro) ou a remessa ilegal de divisas. O assunto já foi tratado anteriormente quando foram abordados o subfaturamento e o superfaturamento das exportações.

Assim, quando o exportador objetiva a regularização de divisas ilícitas (remessa para o Brasil de numerário de origem espúria), a carga declarada como exportada tem valor muito superior àquela realmente exportada. Um exemplo prático seria a exportação de um pescado qualquer na qual a declaração de exportação atesta se tratar de camarão, com valor superior ao do pescado qualquer.

Quando o objetivo é a remessa ilegal de divisas, o exportador exporta camarão, mas declara estar exportando um pescado qualquer, com valor assaz menor que o do camarão. A diferença entre o valor declarado e o real é então depositada em uma conta do exportador no exterior. Neste particular, não custa lembrar os fatos referentes às irregularidades nas quais empresas no Brasil receberam recursos no exterior.

Da mesma forma que ocorre com a exportação de quantidade diferente da real, o expediente de exportar com falsa declaração de conteúdo não pode ser confirmado pela fiscalização nos livros do sujeito passivo. Como a ação fiscal do IRPJ ocorre sempre após os despachos de exportação, resta à fiscalização a verificação de indícios deste tipo de ilícito.

Com efeito, a constatação de indício de exportação com falsa declaração de conteúdo pode motivar a seleção do sujeito passivo para verificação de exportações futuras.

No caso da exportação com falsa declaração de conteúdo, o indício surge quando constatada na empresa exportadora a existência física de carga não escriturada e/ou a verificação de carga presente documentalmente, mas inexistente no estoque.

### **3 IMPORTAÇÃO**

#### **3.1 Alteração da base de cálculo: subfaturamento**

De acordo com a exposição a seguir, a forma mais eficiente para a fiscalização do IRPJ apurar indício de subfaturamento antes da revisão dos despachos de importação é a verificação dos depósitos bancários.

A alteração para menor da base de cálculo na importação tem como objetivo principal a redução no recolhimento dos tributos e das contribuições incidentes sobre a operação e/ou a transferência de receita tributável para o Brasil (o preço de transferência será objeto de tópico próprio).

Pode-se também almejar o aumento da cota de importação, mas este assunto não comporá a presente monografia porque quando a cota é financeira o subfaturamento é utilizado, mas o assunto já é tratado no presente tópico. Quando a cota é física, utiliza-se a importação de quantidade maior que a declarada, mas a fiscalização não pode apurar o ilícito e sua repercussão na apuração do IRPJ porque a ação fiscal do IRPJ normalmente é materializada muito tempo depois do desembaraço de importação.

No caso da infração aduaneira em comento, quando o sujeito passivo subfatura uma importação, o contrato de câmbio vinculado a esta operação também será formalizado com um valor menor do que o real, ou seja, se o valor CIF (valor FOB, mais frete e seguro) real da carga é de US\$ 25.000,00, mas esta foi subfaturada em 90%, o contrato de câmbio e a remessa oficial autorizada pelo Banco Central serão de US\$ 2.500,00.

O sujeito passivo necessitará então remeter ao exterior o complemento da importação na ordem de US\$ 22.500,00. Mas a remessa do complemento não pode dar-se de forma oficial. E é neste momento que emerge a figura do “doleiro”. Será ele a se encarregar de proceder a remessa de forma ilegal, salvo se a empresa já possuir os recursos no exterior. Mas, mesmo neste caso, o “doleiro” terá participação no evento para viabilizar a operação.

No caso do subfaturamento de importação, a irregularidade pode ser aferida posteriormente ao desembaraço das mercadorias, bastando a revisão das declarações de importação. Entretanto, as ações fiscais na zona secundária referentes a remessas ilegais de divisas ao exterior somente verificaram, em alguns casos, a existência de laço comercial entre as empresas constantes nos documentos que serviram de base para os lançamentos de ofício.

A apuração de subfaturamento nas importações é um dos elos na constatação da remessa irregular na qual constam os nomes das pessoas jurídicas envolvidas. Com efeito, o sujeito passivo não registrou o pagamento pelo complemento da importação em sua contabilidade, e o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que se trata de presunção legal de omissão de receita.

Mas, como será abordado a seguir, não é somente o pagamento não registrado que repercute na apuração do IRPJ. Há outras nuances que passam a ser exteriorizadas por meio de um exemplo prático.

Um importador materializa a importação de cem unidades de video-games da mesma marca, com valor CIF<sup>(2)</sup> unitário real de US\$ 250,00 (totalizando US\$ 25.000,00). Na importação consta atestado que o preço unitário é de US\$ 25,00 (totalizando US\$ 2.500,00). Assim, o importador excluiu da base de cálculo da importação o valor total de US\$ 22.500,00.

Para facilitar a exposição, considerou-se que o importador ainda recolheu o equivalente a 40% do valor declarado a título de Imposto de Importação, IPI, PIS e Cofins, e estas contribuições sociais não são recuperáveis (não suscetíveis de dedução posteriormente), pode-se materializar um exemplo prático na contabilidade dos produtos subfaturados, supondo uma taxa de conversão do dólar de R\$ 2,00.

Neste caso, foram agregados mais R\$ 2.000,00 ao valor da carga nos termos do disposto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 288 do Decreto no 3.000, de 1999 ( $US\$ 2.500,00 \times 2 = R\$ 5.000,00 + 40\%$  a título de II, IPI, PIS e Cofins). Assim, quando for registrar a importação em sua contabilidade, o sujeito passivo materializa o seguinte lançamento: débito na conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 7.000,00 e crédito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Como o valor unitário de venda dos produtos é assaz maior que aquele declarado na compra, obrigatoriamente o sujeito passivo irá subfaturar a saída dos produtos. Isso porque o custo unitário dos produtos também foi omitido em 90% (de US\$ 250,00 para US\$ 25,00). Assim, se o sujeito passivo registrar a saída do estoque com o valor do custo subfaturado e registrar em sua contabilidade o valor real da venda dos produtos, sua margem de lucro operacional resultará na apuração de um IRPJ capaz de neutralizar ou eliminar a vantagem obtida com o subfaturamento da importação. Neste particular, o sujeito passivo pode registrar a saída pelo valor do custo subfaturado ou por um valor um pouco maior para não despertar suspeita.

Em vista do exposto, passa-se a materializar um exemplo prático da infração com a importação dos videogames. Para tanto, considerar-se-á que a margem real de lucro do sujeito passivo é de 50% do valor real dos custos (mais Imposto de Importação, PIS e Cofins), a taxa de conversão do dólar é de R\$ 2,00, e o sujeito passivo contabiliza a venda com 20% de agregação aos custos subfaturados para não despertar suspeitas.

Pela venda das cem unidades de videogames de uma única vez e à vista, os lançamentos contábeis são: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 7.000,00 (US\$ 2.500,00 x 2 = R\$ 5.000,00 + 40% a título de II, PIS e Cofins) e crédito na conta patrimonial de Estoque no mesmo valor.

Além disso, há um débito na conta patrimonial de Caixa e Bancos no montante de R\$ 8.400,00 (R\$ 7.000,00 + 20% de margem de lucro simulada) e um crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor. Assim, a receita com a venda somou R\$ 8.400,00, e os custos, R\$ 7.000,00, fato que implica um resultado operacional positivo na ordem de R\$ 1.400,00, que pode ser neutralizado com as despesas operacionais.

Como atribuiu-se à venda real uma agregação de 50% do valor dos custos reais, pode-se estimar qual o resultado real do sujeito passivo. Na entrada dos produtos no estoque teremos: débito na conta patrimonial de estoques no montante de R\$ 52.000,00 (US\$ 25.000,00 x 2 = R\$ 50.000,00 + 2.000 – a título de II, IPI, PIS e Cofins) e crédito na conta Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Na venda, débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos na ordem de R\$ 52.000,00 e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial de Caixas e Bancos no montante de R\$ 78.000,00 (52.000,00 + 50% agregado = 78.000,00) e crédito na conta de resultado Receitas com Vendas no mesmo valor.

No confronto dos custos com as receitas, o sujeito passivo apura resultado positivo de R\$ 26.000,00 (78.000,00 – 52.000,00 = 26.000,00). Como já foi mencionado antes, o sujeito passivo irá subfaturar a venda

porque o confronto do custo subfaturado com a receita real resultará em resultado operacional bruto substancialmente maior, repercutindo na apuração do IRPJ. No caso do nosso exemplo, o custo subavaliado foi de R\$ 7.000,00, e a receita real foi de R\$ 78.000,00. Assim, o resultado operacional bruto seria de R\$ 71.000,00, por isso a venda também é subfaturada.

Como uma parte desse lucro operacional já foi oferecida à tributação, basta que se diminua o valor escriturado daquele apurado para a aferição do volume da receita operacional omitida: lucro operacional declarado (1.400,00) – lucro operacional apurado (26.000,00) = 24.600,00.

Muito embora no exemplo prático se tenha apurado o exato montante da receita omitida, na prática este tipo de constatação é muito difícil, tendo em vista a necessidade de verificação do preço de venda estipulado pelo sujeito passivo para a carga subfaturada.

Assim, o mais racional é a quebra do sigilo bancário do sujeito passivo, porque para os depósitos correspondentes às vendas dos produtos importados e subfaturados o sujeito passivo não logrará êxito na comprovação de suas origens. E o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de receita no caso de depósitos bancários cujas origens não são devidamente comprovadas.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assim, quando for verificada a importação subfaturada e o sujeito passivo for submetido à fiscalização do IRPJ, esta forma de tributação com base em depósito bancário não somente é mais racional como também é mais gravosa para o sujeito passivo em virtude da falta de cômputo dos custos.

Em decorrência do exposto, no caso de importação subfaturada é possível o lançamento do IRPJ com base em duas presunções legais



de omissão de receita: 1) pagamento não contabilizado (no caso do nosso exemplo, omissão de R\$ 45.000,00 pelo pagamento do complemento da importação subfaturada e 2) depósitos bancários sem origem comprovada.

### **3.2 Alteração da base de cálculo: superfaturamento**

O objetivo nesta espécie de ilícito aduaneiro é a remessa ilegal de divisas e/ou a transferência de receita tributável para o exterior (o preço de transferência será objeto de tópico próprio). Essa remessa pode ser para completar recursos decorrentes de importações subfaturadas ou outra importação que necessite do complemento dos recursos enviados por meio do fechamento de contrato de câmbio regular (importação com falsa declaração de conteúdo, por exemplo).

Assim, este tipo de irregularidade sempre é decorrente de outras que, por seu turno, originaram os recursos ilegais. Neste particular, a título de exemplo, destaca-se que uma parte dos recursos desviados da construção do TRT de São Paulo foi enviada ao exterior por meio de importações superfaturadas, conforme noticiado pela imprensa.

Mister se ressaltar que nas importações superfaturadas sempre são utilizados produtos isentos ou imunes, em virtude da desnecessidade de recolhimento dos tributos incidentes nas importações.

Assim, a título de exemplo, que inclusive será utilizado na análise da repercussão na apuração do IRPJ, o importador formaliza importação de 10 mil livros cujo valor FOB unitário real é US\$ 5,00; mas consta indicado no documento de importação que o valor FOB unitário é de US\$ 50,00. Para facilitar a análise, considerar-se-á que não houve frete, seguro, taxa de armazenagem e nem o recolhimento do PIS e da Cofins. Assim, o valor FOB unitário é igual ao valor CIF unitário.

No fechamento do contrato de câmbio, o sujeito passivo estará na posse de documentos que comprovam a importação de US\$ 500.000,00. Assim, será este o total dos recursos enviados ao exterior. Desse total, US\$ 50.000,00 correspondem ao valor FOB real dos livros, e US\$ 450.000,00 representam a remessa ilegal de divisas.

Contabilmente, o importador apurará expressivo prejuízo operacional com o ilícito porque o custo dos produtos importados é bem maior que o valor da venda.

Neste particular, se considerarmos uma taxa de conversão do dólar para o real de R\$ 2,00, ao registrar a entrada dos livros em seu estoque o sujeito passivo debitará a conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 1.000.000,00 ( $500.000,00 \times 2,00 = 1.000.000,00$ ) e creditará a conta patrimonial de Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Se houver uma agregação de 50% ao valor real dos custos (US\$ 50,00 a unidade) quando da venda, e se considerarmos que os produtos serão negociados de uma única vez, ocorrerão os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta patrimonial de Caixa e Bancos no valor de R\$ 150.000,00 ( $US\$ 50.000,00 \times 2,00 + 50\%$  da margem de lucro) e crédito na conta de resultado Receitas com Vendas no mesmo valor. Débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 1.000.000,00 ( $500.000,00 \times 2,00 = 1.000.000,00$ ) e crédito na patrimonial de Estoques no mesmo valor.

Quando os valores do custo e da receita forem levados ao resultado, o sujeito passivo apurará prejuízo operacional na ordem de R\$ 850.000,00 ( $1.000.000,00 - 150.000,00 = 850.000,00$ ).

Assim, a irregularidade praticada pelo sujeito passivo irá influenciar o resultado das demais operações mercantis, reduzindo ou obliterando o lucro tributável. Por esta razão, verificada a irregularidade aduaneira, é mister a glosa dos custos no montante de R\$ 900.000,00 ( $1.000.000,00 - 100.000,00 = 900.000,00$ ), fato que certamente ocasionará o aparecimento de lucro tributável. O montante do lucro tributável será determinado pela existência ou não de apuração de prejuízo com as demais operações mercantis do sujeito passivo.

Além da glosa de custos, há a questão da remessa ilegal decorrente da importação superfaturada. Com efeito, neste tipo de operação, o sujeito passivo identifica no Banco Central uma empresa no exterior que irá beneficiar-se das remessas, ou seja, o sujeito passivo efetivou um pagamento. Mesmo que não correspondesse a uma importação, ainda assim seria um pagamento.

Tecnicamente, neste caso, a remessa deve ser tratada como um pagamento. E nessa condição, está-se diante de um pagamento sem causa. Isso porque houve um pagamento, mas sem uma contrapartida efetiva relacionada à atividade mercantil do sujeito passivo.

Neste particular, o artigo 674 do Decreto nº 3.000, de 1999, dispõe que em casos de pagamento sem causa deve ser lançado o IRRF com a alíquota de 35% e reajustamento da base de cálculo. Esse reajustamento significa que o valor pago é considerado como líquido, ou seja, nele não estaria incorporado, ainda, o IRRF.

No caso do exemplo, houve um pagamento sem causa na ordem de US\$ 450.000,00, e o IRRF seria, então, na ordem de R\$ 484.615,38 ( $450.000,00 \times 2 / 0,65 = 1.384.615,38 \times 0,35 = 484.615,38$ ).

### **3.3 Preço de transferência na importação**

Antes da análise deste tipo de irregularidade, convém destacar que no caso do preço de transferência a operação demanda grande exatidão documental no que se refere à quantidade e à natureza dos produtos importados, na medida em que os documentos que amparam a operação irão lastrear a contabilidade das duas empresas envolvidas. Assim, mister descartar a utilização da importação de produtos em quantidade maior ou menor que a declarada, bem como a importação com falsa declaração de conteúdo, porque essas irregularidades resultam em imprecisão quantitativa e/ou da natureza dos produtos envolvidos na irregularidade. Assim, quando o objetivo é somente o preço de transferência, o expediente demanda a utilização da importação subfaturada ou superfaturada somente.

Como já foi explanado no tópico do preço de transferência na exportação, este tipo de irregularidade afeta empresas de um mesmo grupo econômico sediadas em diferentes países e tem por objetivo a transferência de custos e receitas de sorte que a tributação do IRPJ seja realizada naquele país com a alíquota menor.

O expediente pode ocorrer por meio de subfaturamento ou superfaturamento da importação. No caso de superfaturamento, o assunto

já foi debatido em tópico próprio, muito embora a ênfase dada tenha sido à remessa ilegal de divisas, não importando a ligação entre as empresas envolvidas.

Quando as empresas são do mesmo grupo, o objetivo do superfaturamento da importação é a remessa de divisas e de receitas tributáveis, pois a tributação do IRPJ no país exportador é menor que a do Brasil.

Ressalta-se novamente que no caso da importação superfaturada sempre serão utilizados produtos imunes ou isentos de tributação. A lógica do procedimento é que se o superfaturamento for utilizado em produtos sujeitos à tributação dos gravames aduaneiros, o benefício do preço de transferência será reduzido ou obliterado por força dos tributos recolhidos com a importação.

Assim, imagine-se uma importação de 10 mil unidades de livros da área médica cujo valor FOB unitário é de US\$ 250,00. Uma empresa sediada no Brasil irá remeter para a empresa coligada domiciliada no exterior a receita tributável, porque a tributação do IRPJ aqui é maior do que a verificada no país exportador.

Assim, os livros são superfaturados em 100%, passando a constar na fatura de importação que o preço unitário FOB é de US\$ 500,00. A título de exemplo, assumir-se-á que a taxa de conversão é de R\$ 2,00 e que não houve o recolhimento do PIS e da Cofins pela importação, sendo o valor FOB igual ao valor CIF.

No registro da importação, o sujeito passivo aqui no Brasil irá efetivar os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 10.000.000,00 ( $10.000 \times 500 \times 2 = 10.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

No registro contábil da venda dos produtos emergirá um forte indício da prática do preço de transferência. Se a empresa sediada no Brasil agregar, por exemplo, 50% ao custo real na revenda, contabilmente a operação irá resultar em prejuízo. Assumindo-se que a venda é realizada de uma só vez e à vista, os lançamentos contábeis pela venda são os

seguintes: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 10.000.000,00 e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor; débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no montante de R\$ 7.500.000,00 ( $10.000 \times 250,00 \times 2 \times 1,5$ ) e crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor. No confronto do custo com a receita, o sujeito passivo apurará prejuízo operacional na ordem de R\$ 2.500.000,00.

O resultado almejado é alcançado porque o custo dos produtos para a empresa sediada no exterior é assaz menor que os US\$ 5.000.000,00 pagos pela importação. Assim, a empresa no exterior auferirá um lucro operacional com a operação substancialmente maior do que o real.

Se a empresa exportadora agregou 20% ao custo dos produtos exportados (US\$ 250,00 a unidade), seus custos foram, então, de US\$ 208,33 ( $250/1,20 = 208,33$ ). Assim, o resultado operacional normal unitário com a operação, que seria de US\$ 41,67 ( $250,00 - 208,33 = 41,67$ ), passa a ser de US\$ 291,67 ( $500 - 208,33 = 291,67$ ), fato que comprova a remessa ao exterior de receita tributável.

Este tipo de ilícito aduaneiro ocasiona duas irregularidades na apuração do IRPJ: 1) a empresa no Brasil pagou a mais pela importação, e o excesso de pagamento constitui-se em pagamento sem causa, que, por seu turno, está sujeito ao IRRF com alíquota de 35%, nos termos do disposto no artigo 674 do Decreto nº 3.000, de 1999 e 2) o superfaturamento da importação resulta no superfaturamento dos custos, fato que ampara a glosa desses custos no exato montante do excesso de pagamento pela importação. No caso do nosso exemplo, a glosa seria de R\$ 5.000.000,00 ( $10.000 \times 250,00 \times 2,00 = 5.000.000,00$ ).

Quando a alíquota do IRPJ é maior no país exportador, o sujeito passivo irá importar receita tributável para o Brasil, e o procedimento adotado será o de subfaturar a importação.

Utilizando-se do mesmo exemplo do superfaturamento, apenas invertendo os valores, é possível visualizar o modo de operação desta irregularidade fiscal.

Assim, imagine-se uma importação de 10 mil unidades de livros da área médica cujo valor FOB unitário é de US\$ 500,00. Uma empresa

sediada no Brasil irá importar da empresa coligada domiciliada no exterior a receita tributável porque a tributação do IRPJ aqui é menor do que a verificada no país exportador.

Assim, os livros são subfaturados em 50%, passando a constar na fatura da importação que o preço unitário FOB é de US\$ 250,00. A título de exemplo, assumir-se-á que a taxa de conversão é de R\$ 2,00 e que não houve o recolhimento do PIS e da Cofins pela importação, sendo o valor FOB igual a valor CIF.

No registro da importação, o sujeito passivo aqui no Brasil irá efetivar os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 5.000.000,00 ( $10.000 \times 250 \times 2 = 5.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

No registro contábil da venda dos produtos emergirá um forte indício da prática do preço de transferência. Se a empresa sediada no Brasil agregar, por exemplo, 50% ao custo real na revenda, contabilmente a operação irá resultar em lucro operacional substancialmente maior que o custo. Assumindo-se que a venda é realizada de uma só vez e à vista, os lançamentos contábeis pela venda são os seguintes: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 5.000.000,00 ( $10.000 \times 250,00 \times 2,00 = 5.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor; débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no montante de R\$ 15.000.000,00 ( $10.000 \times 500,00 \times 2 \times 1,5$ ) e crédito na conta de resultado Receitas com Vendas no mesmo valor.

No confronto do custo com a receita, o sujeito passivo apura um resultado operacional bruto na ordem de R\$ 10.000.000,00.

O objetivo almejado é alcançado porque o custo dos produtos para a empresa sediada no exterior é bem maior que os US\$ 2.500.000,00 pagos pela importação. Assim, a empresa no exterior auferirá um prejuízo operacional com a operação.

Se a empresa exportadora agregou 20% ao custo real dos produtos exportados (US\$ 500,00 a unidade), seus custos foram, então, de

US\$ 416,66 ( $500/1,20 = 416,66$ ). Assim, o resultado operacional normal unitário com a operação, que seria de US\$ 83,34 ( $500,00 - 416,66 = 83,34$ ), transforma-se em prejuízo operacional unitário de US\$ 166,66 ( $250 - 416,66 = 166,66$ ), fato que comprova a exportação para o Brasil de receita tributável.

No que se refere ao IRPJ, a empresa no Brasil necessitará pagar o complemento da importação, e esse pagamento não poderá ser registrado na contabilidade. Assim, nos termos do disposto no artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, o pagamento não registrado na contabilidade é considerado omissão de receita presumida.

Ressalte-se que esse pagamento pode ocorrer por meio de algum ilícito aduaneiro: importação superfaturada ou exportação subfaturada, podendo envolver mais de dois países. Neste caso, este tipo de expediente dispensa a figura do “doleiro” como intermediário.

Por fim, o governo federal editou medidas para combater o preço de transferência na importação tão-somente em relação às importações superfaturadas, nas quais se exportam receita tributável (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr672a733.htm>):

*Importação: quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação, for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada. Até o ano calendário de 2001, o valor correspondente ao excesso de custo ou despesa, computado nos resultados da empresa, deve ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL (IN SRF nº 32, de 2001, art. 5º, inciso I).*

Contudo, o subfaturamento das importações, quando objetiva a importação de receita tributável, demanda seu complemento e a realização de pagamento não registrado na contabilidade. E este pagamento é considerado pelo artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, como omissão de receita. Assim, ambos os ilícitos devem ser combatidos.

### **3.4 Volume de importação maior ou diferente do declarado**

Conforme foi abordado anteriormente, quando a fiscalização do IRPJ é realizada, o despacho de importação já se materializou. Ainda assim, é possível a apuração de indício de importações em quantidade maior que a declarada ou com falsa declaração de conteúdo.

No caso deste tópico, a fiscalização dos tributos internos poderá apurar indícios deste tipo de irregularidade, os quais, devidamente comunicados, provocarão a seleção de importações futuras para conferência física ou documental.

No caso de importação de quantidade maior que a declarada, o objetivo é a redução do pagamento dos tributos e das contribuições incidentes sobre as importações e/ou a alteração na cota de importação. Para tanto, o importador declara que está importando uma quantidade X; mas o volume é de uma quantidade Y, maior que X. O principal indício deste tipo de irregularidade é a constatação da presença física no estoque de produtos não registrados contabilmente (fato que resulta na apreensão dos bens).

Outro indício deste tipo de irregularidade será apurado com a existência de depósitos bancários cujas origens não são comprovadas pelo sujeito passivo. A parte não comprovada refere-se à importação a maior. Assim, tem-se a presunção legal de omissão de receita nos termos do disposto no *caput* do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso da importação com falsa declaração de conteúdo, o importador declara que importou o produto X, mas a importação acoberta a entrada no Brasil do produto Y, que tem valor maior que X.

O objetivo é a redução do pagamento dos gravames aduaneiros. Neste caso, o indício origina-se da constatação de produtos registrados no Livro de Entradas e documentalmente presentes que não se encontram fisicamente nos estoques do sujeito passivo, bem como a existência física de produtos não registrados no Livro de Entradas.

Também neste caso, o valor real da venda dos produtos importados irregularmente será subfaturado. O motivo é idêntico ao da importação subfaturada. Isso porque contabilmente os custos do sujeito passivo são



aqueles dos produtos declarados, que são bem menores que os custos dos produtos realmente importados. Assim, o sujeito passivo também terá depósitos bancários cujas origens não serão comprovadas, fato que resulta em presunção legal de omissão de receita.

Por fim, destacam-se os fatos envolvendo remessas ilegais de divisas ao exterior de pessoas jurídicas sediadas no Brasil para pessoas jurídicas sediadas no exterior, que motivaram a realização do presente trabalho.

Tanto no caso das importações em quantidade maior que a declarada como naquelas com falsa declaração de conteúdo, o importador necessitará complementar o valor da importação, e esse pagamento adicional dar-se-á de forma irregular.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com base em tudo o que foi exposto, é possível que a fiscalização de tributos internos apure indícios de ilícitos aduaneiros sem que seja provocada. Neste particular, o enfoque na fiscalização do resultado operacional (receitas com vendas e custos correspondentes) e na contagem física de estoques pode servir como instrumento para prevenção ou repressão de ilícitos aduaneiros apurados pela fiscalização do IRPJ.

Assim, no caso de empresas exportadoras, passa-se a listar as nuances contábeis e os indícios de ilícitos aduaneiros correspondentes: 1) prejuízo operacional, resultado operacional zero ou resultado operacional positivo muito pequeno, possivelmente coberto com as despesas operacionais ou não operacionais: exportação subfaturada ou exportação fictícia; 2) resultado operacional positivo e substancialmente maior que os custos: exportação superfaturada; 3) estoque inexistente de produtos documentalmente presentes ou existência física de produtos não registrados na contabilidade: exportação com falsa declaração de conteúdo ou em quantidade maior que a declarada.

No caso de empresas importadoras: 1) resultado operacional negativo, zero ou um pouco maior que os custos: importação superfaturada; 2) existência física de mercadoria não registrada no

Livro de Entradas: importação com falsa declaração de conteúdo ou importação de quantidade maior que a declarada; 3) inexistência física de mercadoria registrada no Livro de Entradas e documentalmente presente: importação com falsa declaração de conteúdo; 4) depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas: importação subfaturada, importação com falsa declaração de conteúdo e importação de quantidade maior que a declarada e 5) resultado operacional substancialmente maior que os custos: importação de receita tributável via subfaturamento da importação.

Em diversos parágrafos do presente trabalho destacou-se a necessidade de coleta de provas que autorizem a constatação de ilícitos fiscais estritamente relacionados ao exercício do poder de polícia administrativa, cuja competência é da Secretaria da Receita Federal.

Neste particular, há diversos instrumentos e convênios internacionais que possibilitam a apuração dos ilícitos listados ao longo do trabalho. Muitos desses ilícitos fiscais são produto de sofisticada engenharia que demanda também a especialização do trabalho fiscal.

Nesse sentido, a proposta apresentada contribui destacadamente para o aumento da produtividade fiscal e a valorização do servidor, na medida em que o abastece com nuances contábeis típicas dos mais sofisticados mecanismos de sonegação fiscal e outros ilícitos correlatos quando estão juntas a área aduaneira e a de tributos internos, mormente o IRPJ.

**Conselhos de Contribuintes do Brasil:  
uma visão para o presente**

Menção Honrosa

**ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA**



À Valéria, minha esposa, companheira de todas as horas; meu porto seguro.



## **CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DO BRASIL: UMA VISÃO PARA O PRESENTE**

---

### **RESUMO**

#### **1 OBJETIVO BÁSICO**

Agilização, transparência, melhoria da qualidade e segurança do julgamento em segunda instância administrativa dos processos tributários da Receita Federal do Brasil (RFB).

##### ***1.1 Apoio ao julgamento em rede (SAJ)***

- i) Propiciar aos conselheiros, tanto aos representantes dos contribuintes quanto aos da Fazenda Nacional, o acesso simultâneo ao inteiro teor de documentos relevantes aos processos, em meio eletrônico, *especialmente durante as sessões de julgamento*, tais como as minutas de relatório e voto produzidas pelos conselheiros relatores. O melhor conhecimento da matéria em julgamento por todos os conselheiros, além de agilizar o julgamento, reduz a possibilidade de ocorrência de erros nos julgados;
- ii) estabelecer um canal sistematizado e permanente de comunicação remota entre os conselheiros e suas respectivas câmaras para

intercâmbio de informações e documentos em meio eletrônico, visando à facilidade, à segurança e à padronização de procedimentos.

### **1.2 Digitalização dos processos fiscais (PAF) em julgamento e dos acórdãos proferidos anteriormente**

- i) Viabilizar a implantação do apoio ao julgamento em rede remota de dados;
- ii) reduzir o trâmite de documentos e processos físicos, principalmente de Brasília para as localidades de residência dos conselheiros;
- iii) fornecer certidões e cópias de acórdãos autênticas pela internet; iv) agilizar a produção dos acórdãos e a decisão final dos PAFs.

### **1.3 Transmissão, ao vivo, das sessões de julgamento pela internet**

- i) Aumentar a transparência no julgamento dos Conselhos;
- ii) propiciar o acompanhamento das sessões por todos os interessados, especialmente os auditores-fiscais responsáveis pelos PAFs em julgamento e pelos recorrentes;
- iii) disseminar conhecimento, pois alguns julgamentos são verdadeiras aulas de direito tributário.

### **1.4 Inclusão dos acórdãos no sistema Decisões-W, alimentação dos sistemas de controle do crédito tributário, notificação de interessados na RFB e expedição de ciência aos contribuintes, em seguida à formalização dos acórdãos pelos próprios conselhos**

- i) Agilizar o “macroprocesso” tributário, reduzindo o tempo entre a expedição do PAF pelos Conselhos, depois de formalizado o acórdão, e a ciência ao contribuinte/interessado pela unidade da RFB;
- ii) dar à RFB e aos auditores-fiscais conhecimento do resultado do julgamento;



- iii) possibilitar às Delegacias de Julgamento, às unidades autuantes e aos próprios contribuintes que apresentem embargos, caso verifiquem omissões, incorreções ou inexatidões nos acórdãos antes de os PAFs deixarem os Conselhos.

### **1.5 Proposta de unificação dos Conselhos de Contribuintes**

- i) Dotar os Conselhos de Contribuintes de uma estrutura administrativa compatível, dispondo cargos para as atividades de apoio, sem aumento de custos para o Ministério da Fazenda (fazer mais com menos);
- ii) agilizar a tomada de decisões e melhorar o processo decisório nos Conselhos;
- iii) melhorar as funções (cargos em comissão) dos servidores de apoio mediante transformação das funções hoje existentes que estão sobrepostas nos três Conselhos e Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

## **2 OBJETIVO BÁSICO**

Redução de custos no julgamento em segunda instância para a Fazenda Nacional e para os contribuintes:

- i) Pela redução dos trânsitos de PAF (via malotes dos Correios), custos de impressões, envios de “fax”, dentre outros;
- ii) reduzir o tempo de permanência dos processos nos Conselhos de Contribuintes; reduzir custos de impressões e ligações telefônicas para envio de fax, dentre outros;
- iii) propiciar aos interessados a apresentação de documentos e memoriais em meio eletrônico, e também a obtenção do inteiro teor dos acórdãos (autenticados) e certidões pela internet;
- iv) reduzir os quantitativos de pessoal de apoio e seus custos.

### **3 METODOLOGIA UTILIZADA**

O método utilizado para detecção das necessidades apuradas, bem como das soluções criadas e desenvolvidas para supri-las, foi baseado em observações e coleta de dados no ambiente de trabalho e em pesquisa documental, incluindo a busca de conceitos de organização, estruturas organizacionais, qualidade, análise de procedimentos, seguida da observação da execução dos processos e de entrevistas roteirizadas com os responsáveis por tais procedimentos

### **4 ADEQUAÇÃO DO TRABALHO AOS CRITÉRIOS DE JULGAMENTO.**

#### **4.1 *Relação custo versus benefícios***

Os custos imediatos para a implementação dos métodos de trabalho e das soluções percorridas nesta monografia são, inicialmente, os de digitalização de documentos, ao valor de R\$0,06 cada, conforme contrato de reprografia do Ministério da Fazenda. Apurou-se que o volume inicial seja de aproximadamente 3 milhões de documentos, isso para digitalizar todo o estoque, e 200 mil a cada mês, até que seja implantado o “e-processo” *in totum*. Logo, seriam R\$180.000,00 de início e R\$ 12.000,00 por mês.

Os demais recursos necessários, tanto humanos quanto materiais, já estão disponíveis aos Conselhos de Contribuintes, inclusive em face do contrato em vigor com o Serpro. Fazem-se necessários treinamentos específicos aos conselheiros e ao pessoal de apoio, já planejados, com duração de 12 horas. Por sua vez, os benefícios à administração tributária são patentes. A começar pela agilidade e pela transparência no julgamento, haja vista que todos os servidores terão acesso a documentos relevantes dos PAFs, sem a necessidade de manusear os autos. A melhoria da qualidade dos acórdãos é outro benefício importante, que será obtido com a possibilidade de maior conhecimento das matérias em litígio nos processos pelos demais conselheiros, não só pelo conselheiro relator.

## **4.2 Aumento de produtividade**

A produtividade durante as sessões será aumentada com a redução do tempo de julgamento de cada PAF, podendo assim ser reduzida a quantidade de reuniões anuais. Também deverá ocorrer aumento da produtividade dos conselheiros na produção de acórdãos em face do acesso ao arquivo eletrônico das peças relevantes dos autos, evitando digitações desnecessárias, além do tempo gasto com a movimentação dos PAFs.

## **4.3 Viabilidade de implementação**

A viabilidade de implantação é total. Parte dos recursos materiais e humanos necessários está disponível, tanto é verdade que:

- i) o sistema de apoio ao julgamento já está sendo construído, e as primeiras funcionalidades estão em uso no Segundo Conselho de Contribuintes;
- ii) a revisão do contrato de reprografia do Ministério da Fazenda para permitir o aumento da quantidade de digitalizações foi autorizada;
- iii) os treinamentos de todos os conselheiros e do pessoal de apoio do 1CC-MF para uso do sistema Decisões-w e do SAJ estão programados até o final de 2007;
- iv) o Serpro foi demandado para promover as adaptações na rede lógica, propiciando a transmissão de imagens pela internet, bem como para implantar o acesso seguro à rede interna dos Conselhos, pelo sítio na internet, mediante certificação digital;
- v) a unificação dos Conselhos depende apenas de lei ordinária ou da edição de medida provisória.

## **4.4 Valorização do servidor**

Os servidores de apoio dos Conselhos, em sua maioria, têm mais de vinte anos de ministério, fazem parte de carreiras em extinção de nível básico ou médio e nos últimos dez anos não receberam qualquer

tipo de capacitação estruturada. Serão os responsáveis pela alimentação e pela disponibilização dos documentos em meio eletrônico. O envolvimento desses servidores é fundamental para o êxito das ações planejadas – eles sabem disso. A capacitação desses servidores é, sem dúvida, um dos pontos de partida .

#### **4.5 Melhoria da qualidade do serviço prestado**

Os objetivos principais do projeto aqui discorrido são: o aumento da produtividade e da qualidade do julgamento no Conselho de Contribuintes, bem como a transparência e a agilização, vinculado ao objetivo nº 10 do programa de trabalho da RFB, qual seja: “Aumentar a eficiência e a eficácia no preparo, análise e julgamento dos processos administrativo-fiscais”.

O projeto atende, ainda, aos seguintes objetivos da RFB:

- i) promover o “atendimento de excelência ao contribuinte” (objetivo nº 5) – por meio da agilização da ciência, da disponibilização de certidões e acórdãos na internet e da possibilidade de os contribuintes assistirem em seus computadores aos julgamentos de seu interesse;
- ii) “otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário” (nº 6) – em face da agilização da ciência do contribuinte e da redução dos prazos de trâmite dos processos;
- iii) “aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal” (nº 7) – levando a seu conhecimento o resultado dos julgamentos e a possibilidade de assistir às sessões;
- iv) “promover o aperfeiçoamento, a simplificação e a consolidação da legislação tributária federal e uniformizar a interpretação” (objetivo nº 11) – também por meio da disseminação dos julgamentos dos Conselhos, especialmente pela transmissão das sessões via internet;
- v) “aperfeiçoar a política de recursos humanos da RFB” (nº 12), a maioria dos servidores em exercício nos Conselhos é vinculada à RFB; o programa permanente de capacitação e treinamento dos Conselhos atende a esse objetivo;

- vi) “aumentar a eficácia e a eficiência na gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (objetivo nº 13) – os principais recursos financeiros dos Conselhos advêm da mesma fonte que a RFB, o Fundaf, as reduções dos custos com diárias, passagens e transportes de malote repercutem neste fundo;
- vii) “implementar gestão de excelência na RFB” (15) – os Conselhos de Contribuintes não possuem vinculação hierárquica com a RFB, mas estão sob a tutela do secretário da Receita Federal, em face da delegação de competência para designar seus gestores, bem como os conselheiros. A atividade fim dos Conselhos está intimamente ligada à RFB, que envia e recebe os processos julgados; trata-se de uma etapa relevante do macroprocesso tributário. Por isso, a boa gestão dos Conselhos é do máximo interesse da RFB.

#### **4.6 Promoção da justiça fiscal e social dos tributos**

É este o maior objetivo do autor quando busca soluções criativas e inovadoras voltadas às necessidades de seu trabalho. Aumentar a produtividade e a qualidade do julgamento nos Conselhos de Contribuintes é fator de promoção da justiça fiscal e social dos tributos, à medida que: i) “propicia agilidade na cobrança dos créditos tributários, o que implica a possibilidade de aumento dos recursos disponíveis para o Estado e desestimula a sonegação e expedientes protelatórios do cumprimento das obrigações tributárias”; ii) “reduz a possibilidade de equívocos nos julgamentos, que implicam retrabalho no julgamento e, algumas vezes, a exoneração de valores devidos ou cobrança de valores indevidos. Realizar julgamentos de qualidade e corretos é instrumento de justiça fiscal, pois será cobrado o crédito tributário efetivamente devido”.

### **5 PRINCIPAIS CONCLUSÕES**

- i) os Conselhos de Contribuintes, órgãos responsáveis pelo julgamento dos recursos em PAF, permeiam uma das atividades fim da RFB. Isso porque a continuidade da cobrança de 43% do crédito tributário

lançado de ofício depende do trabalho desses órgãos. É preciso agilizar e dar maior transparência e qualidade ao julgamento nos Conselhos.

- ii) os conselheiros necessitam de informações e apoio na sua atividade de julgamento, especialmente o acesso a documentos relevantes dos processos em meio eletrônico, antes e durante o julgamento. A agilização do julgamento nos Conselhos, em todas as fases, aliada à melhoria na qualidade dos acórdãos – decidir corretamente – são instrumentos de promoção da justiça fiscal e social dos tributos.
- iii) o apoio ao julgamento em rede remota, a transmissão das sessões ao vivo, a digitalização de PAF, acórdãos e outros documentos relevantes, a melhoria dos processos de trabalho nos Conselhos, a capacitação permanente dos servidores de apoio e a reestruturação dos espaços físicos, dentre outras, são práticas que propiciam a agilização e a transparência do julgamento nos Conselhos.
- iv) a unificação dos Conselhos de Contribuintes deve melhorar a estrutura administrativa e a gestão desses órgãos, bem como disponibilizar funções e gratificações aos servidores de apoio que exercem chefias condizentes com a relevância de suas atribuições.

# CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DO BRASIL: UMA VISÃO PARA O PRESENTE

---

## 1 INTRODUÇÃO

O julgamento administrativo dos processos de determinação e exigência de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) é uma atividade de extrema relevância no Macroprocesso Tributário<sup>1</sup> Federal no que tange ao provimento de recursos para o Estado. Isso porque 78%<sup>2</sup> do crédito tributário constituído mediante lançamentos de ofício tem sido objeto de recurso.

Esse julgamento é realizado em primeira instância pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs), que integram a estrutura da RFB. Há possibilidade legal de recurso à segunda instância administrativa, cujo julgamento está a cargo dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Quarenta e três por cento<sup>3</sup> do crédito tributário lançado de ofício na RFB é julgado nos Conselhos de Contribuintes.

- 
- 1 Conjunto de processos que se inicia com a constituição do crédito tributário, mediante a confissão de débitos pelos contribuintes ou lançamentos de ofício, e se encerra com sua extinção, de preferência com a quitação do tributo, mas podendo chegar à execução judicial, a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional.
  - 2 Fonte: Profisc – sistema de grande porte que controla os créditos tributários dos processos fiscais na SRF. Setenta e oito por cento foi o percentual médio do crédito tributário constituído de 1996 a 2003, objeto de impugnação.
  - 3 Fonte: Profisc. O percentual de 43% foi obtido pela soma do valor dos recursos voluntários e de ofício interpostos nos processos de crédito tributário constituídos de 1996 a 2003.

Uma das principais diretrizes do Ministério da Fazenda é aumentar a efetividade no Macroprocesso Tributário. O êxito consiste em garantir que os tributos devidos, objeto de contencioso administrativo, possam ser cobrados o quanto antes, ou cancelados, se indevidos. Para tanto, estão sendo empreendidas vigorosas ações.

A RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) têm o máximo de interesse na agilização e na melhoria da qualidade dos julgamentos em segunda instância administrativa e devem promover ações para esse fim em conjunto com a administração dos Conselhos de Contribuintes.

O autor desta monografia, que exerceu mandatos de julgador nas DRJs e desde abril de 2007 se encontra no exercício de mandato de conselheiro no Primeiro Conselho de Contribuintes, verificou ser possível dinamizar os trabalhos dos Conselhos, aumentar a transparência durante as sessões de julgamento, bem como melhorar a qualidade e a segurança das decisões e reduzir custos e prazos com a implantação de certas práticas.

Neste trabalho são apresentadas essas práticas e as ferramentas que se propõe sejam desenvolvidas ou implantadas para esse fim. Aborda-se também a reestruturação de processos de trabalho e dos procedimentos de controle da tramitação dos Processos Administrativos Fiscais (PAFs) visando à melhoria do julgamento nos Conselhos de Contribuinte do Brasil, quais sejam:

- desenvolvimento e *implantação integral do Apoio ao Julgamento (SAJ)*, ferramenta atrelada à implantação de outra, o arquivamento de documentos em rede, aqui chamada de “J:”, bem assim da implantação do sistema Decisões-W e da sistemática de digitalização dos PAFs em mídia impressa, acórdãos proferidos e demais documentos relevantes, cujo fluxo na organização também deve ser gerenciado (Cedoc-D);
- *transmissão ao vivo das sessões de julgamento pela internet*;
- *reestruturação dos processos de trabalho* e procedimentos inerentes à tramitação dos PAFs no Primeiro Conselho de Contribuintes e na



Câmara Superior de Recursos Fiscais, inclusive dos espaços físicos, além de capacitação dos servidores;

- fornecimento de cópias de *acórdãos (autênticas) e certidões na internet*;
- atualização dos sistemas de controle do crédito tributário e encaminhamento da ciência aos contribuintes e aos demais interessados, logo após a formalização dos acórdãos, pelos próprios Conselhos;
- proposta de *unificação administrativa dos três Conselhos de Contribuintes*, redefinindo-se a competência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

## **2 APRESENTAÇÃO E BREVE HISTÓRICO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos colegiados judicantes, paritários, que integram a estrutura do Ministério da Fazenda e têm por finalidade julgar recursos contra decisões de primeira instância relativas a tributos e contribuições administrados pela RFB, sob a égide do Decreto nº 70.235 de 1972.<sup>4</sup>

A origem dos Conselhos remonta ao ano de 1924, quando foi editado o Decreto nº 16.580, que instituiu um Conselho de Contribuintes em cada estado e no Distrito Federal com competência para julgamento de recursos referentes ao Imposto sobre a Renda. O aludido decreto estabelecia que os membros do colegiado seriam escolhidos entre contribuintes do comércio, da indústria, de profissões liberais e funcionários públicos, todos de reconhecida idoneidade e nomeados pelo ministro da Fazenda, que por sua vez delegou essa competência ao secretário da RFB.

O Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal, único a ser instalado, iniciou seu funcionamento em 1925, no edifício da Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, no Rio de Janeiro.

---

4 Decreto nº 70.235, de 06/03/1972: rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União (com alterações das Leis nº 8.748/1993 e nº 9.532/1997 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Passados 82 anos desde a criação dos Conselhos de Contribuintes, a estrutura e a competência para julgamento desses órgãos sofreram várias modificações. Atualmente são três Conselhos: Primeiro (1CC-MF), Segundo (2CC-MF) e Terceiro(3CC-MF),<sup>5</sup> localizados em Brasília-DF. Faz parte também dessa estrutura a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).<sup>6</sup>

### **3 A SISTEMÁTICA DE JULGAMENTO NOS CONSELHOS**

Para cada PAF é designado um conselheiro relator incumbido de elaborar a minuta de acórdão, composta de relatório e voto.

Os conselheiros fazendários são auditores-fiscais e permanecem vinculados às suas unidades de origem, exceto os designados para presidente de câmaras, cujo exercício funcional, em face de suas outras atribuições, é nos Conselhos para onde são removidos.

Os conselheiros representantes dos contribuintes não recebem remuneração, tampouco possuem assessoria ou espaço físico para trabalho nas dependências dos Conselhos.

Todos os conselheiros, fazendários e representantes dos contribuintes, normalmente são designados para mandatos de três anos, prorrogáveis por duas vezes.

Os conselheiros recebem uma carga mensal de recursos para relato (elaboração de relatório e voto), por sorteio. Esse trabalho é

---

5 O Primeiro Conselho possui oito câmaras, o segundo, seis câmaras, e o Terceiro, três câmaras. Cada Câmara é composta por oito conselheiros e seis suplentes, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários, designados pelo Ministro da Fazenda, com mandato de três anos.

Metade dos conselheiros e dos suplentes é constituída de representantes da Fazenda Nacional, ocupante de cargo de auditor-fiscal da Receita Federal, e metade de representantes dos contribuintes, estes indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional, por solicitação do presidente do respectivo Conselho.

As Câmaras são presididas por um dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional, tendo como vice-presidente um dos representantes dos contribuintes.

6 A Câmara Superior de Recursos Fiscais é composta pelos presidentes e vice das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, tendo por finalidade o julgamento em instância especial de recursos interpostos contra decisões dos Conselhos.

realizado pelos conselheiros em suas residências ou escritórios. Os conselheiros fazendários podem solicitar que seja disponibilizado para esse fim espaço físico nas unidades da Receita Federal situadas nas localidades onde residem.

Os recursos são apreciados em sessões públicas de julgamento, observando-se o rito estabelecido no Regimento Interno dos Conselhos.<sup>7</sup> As diversas câmaras dos Conselhos realizam até 12 reuniões de julgamento por ano, com no máximo dez sessões de quatro horas cada.

Iniciado o julgamento de um recurso, o presidente da câmara concede a palavra ao conselheiro relator, que realiza a leitura de seu relatório ou discorre sobre as matérias em litígio no PAF. A seguir, é facultado ao contribuinte ou seu representante realizar sustentação oral de 15 minutos. A mesma oportunidade é oferecida ao procurador da Fazenda Nacional. Ato contínuo, passa-se à fase de debates entre os conselheiros, perquirindo-se o conselheiro relator para o esclarecimento de eventuais dúvidas. Nesse período é facultado aos demais conselheiros o acesso aos autos do PAF. Estando os conselheiros em condições de votar, o presidente da câmara devolve a palavra ao conselheiro relator, que fundamenta e profere seu voto; a seguir, o presidente colhe o voto dos demais membros do colegiado. Em face da natureza ou extensão das matérias em litígio, os votos podem ser colhidos item a item. Ao final da votação o presidente procede à leitura da decisão da câmara, que constará da ata da sessão, e será redigida em acórdão.

A qualquer tempo durante os debates, e antes de o presidente encerrar a votação, os conselheiros podem solicitar vistas dos autos. Nessa hipótese, o recurso poderá retornar à votação nas sessões seguintes, dentro da mesma reunião, ou na próxima reunião da câmara.

O colegiado poderá decidir também pela conversão do julgamento em diligência para suprir deficiências de instrução dos PAFs, esclarecimentos de dúvidas, perícias e outras providências. Há possibilidade de os interessados ingressarem com embargos, caso se verifique

---

7 O novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais foi aprovado pela Portaria MF nº 147 de 28/06/2007 e alterado pela Portaria MF nº 222 de 04/09/2007.

obscuridade, omissão, contradição ou erros nos acórdãos. Também há possibilidade de apresentação de recurso especial de divergência, a CSRF, caso seja comprovado que em outra câmara uma mesma matéria de direito tenha outra decisão.

Em linhas gerais, é essa a sistemática de julgamento nos Conselhos.

#### **4 COMPARATIVO ENTRE O JULGAMENTO NAS DRJs E NOS CONSELHOS**

Tal qual nos Conselhos, o julgamento nas DRJs é colegiado, mas existem algumas diferenças básicas:

- as turmas da DRJ são compostas de cinco julgadores, podendo chegar a sete, todos AFRFBs, enquanto as câmaras dos Conselhos são paritárias;
- ^os julgadores das DRJs são também incumbidos de elaborar os relatórios e os votos dos PAFs a serem julgados; porém, em regra, esse trabalho é feito nas unidades, também em expediente interno; por sua vez, os conselheiros executam esse trabalho em suas bases. Assim, enquanto os julgadores das turmas das DRJs mantêm proximidade e contato diário, podendo trocar idéias sobre os PAFs que estão sendo trabalhados, com a facilidade de manuseio dos autos, os conselheiros dependem dos meios de comunicação para efetuar contato com seus pares;
- ^as DRJs são órgãos de deliberação interna,<sup>8</sup> por isso as sessões de julgamento são fechadas; já nos Conselhos o julgamento é público;
- ^no julgamento da DRJ não é permitida a sustentação oral, prática comum nos Conselhos que consome tempo das sessões.

Na DRJ o julgamento é feito com base na apreciação de duas peças básicas – o auto de infração e a impugnação interposta pelo contribuinte. Nos Conselhos, além dessas, têm relevância o próprio acórdão da DRJ e, principalmente, a peça recursal.

---

<sup>8</sup> Conforme disposto no artigo 25, inciso I, do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pelo art. 64 da Medida Provisória nº 2.113-30, de 26/04/2001, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Contra as decisões das DRJs não há amparo para interposição de embargos de declaração, em face de possíveis contradições, omissões ou obscuridades, tal qual estabelecido no Regimento Interno dos Conselhos. Nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/1972, mediante representação, podem ser corrigidos apenas os vícios materiais das decisões da DRJ. Eventuais falhas das decisões das DRJs devem ser objeto de recurso voluntário, arguindo-se, em preliminar, a nulidade da decisão.

Embora o PAF chegue mais volumoso aos Conselhos, a tendência é que na DRJ existam mais questões em litígio, especialmente matérias relacionadas à apreciação de provas e de erros no lançamento. E mais, no recurso voluntário, o contribuinte deve se ater às matérias submetidas ao julgamento na DRJ, as demais são consideradas não litigiosas, conforme artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.<sup>9</sup>

Sendo assim, não se pode dizer que o julgamento seja mais trabalhoso numa ou noutra instância. Também não é possível comparar, diretamente, a produtividade dos julgadores das DRJs com a dos conselheiros.

Ademais, analisando-se os procedimentos e as condutas, é possível identificar as boas práticas adotadas em um ou outro colegiado e difundilas, em prol da celeridade, da segurança e da qualidade do julgamento administrativo em todas as fases. Dentre eles a implantação do Sistema Decisões-W<sup>10</sup> nos Conselhos de Contribuintes, que está em uso nas DRJs desde 1999, especialmente a elaboração de minuta em lote.

---

9 Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

10 Sistema composto por dois aplicativos. Um deles, instalado no computador do usuário, destina-se à elaboração de minutas, padronizadas, contendo utilitários que facilitam o trabalho do minutor, a conferência e a formalização do documento. Uma vez produzido, o arquivo eletrônico é transmitido a uma base centralizada, ficando disponível para consulta remota dos usuários, por meio de outro aplicativo acessado atualmente pela intranet.

## **5 SITUAÇÃO ATUAL DOS PROCESSOS EM JULGAMENTO NO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

De acordo com o sistema de gerenciamento de PAF dos Conselhos de Contribuintes (Sincon), em 01/08/2007 encontravam-se no 1CC-MF 8.105 processos aguardando julgamento. Os aludidos PAFs perfazem crédito tributário de 37 bilhões de reais, e, de acordo com o CP, sistema de controle de processos das Delegacias de Julgamento da RFB (DRJs), estima-se em 124 mil horas o tempo necessário, ajustado com base no ID (Indicador de Desempenho das DRJs), para elaborar as minutas de acórdãos desses PAFs. Essa estimativa de tempo para elaboração das minutas de decisões é chamada de horas-padrão.

No período de janeiro/2005 a junho/2006, o 1CC-MF recebeu 15.054 processos novos para julgamento, com uma média mensal de 502 processos (crédito tributário de 2,6 bilhões por mês), com estimativa de 8.580 horas-mês para elaboração das minutas de julgamento, de acordo com os registros do CP.

Por sua vez, nos anos de 2005 e 2006, o 1CC-MF proferiu 9.050 acórdãos e resoluções, com média mensal de 377 processos (crédito tributário de 1,5 bilhão de reais por mês), previsão de 6.810 horas-padrão por mês para elaboração das minutas, de acordo com os parâmetros do CP.

Verifica-se aqui um significativo descompasso entre as horas-padrão dos processos entrados e as dos processos julgados, mensuradas pelos mesmos critérios. Tal discrepância é confirmada pelo prazo médio de permanência do estoque atual dos Conselhos,<sup>11</sup> que é de 241 dias (antes do julgamento), sendo 438 processos aguardando julgamento há mais de 520 dias (quarenta destes há mais de novecentos dias). Outra informação relevante é que em 01/06/2007, no 1CC-MF, 735 processos já julgados encontravam-se aguardando formalização há mais de sessenta dias, estando 440 nessa situação há mais de 180 dias.

---

<sup>11</sup> Fonte: Sincon dos Conselhos de Contribuintes.

Espera-se que o novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RI-CC) propicie soluções para esses e outros pontos críticos do julgamento nos Conselhos. Para tanto, é imprescindível viabilizar a aplicação do novo RI-CC, o quanto antes e integralmente (triagens dos PAFs com apuração do grau de complexidade, da área de concentração temática e outras checagens relevantes, atualmente não realizadas; atualização do andamento dos recursos, implantação dos sorteios eletrônicos; acompanhamento automático dos prazos de julgamento e formalização, etc.).

A triagem parametrizada dos PAFs, logo no seu ingresso, além da alimentação correta dos sistemas para viabilizar o gerenciamento dos estoques, é essencial para identificar os PAFs que necessitam de saneamento para possibilitar o julgamento e, principalmente, aqueles em que descabe apreciação ou julgamento nos Conselhos.

De igual forma, faz-se necessário priorizar o treinamento e a capacitação dos servidores de apoio (em serviço); treinar os conselheiros e demais servidores para utilização das ferramentas PGD Decisões-W e Sistema de Apoio ao Julgamento; revisar todos os procedimentos e processos de trabalho, à luz do novo RI-CC, visando a racionalizá-los, evitando procedimentos desnecessários e retrabalhos.

Outro fator crítico: o único indicador gerencial e de produtividade extraído do Sincon para medir a eficiência do órgão e dos conselheiros é a quantidade simples de acórdãos, resoluções e despachos produzidos, cuja deficiência é patente. Faz-se necessário criar outros indicadores que mensurem adequadamente a produtividade, além de indicadores de temporalidade, qualidade dos julgados e cumprimento dos prazos regimentais.

## **6 O SUPRIMENTO DE INFORMAÇÕES E APOIO AOS CONSELHEIROS**

Na primeira sessão da qual participou nos Conselhos de Contribuintes, o autor sentiu que necessitaria de muito mais atenção do que nas DRJs para acompanhar os julgamentos relatados por outros conselheiros. Isso porque, na câmara em questão, embora todos os conselheiros

dispusessem de computadores portáteis e acesso em rede no plenário, inclusive à internet, nenhum documento em meio eletrônico relativo aos PAFs em pauta era disponibilizado até então, nem mesmo o relatório da minuta de acórdão elaborada pelo conselheiro relator.

Para suprir suas necessidades de informações do PAF em julgamento, muitas das vezes questões até simples, o conselheiro é obrigado a questionar o relator ou pedir vistas momentânea dos autos. Ocorre que são sete conselheiros nessa mesma condição; em princípio, apenas o relator teve prévio acesso aos autos e conhece plenamente a demanda. Essas interrupções para questionamentos e desvios de atenção provocam atrasos nos trabalhos de julgamento e nem sempre os esclarecimentos satisfazem a todos. O desconhecimento da matéria por parte de todos aumenta a possibilidade de o colegiado cometer equívocos no julgamento.

Por seu turno, na maioria das DRJs, as minutas dos acórdãos produzidas no modelo do Sistema Decisões-W são obrigatoriamente arquivadas em diretórios no computador em rede antes do início da sessão. O julgamento é realizado em salas de sessões informatizadas, e os julgadores acompanham em seus monitores a minuta elaborada pelo relator do PAF que está sendo julgado.

Para suprir essa necessidade de informações no Conselho, antes das sessões do mês seguinte o autor obteve no Sistema Decisões todas os acórdãos proferidos em primeira instância nos processos que estavam em pauta. Os documentos foram acessados durante o julgamento, assim pôde acompanhar melhor o que estava sendo julgado.

As decisões de primeira instância em meio eletrônico facilitaram também a elaboração dos relatórios e dos votos a cargo do autor.

Mas o acesso ao Sistema Decisões-W só é permitido aos conselheiros fazendários e deve ser realizado nas unidades do Ministério da Fazenda com acesso à intranet da RFB pela Rede Serpro.<sup>12</sup>

Outro inconveniente enfrentado pelo autor ocorreu no envio das minutas de seus acórdãos para a secretaria da câmara por *e-mail*.

---

<sup>12</sup> Rede privada do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro).



Em virtude do tamanho dos anexos, o arquivo não pôde ser aberto pela servidora encarregada de recebê-los e prepará-los para impressão.

Aliás, toda a informação e documento em meio eletrônico que o conselheiro necessita no intervalo entre as reuniões mensais, quando está produzindo as minutas em sua base, deve ser solicitada por *e-mail* ou telefone. A seguir, é preciso aguardar a obtenção e o envio.

De igual forma, inexistente um meio corporativo de contato com os demais conselheiros da câmara para troca de informações nesse intervalo.

Nas DRJs não há essas dificuldades, haja vista que o contato com o pessoal de apoio e com os demais julgadores é presencial. Já o acesso às informações em meio eletrônico e a disponibilização dos documentos produzidos pelos julgadores é sistematizado: tudo está em rede segura.

Diante desse cenário e levando-se em conta os recursos disponíveis, o que poderia ser feito para aperfeiçoar o julgamento nos Conselhos de Contribuintes nessa parte?

Apesar das diferenças entre DRJ e Conselhos, o autor concluiu que o fornecimento de informações para os conselheiros, bem como o apoio a estes nas atividades relacionadas ao julgamento, poderia ser mais eficiente, sistematizado e seguro. Aliás, o fluxo de informações entre os atores envolvidos nesse processo – conselheiros e pessoal de apoio – não só poderia como deveria ser otimizado, propiciando ganhos de qualidade e produtividade nas decisões produzidas.

## **7 O ACESSO À INFORMAÇÃO – CONCEPÇÃO DO SISTEMA DE APOIO AO JULGAMENTO NOS CONSELHOS**

Identificada uma das necessidades, passou-se à busca da melhor solução.

Nos dias de hoje, quase tudo que se relaciona a fluxo de informações e documentos envolve a informática.

Os Conselhos de Contribuintes, felizmente, possuem uma boa estrutura nessa área, com equipamentos de última geração para todos os servidores, computadores portáteis para os conselheiros, pontos de rede em todas as salas, com acesso à internet. Possuem também um centro de informática e contam com os serviços do Serpro para a manutenção dos sistemas e das redes de computadores.

A interligação entre os conselheiros e o apoio das câmaras poderia ser feita com a utilização da internet, por meio de um sistema cliente–servidor.

A solução criada pelo autor, cuja implantação poderia ser feita em curto prazo e sem maiores custos, foi submetida aos gestores do Primeiro Conselho de Contribuintes, que ainda no ano de 2006 aprovaram seu desenvolvimento e a implantação para testes na intranet dos Conselhos.

Trata-se de um sistema concebido com as seguintes finalidades:

a) *Disponibilizar documentos em meio magnético que possam ser consultados ou acompanhados pelos conselheiros antes e durante as sessões de julgamento* – especialmente relatórios e proposta de votos dos conselheiros relatores, decisões de primeira instância, recursos voluntários, memoriais dos contribuintes, relatórios fiscais, dentre outros. Além de outras ferramentas, tais como: acesso rápido à consulta da legislação tributária, jurisprudência, inteiro teor de acórdãos e informações processuais e correio eletrônico corporativo.

Os conselheiros, bem como demais usuários autorizados, podem acessar e navegar por esses documentos simultaneamente, além de salvá-los em seus computadores para utilização em seus trabalhos.

Cite-se, como exemplo, a decisão de primeira instância e o recurso voluntário, documentos a serem disponibilizados no sistema tão logo o PAF seja encaminhado à câmara. O conselheiro designado relator, que está com os autos do PAF, acessa os documentos eletrônicos em sua base, pela internet, em ambiente seguro, e os utiliza para auxiliar na elaboração da minuta do acórdão. Por sua vez, os demais conselheiros poderão acessar rapidamente tais documentos, pela internet ou pela intranet, para consulta, durante a sessão de julgamento.

Outro exemplo é o relatório do acórdão, a ser obrigatoriamente inserido no sistema antes do início da sessão de julgamento. Todos os conselheiros poderão abrir o arquivo e acompanhar a exposição do relator. O mesmo pode ser feito com a proposta de voto, assim que autorizado pelo relator.

A inclusão no sistema dos memoriais dos contribuintes e da Fazenda Nacional, além de facilitar a consulta desses documentos, representa uma economia de papel.

Vislumbraram-se os seguintes cenários:

- Todos os conselheiros acompanham na tela de seus computadores portáteis o relatório e o voto que estão sendo apresentados pelo relator, podendo, com um comando, ter acesso à decisão de primeira instância, ao recurso voluntário ou a qualquer outro documento relacionado ao PAF previamente inserido no sistema. Isso sem a necessidade de interromper o relator para questionamentos, ou mesmo consultar os autos do PAF que está sendo julgado.
- Antes disso, quando recebeu a lista dos PAFs sorteados para relato, o conselheiro não se preocupou em recebê-los fisicamente; todos os PAFs em papel na carga dos Conselhos estão armazenados em uma sala específica, devidamente catalogados, com suas principais peças digitalizadas e disponíveis no SAJ, juntamente com os principais documentos produzidos nos Conselhos (inclusive os acórdãos antigos); o conselheiro acessou o PAF de sua base remota, pela internet ou intranet; caso necessite de outras peças processuais para elaborar o relatório/voto, o conselheiro envia uma mensagem ao setor responsável no próprio SAJ; a digitalização é realizada, e o conselheiro acessa os documentos solicitados no SAJ; caso o conselheiro necessite mesmo dos autos em papel, os volumes são encaminhados pela via tradicional.

b) *Facilitar e padronizar o envio de documentos dos conselheiros para as secretarias das câmaras e vice-versa* – tais como minutas de acórdãos revisadas, cargas, pautas, atas dentre outros.

As câmaras podem disponibilizar os arquivos das cargas dos conselheiros, pautas anotadas e outros documentos sem a necessidade de enviar mensagens eletrônicas.

Por sua vez, os conselheiros, ao concluir o trabalho de um PAF, transferem o arquivo eletrônico para o sistema, que imediatamente comunica à secretaria da câmara que o documento já está disponível para ser trabalhado. No sistema, os documentos manterão sua integridade e segurança, podendo ser acessados por todos os usuários autorizados.

*c) Estabelecer um canal de comunicação direta e sistematizada entre os conselheiros e o pessoal de apoio de suas respectivas câmaras – o sistema possui um módulo para publicação de notícias de interesse dos Conselhos e dos conselheiros.*

Para a comunicação interna das câmaras e entre os conselheiros, foi concebido um Quadro de Avisos. Sempre que o usuário acessa o sistema, recebe seus avisos, coletivos ou reservados.

Por certo, apenas disponibilizar a informação não é o bastante. É preciso que os usuários façam bom uso dela no desenvolvimento de seus trabalhos. Mas o primeiro passo é, sem dúvida, propiciar os meios.

## **8 ARQUIVAMENTO EM REDE (J:), PADRONIZAÇÃO DA NOMENCLATURA DE ARQUIVOS E GERENCIAMENTO DE DOCUMENTOS EM MEIO DIGITAL (CEDOC-D)**

As ferramentas e os procedimentos tratadas neste tópico são conhecidas e estão em uso em várias organizações. Porém, implantá-las no Primeiro Conselho de Contribuintes é, sem dúvida, *inovação*. Além do que é preciso adaptá-las às particularidades e às necessidades do órgão.

No 1CC-MF inexistente a cultura de efetuar arquivamento centralizado dos documentos eletrônicos produzidos pelos conselheiros e pelos servidores. Cada câmara ou setor estabelece suas regras de tratamento de arquivos; e mais: regra geral, os usuários entendem que os documentos produzidos são próprios e devem ser mantidos sob sua guarda, afinal, trata-se dos frutos de seu trabalho.

Os arquivos eletrônicos das minutas de acórdão pertencem aos conselheiros, os quais são “cedidos” às câmaras para formalizar o acórdão. Essa cessão, muitas vezes, é feita após cobranças do secretário da câmara, enviadas por *e-mail*, entregues em disquetes e outros tipos de mídia.

Outro exemplo: o servidor responsável pela elaboração das pautas e das atas elabora e grava o arquivo na pasta “meus documentos” no “seu” computador. Se verificado algum erro, estando ausente o “responsável”, ou refazia-se o documento ou aguardava-se seu retorno.

Por sua vez, a nomenclatura de arquivos não respeita qualquer padronização. Cada usuário nomeava seus arquivos da forma que entendia como mais adequada. Com isso, para saber o conteúdo do arquivo de trabalho era preciso abri-lo. Também era inviável a utilização desses arquivos no Sistema de Apoio (SAJ) sem um tratamento prévio.

O controle do fluxo de memorandos, ofícios e outros expedientes recebidos ou enviados no 1CC-MF e na CSRF é feito manualmente, em pastas, fichas e livros de anotações. Não há registros sistematizados dos prazos das demandas. São recebidos e encaminhados mais de cem expedientes a cada mês. Os documentos são replicados por fotocópia; alguns deles dezenas de vezes. Para saber se um prazo ou demanda foi atendido, faz-se necessário rastrear o andamento fisicamente. Além da probabilidade do não-cumprimento dos prazos, especialmente os que dependem de acompanhamento de certos PAFs, a exemplo das ordens judiciais para envio de cópia de acórdão após o julgamento, há retrabalho e desperdício de tempo com a procura e a catalogação de documentos.

O cenário mais grave, no entendimento do autor, é o tratamento dos arquivos eletrônicos produzidos nos PAFs em julgamento e demais documentos de trabalho relacionados à atividade fim dos Conselhos. A solução proposta, aliás, já foi aceita – é a centralização de todos os diretórios e pastas de trabalho em um único computador (servidor) ligado em rede. Esse arquivo respeita os seguintes princípios:

- Tudo o que os conselheiros e os servidores produzem é destinado ao órgão e, respeitada a autoria intelectual, deve estar sempre disponível ao Conselho, inclusive durante a elaboração.

- O servidor de rede utilizado para o armazenamento desses arquivos possui serviço diário de extração de cópia de segurança, evitando a perda de dados.
- Os diretórios de trabalho e pastas são impessoais, relacionados aos setores, às atividades e aos usuários. Logo, não há uma pasta de trabalho para o conselheiro “José da Silva”, e sim para o CONS101\_08 (conselheiro nº 8 da 1ª Câmara do Primeiro Conselho); caso o conselheiro José da Silva deixe o órgão, algum outro irá ocupar a vaga e utilizará a mesma pasta.
- As pastas possuem permissões de acesso para leitura, cópia ou alteração de arquivos preestabelecidas. Logo, um conselheiro da 1ª Câmara não tem permissão, sequer de leitura, a uma pasta da 7ª Câmara.
- Não é permitido aos usuários criar subpastas ou alterar a estrutura dos diretórios. A manutenção fica a cargo dos administradores de rede, inclusive a atualização dos manuais e do catálogo de usuários e permissões.
- Os usuários podem elaborar os documentos em sua estação de trabalho, mas devem replicá-los diariamente na respectiva pasta em rede.

Quanto à nomenclatura de arquivos, estão sendo estabelecidas regras padronizadas para os 13 primeiros caracteres do novo documento, a partir dos quais será possível identificar o tipo de documento, o setor, o autor e outras informações relevantes. Os demais caracteres são livres para que o usuário possa continuar fazendo uma nomenclatura própria.

Com base na padronização da nomenclatura dos diretórios e das pastas de trabalho em rede, bem como dos arquivos, é possível criar índices e possibilitar sua visualização no SAJ. Exemplo: todos os acórdãos do Primeiro Conselho, após formalizados, são gravados na pasta Acórdãos\_Formalizados, sendo os arquivos identificados pelas letras AC, código numérico da câmara e o número do recurso, exatamente nessa sequência; basta definir essa regra no SAJ e o sistema busca

na aludida pasta o arquivo, quando selecionado pelo usuário. De igual forma irá ocorrer com as peças relevantes dos PAFs, a exemplo da decisão de primeira instância.

O gerenciamento dos ofícios, dos memorandos e dos demais documentos administrativos dos Conselhos está sendo aprimorado com uma ferramenta de GED (Gerenciamento Eletrônico de Documentos) simplificada, cujo desenvolvimento está a cargo do próprio Centro de Informática dos Conselhos, a qual contempla as particularidades do órgão e suas necessidades. A primeira providência é a digitalização de todos os documentos entrados cadastrando-se a respectiva demanda.

## 9 TRANSMISSÃO AO VIVO DAS SESSÕES DE JULGAMENTO PELA INTERNET

A transmissão ao vivo pela internet é feita com a instalação de microfones e de uma ou mais câmaras de vídeo no local do evento para captar as imagens e os sons em sistema digital. Essas imagens e sons são enviados para um *encoder*,<sup>13</sup> que transforma o sinal e transfere para o servidor de *streaming*<sup>14</sup> em tempo real.

Qualquer pessoa em qualquer parte do mundo que estiver conectada à internet pode assistir à transmissão, e normalmente não é necessário instalar um programa para isso no computador, os próprios sistemas operacionais em uso na grande maioria dos equipamentos (Windows, Linux) dispõem de ferramentas compatíveis.

Em termos de transmissão pela internet, a qualidade de som e imagem vai depender muito da conexão que o usuário possua. Privilegiando-se a qualidade de som é possível propiciar transmissão contínua, de qualidade, a qualquer usuário.

Durante a transmissão, todas as imagens podem ser gravadas em fitas. Após o término do evento ou apresentação, esse material é digitalizado e convertido, podendo ser gravado em DVD.

---

13 *Encoder* – programa que efetua o empacotamento de mídia digital.

14 *Streaming* – é uma forma de transmitir áudio e vídeo através da internet, mas com uma particularidade muito especial: não é necessário baixar um arquivo inteiro para escutar o áudio ou assistir ao vídeo. Isso permite, entre outras coisas, transmissão ao vivo de rádio e TV através da internet.

Os Conselhos de Contribuintes têm condições de obter as câmaras e os microfones para equipar os plenários até mesmo em depósitos de materiais apreendidos da RFB. Um computador comum pode realizar o *encoder*, e um servidor, o *streaming*.

O mais importante é dispor de uma rede interna com equipamentos que suportem as transmissões simultâneas para o servidor de todos os plenários e a seguir para a internet, possibilitando centenas de acessos externos. Tais condições e recursos devem ser propiciados pelo Serpro, haja vista que essa empresa pública realiza, com exclusividade, os serviços de informática para todos os órgãos do Ministério da Fazenda.

Diversos órgãos públicos, tribunais, empresas e veículos de comunicação realizam transmissões ao vivo pela internet com a utilização dessa tecnologia. Cite-se aqui apenas as sessões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que podem ser assistidas pela internet no sítio da TV Justiça.<sup>15</sup>

Como se vê, a transmissão ao vivo das sessões de julgamento é um procedimento inovador nos Conselhos, de baixo custo e rápida implantação, com diversos ganhos, dentre os quais se destacam:

- maior transparência nos julgamentos;
- possibilidade de todos os interessados acompanharem os julgamentos em tempo real, de suas localidades, especialmente os contribuintes e seus advogados;
- acompanhamento pelas unidades autuantes da RFB responsáveis pelos PAFs sem a necessidade de deslocamento dos auditores até Brasília, *com a possibilidade de acesso simultâneo aos principais documentos digitalizados do PAF*, através do SAJ pela intranet;
- redução de custos de deslocamento de auditores aos Conselhos para acompanhamento presencial das sessões;
- *disseminação das atividades e da jurisprudência dos Conselhos a toda a sociedade*. Alguns julgamentos são verdadeiras aulas de aplicação do direito tributário na prática.

---

15 [www.tvjustica.com.br](http://www.tvjustica.com.br)



A transmissão das sessões do Conselho ao vivo, aliada à disponibilização da minuta do acórdão no sistema Decisões-W, imediatamente após a formalização, que por sua vez deverá ser realizada no prazo médio de 45 dias, facilitará às partes (contribuintes e Fazenda Nacional) a compreensão dos julgados e a interposição de embargos consistentes, caso verifiquem incorreções, omissões ou contradições nos acórdãos.

## **10 DIAGNÓSTICO DOS PROCESSOS DE TRABALHO, PROCEDIMENTOS E TRAMITAÇÃO DE PAF NO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Além da implantação do SAJ e da transmissão ao vivo das sessões de julgamento, é preciso aprimorar os processos de trabalho nos Conselhos e capacitar os servidores de apoio.

Em números absolutos, o quadro de apoio do 1CC-MF de 2005 até hoje (62 servidores, sendo 14 ATRFBs, nova denominação dos TRFs) é exatamente o dobro do quantitativo que as DRJs de Campinas, Juiz de Fora e Brasília somadas possuíam em 2006 (31 servidores, sendo 20 ATRFBs).

Ocorre que o somatório da quantidade de PAFs novos entrados nessas três DRJs nos anos de 2005 e 2006 (21.961 ao todo)<sup>16</sup> foi praticamente o dobro da quantidade que ingressou no 1CC-MF naquele período (11.150).<sup>17</sup> A quantidade total de PAFs julgados por essas três DRJs nos anos de 2005 e 2006 foi de 20.991, superior ao dobro do 1CC-MF, sem contar as diligências e outras saídas definitivas.

Portanto, o somatório do fluxo de processos nas DRJs de Campinas, Juiz de Fora e Brasília seguramente é superior ao dobro do 1CC-MF.

É certo que o 1CC-MF realiza alguns procedimentos a mais com os processos que as DRJs, dentre eles enviar e receber processos para as representações dos conselheiros na RFB e para os procuradores da Fazenda Nacional, além de cuidar dos deslocamentos mensais dos

---

<sup>16</sup> Fonte: CP das DRJs.

<sup>17</sup> Fonte: Sincon dos Conselhos.

conselheiros. Por sua vez, as DRJs alimentam os sistemas de controle da RFB, tais como o Profisc, o Sief e o Decisões-W, que não é feito no 1CC-MF, ainda. É certo, também, que essas DRJs estavam com déficit de pessoal de 20%, conforme informação dos gerentes daquelas unidades ao gabinete RFB.

Todavia, a diferença é muito significativa: tomando-se por base o quadro de apoio satisfatório esperado por essas três DRJs, 37 servidores, teríamos em 2005/2006 um servidor para cada 50,6 PAFs trabalhados e movimentados por mês; já o 1CC-MF contava com um funcionário de apoio para cada 14,5 processos trabalhados e movimentados por mês.

É preciso também mudar esse quadro, para tanto foram realizadas pesquisas de campo, mapeamento de atividades e outras análises, com os seguintes objetivos.

- avaliar os processos de controle da tramitação dos Processos Administrativos Fiscais (PAFs) no 1CC-MF e propor melhorias;
- identificar e analisar os processos de trabalho e os procedimentos das diversas câmaras do 1CC-MF;
- eleger as práticas de máximo benefício, por meio da comparação daquelas utilizadas nas diversas câmaras;
- propor a racionalização dos processos organizacionais de controle dos processos em julgamento.

Com o objetivo de avaliar os processos de controle da tramitação dos PAFs no 1CC-MF e viabilizar a proposta de melhorias, a pesquisa foi realizada com uma abordagem predominantemente qualitativa de coleta e análise de dados.

Visando a embasar o estudo de caso, buscou-se investigar, por meio de pesquisa bibliográfica, conceitos e princípios aplicáveis na identificação de desvios e falhas percebidas, prováveis causas e sugestões de soluções para o problema detectado.

A coleta de dados desenvolveu-se de forma gradativa, dos aspectos mais genéricos até os mais específicos relativos ao sistema e ao

ambiente que envolve o controle dos PAFs. A pesquisa documental foi importante para a captação de informações cruciais, complementando a coleta qualitativa de dados.

A escolha dos participantes para responder às entrevistas foi baseada em critérios qualitativos, como conhecimento da área, experiência com o objeto de estudo e contato com pessoas envolvidas no processo/procedimento. Na pesquisa qualitativa, todas as pessoas que participam da pesquisa são reconhecidas como sujeitos que elaboram conhecimentos e produzem práticas adequadas para intervir nos problemas que identificam.

A pesquisa documental constituiu-se em consulta a monografias, livros, protocolos de controle das câmaras do 1CC-MF e ao Regimento Interno.

A etapa seguinte foi a confecção de fluxogramas com base na observação *in loco* da execução dos processos/procedimentos e nas entrevistas informais feitas com os servidores das câmaras, possibilitando o desenho destes, a visualização da situação atual e a identificação de possíveis desperdícios.

A entrevista foi o último instrumento utilizado para preencher as lacunas que os demais não conseguiram. O quadro a seguir apresenta as variáveis selecionadas e as respectivas perguntas associadas, submetidas à percepção dos chefes de secretaria da câmara.

Quadro 1

Variáveis	Perguntas
Controle	a – Quais os controles utilizados para a tramitação dos PAFs? b – Qual o tempo necessário para efetuar cada registro de controle? c – Qual a dificuldade para se confeccionar relatórios mensais, como o Controle de Litígios Fiscais? d – Existe manual que descreva como fazer os registros de controle?

Variáveis	Perguntas
Comunicação	e – Em caso de dúvida quanto a um procedimento, a quem ou a que você recorre? f – Você já participou de algum treinamento ou curso sobre o PAF ou o Regimento Interno ?
Rotina	g – Como é feita a separação dos lotes de PAF para distribuição? h – Existe algum processo/procedimento alternativo para a tramitação de PAF menos complexos?
Operação	i – Quais as dificuldades para a confecção da pauta de julgamentos? j – De que forma são solicitadas a conclusão e a devolução dos PAFs já julgados que permanecem em poder do conselheiro ou procurador além do prazo regimental?

O teste piloto do roteiro de entrevista demonstrou que as respostas a algumas perguntas não levavam à solução do problema levantado, e como consequência, depois de feitas alterações no roteiro, a entrevista foi realizada.

A etapa de análise correspondeu à correlação de todos os dados coletados nas etapas anteriores e à apresentação da conclusão sobre o problema.

Finalmente, com base na fundamentação teórica, buscaram-se causas prováveis e possíveis soluções para as falhas e os desvios detectados.

Os dados coletados pela pesquisa documental e pela observação *in loco* possibilitaram identificar os processos/procedimentos de controle dos PAFs existentes no 1CC-MF, evidenciando a existência de variações no modo de sua realização e o desperdício de recursos.

Descrever os processos existentes foi fundamental, pois muitas vezes estes nunca haviam sido descritos ou até mesmo vistos como processos, permitindo analisá-los com maior abrangência.

Iniciando a descrição dos processos/procedimentos, observou-se o fato de todas as câmaras controlarem a tramitação dos PAFs das duas formas descritas abaixo, que são os livros de protocolo e o Sincon.

Relativamente aos livros de protocolo, observaram-se duas situações distintas: quando o PAF era encaminhado ao procurador da Fazenda Nacional, todas as câmaras registravam no livro Protocolo do Procurador; quando era encaminhado aos conselheiros, registravam em diferentes livros, de acordo com o entendimento e o interesse do chefe de secretaria, como pode ser constatado no quadro a seguir.

Quadro 2

<b>Câmara</b>	<b>Livro Protocolo do Conselheiro</b>	<b>Livro Protocolo das Sessões</b>
Primeira Terceira Quarta	Sorteio para relato Retorno de resolução Embargo para relato Formalização	Vista do conselheiro Empréstimo a conselheiro Exame
Segunda Sexta	Sorteio para relato Retorno de resolução Embargo para relato Exame	Formalização Vista do conselheiro Empréstimo a conselheiro
Quinta	Sorteio para relato Retorno de resolução	Formalização Vista do conselheiro Empréstimo a conselheiro Embargo para relato Exame
Sétima Oitava	Sorteio para relato Retorno de resolução Empréstimo a conselheiro	Formalização Vista do conselheiro Embargo para relato Exame

A outra forma de controle é o Sincon, sistema informatizado implantado em 1998, no qual constam todas as informações sobre a tramitação dos PAFs desde 1995 e a partir do qual os principais documentos das câmaras, como pautas de julgamento, atas e ementários, são produzi-

dos para publicação e posterior encadernação e guarda no Centro de Documentação.

O exame da distribuição dos PAFs evidenciou que depois de realizado o sorteio era anexado a cada PAF um despacho que em algumas câmaras era assinado pelo presidente e em outras pelo chefe da secretaria, informando tal distribuição.

A observação do transcorrer das sessões de julgamento possibilitou detectar, ainda, diferenças entre os trabalhos de cada câmara, chamando a atenção o fato de apenas uma dispor de servidor acompanhando seu desenvolvimento.

Normalmente, as pessoas contam aos analistas o que pensam que deveriam estar fazendo; aquilo de que conseguem se lembrar ou o que lhes disseram para falar; elas não contam o que realmente fazem. O que as pessoas fazem e o que dizem que fazem raramente coincide.

Por esse motivo, e com o objetivo de compreender os processos/procedimentos, uma vez que a experiência propicia uma ideia mais clara do que realmente importa e do que não importa, é que se optou pela entrevista como último instrumento de pesquisa, obtendo-se as seguintes respostas:

- a) Quais os controles utilizados para a tramitação dos PAFs? Todos os participantes afirmaram utilizar os livros de protocolo e o Sincon.
- b) Qual o tempo necessário para efetuar cada registro de controle? Todos informaram não ter como precisar por nunca terem se preocupado com esse dado.
- c) Qual a dificuldade para se confeccionar relatórios mensais, como o Controle de Litígios Fiscais? A resposta unânime referiu-se ao tempo gasto para fazer os relatórios, tendo em vista ser necessário buscar os dados em fontes diversas, como guias de encaminhamento de PAFs e livros, pois o Sincon não oferece a opção de apresentação dos dados no formato desejado.
- d) Existe manual que descreva como fazer os registros de controle? Todos afirmaram desconhecer a existência de um manual, observando que seria muito proveitosa sua confecção.

- e) Em caso de dúvida quanto a um procedimento, a quem ou a que você recorre? Sete afirmaram recorrer primeiramente ao RI-CC, e um primeiramente à Secex.
- f) Você já participou de algum treinamento ou curso sobre o PAF ou o Regimento Interno? Cinco dos oito chefes participaram de curso a respeito da legislação que rege o PAF, porém ninguém participou de curso sobre o Regimento Interno.
- g) Como é feita a separação dos lotes de PAF para sorteio? Três chefes afirmaram que primeiramente são separados os de maior valor discutido, dando-se prioridade a estes, considerando-se, depois, a ordem cronológica de entrada na câmara. A ordem cronológica é o critério único nas demais câmaras.
- h) Existe algum processo/procedimento alternativo para a tramitação de PAF menos complexos? Todos afirmaram não haver tratamento diferenciado para os PAFs, independentemente de sua complexidade e similaridade ou da jurisprudência.
- i) Quais as dificuldades para a confecção da pauta de julgamentos? Todos afirmaram que pelo fato de ser gerada de dados já disponíveis no Sincon não há dificuldade na confecção de pautas de julgamentos, atas ou ementários.
- j) De que forma é solicitada a conclusão e a devolução dos PAFs já julgados que permanecem em poder do conselheiro ou procurador além do prazo regimental? Todos afirmaram que a solicitação é feita pela impressão de lista obtida no Sincon, constando o PAF pendente, entregue, sob recibo, ao conselheiro ou procurador que estiver com ele em seu poder.

De acordo com os dados coletados na pesquisa documental, constatou-se que as variações existentes nos processos/procedimentos de controle eram fruto de adaptações dos próprios chefes de secretaria, acarretando a existência de registros duplicados e desnecessários.

Relativamente aos livros, o Protocolo dos Conselheiros e o Protocolo das Sessões são utilizados pelas câmaras há mais de 25 anos, não existindo padronização de seu uso. A principal função daqueles

livros, como a do Protocolo do Procurador, é captar assinaturas e identificar o responsável pelo PAF, dando maior segurança aos chefes de secretaria.

Observou-se que o registro em tais livros invariavelmente ocasionava atraso na entrega dos respectivos PAFs aos conselheiros e retardamento em sua tramitação, posto que a maioria reside fora de Brasília e permanece nesta cidade durante uma semana a cada mês, passando a maior parte desse tempo em plenário e, por vezes, retornando a sua cidade de origem sem receber os PAFs, isso acontecendo somente no mês seguinte.

O Sincon tem seus registros atualizados no final de cada dia útil, e a partir dele a página eletrônica na internet<sup>18</sup> é alimentada, possibilitando a divulgação de informações sobre a tramitação dos PAFs, a jurisprudência, as pautas de julgamento, o calendário das sessões, além do Regimento Interno, da lista de titulares e conselheiros.

Constatou-se que de cada registro efetuado há a previsão de emissão de guias e relatórios pelo próprio sistema, com campos para a identificação do emissor e do receptor dos PAFs, que podem ser impressos e assinados para fins de controle, o que ocorre somente em alguns casos.

Notou-se que o despacho de distribuição era totalmente desnecessário, posto que o nome do relator e sua assinatura compõem o acórdão, obrigatoriamente anexado ao PAF quando enviado à DRJ. Tal providência acarretava, ainda, maior lentidão na entrega do PAF ao relator, pois o sorteio era realizado no primeiro dia de sessão, e o despacho exigia a assinatura do presidente ou chefe de secretaria, o que muitas vezes não acontecia a tempo.

A presença de servidor acompanhando a realização das sessões demonstrou ser um facilitador do controle dos PAFs, tendo em vista as alterações em sua situação, como pedido de vista ou empréstimo para estudo por outro conselheiro que não o relator, podem ser observadas e anotadas no momento em que ocorre.

---

18 [www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)



Os fluxogramas, confeccionados com base na observação *in loco* da execução dos processos/procedimentos e das entrevistas informais, possibilitaram a visualização das diferenças existentes entre as câmaras, facilitando a análise e a compreensão dos desvios e do retrabalho.

De acordo com os dados coletados por meio das entrevistas roteirizadas, foi constatado que os controles existentes são realizados empiricamente, impossibilitando ao servidor detectar o tempo gasto em cada registro e os pontos de desperdício de recursos, dificultando, ainda, a realização de relatórios gerenciais por estarem dispersos. O fato de não existir norma complementar mais específica dificulta a solução dos problemas apresentados e uma tomada de decisão padronizada, motivando uma percepção negativa da variável Controle.

Foi verificado, ainda, não haver troca de informações entre as câmaras, dificultando a implantação de decisões de forma padronizada, o que se agrava pela não-realização de treinamentos que poderiam facilitar a solução de problemas. Entretanto, a disseminação de informações na internet a contribuintes, conselheiros, repartições da Receita Federal e ao Poder Judiciário proporciona uma percepção neutra da variável Comunicação.

Também foi constatada a inexistência de procedimento alternativo para a tramitação de PAF menos complexo, como nas situações de matérias idênticas ou de jurisprudência já pacificada, denotando uma percepção negativa da variável Rotina.

Por fim, detectou-se que tanto a confecção das pautas de julgamento, das atas e dos ementários quanto a exigência de cumprimento dos prazos regimentais pelos conselheiros e procuradores são facilitadas pela utilização do Sincon, que proporciona condições para estes procedimentos, sendo a variável Operação considerada positiva.

A busca da melhor concepção orgânica bem como da integração e da simplificação de rotinas de trabalho tornou-se de fundamental importância nas organizações contemporâneas, sejam elas públicas ou privadas, a fim de buscar a redução de tempo e custos e, principalmente, a melhoria contínua da qualidade.

De acordo com os dados coletados, e depois de sua análise, visando a responder ao questionamento “Como agilizar a tramitação dos Processos Administrativos Fiscais no Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda?”, foi possível concluir que:

- Os livros de protocolo acarretam desperdício de recursos, dificultando o prazo de entrega dos PAFs aos conselheiros e procuradores e protelando sua tramitação. Além desse fato, os dados utilizados para os relatórios gerenciais apresentam-se distribuídos nas folhas desses livros e nas guias, dificultando a confecção destes.
- O Sincon dispõe das informações indispensáveis à produção dos relatórios gerenciais, podendo emitir guias e formulários para comprovar o recebimento dos PAFs, não apresentando aqueles relatórios por problemas de configuração.
- Existem procedimentos alternativos para a tramitação de PAFs menos complexos, como nas situações de matérias idênticas ou de jurisprudência já pacificada.
- Inexistem normas complementares ao Regimento Interno, bem como manual de procedimentos, configurando grande entrave na solução de problemas ocorridos no dia a dia.
- Os servidores estão desatualizados e não detêm todas as informações necessárias ao desenvolvimento de seus trabalhos.
- A troca de informações entre as câmaras não ocorre com constância, impedindo a definição de processos/procedimentos unificados e padronizados.

As melhorias recomendadas, visando à utilização de práticas de máximo benefício com a racionalização dos processos organizacionais de controle dos PAFs, são as seguintes:

- eliminação dos livros, implementando sua substituição pelos formulários retirados do próprio sistema Sincon, obtidos mais rapidamente e que atualizam o controle do PAF automaticamente, possibilitando o melhor aproveitamento dos recursos. Tais formulários, já disponíveis, porém ainda não utilizados amplamente, manteriam a segurança atualmente existente, agregando rapidez ao processo/procedimento;

- levantamento das informações que devem constar nos relatórios gerenciais, possibilitando ao Serpro o desenvolvimento destes. Dessa forma, estaria sendo maximizada a utilização dos recursos e minimizados os esforços;
- definição de procedimentos alternativos para PAFs menos complexos, neste caso havendo duas soluções – uma imediata e outra em curto prazo. De imediato seria a preparação dos lotes de PAFs para sorteio a relator considerando-se atributos que pudessem agilizar sua análise e seu julgamento, como similaridade de matéria discutida. Em curto prazo a implantação de súmulas para matérias pacificadas no 1CC-MF, prerrogativa já prevista no Regimento Interno e de aplicação obrigatória pelas câmaras;
- expedição de norma complementar ao Regimento Interno, por meio de portaria do presidente do 1CC-MF, bem como produção de manual de procedimentos, que seria fruto da análise aprofundada dos processos de trabalho existentes;
- participação dos servidores, com a maior brevidade, em treinamento sobre a legislação do processo administrativo-tributário e sobre o Regimento Interno, a fim de que adquiram os conhecimentos necessários para a solução das dúvidas e dos problemas que surgem na consecução de seus trabalhos, possibilitando ainda que estes tenham maior segurança em suas ações e possam trocar informações com maior regularidade.

Há de ser observado, ainda, que as recomendações aqui expostas são plenamente aplicáveis por não dependerem de tomada de decisão de nível hierárquico superior ao presidente da organização, o que sabidamente se torna um grande obstáculo no serviço público.

A pesquisa desenvolvida no Primeiro Conselho de Contribuintes permitiu observar a inclusão de etapas extras nos processos/procedimentos, em geral implantados pelos próprios executantes, visando a criar facilidades e a sanar erros, porém acarretando ambiguidade de responsabilidade e autoridade, além de redundância de etapas.

A entrevista roteirizada feita com os chefes de secretaria de câmara demonstrou que estes apresentavam uma tendência a relatar o que de-

veriam fazer, e não o que estavam fazendo de fato, com isso algumas deduções acabaram sendo feitas, podendo ter ocorrido distorções em sua análise.

Outro aspecto restritivo a ser observado é o fato de a pesquisa ter sido feita apenas com os chefes de secretaria, haja vista que o autor não dispôs de tempo hábil para captar as informações e as impressões dos demais servidores, subordinados àqueles ou presidentes de câmara.

Além das observações, das conclusões e das recomendações apresentadas anteriormente, para que o Primeiro Conselho de Contribuintes consiga atingir seus objetivos, maximizando a utilização de seus recursos humanos, materiais e tecnológicos, sugere-se que seja considerada a necessidade de que as mudanças sejam precedidas de planejamento, com definição de prioridades e a participação de seus servidores, peças fundamentais na consecução de suas atividades.

Outras necessidades relevantes:

- remodelagem da estrutura física para adequar o ambiente de trabalho aos novos processos/procedimentos, especialmente a concentração dos PAFs em um único local, devidamente catalogados, em condições de digitalizar suas principais peças e, a seguir, inseri-las no sistema de apoio ao julgamento (SAJ);
- concentração do atendimento aos contribuintes e aos advogados em apenas dois locais – o protocolo no térreo e a secretaria geral na sobreloja – uniformizando-se as informações e evitando o trânsito de pessoas no prédio.

## **11 PROPOSTA DE UNIFICAÇÃO DOS CONSELHOS**

A importância dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF pode ser aquilatada pela quantidade de novos PAFs e, principalmente, pelo montante dos créditos tributários encaminhados aos órgãos a cada mês. No período de janeiro/2005 a junho/2007 (intervalo de trinta meses), verificaram-se as seguintes entradas de novos PAFs para julgamento:

Quadro 3

Conselho e CSRF	Quant. processos	Valor total (R\$)	Quant. média mensal	Valor médio mensal (R\$)
1CC-MF	15.054	78.620.896.507	502	2.620.696.550
2CC-MF	12.001	39.045.888.220	400	1.301.529.607
3CC-MF	7.507	8.575.977.120	250	285.865.904
CSRF	5.461	27.147.642.039	182	904.921.401
<b>Total</b>	<b>40.023</b>	<b>153.390.403.885</b>	<b>1.334</b>	<b>5.113.013.463</b>

Por sua vez, os estoques de PAFs aguardando julgamento ou apreciação atingiram em 01/08/2007 os montantes de:

Quadro 4

Conselho e CSRF	Quant. processos	Valor total (R\$)
1CC-MF	8.195	37.049.095.978
2CC-MF	6.447	15.860.714.717
3CC-MF	3.782	5.007.485.944
CSRF	3.986	25.324.410.080
<b>Total</b>	<b>22.410</b>	<b>83.241.706.719</b>

Nessas quantidades e valores de PAFs entrados e estoques não estão incluídos os valores relativos aos PAFs de contribuições previdenciárias transferidos do Conselho de Recursos da Previdência Social para o 2CC-MF em face da unificação da Secretaria da Receita Previdenciária com a Secretaria da Receita Federal. *Em outubro/2007, o crédito tributário em julgamento nos Conselhos e na CSRF ultrapassou R\$ 100 bilhões de reais.*

É do interesse da Fazenda Nacional que o julgamento desses PAFs seja realizado com correção, transparência e agilidade. Isso porque aproximadamente 78,3% do crédito tributário constituído de ofício na RFB, mediante ação fiscal direta, tem sido objeto de impugnação e, posteriormente, recurso aos Conselhos de Contribuintes.<sup>19</sup> As decisões dos Conselhos formam jurisprudência administrativa, servindo de parâmetro para as fiscalizações e de referencial para o julgamento no Judiciário. Além disso, o cancelamento das exigências indevidas evita que a Fazenda Nacional venha a arcar com sucumbências nas ações judiciais.

No período de janeiro/2005 a julho/2007, o prazo médio de permanência dos PAFs no Primeiro Conselho de Contribuintes até o julgamento foi de 15 meses; já na CSRF o prazo foi de 13 meses. Todavia, a permanência média total foi superior a 21 meses, em face dos procedimentos de formalização dos acórdãos e dos despachos.<sup>20</sup>

É preciso reduzir esses prazos. E mais: há interesse da RFB que os contribuintes sejam intimados das decisões dos Conselhos, via postal, no momento da expedição dos PAFs, o que agilizaria o procedimento de cobrança, para isso é preciso ajustar o crédito tributário devido em face da decisão proferida com absoluta segurança.

Por seu turno, os novos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF estabelecem a implantação de uma série de procedimentos visando a garantir máxima transparência e imparcialidade nos julgamentos, bem como acompanhar a produtividade dos conselheiros.

É imperioso dotar os Conselhos de Contribuintes e a CSRF de uma estrutura administrativa mínima, no curto prazo, visando ao atendimento dessas demandas.

Atualmente, toda administração do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais está a cargo de um só Presidente (DAS<sup>21</sup> 101.4) e de um Secretário-Executivo (DAS

---

19 Percentual médio dos anos de 1996 a 2003. Fonte: Sistemas Profisc e Ação Fiscal da RFB.

20 Fonte: Sistema de Acompanhamento de Processos dos Conselhos de Contribuintes (Sincon).

21 DAS – Cargo de Direção e Assessoramento Superior; FG – Função Gratificada (vide Medida

101.1). São mais de sessenta servidores de apoio, além de 82 conselheiros, com 64 deslocando-se mensalmente a Brasília para realizar os julgamentos.

O presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes tem ainda a incumbência técnica de presidir uma câmara do Conselho e as quatro turmas da CSRF. São muitas atribuições, tanto gerenciais quanto técnicas. Logo, além de ser eclético, necessita formar uma equipe direta de apoio coesa e capacitada, tal qual possuiu a maioria das DRJs. Registre-se que a maioria das DRJs conta com três chefias cada, com DAS 1.01, para coordenação de suas equipes de apoio, extremamente capacitadas. Enquanto o 1CC-MF tem apenas um secretário-executivo, que ainda cuida da CSRF, e 12 servidores com FG. Isso explica, em parte, a melhor produtividade das DRJs.

A composição paritária, a publicidade dos atos, a visibilidade, a projeção e a importância do 1CC-MF exigem do administrador outros atributos: serenidade nas atitudes, segurança nas posições e firmeza nos procedimentos. A tarefa é árdua.

Vejamos a estrutura atual de cargos do Primeiro Conselho de Contribuinte e da CSRF estabelecida no Anexo II do Decreto nº 6.193 de 22/08/2007:

---

Provisória nº 375 de 2007).

Quadro 5

<b>Conselhos de Contribuintes</b>	<b>Quant.</b>	<b>Denominação cargo/função</b>	<b>DAS/FG</b>
1º Conselho de Contribuintes	1	Presidente	101.4
	7	Presidente de câmara	101.2
	1	Secretário-executivo	101.1
	3	—	FG-1
	7	—	FG-3
2º Conselho de Contribuintes	1	Presidente	101.4
	5	Presidente de câmara	101.2
	1	Secretário-executivo	101.1
	1	Chefe de serviço	101.1
	8		FG-1
3º Conselho de Contribuintes	1	Presidente	101.4
	2	Presidente de câmara	101.2
	1	Secretário-executivo	101.1
	2		FG-1
	3		FG-3
Câmara Superior de Recursos Fiscais	3	—	FG-1
	1	—	FG-2

Registre-se que os presidentes de câmara têm perfil técnico e estão incumbidos de administrar o julgamento em suas respectivas câmaras, logo não participam da gestão e da administração do órgão.

Compara-se com a estrutura do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), outro órgão de natureza colegiada do Ministério da Fazenda, também estabelecida no Anexo II do Decreto nº 6.193 de 22/08/2007:



Quadro 6

<b>Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf)</b>	<b>Quant.</b>	<b>Denominação cargo/função</b>	<b>DAS/FG</b>
	1	Presidente	101.6
	1	Assessor técnico	102.3
	1	Assistente	102.2
Gabinete	1	Chefe	101.4
Divisão	2	Chefe	101.2
Serviço	2	Chefe	101.1
Secretaria-Executiva	1	Secretário-executivo	101.5
	9	Assessor	102.4
	1	Assessor técnico	102.3
Diretoria de Análise e Fiscalização	1	Diretor	101.5
Coordenação-Geral de Análise	1	Coordenador-geral	101.4
Coordenação	2	Coordenador	101.3
Coordenação-Geral de Fiscalização	1	Coordenador-geral	101.4
Coordenação	2	Coordenador	101.3
	5		FG-1
	1		FG-2

Compare-se, ainda, com a nova estrutura do Conselho de Recursos da Previdência Social, ao qual compete a jurisdição administrativa e o controle das decisões do INSS nos processos de interesse dos beneficiários do Regime Geral de Previdência Social (Anexo II do Decreto nº 6.193 de 22/08/2007).

Quadro 7

<b>Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS)</b>	<b>Quant.</b>	<b>Denominação cargo/função</b>	<b>DAS/FG</b>
Coordenação	1	Presidente do Conselho	101.4
	1	Coordenador	101.3
	1	Assistente técnico	102.1
Divisão	2	Chefe	101.2
Serviço	2	Chefe	101.1
Câmara	4	Presidente de câmara	101.2
Serviço de secretaria de câmara	4	Chefe	101.1
Junta	29	Presidente de junta	101.1
	30	—	FG-1
	6	—	FG-3

Na comparação da estrutura administrativa do 1CC-MF/CSRF com a do Coaf, órgãos colegiados integrantes do MF, observa-se que: enquanto o 1CC-MF/CSRF conta com apenas um secretário-executivo (DAS 101.1), o Coaf possui um gabinete com cinco funções, com o chefe sendo DAS 101.4, e uma secretaria-executiva com 11 funções, sendo um secretário com DAS 101.5). Além disso, o presidente do Coaf possui um assessor técnico (DAS 1.03) e um assistente (DAS 101.2).

É certo que o Coaf e o 1CC-MF/CSRF exercem atividades distintas, mas essa Secretaria Executiva tem condições de realizar uma avaliação técnica que certamente vai apontar a profunda deficiência desses órgãos (1CC-MF/CSRF).

Por seu turno, a comparação das estruturas administrativas do 1CC-MF/CSRF com o CRPS é facilitada, pois, embora de outro ministério, o CRPS é semelhante ao 1CC-MF/CSRF.

Ocorre que o CRPS possuía seis câmaras, duas foram transferidas para o Segundo Conselho de Contribuintes do MF. Restaram quatro câmaras e 29 juntas no CRPS, com a estrutura administrativa para esse fim contando com seis funções de Assessoramento Superior (um DAS 101.3, dois DAS 101.2, dois DAS 101.1 e um DAS 102.1). Registre-se que o CRPS não realiza gestão orçamentária e financeira, ao contrário do 1CC-MF/CSRF.

As comparações acima, embora superficiais, prestam-se para ilustrar as dificuldades enfrentadas pelo presidente do 1CC-MF/CSRF, isso apenas na administração dos órgãos. Registre-se ainda que o fluxo de PAF para julgamento no 1CC-MF/CSRF é comparável ao somatório de duas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), de maior porte, possuindo cada uma delas três serviços de apoio, todos contemplados com DAS 101.1, conforme Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 95 de 2007.

O secretário-executivo do Ministério da Fazenda, dr. Nelson Machado, em reunião realizada no dia 20/08/2007 para tratar do chamado Macroprocesso de Crédito Tributário, mostrou-se empenhado na busca de soluções para agilizar o recebimento dos créditos tributários da Fazenda Nacional. Os Conselhos de Contribuintes fazem parte desse Macroprocesso, portanto devem ser fortalecidos. Uma corrente é quão forte seu elo mais fraco.

Existem propostas de aperfeiçoamento da estrutura dos Conselhos e da CSRF que dependem de alterações de dispositivos legais, sendo de bom alvitre a realização de amplos debates, haja vista a visibilidade e a importância desses órgãos, porém há de se agir com objetividade, haja vista que as necessidades do 1CC-MF/CSRF são prementes.

Algumas propostas têm por premissa a justaposição, com os presidentes atuais passando a ser presidentes de seções com DAS 101.4 (seria necessário o dobro de DAS unitário, que hoje é de 35,6). Na proposta aqui trazida seriam mantidos os mesmos 35,6 DAS unitário. A diretriz básica é fazer “mais com menos”, racionalização de procedimentos e recursos.

Atualmente os Conselhos e a CSRF possuem 44 cargos. A estrutura unificada dos Conselhos, ora proposta, teria os seguintes cargos:

Quadro 8

<b>Nova estrutura com unificação</b>				
<b>Conselho de Contribuintes</b>			<b>DAS Unitário</b>	<b>Total de DAS Unitário</b>
1	Presidente	101.4	3,23	3,23
3	Presidente-adjunto	101.3	1,91	5,73
8	Presidentes de câmara	101.2	1,27	10,16
1	Secretário-executivo	101.2	1,27	1,27
11	Chefes de serviço	101.1	1	11
21	Chefes de seção	FG-1	0,2	4,2
<b>45</b>	<b>Totais</b>			<b>35,59</b>

Alguns DASs e FGs poderiam ser convertidos em FCT,<sup>22</sup> cujo valor da remuneração efetiva é maior.

Em linhas gerais, o novo Conselho de Contribuintes é composto de 12 câmaras agrupadas em quatro seções de três câmaras cada, a saber:

- Primeira Seção de Julgamento – tributos sobre a renda pessoa jurídica e contribuições sobre o lucro;
- Segunda Seção de Julgamento – tributos sobre a renda pessoa física, retenções na fonte, tributos sobre o patrimônio e Simples<sup>23</sup> (inclusive exclusão);

22 FCT – Função Gratificada Técnica (*vide* Decreto nº 4.941 de 2003).

23 Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno porte. Regime de tributação de que trata a Lei nº 9.317 de 1996 e alterações posteriores. Simples Nacional – novo regime de tributação que substitui o antigo Simples, estabelecido na Lei Complementar nº 123 de 1996 e alterações.

- Terceira Seção de Julgamento – demais contribuições sociais e previdenciárias;
- Quarta Seção de Julgamento – tributos sobre produção, circulação e comércio exterior.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem quatro turmas, correspondente às quatro seções de julgamento, formada pelos presidentes e pelos vices de cada câmara das respectivas seções, sendo a primeira turma da CSRF presidida pelo presidente dos Conselhos e as demais turmas pelo presidente-adjunto correspondente (especialização).

As competências para julgamento dos demais tributos e outras espécies são distribuídas entre as seções, observada a especialidade e a distribuição equânime da carga de trabalho, de acordo com as horas-padrão dos PAFs. Eventualmente é possível transferir competências entre as seções para equiparar os estoques em horas-padrão. Todavia, se interposto recurso especial, é julgado na seção que detém a competência original.

O presidente do Conselho (DAS101.4) preside a Primeira Seção de Julgamento, a Primeira Câmara e o Pleno.

Presidente-adjuntos presidem as demais seções (DAS 101.3) e, respectivamente, a quarta, a sétima e a décima câmaras, além disso, possuem funções administrativas. Os presidentes das demais câmaras são contemplados com DAS 101.2 ou FCT 1, cuja remuneração é compatível.

As câmaras são divididas em duas turmas ordinárias de seis conselheiros cada, sendo o presidente e o vice o mesmo nas duas turmas. Há também uma turma especial, que funciona eventualmente, de seis conselheiros formada pelos suplentes.

A primeira turma de cada câmara tem competência para julgar os PAFs prioritários (valor elevado e representação fiscal e certas matérias), a segunda turma, os demais (sem prejuízo de a primeira turma da câmara julgar também os demais – antigos, por exemplo, e vice-versa, se necessário).

A turma especial, também de seis conselheiros, será ativada sempre que for necessário para reduzir os estoques.

Atualmente, são 136 conselheiros titulares em 17 câmaras, com apenas os 68 fazendários titulares tendo dedicação integral. No Conselho unificado são 120 conselheiros titulares, com sessenta titulares fazendários e outros 12 suplentes fazendários exercendo dedicação integral. Esses 12 suplentes fazendários com dedicação integral são convocados para todas as reuniões, além de ficarem de plantão para eventuais ausências, auxiliam os presidentes de câmara nos exames de embargos, admissibilidade de recursos especiais, bem como na produção de minutas para a CSRF.

Os conselheiros não fazendários podem ser remunerados pela presença nas sessões de julgamento e pela produção de minutas de relatório/votos (essa parte, de acordo com a produtividade).

Cada seção de julgamento possui uma secretaria cujo secretário exerce DAS 101.1. A secretaria da seção cuida do suporte das três câmaras, de suas respectivas turmas, bem como da correspondente turma da CSRF, ou seja, unicidade de condução dos PAFs desde sua entrada no Conselho. Atualmente, quanto o PAF é encaminhado à CSRF é tratado por outra equipe.

As seções de julgamento possuem também uma equipe de assessoria técnica encabeçada por ocupante DAS 101.1 ou FCT 1 que, além de assessorar o presidente da seção, coordena os trabalhos dos conselheiros suplentes com dedicação integral.

O secretário-executivo do Conselho exerce DAS 101.2 (ou DAS 101.3) e responde pela administração do órgão. Ele é subordinado ao presidente do Conselho e também responde aos presidentes adjuntos nas questões administrativas de sua competência.

O Conselho unificado possui três serviços, cujos chefes (DAS 101.1) são subordinados ao secretário-executivo.

O primeiro serviço é a Secretaria-Geral, que recebe os PAFs para julgamento, realiza triagem parametrizada, efetua a classificação/complexidade dos PAFs, alimenta os sistemas, efetua as digitalizações

das peças processuais, cuida do arquivamento do PAF enquanto estiver no Conselho (inclusive nas turmas da CSRF) e realiza as expedições dos PAFs. Os PAFs tramitam o mínimo necessário dentro do Conselho, bem como para as representações do Conselho (localidades de residência dos conselheiros). Os conselheiros trabalham o máximo possível com os arquivos eletrônicos dos processos.

O segundo serviço é o de administração de pessoal, inclusive capacitação, patrimônio e contratos.

O terceiro serviço é o de documentação e tecnologia da informação.

São elaboradas e expedidas ordens de serviço contendo a descrição pormenorizada de todos os procedimentos e processos de trabalho realizados nos conselhos, visando à padronização.

Os serviços são divididos em seções cujas chefias possuem FG-1, as equipes de apoios aos presidentes de câmara também possuem ocupantes de FG-1 ou FCT.

As câmaras realizam até 12 reuniões ordinárias por ano de no máximo dez sessões cada, parte delas da primeira turma, parte da segunda. A reuniões das turmas especiais são sempre extraordinárias e não coincidem com as reuniões das turmas fixas. As seções do Conselho (turma da CSRF) realizam até seis reuniões ordinárias por ano, se possível coincidindo com os períodos de sessões das turmas das respectivas câmaras.

O gerenciamento das horas aplicada ao julgamento nas câmaras/seções e outras atividades dessa natureza é realizado pela assessoria da presidência de cada seção.

O funcionamento das câmaras do Conselho, o procedimento para julgamento dos PAFs e demais disposições contidas no regimento atual necessitam de pouquíssimas alterações, apenas para adaptar ao aqui proposto.

Só há benefícios com essa unificação, a começar pela melhoria do processo decisório, afinal trata-se de quatro órgãos de pequena grandeza, que realizam as mesmas atividades, possuem um único regimento interno, estão instalados no mesmo prédio, mas possuem

três gestores diferentes. A racionalização dos cargos e das chefias é outro ganho imediato; atualmente são três secretários-executivos com as mesmas competências, realizando as mesmas tarefas, quando poderia ser um só e os demais DAS atribuídos a outras chefias que o órgão necessita.

## **12 CONCLUSÕES**

Os Conselhos de Contribuintes, órgãos responsáveis pelo julgamento dos recursos em processos administrativos tributários, permeiam uma das atividades fim da RFB. Isso porque o prosseguimento da cobrança de 43% do crédito tributário lançado de ofício depende do trabalho desses órgãos.

A RFB e a Fazenda Nacional têm o máximo de interesse na agilização e na melhoria da qualidade dos julgamentos em segunda instância administrativa e devem promover ações para esse fim, em conjunto com a administração dos Conselhos de Contribuintes.

O trabalho dos Conselhos é uma continuidade do que é feito nas DRJs, que, aliás, adotam a mesma sistemática de julgamento colegiado. É preciso estreitar as relações entre as DRJs e os Conselhos, especialmente quanto ao intercâmbio de informações sobre os PAFs em julgamento, boas práticas gerenciais e apoio funcional, sempre com foco na agilização e na qualidade do julgamento.

Os conselheiros, tanto os representantes da Fazenda Nacional quanto os indicados pelos contribuintes, necessitam de informações e apoio na sua atividade de julgamento, sobretudo a disponibilização de documentos relevantes dos PAFs em meio eletrônico, antes e durante o julgamento.

Quando os conselheiros têm a possibilidade de melhor conhecer as questões em litígio nos PAFs em julgamento, mediante acesso às peças processuais em meio eletrônico, em sua estação de trabalho, e fazem isso, verifica-se um aumento da produtividade e nas sessões, bem como na qualidade dos julgados.



É possível propiciar a melhoria do fluxo de informações para os conselheiros e entre estes os servidores de apoio às câmaras, por meio de um sistema informatizado, via internet, com acesso seguro, o que certamente reduz custos e aumenta a produtividade dos conselheiros e dos servidores.

A transmissão das sessões de julgamento ao vivo aumenta a transparência das decisões dos Conselhos e propicia economia de recursos, evitando deslocamentos de servidores para acompanhar as sessões, bem como pelos demais interessados (contribuintes, advogados), e dissemina a jurisprudência dos Conselhos.

A agilização do julgamento nos Conselhos de Contribuintes, em todas as fases, aliada à melhoria na qualidade dos acórdãos, constitui instrumentos de promoção da justiça fiscal e social dos tributos.

A unificação dos Conselhos de Contribuintes deve melhorar a estrutura administrativa desses órgãos, facilitando a gestão, além de possibilitar atribuição de DAS e FCT para os servidores que desempenham relevantes chefias e funções técnicas nos Conselhos, contempladas apenas com FG.



**Portaria SRF nº 623, de 16 de junho de 2004**





## **MINISTÉRIO DA FAZENDA**

### **Secretaria da Receita Federal do Brasil**

#### **Portaria SRF nº 623, de 16 de junho de 2004**

Dispõe sobre o “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal José Antônio Schöntag – Prêmio Schöntag” e estabelece procedimentos para sua atribuição.

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**, no uso de suas atribuições, resolve:

#### **DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 1º O “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal José Antônio Schöntag (Prêmio Schöntag)” passa a ser regido por esta Portaria.

Art. 2º O Prêmio referido no art. 1º tem por objetivo valorizar e reconhecer trabalhos técnicos, apresentados por servidores e empregados em exercício na Secretaria da Receita Federal, que tenham aplicabilidade na implantação de boas práticas de gestão e na melhoria da qualidade dos serviços prestados pela Instituição.

Art. 3º O Prêmio Schöntag será conferido uma vez por ano.

Art. 4º Os trabalhos de que trata o art. 2º deverão ser apresentados sob a forma de monografia, individualmente ou em grupo, observados procedimentos para apresentação e encaminhamento, prazo de inscrição, local e data da solenidade de premiação, que serão fixados, anualmente, em portaria do Secretário da Receita Federal.

## **DO TEMA**

Art. 5º As monografias deverão ser apresentadas sobre o tema “Implantação de Boas Práticas de Gestão e Melhoria da Qualidade dos Serviços Prestados pela Secretaria da Receita Federal”, podendo contemplar um ou mais dos seguintes subtemas, entre outros:

- I – tratamento da informação;
- II – relacionamento com a sociedade;
- III – racionalização operacional;
- IV – motivação do servidor;
- V – desburocratização.

Parágrafo único. A indicação dos subtemas referidos nos incisos I a V visa apenas a orientar os trabalhos para questões específicas sem implicar restrição ao escopo dos trabalhos a serem apresentados.

## **DO JULGAMENTO**

Art. 6º Os trabalhos apresentados serão submetidos a uma Comissão Julgadora, integrada por onze membros, sendo um representante de cada Coordenação-Geral, um do Gabinete e um Presidente, todos designados pelo Secretário da Receita Federal.

§ 1º Na hipótese de eventual impossibilidade de participação de algum membro da Comissão Julgadora, o Presidente poderá designar membro *ad hoc*.

§ 2º As decisões da Comissão Julgadora serão tomadas por maioria simples.

Art. 7º Os critérios de julgamento observarão:

- I – a relação custos *versus* benefícios;
- II – o aumento de produtividade;
- III – a viabilidade de implementação;
- IV – a valorização do servidor;
- V – a melhoria da qualidade do serviço prestado;
- VI – a promoção da justiça fiscal e social dos tributos.

§ 1º A Comissão Julgadora deverá atribuir aos trabalhos apresentados pontos variáveis de zero a dez para cada um dos critérios estabelecidos neste artigo, observados os pesos abaixo, perfazendo um total máximo de 100 pontos:

- I – 1,5 para cada um dos critérios referidos nos incisos I, II, IV e VI; e
- II – 2,0 para cada um dos critérios referidos nos incisos III e V.

§ 2º Em caso de empate, o Presidente da Comissão Julgadora procederá ao desempate.

§ 3º As decisões da Comissão Julgadora não serão suscetíveis de impugnações ou recursos.

§ 4º O resultado do julgamento será divulgado no Boletim de Pessoal do Ministério da Fazenda e nos meios de comunicação interna da Secretaria da Receita Federal.

## **DA PREMIAÇÃO**

Art. 8º O Prêmio Schöntag será conferido aos trabalhos que alcançarem as três maiores pontuações.

§ 1º Os vencedores do Prêmio Schöntag receberão, além do certificado, os seguintes prêmios em dinheiro:

I – R\$ 10.000,00 para o primeiro classificado;

II – R\$ 6.000,00 para o segundo classificado;

III – R\$ 4.000,00 para o terceiro classificado.

§ 2º O imposto de renda sobre os valores dos prêmios em dinheiro deverá ser recolhido em conformidade com a legislação vigente à data da premiação.

§ 3º Os trabalhos premiados serão editados e publicados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A critério da Comissão Julgadora, poderão ser concedidas até duas Menções Honrosas, com direito a diploma e a publicação do trabalho.

## **DISPOSIÇÕES FINAIS**

Art. 9º Fica vedado concorrer à premiação os trabalhos:

I – premiados em anos anteriores ou agraciados com menção honrosa;

II – de autoria dos membros da Comissão Julgadora.

Art. 10. Os casos omissos serão resolvidos pela Comissão Julgadora.

Art. 11. Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 12. Fica revogada a Portaria SRF nº 1.436, de 26 de setembro de 2003.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID



**Portaria RFB nº 11.006, de 12 de setembro de 2007**





## **MINISTÉRIO DA FAZENDA**

### **Secretaria da Receita Federal do Brasil**

#### **Portaria RFB nº 11.006, de 12 de setembro de 2007**

Dispõe sobre o “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil José Antônio Schöntag – Prêmio Schöntag” e estabelece procedimentos para sua atribuição.

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**, no uso de suas atribuições, resolve:

#### **DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 1º O “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil José Antônio Schöntag – Prêmio Schöntag” passa a ser regido por esta Portaria.

Art. 2º O Prêmio referido no art. 1º tem por objetivo valorizar e reconhecer trabalhos técnicos, apresentados por servidores e empregados em exercício na Secretaria da Receita Federal do Brasil, que tenham aplicabilidade na implantação de boas práticas de gestão e na melhoria da qualidade dos serviços prestados pela Instituição.

Art. 3º O Prêmio Schöntag será conferido uma vez por ano.

Art. 4º Os trabalhos de que trata o art. 2º deverão ser apresentados sob a forma de monografia, individualmente ou em grupo, observados procedimentos para apresentação e encaminhamento, prazo de inscrição, local e data da solenidade de premiação, que serão fixados, anualmente, em portaria do Secretário da Receita Federal do Brasil.

## **DO TEMA**

Art. 5º Cada candidato poderá apresentar apenas uma monografia sobre o tema “Implantação de Boas Práticas de Gestão e Melhoria da Qualidade dos Serviços prestados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”, abordando um ou mais dos seguintes subtemas, desde que contemple o tema principal.

- I – tratamento da informação;
- II – relacionamento com a sociedade;
- III – racionalização operacional;
- IV – educação fiscal;
- V – desburocratização.

Parágrafo único. A indicação dos subtemas referidos nos incisos I a V visa apenas a orientar os trabalhos para questões específicas sem implicar restrição ao escopo dos trabalhos a serem apresentados.

## **DO JULGAMENTO**

Art. 6º O julgamento dos trabalhos será feito por uma Comissão Julgadora designada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, especialmente e exclusivamente para esse fim.

§ 1º A Comissão Julgadora será composta por nove membros, representantes das Unidades Centrais, Regiões Fiscais e Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º A Comissão terá um Presidente designado, entre os membros, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Na hipótese de eventual impossibilidade de participação de algum membro da Comissão Julgadora, o presidente poderá designar membro *ad hoc*.

§ 4º A Comissão Julgadora elaborará os procedimentos de avaliação, sendo soberana no julgamento.

Art. 7º Os critérios de julgamento observarão:

- I – a relação custos versus benefícios;
- II – o aumento de produtividade;
- III – a viabilidade de implementação;
- IV – a valorização do servidor;
- V – a melhoria da qualidade do serviço prestado;
- VI – a promoção da justiça fiscal e social dos tributos.

§ 1º A Comissão Julgadora deverá atribuir aos trabalhos apresentados pontos variáveis de zero a dez para cada um dos critérios estabelecidos neste artigo, observados os pesos abaixo, perfazendo um total máximo de 100 pontos:

I – 1,5 para cada um dos critérios referidos nos incisos I, II, IV e VI; e

II – 2,0 para cada um dos critérios referidos nos incisos III e V.

§ 2º Em caso de empate, o Presidente da Comissão Julgadora procederá ao desempate.

§ 3º As decisões da Comissão Julgadora não serão suscetíveis de impugnações ou recursos.

§ 4º O resultado do julgamento será divulgado no Boletim de Pes-

soal do Ministério da Fazenda e nos meios de comunicação interna da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

## **DA PREMIAÇÃO**

Art. 8º Serão premiados os três melhores trabalhos de acordo com os critérios estabelecidos no art. 7º desta Portaria.

§ 1º A Comissão Julgadora poderá decidir não conferir premiação, quando nenhuma das monografias possuir qualidade satisfatória ou quando nenhuma estiver adequada ao tema definido no art. 5º desta Portaria.

§ 2º A Comissão Julgadora poderá conceder até um total de duas menções honrosas, com direito a certificação e a publicação do trabalho.

Art. 9º Os vencedores do Prêmio Schöntag receberão, além do certificado, os seguintes prêmios em dinheiro:

I – R\$ 10.000,00 para o primeiro classificado;

II – R\$ 6.000,00 para o segundo classificado;

III – R\$ 4.000,00 para o terceiro classificado.

§ 1º O imposto de renda sobre os valores dos prêmios em dinheiro deverá ser recolhido em conformidade com a legislação vigente à data da premiação.

§ 2º Os trabalhos premiados serão editados e publicados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

## **DOS DIREITOS PATRIMONIAIS DAS MONOGRAFIAS**

Art. 10. A inscrição no certame implica a cessão gratuita dos direitos patrimoniais das monografias premiadas, bem assim das agraciadas com menção honrosa, à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

## **DAS DISPOSIÇÕES FINAIS**

Art. 11. Fica vedado concorrer à premiação os trabalhos:

I – premiados em anos anteriores ou agraciados com menção honrosa;

II – de autoria de membros da Comissão Julgadora.

Art. 12. O candidato é o único responsável pela autoria e conteúdo do trabalho encaminhado, não cabendo qualquer responsabilidade aos realizadores do certame por eventuais infringências aos direitos autorais de terceiros.

Art. 13. Os casos omissos serão resolvidos pela Comissão Julgadora.

Art. 14. Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 15. Ficam revogadas as Portarias SRF nº 623, de 16 de junho de 2004, e 1031, de 13 de outubro de 2006.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID





**Portaria RFB nº 11.007, de 12 de setembro de 2007**





## **MINISTÉRIO DA FAZENDA**

### **Secretaria da Receita Federal do Brasil**

#### **Portaria RFB nº 11.007, de 12 de setembro de 2007**

Estabelece procedimentos para inscrição e apresentação dos trabalhos concorrentes ao “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil José Antônio Schöntag” – 6º Prêmio Schöntag/2007.

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 11.006, de 12 de setembro de 2007, resolve:

Art. 1º Os procedimentos para inscrição e apresentação dos trabalhos concorrentes ao “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil José Antônio Schöntag” (6º Prêmio Schöntag/2007) serão regidos por esta Portaria, devendo as inscrições ser encaminhadas, obrigatoriamente, via encomenda expressa, do tipo Sedex, em envelope único, com data de postagem nos Correios até 22 de outubro de 2007, para o seguinte endereço:

Ministério da Fazenda  
Escola de Administração Fazendária (Esaf)  
Diretoria de Educação (Dired)  
6º Prêmio Schöntag/2007  
Rodovia BR 251, km 4, Bloco Q-1  
71686-900, Brasília-DF

§ 1º As inscrições deverão conter os seguintes documentos:

- I – ficha e comprovante de inscrição preenchidos, conforme Anexos 1 e 2 a esta Portaria;
- II – currículo resumido e atualizado;
- III – resumo da monografia impresso com, no máximo, 10% do total de páginas do trabalho, conforme modelo Anexo 3;
- IV – monografia impressa – apenas uma via – de preferência com espiral ou grampeada;
- V – disquete ou CD-ROM contendo os dados referidos nos incisos III e IV, na versão Microsoft Word 97 ou superior e, quando se tratar de planilhas ou gráficos, na versão Microsoft Excel 97 ou superior. O arquivo magnético deverá ser idêntico à monografia e ao resumo impressos.

§ 2º Na hipótese de trabalho em grupo:

- I – os documentos de que tratam o inciso I do §1º deverão estar em nome de um representante do grupo;
- II – cada um dos integrantes do grupo deverá apresentar o currículo referido no II do § 1º;
- III – o representante da equipe responderá para todos os fins de direito perante os organizadores do certame.

§ 3º A inscrição está restrita a trabalhos inéditos, não publicados pela imprensa, internet ou em livro.

§ 4º Os documentos de que tratam os incisos III e IV do § 1º deverão ser digitados em espaço 2 ou duplo, corpo 12, fonte arial, papel tamanho A4, apenas em uma face.

§ 5º A monografia deverá ter entre 20 e 50 páginas, incluindo as referências bibliográficas e os anexos, e com, no máximo, 25 linhas por página.

§ 6º A apresentação do texto obedecerá, preferencialmente, à NBR 10719 (Apresentação de relatórios técnico-científicos), à NBR 10520 (Citação em documentos) e 6028 (Resumos) da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

§ 7º O resumo (modelo Anexo 3) deverá informar os objetivos básicos, a metodologia utilizada e a adequação do trabalho aos critérios de julgamento estabelecidos no art. 7º da Portaria RFB nº 11.006, de 12 de setembro de 2007, e principais conclusões.

§ 8º Para fins de encaminhamento dos trabalhos à Comissão Julgadora, a monografia e o resumo, com os arquivos magnéticos, deverão ser apresentados sem nenhuma informação que identifique o autor, direta ou indiretamente, sob pena de desclassificação. Assim, em nenhuma hipótese devem ser mencionados no texto os nomes do autor, da unidade em que trabalha, cidade, estado e instituição de ensino. A identificação do autor dar-se-á por meio da ficha de inscrição.

§ 9º O tema e o título da monografia deverão ser discriminados na capa do trabalho e no resumo.

§ 10. Todos os documentos a serem entregues deverão ser redigidos em língua portuguesa.

Art. 2º A apresentação da inscrição implica a aceitação pelo candidato das disposições gerais estabelecidas na Portaria RFB nº 11.006, de 12 de setembro de 2007 e nesta.

Parágrafo único. Serão desclassificadas as inscrições que contrariarem o disposto neste artigo.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Fica revogada a Portaria SRF nº 929, de 8 de setembro de 2006.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID



**Receita Federal**

[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)