

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS:  
MECANISMOS DE CONTROLE DA FISCALIZAÇÃO**

**MILENA PROPP**

**Florianópolis  
2008**

**MILENA PROPP**

**DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS:  
MECANISMOS DE CONTROLE DA FISCALIZAÇÃO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande  
Co-orientador: M. Sc. Ildefonso Assing

**Florianópolis  
2008**

**MILENA PROPP**

**DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS:  
MECANISMOS DE CONTROLE DA FISCALIZAÇÃO**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de **Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina**, obtendo a nota (média) de \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelos professores abaixo relacionados.

---

Prof. Dra. Valdirene Gasparetto  
Coordenadora de Monografia do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC

Professores que compuseram a banca:

---

Profa. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande (Orientadora)  
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

---

M. Sc. Ildfonso Assing (Co-orientador)  
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

---

M. Sc. Luiz Felipe Ferreira (membro)  
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Florianópolis, 07 de agosto de 2008.

## **AGRADECIMENTOS**

**A Deus ...**

**ao meu esposo Gilvan que me incentivou a concluir o curso e pacientemente esteve ao meu lado durante toda a elaboração da pesquisa ...**

**à minha mãe Ivani e minha irmã Priscila pelo amor e carinho dedicados durante toda minha vida ...**

**às amigas Dayane, Juliana, Karine, Kátia, Vanessa Mello e Vanessa Silva que suportaram as minhas reclamações durante o tempo em que o trabalho foi sendo realizado e ao amigo Matheus pelo auxílio ...**

**ao amigo Ildefonso e à Profa. Maria Denize pelo incentivo, paciência e orientação na conclusão desta etapa da minha graduação no curso de Ciências Contábeis ...**

**e a todos os colegas e amigos que se fizeram presentes na minha vida durante todos estes anos de estudo.**

## RESUMO

PROPP, Milena. **Declarações Tributárias: mecanismos de controle da fiscalização.** 2008. 83 p. Trabalho de conclusão do curso de graduação em ciências contábeis. UFSC, Florianópolis.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande

Co-orientador: M. Sc. Ildefonso Assing

Este trabalho de conclusão de curso tem por tema as declarações tributárias exigidas pela Receita Federal do Brasil, identificando-se a utilização destes instrumentos nas atividades de arrecadação e fiscalização da administração tributária, e o resultado da arrecadação decorrente da fiscalização. Com isto, foram apresentadas algumas funções, características e a relevância das obrigações tributárias acessórias, em especial das declarações tributárias. Partindo-se da utilização cada vez maior de declarações tributárias por parte dos entes públicos, as quais refletem de forma significativa no resultado da arrecadação, denota-se a importância do tema. A experiência profissional e a escassez de estudos aprofundados sobre as declarações tributárias no decorrer do curso de Ciências Contábeis, justificam a necessidade de um estudo mais aprofundado. Assim como, as conseqüências decorrentes da prestação de informações incorretas, a omissão de informações e a ausência da entrega das declarações, que em alguns casos, poderão ensejar em responsabilidade criminal dos sócios, caracterizando a ocorrência de crime contra a ordem tributária. Os conceitos apresentados foram obtidos através de utilização de uma pesquisa exploratória e de abordagem eminentemente qualitativa. Aspectos relevantes como o conceito de contabilidade tributária, tributos, obrigação principal e acessória, lançamento e constituição do crédito tributário são explorados no trabalho de conclusão de curso por ter relação direta com o tema. Ao final, são apresentadas três declarações tributárias, a fundamentação legal para a sua instituição, os regulamentos atuais e os aspectos relevantes de cada uma delas.

Palavra-chave: Declarações tributárias. Obrigações acessórias. Mecanismos de fiscalização.

## ***ABSTRACT***

PROPP, Milena. **Tributary declarations: mechanisms of inspection control**. 2008. 83 p.  
Work of conclusion of the course of graduation in countable sciences. UFSC, Florianópolis.

Orientation: Prof. Dr. Maria Denize Henrique Casagrande

Co-orientation: M.Sc. Ildefonso Assing

This conclusion course work has for subject the relevance of tributary declarations demanded for Brazil' Federal Revenue Department, identifying the use of these instruments in the tributary administration control and inspection activities, and the result of the tax revenue resulting from the inspection. With this, some functions, characteristics and relevance of the accessory tributary obligations had been presented, especially tributary declarations. Once the crescent use of tributary declarations by public entities, which reflect in a significant way in the result of the tributes collection, is denoted the importance of the subject. The professional experience and the scarcity of studies deepened on the tributary declarations in elapsing of the course of Countable Sciences, justify the necessity of a deepened study. As well as, the consequences of the incorrect information given, the information omission and the declarations delivery absence, in some cases, will be able to input criminal liability of the partners, characterizing the occurrence of crime against the tributary order. The presented concepts had been gotten through use of an exploratory research and eminently qualitative approach. Relevant aspects as the tributary accounting concept, tributes, main and accessory obligation, launching and constitution of tributary credit are explored in this conclusion course work for having direct relation with the subject. To the end, three tributary declarations are presented, the legal fundamentals for its institution, the current regulations and relevant aspects of each one of them.

Word-key: Tributary Declarations. Accessory obligations. Mechanisms of inspection.

## **LISTA DE QUADROS**

QUADRO 1 – Funções e atividades da contabilidade tributária	25
QUADRO 2 – Usuários da informação contábil	26
QUADRO 3 – Critérios para a classificação dos tributos	29
QUADRO 4 – DCTF	57
QUADRO 5 – DACON	60
QUADRO 6 – DIPJ	63

## **LISTA DE TABELAS**

TABELA 1 – Resultado da fiscalização por revisão de declaração em 2007	51
TABELA 2 – Custo da arrecadação de tributos federais no ano de 2003	52

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – Regra matriz de incidência tributária	33
--	----

## **LISTA DE ANEXOS**

ANEXO A – Tributos no Brasil	73
ANEXO B – Normas legais tributárias de maio/2008	78
ANEXO C – Declarações da Pessoa Jurídica	83

## **LISTA DE GRÁFICOS**

GRÁFICO 1 – Evolução da fiscalização por revisão de declarações	53
---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CDA - Certidão de Dívida Ativa

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CF – Constituição Federal

COFINS - Contribuição Social para Financiamento de Seguridade Social

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

CREA - Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura

CTN – Código Tributário Nacional

DACON - Demonstração de Apuração das Contribuições Sociais

DAU – Dívida Ativa da União

DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIME - Declaração do ICMS e do Movimento Econômico

DIMOB – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias

DIPJ – Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica

DIRF - Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física

DIRRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte

DOI – Declaração de Operações Imobiliárias

GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

IPTU - Imposto Predial Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto Sobre Serviços

ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e/ou Doação



OAB - Ordem dos Advogados do Brasil

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PIS - Programa de Integração Social

RFB - Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RMIT - Regra Matriz de Incidência Tributária

SEFIN - Sistema de Informações do ISS

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Micro e Pequenas Empresas

TLLF - Taxa de Licença de Localização e Funcionamento

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 Tema e Problema .....	13
1.2 Objetivos.....	16
1.3 Justificativa.....	17
1.4 Metodologia.....	19
1.5 Limitações da Pesquisa.....	21
1.6 Estrutura do Trabalho .....	22
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>23</b>
2.1 Contabilidade e Contabilidade tributária.....	24
2.2 Tributos e suas espécies.....	27
2.3 Obrigação Tributária: principal e acessória.....	31
2.4 Crédito e Lançamento Tributário .....	37
2.4.1 Espécies de Lançamento.....	41
<b>3 ASPECTOS GERAIS DAS DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>46</b>
3.1 Fiscalização por revisão de declarações .....	49
<b>4 PRINCIPAIS DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL</b> .....	<b>55</b>
4.1 DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais .....	55
4.2 DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.....	59
4.3 DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica .....	62
4.4 Considerações Finais .....	65
<b>5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES</b> .....	<b>67</b>
5.1 Conclusões.....	67
5.2 Sugestões .....	69
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>70</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>73</b>
<b>ANEXO A – Os Tributos no Brasil.</b> .....	<b>73</b>
<b>ANEXO B – Últimas Normas Legais Editadas</b> .....	<b>78</b>
<b>ANEXO C – Declarações da Pessoa Jurídica</b> .....	<b>83</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A instituição de tributos justifica-se pela sua função econômico-social, figurando o Estado como regulador da vida em sociedade e os tributos como mantenedores da “máquina pública”<sup>1</sup>, pelos quais deveria proporcionar à população: saúde, segurança, educação, equilíbrio econômico e social, previdência, habitação, dentre outros. Para tanto, é necessário que os fundos arrecadados pelas esferas de governo Municipal, Estadual e da União sejam bem aplicados.

Assim, diversos atos da vida civil, estão enquadrados em situações jurídicas pré-determinadas pela legislação tributária, que, uma vez ocorridas, geralmente, geram uma obrigação de recolhimento de tributos aos cofres públicos. Isto acontece, por exemplo, quando se adquire um imóvel através de compra e venda, oportunidade em que incidirá o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, ou ainda, pelo fato de ser possuidor ou proprietário de um imóvel urbano, caracterizando-se a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU.

Tal fato ocorre também, nas operações realizadas pelas empresas, pessoas jurídicas devidamente constituídas, cada qual, no desempenho de suas atividades. Uma vez que uma empresa comercial vende uma mercadoria, via de regra, estará realizando ato de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, este mesmo ato, em nível Federal, estará fazendo incidir, o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, quando o regime de tributação for o Lucro Presumido ou Lucro Real.

Como se pode observar, toda a população, de forma direta ou indireta, participa da função social dos tributos, sendo as organizações devidamente constituídas, as que mais contribuem diretamente com a arrecadação do Estado<sup>2</sup>.

A incidência de tributos sobre os diversos aspectos da atividade de uma empresa, faz emergir a necessidade de um controle adequado dos mecanismos de fiscalização e informação pelos entes arrecadadores.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf> Acesso em: 31/05/08.

<sup>2</sup> Receita Federal do Brasil

Neste sentido, os mecanismos de controle da fiscalização se mostram eficazes, uma vez que, o volume de autuações tem se elevado ano a ano<sup>3</sup>. Isto porque, estas ferramentas, têm sido apresentadas na forma de obrigação acessória pela legislação tributária. Estas obrigações são as declarações tributárias, preenchidas e enviadas pelo próprio contribuinte ou por aquele a quem a incumbência foi repassada, via de regra, o contabilista da empresa.

Desta forma, para que uma empresa mantenha adequadamente o controle da imensa carga tributária e das informações a serem repassadas para os entes fiscais, necessário se faz a presença de profissionais gabaritados para a utilização dos mecanismos de fiscalização, sempre que possível, em favor da empresa.

O contabilista é peça fundamental para o adequado acompanhamento tributário, tendo em vista que através da sua participação ativa no processo de apuração dos tributos devidos aos cofres públicos é que será comunicada ao fisco a existência ou inexistência de fato gerador de tributo, através das declarações do contribuinte.

Apesar de não haver obrigação legal de que as informações prestadas ao fisco sejam realizadas exclusivamente pelo contabilista, podendo, portanto, ser executadas por qualquer outro profissional contratado pela empresa. Geralmente o contabilista é o responsável pela apuração da contabilidade fiscal e tributária, estará abastecendo o banco de dados da administração tributária.

O cumprimento de algumas obrigações acessórias pode ser realizado isoladamente, ou através de *softwares* destinados ao controle tributário e contábil das empresas, que facilitam a execução do serviço, diminuindo assim, o risco de declarações divergentes que em diferentes oportunidades irão requerer a prestação das mesmas informações, cujas divergências poderão gerar autuações fiscais.

A ausência de informações, dependendo da situação, também poderá colocar em risco a manutenção das atividades da organização. Daí porque são relevantes a entrega e o preenchimento adequado das declarações do contribuinte, como será observado a seguir na explanação acerca do tema e problema do presente trabalho.

---

<sup>3</sup> Receita Federal do Brasil

## 1.1 Tema e Problema

O curso de graduação em Ciências Contábeis propicia ao estudante uma apresentação geral dos instrumentos de trabalho do futuro contador. As inquietações dos professores do curso, com a busca constante de informações e de novas técnicas pedagógicas para o ensino e melhor capacitação do futuro profissional são sem dúvida, fatores que contribuem para a formação acadêmica. Por outro lado, não é possível esgotar, em sala de aula, todas as situações de trabalho a serem vivenciadas no dia a dia do profissional contábil.

Até porque, atualmente existem mais de 80 (oitenta) tributos instituídos<sup>4</sup> (Anexo A), distribuídos entre impostos, taxas e contribuições. A título exemplificativo, só no mês de maio de 2008, foram publicadas mais de 60 (sessenta) normas legais relacionadas à fiscalização, arrecadação e a instituição de tributos (Anexo B).

Por normas tributárias, o art. 96 do Código Tributário Nacional – CTN, estabelece que:

[...] compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Os estudos relacionados a contabilidade tributária e a oportunidade de trabalhar com fatos relacionados ao direito tributário, se associam aos interesses pelo qual este trabalho de conclusão de curso foi idealizado.

A contabilidade tributária proporciona o enriquecimento da base profissional, porém a prática do desenvolvimento de trabalhos relacionados a matéria é que propiciam o aprimoramento do que já foi ensinado, uma visão mais ampla e prática das necessidades e dúvidas tributárias das pessoas físicas e jurídicas. O conhecimento dos instrumentos de trabalho delineados pela legislação tributária, auxilia na compreensão da visão do agente arrecadador perante o contribuinte. As obrigações acessórias compreendidas pela legislação tributária são, portanto, instrumentos de trabalho na área da contabilidade tributária.

O crescente número de autuações fiscais e da arrecadação de tributos são motivos relevantes para este estudo. Não para se criar artifícios de sonegação, mas para se evitar surpresas desagradáveis de autuações fiscais, muitas vezes relacionadas a equívocos no preenchimento das mencionadas declarações tributárias.

---

<sup>4</sup> Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/> Acesso em: 09/jun/2008.

O secretário da Receita Federal do Brasil - RFB, Jorge Rachid, divulgou em 17 de janeiro de 2008 que o crescimento econômico do país e os fatores administrativos, como a maior presença fiscal da administração tributária, favoreceram o desempenho da arrecadação em 2007.

No ano de 2006 para o ano de 2007 a União teve um incremento total nas receitas administradas pela RFB de 12,2% (doze vírgula dois por cento). O número obtido é de relevante importância, tendo em vista se tratar de um acréscimo de arrecadação de mais de R\$ 50 bi (cinquenta bilhões de reais). A arrecadação total no ano de 2006 foi de R\$ 532 bi (quinhentos e trinta e dois bilhões de reais) para um total de R\$ 596 bi (quinhentos e noventa e seis bilhões de reais) em 2007. Nesta mesma oportunidade, a RFB identificou os tributos de maior destaque no aumento da arrecadação.

O Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF no ano de 2007 foi o tributo de maior incremento com relação ao ano de 2006, com um aumento de 54% (cinquenta e quatro por cento) do valor arrecadado dentre os tributos de maior destaque, quais sejam, IRPF, IRPJ, IPI, COFINS e decorrentes da Receita Previdenciária.

Porém, em termos de valores, os mais significativos estão relacionados aos demais tributos da pessoa jurídica e da Receita Previdenciária. Os tributos da pessoa jurídica correspondem a uma arrecadação total de aproximadamente R\$ 245 mi (duzentos e quarenta e cinco milhões de reais) e a Receita Previdenciária teve uma arrecadação de cerca de R\$ 154 bi (cento e cinquenta e quatro bilhões de reais).

O valor correspondente a Receita Previdenciária não apresenta uma subdivisão, impossibilitando uma melhor análise acerca da procedência da arrecadação, se de pessoa física ou jurídica. Porém, é possível destacar que 59% (cinquenta e nove por cento) do total correspondente aos tributos de maior destaque se referem ao IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e COFINS, ou seja, tributos relacionados exclusivamente às atividades das pessoas jurídicas.

Contudo, os aumentos mais significantes de arrecadação ocorreram por conta das atividades desenvolvidas pelas empresas, o que ocorreu não somente em detrimento natural do crescimento econômico, mas também, de fatores administrativos, como a maior presença fiscal nos dizeres do secretário Jorge Rachid<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Receita Federal do Brasil

Em 29 de janeiro de 2008, a RFB divulgou os resultados da fiscalização do ano de 2007<sup>6</sup>. A arrecadação obtida em decorrência da fiscalização das pessoas jurídicas foi de R\$ 94 bi (noventa e quatro bilhões de reais) e da pessoa física foi de R\$ 13 bi (treze bilhões de reais), totalizando R\$ 107 bi (cento e sete bilhões de reais) arrecadados em decorrência das atividades de fiscalização.

De forma geral, os números representam um acréscimo relevante do percentual de empresas fiscalizadas e na quantidade arrecadada em decorrência dos procedimentos de fiscalização, quando comparados com os números do ano de 2006.

Isto se deve a utilização intensiva de tecnologias da informação, aliadas à simplificação de procedimentos, priorização dos contribuintes com maior potencial de evasão tributária e mudança de foco da declaração para o contribuinte. Conforme será explanado a seguir, a fiscalização pode ocorrer por ação externa ou por revisão de declarações.

Na mesma oportunidade a RFB anunciou o resultado da fiscalização decorrente de procedimentos de revisão de declarações do ano de 2007 demonstrando um aumento significativo em face do ano de 2006. Porém, quando comparados com o resultado geral da arrecadação, é possível observar a pequena relevância dos valores resultantes deste tipo de fiscalização.

O aumento é resultado dos investimentos em captação de dados e uso de tecnologia da informação, que tem possibilitado, de maneira efetiva, o cruzamento das informações contidas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ, com as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e a Demonstração de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, além de outras fontes externas.

Os procedimentos relacionados ao cruzamento de informações acarretam na identificação de diversas práticas ilícitas adotadas por algumas empresas, tais como a insuficiência e apuração incorreta dos tributos, aplicação incorreta dos percentuais do Lucro Presumido, apuração incorreta do Simples, compensações indevidas de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dentre outros.

Por outro lado, a pequena relevância dos valores, revela a excelente atuação do profissional contábil quando do preenchimento das informações relativas as declarações tributárias, justificando-se a apresentação de alternativas para a minimização dos erros e vícios relacionados a prestação das informações tributárias.

---

<sup>6</sup> Disponível em:

[http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/29/2008\\_01\\_29\\_17\\_07\\_26\\_1001494338.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/29/2008_01_29_17_07_26_1001494338.html) Acessado em 28/05/2008.

Assim, uma empresa com adequado acompanhamento e orientação tributária, se for fiscalizada, correrá menos riscos de gerar novos créditos à fazenda, passando pelo crivo da malha fina, sem maiores problemas.

Neste contexto, o tema central deste trabalho de conclusão de curso são as declarações tributárias utilizadas pela RFB, como mecanismo de controle da fiscalização, retratando a importância do fornecimento adequado das informações tributárias das empresas, cujo procedimento deve ser realizado dentro dos critérios estabelecidos pelos órgãos fiscalizadores, caso contrário sujeitará o contribuinte as penalidades legais.

Diante da contextualização do tema, apresenta-se a seguinte problemática:

Qual o resultado apresentado pela Receita Federal do Brasil decorrente da fiscalização das informações prestadas nas declarações tributárias das pessoas jurídicas?

## **1.2 Objetivos**

O objetivo geral do trabalho é demonstrar a importância na elaboração das declarações tributárias pertinentes à pessoa jurídica relacionadas ao profissional da área contábil.

Para alcançar o objetivo geral deste trabalho de conclusão de curso, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- apresentar as características da contabilidade tributária;
- apresentar as características das declarações tributárias utilizadas como mecanismo de controle da fiscalização;
- identificar as normas que regulamentam as declarações tributárias;
- apresentar o resultado da fiscalização da União relacionado às informações prestadas pelo contribuinte nos anos de 2002 a 2007;
- identificar as declarações tributárias específicas a que estão obrigadas todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

Com isto, passa-se a apresentar os fatores que justificam a elaboração do presente trabalho, os quais estão diretamente relacionados com os objetivos acima apresentados.



### 1.3 Justificativa

A escolha do tema se deve, em primeiro lugar, em razão do exercício profissional da estudante, advogada, com especialização em direito tributário, que convive com cenários de preocupação dos empresários e contabilistas em razão de autuações fiscais cada vez mais numerosas, realizadas pela fazenda pública, através da análise ou cruzamento das informações prestadas pelo contribuinte nas declarações tributárias.

Ademais, o interesse acadêmico pelo assunto deve ser ponto de destaque. Isto porque, apesar de ser um tema de relevante importância para o cotidiano de todo o profissional contábil responsável pela apuração fiscal e tributária de uma empresa, no decorrer do curso de graduação em Ciências Contábeis, houve pouco aprofundamento acadêmico. Assim, a pesquisa acerca das declarações tributárias, a necessidade e importância de seu preenchimento, a responsabilidade do contabilista, as consequências decorrentes de um procedimento inadequado, dentre outros, demonstra a importância do tema.

Em sua tese de doutorado, Casagrande (2007, p. 57), apresenta a importância dos jogos de empresas (simulação), devido a utilização de mecanismos tradicionais de ensino para a contabilidade tributária, nos seguintes termos:

O conteúdo da disciplina de Contabilidade tributária é repassado aos alunos ainda de uma forma estática e tradicional: o professor, através de transparências da legislação, faz exposições das leis e suas especificidades e depois os alunos fazem exercícios para fixação do conteúdo em questões de múltipla escolha e, no máximo, contabilizam as compras e vendas de mercadorias, sem fazer a integração dos conteúdos já trabalhados em outras disciplinas devido à falta de um *software* que auxilie os mesmos a perceber de uma forma simulada como a legislação interfere no resultado das empresas.

Ficando demonstrado o reconhecimento e a busca por novos procedimentos, como é o caso dos jogos de empresa, para o ensino da contabilidade tributária. Podendo, tal instrumento, ser utilizado também para o estudo dos mecanismos e dinâmicas das declarações tributárias entregue à RFB.

Outro fator relevante, diz respeito a escassez de referências bibliográficas sobre o tema. Para a elaboração do presente trabalho de conclusão de curso, apesar da procura, grande parte do conteúdo obtido foi elaborado por profissionais das Ciências Jurídicas, e, ainda

assim, de forma não aprofundada, ficando no limite da conceituação e classificação das obrigações, pois raros são os profissionais que possuem conhecimento prático sobre o tema.

Artigos e publicações sobre o tema, também aparecem de forma precária, sendo o sítio da RFB, a maior fonte de informações acerca das declarações tributárias.

Constitui-se, matéria de importância, não só para contabilistas, como também, para advogados, consultores tributários, administradores e empresários, pois poderão identificar, através do estudo realizado, as características principais e o fundamento da inserção das declarações do contribuinte no ordenamento jurídico tributário.

Não se pode deixar de mencionar a importância econômico-social do tema. Isto porque, é através das declarações dos contribuintes que os entes públicos fazem a repartição de quotas, como, por exemplo, o ICMS recolhido por um Estado, parte dele será repartida a cada município, através da Dief.

Como também, é uma forma de controle social por parte da população. As informações quando prestadas pelo contribuinte ao fisco, passam a fazer parte de seu banco de dados, sendo suporte de informação acerca da arrecadação tributária dos Municípios, dos Estados e da União. Facilmente a apuração do montante arrecadado, os setores econômicos mais relevantes da economia do país, os créditos tributários da Fazenda, dentre outros, podem ser identificados.

Além disto, atualmente existem 31 (trinta e uma) declarações tributárias<sup>7</sup> destinadas às pessoas jurídicas só no âmbito da administração tributária federal. Motivo pelo qual foram escolhidas para um estudo mais aprofundado neste trabalho de conclusão de curso a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

Isto porque, na visão da autora, estas três declarações tributárias são as que mais fornecem suporte para o cruzamento de informações, facilitando a apuração de eventuais irregularidades e, por conseqüência, autuações fiscais e aplicação de penalidades.

Assim, pode-se observar que o presente trabalho enseja importante instrumento de contribuição para o processo de ensino e aprendizagem do futuro profissional contábil.

---

<sup>7</sup> Anexo C

## 1.4 Metodologia

Um trabalho monográfico deve abordar um tema que será estudado, pesquisado e analisado, utilizando-se, para tanto, uma metodologia própria. A metodologia procura estabelecer procedimentos para organizar os dados da pesquisa com a intenção de fornecer ao estudo uma forma padronizada para que os resultados sejam analisados da melhor maneira possível. Para tanto, é necessário saber a distinção entre dados e informações. Matarazzo (1985, p. 18) afirma:

Dados são números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação ao leitor. Informações representam, para quem as recebe, uma comunicação que pode produzir reação ou decisão, freqüentemente acompanhada de um efeito-surpresa.

Os trabalhos científicos normalmente se utilizam de informações como base de apoio para emitir opiniões e transmitir informações. Os trabalhos científicos apresentam basicamente a mesma estrutura, diferenciando-se em relação à profundidade do estudo que é apresentado em monografias que são usadas para conferir títulos de graduação, dissertações e teses, que conferem grau de mestre e doutor respectivamente.

Uma monografia tem por base fatos ou conceitos, devendo-se fundamentar o assunto sob tratamento metodológico de investigação, com coerência e relevância científica ou filosófica, através de uma pesquisa exaustiva e aprofundada do assunto abordado.

A definição de pesquisa nos remete inicialmente a coleta de dados e informações acerca de determinado assunto, a fim de responder ao problema retratado.

Os trabalhos de pesquisa que são expostos na apresentação da monografia são resultados de diferentes níveis de profundidade e extensão.

Diversas são as tipologias de pesquisas aplicáveis à contabilidade. Sendo que neste trabalho, a pesquisa será trabalhada da forma que segue.

Quanto aos objetivos a pesquisa será exploratória.

Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 80);

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Assim, para alcançar o objetivo da pesquisa será necessário o aprofundamento de conceitos preliminares sobre o tema apresentado, motivo pelo qual, a pesquisa é exploratória.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa será bibliográfica e documental.

Bibliográfica, pois objetiva a coleta de informações e conhecimentos prévios acerca do assunto estudado.

E, documental posto que:

Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel. (Raupp e Beuren, 2006, p. 89)

Assim, a pesquisa documental tem por base algumas informações e definições pré-concebidas, onde o estudioso lhe acrescenta contribuições de valoração científica para a construção de um determinado pensamento.

Quanto a abordagem do problema a pesquisa será eminentemente qualitativa, pois Richardson (1985, p.39) afirma que o método qualitativo “não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. Não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas”.

Assim, a pesquisa para o desenvolvimento deste trabalho de conclusão de curso foi realizada inicialmente através da observação de alguns procedimentos adotados pela RFB quando da análise das declarações tributárias. Assim, foi possível extrair que o seu preenchimento inadequado é capaz de gerar autuações fiscais através do cruzamento de informações pela fazenda pública.

Contudo, identificou-se que os próprios contribuintes são responsáveis pelas informações prestadas a RFB. Portanto, necessário se faz a compreensão acerca dos aspectos relevantes que compreendem as declarações tributárias.

Com isto, os assuntos concernentes a pesquisa bibliográfica acerca do tema foi delineada, buscando-se a identificação dos conceitos de contabilidade tributária, tributos, crédito e lançamento tributário, obrigação principal e acessória, além das características das declarações tributárias.

Para isso, foram utilizadas informações de diversos instrumentos escritos, tendo como base as normas gerais de Direito Tributário, que podem ser encontrados na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional; nas instruções normativas da RFB; sites de

publicações acadêmicas, artigos científicos, periódicos, notícias publicadas pela RFB, e legislação tributária em vigor.

Com base nas informações bibliográficas obtidas, foram identificados quantitativamente os dados inerentes a fiscalização e arrecadação tributárias realizada pela RFB, justificando a relevância do tema. Todas estas informações constam do sítio da RFB que anualmente publica os resultados da arrecadação e da fiscalização.

O tema geral do trabalho não se restringe a esfera Federal, sendo que as declarações tributárias também são utilizadas pelas secretarias fazendárias Municipais e Estaduais, abrangendo todos os setores econômicos, seja pessoa física ou jurídica. Assim, uma vez que o tema central do trabalho é de grande abrangência, para a facilitação dos estudos, são apresentadas a seguir algumas limitações e delimitações da pesquisa.

### **1.5 Limitações da Pesquisa**

Com a identificação do tema, problema e objetivos da monografia restam apresentar algumas limitações da pesquisa.

O objeto de pesquisa está relacionado ao resultado da fiscalização por revisão de declarações da pessoa jurídica. Assim, considerando que a administração tributária está presente nas três esferas de governo: Federal, Estadual e Municipal, se faz necessário a restrição dos estudos para uma das esferas, tendo sido delimitado o resultado da fiscalização no âmbito Federal do ano de 2007.

Algumas limitações do trabalho estão diretamente relacionadas ao acesso das informações fornecidas pela RFB. Isto porque, o sítio da RFB apresenta os valores totais de arrecadação, identificando a parcela correspondente à arrecadação decorrente de fiscalização por ação externa e através da malha fina.

Porem, o sítio da RFB não informa quais as declarações foram objeto de fiscalização e tampouco o período fiscalizado, sendo, portanto, uma limitação para a explanação da matéria. Motivo, pelo qual, será apresentado o resultado da arrecadação por fiscalização de declarações, sem ponderações acerca do mesmo. Assim como serão apresentados os aspectos inerentes às declarações específicas DIPJ, DACON e DCTF por se tratar de relevante importância pela autora para a pessoa jurídica.

## 1.6 Estrutura do Trabalho

Este trabalho de conclusão de curso está apresentado de acordo com a seguinte estrutura:

No primeiro capítulo apresenta a introdução, que posiciona o trabalho dentro do campo de pesquisa das declarações tributárias e sua relevância para os profissionais do curso de Ciências Contábeis. São apresentados a justificativa, o problema de pesquisa, os objetivos, a metodologia, e as limitações da pesquisa.

No segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica da pesquisa através de alguns conceitos tributários necessários para a compreensão do tema, quais sejam, a contabilidade e a contabilidade tributária, tributos e suas espécies, obrigação tributária: principal e acessória; crédito e lançamento tributário, além das espécies de lançamento.

Diante da contextualização apresentada no segundo capítulo, no terceiro capítulo são apresentados os aspectos gerais das declarações tributárias, destacando o papel fiscalizatório desenvolvido por elas.

No quarto capítulo se apresenta as principais declarações tributárias no âmbito da administração tributária federal, quais sejam a DCTF, DACON e DIPJ, e considerações finais.

Já no quinto capítulo são apresentadas as conclusões acerca do trabalho de conclusão de curso e as sugestões para próximas pesquisas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Inicia-se a explanação teórica do tema com algumas delimitações, premissas básicas e conceitos para a adequada compreensão de sua abrangência e importância.

No último levantamento apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE no ano de 2002<sup>8</sup>, o número de empresas em atividade no Brasil chegava a 4.819.314 (quatro milhões, oitocentas e dezenove mil e trezentas e quatorze). Atualmente este número deve ser bem mais elevado, porém, na falta de outro indicador, utiliza-se este como base. Naquela oportunidade, a Receita Federal do Brasil contava com 14.492 (quatorze mil, quatrocentos e noventa e dois) fiscais<sup>9</sup>. Com isto, para que todas as empresas passassem pelo crivo da fiscalização, cada um dos fiscais precisaria fiscalizar aproximadamente 332 (trezentas e trinta e duas) empresas durante o ano, o que chega a quase uma empresa por dia. Sem considerar, a necessidade de fiscalização das atividades desenvolvidas por pessoas físicas. Resta, portanto, ser humanamente impossível o cumprimento de tal encargo.

Por um lado, tal assertiva, justifica o número de declarações tributárias que vem sendo criadas pela Receita Federal do Brasil. Por outro lado, o contribuinte não deve ser visto como um ser sonegador e descumpridor de suas obrigações tributárias. Neste sentido, muitos estados têm criado o seu próprio Código de Direitos e Deveres dos Contribuintes, destacando-se a necessidade do cumprimento de obrigações, tanto quanto, os direitos inerentes a todos os contribuintes.

A Receita Federal do Brasil encerrou o ano de 2007 com 20.481 (vinte mil, quatrocentos e oitenta e um) fiscais, sendo que, deste total, 4.140 (quatro mil, cento e quarenta) são oriundos da Previdência Social. Apesar do aumento de cerca de 40% (quarenta por cento) no número de pessoal, com a criação da Super Receita, as operações de fiscalização da Previdência Social passam a fazer parte das ações da Receita Federal do Brasil. Considerando uma taxa de crescimento média de 41% (quarenta e um por cento) no número de empresas do ano de 1997 para o ano de 2002, teríamos de 2002 para 2007 a necessidade do aumento do número de fiscais superior a taxa de crescimento das empresas

---

<sup>8</sup> Disponível em:

[http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=234](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=234) Acessado em 31/05/2008

<sup>9</sup> Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/srf/RecursosHumanos/EvolucaoQuadroPessoal.htm> Acessado em 31/05/2008

para o período de 5 anos, para ter mantido o mesmo número de fiscalizações, tendo em vista o acréscimo das funções que envolvem a Previdência Social.

Contudo, diante do número elevado de empresas em atividade e da escassez de fiscais para a realização de fiscalizações externas, as informações apresentadas através das declarações tributárias passam a ter relevante importância para o levantamento e o cruzamento de dados à administração pública.

Estas declarações requerem o preenchimento das informações necessárias para a Fazenda avaliar a regularidade ou não dos tributos pagos. Geralmente, são transmitidas via internet e passam a fazer parte do banco de dados dos entes fiscais de forma quase que instantânea, bastando a programação do sistema de informática para a confrontação de informações para que o fisco possa identificar distorções e autuar no menor espaço de tempo a empresa que apontar alguma infração. Isto porque as declarações tributárias, apesar de serem uma obrigação acessória à obrigação principal, por vezes são o instrumento formalizador desta última, como é o caso das informações que apuram um tributo devido, sem que tenha ocorrido o respectivo recolhimento. Nestes casos, mesmo inexistindo divergência, o fisco encaminha uma carta de cobrança para que efetue o recolhimento do tributo apurado e não pago.

A seguir, serão apresentados alguns conceitos básicos relacionados à contabilidade tributária, modo de constituição do crédito tributário e, sobretudo a legislação que rege a obrigatoriedade da apresentação das declarações tributárias. Após, serão identificadas pontualmente as principais declarações criadas pela Receita Federal do Brasil, a que estão obrigadas as pessoas jurídicas.

## **2.1 Contabilidade e Contabilidade tributária**

O conteúdo do presente trabalho possui relação direta com o curso de graduação em Ciências Contábeis, motivo pelo qual, serão identificados pontos relevantes da contabilidade tributária, que é utilizada como instrumento das empresas para o controle e planejamento das informações prestadas ao fisco.

A contabilidade tributária estuda os fenômenos relativos aos reflexos financeiros e patrimoniais que os tributos exercem sobre as instituições. Na prática, a relação entre a contabilidade e as leis tributárias estão centradas no efetivo gerenciamento de tributos pelas



entidades. A arrecadação de tributos constitui-se na principal fonte de recursos do Estado. O grande número e o nível complexo de leis que regulam essa relação entre o poder público e os contribuintes, assim chamadas as pessoas físicas e jurídicas que efetivamente contribuem com parcela de seus recursos para a manutenção e a geração de receitas tributárias. Deste modo, emerge o ramo do Direito específico para a arrecadação e instituição de tributos, o Direito Tributário.

A ciência contábil, ao avaliar o impacto dos tributos no patrimônio das entidades, seu campo de ação e objeto de estudo, cria para si, também, uma subdivisão relacionada ao direito tributário, como entende Fabretti (2003, p. 29) que referencia contabilidade tributária como: “ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Como se pode observar, para o adequado exercício da contabilidade tributária, tem-se a necessidade de fazer uma junção entre o conhecimento jurídico tributário e as normas contábeis.

Assim, além de atender as regras impostas pelo ordenamento jurídico, o profissional da área de contabilidade tributária, deverá atender às normas contábeis.

Oliveira *et al* (2003, p. 35), nos apresenta as principais funções e atividades da contabilidade tributária no quadro que segue:

#### QUADRO 1 – Funções e atividades da contabilidade tributária

Escrituração e controle	Orientação Planejamento	Tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia-a-dia da empresa e dos livros fiscais. Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o departamento de contas a pagar. Controle sobre prazos para os recolhimentos. Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade. Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos. Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando a padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos: ICMS e IPI;</li> <li>• todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</li> <li>• todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.</li> </ul>

Fonte: OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 35

Passando do contexto específico da contabilidade tributária cujas funções e atividades foram anteriormente delineadas, importante salientar algumas características da contabilidade geral que são relevantes para o presente estudo.

Para Iudicibus (2006) contabilidade é uma ciência social que tem como objetivo a construção e o fornecimento de informações a partir de um arquivo básico de informação contábil. Este arquivo básico, poderia ser utilizado de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, porém extraídos de uma única base de dados estabelecido pela contabilidade.

Assim, a contabilidade está diretamente relacionada com a prestação de informações e seus usuários.

Iudicibus (2006, p. 23) apresenta o quadro abaixo com os principais usuários da informação contábil:

**QUADRO 2 – Usuários da informação contábil**

<b>Usuário da informação Contabil</b>	<b>Meta que desejaria maximizar ou tipo de informação mais importante</b>
acionista minoritário	fluxo regular de dividendos
acionista majoritário ou com grande participação	fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação
acionista preferencial	fluxo de dividendos mínimos ou fixos
emprestadores em geral	geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança
entidades governamentais	valor adicionado, produtividade, lucro tributável
empregados em geral, como assalariados	fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez
média e alta administração	retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis

Fonte: IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9 ed. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 14

Assim, ainda que a informação contábil tributária, conforme o Quadro 2 tenha por usuário as entidades governamentais, que tem por interesse a apuração de tributação, a base da informação deverá atender também aos demais usuários. Em especial ao próprio acionista/sócio da empresa, que se utilizará das informações para realizar um planejamento tributário.

Em razão das inúmeras declarações criadas pela fiscalização, a legislação tributária acaba por influenciar as demais informações utilizadas para o atendimento dos demais usuários da contabilidade, contaminando, por vezes de forma equivocada, a correta análise das informações contábeis de uma empresa.

Como é o caso de algumas exigências da Legislação Tributária que em certos momentos, divergem das normas contábeis. Como por exemplo, a legislação do Imposto de Renda, que não aceita diversas despesas como dedutíveis do resultado e determinando que as acrescente no lucro ou prejuízo contábil para então tributar o resultado fiscal encontrado (Fabretti, 2003).

Com isto, o profissional da contabilidade deve conciliar as regras tributárias, os postulados, as convenções e os princípios contábeis, de forma a atender adequadamente todos os usuários das informações contábeis.

Assim, pode-se dizer que o primeiro usuário da informação da contabilidade tributária é o próprio sócio/acionista da empresa. As principais informações que este usuário busca identificar dizem respeito aos valores dos tributos que deverão ser recolhidos aos cofres públicos, as informações a serem prestadas ao fisco e quais os tributos que a empresa deverá recolher, conforme se passa a expor.

## **2.2 Tributos e suas espécies**

No item anterior, foi possível identificar que os tributos são o principal foco da contabilidade tributária, os quais norteiam todo o mecanismo de controle necessário para atender de forma mais eficaz à fiscalização, e que toda empresa ou cidadão contribua para a manutenção do Estado.

O art. 3º do Código Tributário Nacional define tributo como sendo:

[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A fim de facilitar a interpretação, é possível extrair as seguintes características do conceito de tributo:

a) Prestação pecuniária compulsória: refere-se a fonte de receita do Estado, e corresponde a uma obrigação mensurável monetariamente;

b) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: a obrigação deve ser realizável em dinheiro, expresso em moeda corrente;

c) Que não constitua sanção de ato ilícito: a sanção de ato ilícito é uma penalidade, decorrente da prática de ato que infrinja a legislação. Assim, não tem o tributo, o condão de penalizar por ato praticado pelo indivíduo, posto que, é legal. Não sendo, portanto, penalidade imposta pelo Estado em detrimento de determinados atos;

d) Instituída em lei: não se pode cobrar tributo que não tenha sido criado por lei. Portanto, sem lei, não há tributo. Tal prescrição está diretamente relacionada ao princípio da legalidade, também denominado de reserva legal, e da segurança jurídica, previsto no art. 5º, inciso II e art. 150, inciso I da Constituição Federal - CF, recepcionado pelo art. 97 do CTN.

e) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: todo ato de cobrança de tributo só pode ser realizado pela administração, o qual é plenamente vinculado aos fatos e a lei que em conjunto constituem fato gerador para determinada obrigação tributária. O ato da atividade administrativa plenamente vinculada que constitui o crédito tributário em favor da fazenda, é o lançamento, conforme veremos em capítulo próprio.

O art. 5º do CTN disciplina que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.” Sendo, ainda, necessário incluir-se para efeitos de estudo dos tributos as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, previstos pelos arts. 149 e 148 da CF, respectivamente.

Para que seja possível identificar corretamente as espécies de tributos, Marques (2002, p. 224) em sua obra *Classificação Constitucional dos Tributos*, apresenta alguns critérios para a sua classificação, quais sejam:

1. a exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo (hipótese tributária) ao exercício de uma atividade do Estado referida ao contribuinte;
2. a exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação;
3. a exigência constitucional de previsão legal de devolução do montante do tributo ao contribuinte, no fim de determinado período.

A partir desses critérios de classificação identificam-se as espécies tributárias: imposto, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Apesar de existirem entendimentos de alguns autores que sejam apenas três espécies de tributos, ou seja, aqueles enumerados no CTN.

Desta forma, temos que:

### QUADRO 3 – Critérios para a classificação dos tributos

Tributos identificados	1º critério:	2º critério:	3º critério:
	Exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte	Exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação	Exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período
Impostos	Não	Não	Não
Taxas	Sim	Sim	Não
Contribuições de melhoria	Sim	Não	Não
Contribuições	Não	Sim	Não
Empréstimos Compulsórios	Não	Sim	Sim

Fonte: MARQUES, Marcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 225

Com o quadro acima, é possível distinguir de forma apropriada quais os tipos de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Auxiliando, inclusive na avaliação crítica acerca da in/constitucionalidade de um novo tributo, ou até mesmo com relação a um tributo pré-existente.

O primeiro critério se refere a vinculação entre o antecedente<sup>10</sup> normativo e uma atividade estatal. O antecedente normativo se refere ao núcleo do tributo, por exemplo, a Taxa de Licença de Localização e Funcionamento – TLLF, instituída pela legislação tributária de um determinado município. Possui vinculação a atividade estatal, pois pressupõe o poder de polícia, de fiscalização do ente municipal, por isso se diz que é vinculado.

O segundo critério diz respeito a destinação específica do produto da arrecadação, que se refere ao montante arrecadado com o tributo, como ocorre com as taxas. A taxa de esgoto deve necessariamente ser destinada a atender a atividade de esgoto público, não podendo ter destino diverso, nem no todo, nem em parte.

Já o terceiro critério se refere a necessidade de restituição do valor pago ao contribuinte, que é a devolução do valor pago aos cofres públicos pelos contribuintes. Tal situação somente ocorre com os empréstimos compulsórios, pois é de sua própria natureza “empréstimo” que o valor pago a este título seja devolvido a quem teve que desembolsá-lo, em regra por motivos de urgência.

<sup>10</sup> Se refere a hipótese de incidência tributária que é composta pelo critério material, espacial e temporal

Assim, cada tributo possui uma característica específica. Por exemplo: uma vez que uma contribuição não atenda ao segundo critério que se refere a destinação específica do produto da arrecadação, poderá ser questionada sua manutenção no ordenamento jurídico, podendo, ainda, a população fiscalizar a correta destinação do produto da arrecadação. Isto porque, se trata de condição legal para a existência do referido tributo.

De forma simplificada, as espécies de tributos podem ser identificadas segundo as suas características legais:

a) Imposto: é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN). São exemplos de impostos o IRPJ, o ITBI, o ICMS, o Imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA, dentre outros;

b) Taxas: têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 44 do CTN). São exemplos de taxas: taxa de coleta de lixo, taxa de iluminação pública, taxa de alvará, taxa de licenciamento, taxa de publicidade, dentre outras;

c) Contribuição de melhoria: é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra da valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 81 do CTN). São instituídos para a aplicação em obras públicas, como por exemplo, a construção de um trevo, um calçamento, colocação de asfalto em determinada rua, dentre outros;

d) Contribuições especiais: são instituídas como instrumento da atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais econômicas (art. 149 da CF). São exemplos: a contribuição ao Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, PIS, COFINS, Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, além das anuidades de categorias profissionais, como Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, Conselho Regional de Contabilidade - CRC, Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura - CREA, dentre outros;

e) Empréstimos compulsórios: são instituídos para atender a despesas extraordinárias decorrentes da calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social (art. 149 da CF).

Atualmente, não se encontra em vigor nenhuma lei instituidora de qualquer tipo de empréstimo compulsório.

Em regra, todos os tributos podem ser cobrados de uma empresa, desde que, exista lei que a institua e que esteja de acordo com as características acima descritas. Isto porque, caso não estejam, são anomalias jurídicas que deverão ser repelidas do ordenamento jurídico através de provocação dos interessados ou de um determinado grupo com interesses comuns.

Grzybovski e Hann (2006, p. 847) em artigo publicado na Revista de Administração Pública, esclarece que:

Independente das questões conceituais, o tributo é a participação obrigatória do indivíduo, da empresa e da instituição para o financiamento dos gastos do ente tributante para a manutenção e a prestação de serviços públicos. Essa obrigação tributária é o exercício de poder jurídico “por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (causa da obrigação)” (*apud* Sousa, 1975, p.83)

Observa-se apropriada a definição da autora, identificando o tributo como a participação obrigatória do indivíduo, motivo pelo qual é o elemento da obrigação tributária principal, como será demonstrado no item 2.3.

### **2.3 Obrigação Tributária: principal e acessória**

Os tributos conforme acima identificados fazem parte das obrigações tributárias dos contribuintes descritos no CTN. Como veremos a seguir, existem dois tipos de obrigações tributárias, quais sejam, a obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória.

O art.113 do CTN estabelece que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Como se pode observar, o CTN não apresenta conceituação acerca do que seja uma obrigação tributária, dizendo apenas que ela pode ser principal ou acessória.

Como definição jurídica do termo, extraímos do dicionário<sup>11</sup> o seguinte: “obrigação”: vínculo jurídico, em virtude do qual uma pessoa tem de fazer ou deixar de fazer uma certa coisa; dívida; título de dívida.

O vínculo jurídico é elemento essencial para a existência de uma obrigação, e, portanto, presume a relação entre pessoas e determinados fatos. No caso da obrigação tributária, o vínculo jurídico a que se refere a obrigação tributária é inerente ao contribuinte, pessoa física ou jurídica (sujeito passivo), e ao fisco, Estadual, Municipal ou Federal (sujeito ativo), cujos fatos são pré-determinados pela legislação tributária.

Nascimento (*apud* De Santi, 2005) define obrigação tributária como o vínculo abstrato que surge pela imputação normativa e, consoante uma pessoa – chamada sujeito ativo ou credor – tem o direito subjetivo de exigir de outra – denominada sujeito passivo ou devedor – o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.

O parágrafo 1º do art. 113 estabelece que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Daí se extrai que toda obrigação tributária principal depende da ocorrência do fato gerador. Fato gerador, então, é o fato que gera a obrigação tributária. Para gerar a obrigação tributária deverá haver um preceito legal determinando que a ocorrência de determinado fato enseja na aplicação de determinada regra tributária (fato gerador, alíquota, tempo e espaço de pagamento, sujeito ativo e passivo), não bastando, portanto, a existência da regra, mas sim, em conjunto com esta, a ocorrência do fato propriamente dito. A isto se denomina a subsunção do fato à norma. Assim, se o fato se subsume à regra matriz de incidência tributária, ou simplesmente à hipótese de incidência, estará abrangido pelo campo da incidência tributária.

Regra matriz de incidência tributária – RMIT é uma construção doutrinária que demonstra a estrutura mínima de uma norma tributária instituidora de tributos. A RMIT é composta de um antecedente e um conseqüente.

Carvalho (2007) ensina que o antecedente é composto pelo critério material, critério espacial e critério temporal. O critério material é composto pelo núcleo da regra instituidora do tributo (verbo mais complemento). O critério espacial se refere a delimitação de espaço a

---

<sup>11</sup> Disponível em [www.priberam.pt](http://www.priberam.pt) Acessado em: 22/03/2008



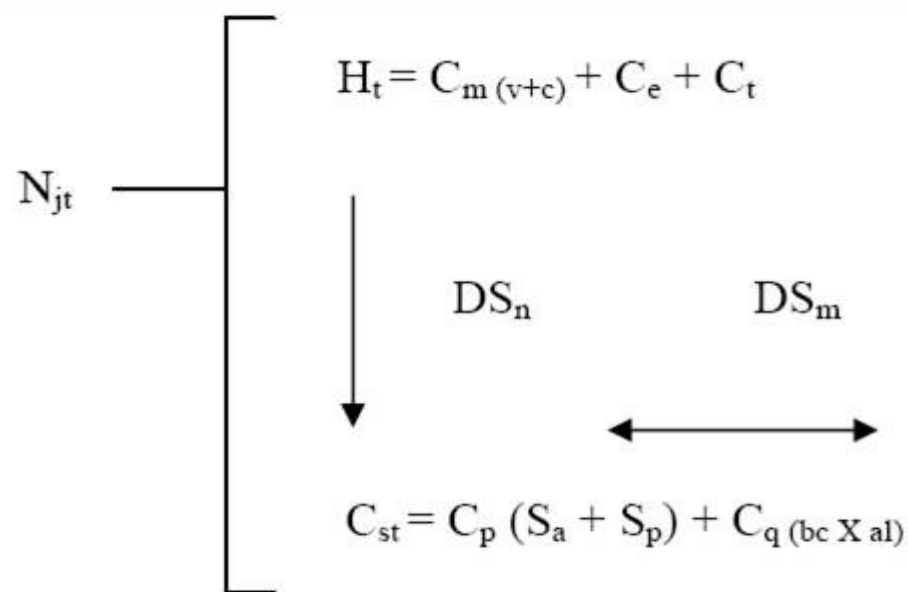
que se refere a norma. O critério temporal diz respeito ao momento em que a norma incidirá sobre determinado fato.

O autor ensina ainda que o conseqüente é composto pelo critério pessoal e pelo critério quantitativo.

O critério pessoal se refere ao sujeito ativo e passivo da relação tributária e o critério quantitativo se refere a alíquota e base de cálculo.

Carvalho (2007, p. 280) representa a RMIT da seguinte maneira:

**FIGURA 1 – Regra matriz de incidência tributária**



Fonte: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 280

Onde:

$N_{jt}$  = Norma jurídica tributária – RMIT

$H_t$  = Hipótese tributária = Antecedente

$C_m$  = Critério material (verbo + complemento)

$C_e$  = Critério espacial

$C_t$  = Critério temporal

$C_{st}$  = Conseqüente tributário

$C_p$  = Critério pessoal ( $S_a$ = sujeito ativo e  $S_p$ = sujeito passivo)

$C_q$  = Critério quantitativo ( $bc$  = base de cálculo e  $al$  = alíquota)

$DS_n$  = Dever ser neutro – significa que ocorrida a hipótese, deve ser a conseqüência

Dsm = Dever ser modalizado – significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor.

Exemplificando, passamos a apresentar a RMIT do Imposto de Importação, o qual foi instituído pelos arts. 19 a 22 do CTN. Assim, temos que:

ANTECEDENTE:

- a) Critério Material: fazer entrar produtos estrangeiros no território nacional;
- b) Critério Espacial: território nacional;
- c) Critério Temporal: momento do ingresso do produto no País;

CONSEQUENTE:

- a) Critério Pessoal:

- Sujeito ativo: União

- Sujeito passivo: o importador ou quem a lei a ele equiparar, e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados;

- b) Critério Quantitativo:

- Base de cálculo: unidade de medida adotada pela lei tributária, preço do produto ou similar, ou ainda, preço da arrematação;

- Alíquota: determinada por legislação específica infra-constitucional.

Assim, uma vez que o conjunto de situações previstas no antecedente da RMIT ocorrer, a consequência será a aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo definida em lei, culminando com a exigência do pagamento ou não do tributo, conforme definido pelo §1º do art.113 do CTN.

A obrigação tributária acessória também decorre da subsunção do fato à norma, posto que, se a determinado fato a lei tributaria impuser o cumprimento de determinada obrigação que não seja pecuniária, estaremos falando de obrigação acessória. Esta obrigação “tem por objeto a prestação, positiva ou negativa, de informações que atendam aos interesses da arrecadação ou da fiscalização”, conforme definido pelo §2º do art. 113 do CTN.

Nascimento (*apud* De Santi 2005, p. 811) distingue os dois tipos de obrigação tributária nos seguintes termos:

Prestação passível de transformação, em termos pecuniários, é elemento caracterizador dos laços obrigacionais. Existem, ainda, ladeando a obrigação tributária, relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um fazer ou não-fazer, insusceptível de conversão para valores econômicos. Tais relações visam facilitar o conhecimento, controle e a arrecadação da importância devida como tributo, sendo conhecidas impropriamente como obrigações acessórias.

Renomados autores do Direito Tributário ensinam que a expressão obrigações acessórias está empregada no texto legal de forma equivocada. Isto porque, conforme De Santi (2005), o objeto de tais prestações não é passível de transformação em termos pecuniários, sendo na verdade, vínculos estabelecidos pela lei para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos necessários ao Poder Público, como mecanismo de controle da fiscalização e do correto cumprimento da prestação pecuniária por parte do contribuinte. Tais deveres, adotando a teoria de Carvalho (2007), deveriam ser denominados por deveres instrumentais ou formais.

Compreende-se o posicionamento adotado pelos autores, a partir da premissa de que as obrigações acessórias, nada mais são que instrumentos utilizados para a formalização de procedimentos quando da ocorrência de determinados fatos. Assim, Carvalho (2007) demonstra que são instrumentos porque servem para construir uma determinada obrigação tributária, e são formais porque o seu cumprimento é exigido de acordo com as formalidades estabelecidas na lei. Portanto, a obrigação de expedir uma nota fiscal na venda de uma mercadoria é um dever instrumental formal, porque a nota fiscal deverá preencher requisitos mínimos exigidos pela legislação tributária, e ainda, servirá de instrumento para a apuração do montante tributário devido aos cofres públicos.

O autor ainda apresenta uma crítica à expressão “acessória”, posto que, poderá haver casos em que a obrigação principal somente surgirá em decorrência do cumprimento de uma obrigação acessória. Portanto, como falar de obrigação acessória se a principal irá decorrer dela própria? Isto porque, até mesmo pessoas classificadas pela legislação tributária como isentas ou imunes, são obrigadas a apresentar declarações tributárias. Com isto percebe-se que mesmo diante da inexistência de obrigação principal, há casos em que a obrigação acessória deverá ser cumprida, deixando, portanto, de ter o caráter de acessório.

Quer chamemos de obrigação acessória, quer de dever instrumental, a conceituação dada ao fato jurídico descrito pelo § 2º do art. 113 do CTN é o que será objeto deste estudo.

Ao caracterizar a obrigação acessória como um dever instrumental, nos dizeres de Carvalho (*apud* Paulsen, 2007, p. 852) é necessário mencionar, conforme dito acima, que estes deveres vão além do preenchimento das declarações do contribuinte, compreendendo

o dever de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de

propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

Tocante especificamente às declarações, objeto do presente trabalho de conclusão de curso, são os mecanismos de controle do recolhimento de tributos no regime de lançamento por homologação.

Para que a administração tributária exerça a competência de arrecadar tributos é necessária a instituição de mecanismos de controle sobre as atividades exercidas pelos diversos contribuintes. Tais mecanismos objetivam permitir à administração tributária, sem a necessidade de instauração de procedimento administrativo para o lançamento de ofício, colher informações diretamente do sujeito passivo ou de terceiros. O tratamento inteligente e informatizado dessa grande massa de dados que são obtidos a partir das declarações entregues à Receita Federal é elemento fundamental ao exercício da competência tributária, ao passo que desempenha importante papel como mecanismo garantidor do cumprimento da obrigação principal, a partir do aumento do sentimento de risco por parte dos contribuintes e responsáveis. (PAULSEN, 2007, p. 853)

Desta forma, Bastos (*apud* Paulsen, 2007, p. 853) apresenta a obrigação acessória como uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. Sendo acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Esclarece, ainda, que não seria intenção do legislador dizer que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. “A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do pagamento do tributo.”

Como se pode observar, os autores apresentam entendimento de que as obrigações acessórias possuem caráter fiscalizatório, sendo que todos os instrumentos formadores do crédito tributário servem de base para eventual fiscalização.

Assim, seja através de uma fiscalização interna nas empresas, onde se analisam as notas fiscais, guias pagas, livros fiscais; seja através de procedimento informatizado de revisão das declarações prestadas pelo próprio contribuinte, com a apuração de eventuais divergências ou irregularidades; as obrigações acessórias, sempre serão os instrumentos utilizados para a aferição da obrigação principal, ou seja, da apuração do tributo devido.

Uma vez apurado o tributo devido, tem-se então, a existência de um crédito tributário em favor da fazenda pública, o qual é definitivamente constituído pelo lançamento, conforme será apresentado no item 2.4.

## 2.4 Crédito e Lançamento Tributário

Quando se fala em crédito, se pressupõe a existência de um indivíduo devedor e outro credor. No caso da administração tributária, o credor é o Estado e o devedor é o contribuinte quando não cumpre com a obrigação de pagar o tributo ou ainda, quando não cumpre com determinada obrigação acessória.

Neste sentido, Carvalho (2007, p. 396) ensina que:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo. Assim, o crédito é o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto, débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta.

A Lei 5.172/96 contempla o crédito tributário no Título III sob a seguinte ótica: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” (art. 139)

Contudo, o crédito tributário está diretamente relacionado a obrigação principal. O qual poderá ser extinto pelo pagamento, desfazendo-se o vínculo jurídico obrigacional entre fazenda e contribuinte.

Por outro lado, uma vez haja inadimplência será necessário que o crédito seja regularmente constituído, apurando-se o *quantum* devido, e deixando-o em condições de ser reclamado do devedor.

Neste sentido, o CTN estabelece regras para a formalização do crédito tributário em favor do Estado.

O art. 142 do CTN disciplina que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como se pode observar o ato da constituição do crédito tributário ocorre exclusivamente por iniciativa da autoridade administrativa. Entende-se por autoridade administrativa, via de regra, a Secretaria da Fazenda pertencente ao ente público competente para instituir e cobrar o tributo.

É no ato do lançamento, que a autoridade administrativa, apresentará de forma definitiva o fato que deu origem a incidência de tributação de acordo com a lei que o instituiu, o valor do tributo devido, a apresentação dos sujeitos, ativo e passivo da relação tributária, e nos casos de descumprimento espontâneo da obrigação tributária, irá determinar a aplicação de penalidade.

Do texto legal apresentado, extrai-se algumas concepções para o termo “lançamento”, tais como:

No uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão “lançamento” como: (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escreve; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a crédito ou débito. (CARVALHO, 1999, p. 225)

Carvalho (1999, p. 225), prossegue com outras definições que abrangem de modo complementar a intenção do legislador na utilização da expressão “lançamento”, compreendendo o próprio procedimento administrativo da autoridade competente com o fim de constituir o crédito tributário; o próprio ato decorrente deste processo administrativo com a identificação do crédito tributário; o ato da inscrição da dívida ativa; a própria atividade do sujeito passivo ao calcular o montante do tributo devido e a declaração realizada por este ao ente público.

Percebe-se que o termo lançamento abrange não só os atos da própria administração, mas também aqueles que emanam do próprio contribuinte, compreendendo todos os atos tendentes a formalização do crédito tributário.

Para este trabalho de conclusão de curso é relevante o sentido proposto pelo art. 142 do CTN, recepcionado pelo art. 146 da CF, o qual se dirige ao conjunto de fatos jurídicos, normativamente previstos para ocorrerem (ou não) em dado momento, de forma vinculada que obrigam a autoridade competente a apresentar um ato que forneça suporte fático suficiente para fundamentar juridicamente a existência de um determinado crédito.

Xavier (2005), de forma simplificada, afirma que lançamento é o ato da aplicação da norma tributária material no caso concreto. Segundo o autor, o lançamento é o ato de criação

do próprio direito, que pode ser traduzido pelo direito do fisco de exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma determinada obrigação tributária.

A norma de estrutura enunciada no art. 142 do CTN apresenta dúplice função: uma que se refere a competência legislativa federal, estadual, distrital e municipal; outra, informando o modo de produção do ato administrativo de lançamento tributário. Assim, a norma advinda do art. 142 como regra de competência que é, consolida-se como norma de competência da administração pública, mediante a qual o ordenamento jurídico tributário regula a sua própria criação, para a formalização de normas individuais e concretas decorrentes do procedimento administrativo de lançamento.

Neste sentido, Carvalho (1999, p. 238) ensina que:

O ato jurídico administrativo de lançamento é proveniente de uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma, que, por sua vez, tem também seu conteúdo, consistente em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial.

As normas individuais e concretas a que se refere o autor, dizem respeito a aplicação da lei tributária sobre um determinado fato tributável, que consubstancia-se com o ato exarado pela própria administração apto a cobrança do crédito tributário, como por exemplo a Certidão de Dívida Ativa - CDA.

Os atos exarados pela administração pública são sempre revestidos de: a) presunção de legitimidade, b) exigibilidade, c) imperatividade e d) executoriedade.

Segundo Carvalho (1999), a presunção de legitimidade diz respeito a presunção de autenticidade e validade do ato, até que se prove o contrário. A exigibilidade, na esfera tributária, é característica que diz respeito a satisfação do crédito. Assim, uma vez que o administrado é intimado do teor do ato do lançamento, o crédito nele formalizado passa a ser exigível em termos administrativos.

Entende o autor que se o lançamento desfruta das prerrogativas de presunção de legitimidade e de exigibilidade, não poderá estar revestido de imperatividade e executoriedade. Isto porque, a imperatividade se refere ao ato unilateral praticado sem o conhecimento e a interferência do particular, o que não ocorre com o lançamento. E a executoriedade, diz respeito a possibilidade da própria fazenda pública buscar de forma direta

a satisfação do seu crédito, o que não ocorre com o lançamento, pois necessário se faz a utilização do Poder Judiciário para imitir-se na esfera patrimonial do devedor.

Nos dizeres de Ferragut (*apud* De Santi, 2005, p. 317):

lançamento é o ato privativo da autoridade administrativa. É vinculado e obrigatório, e visa verificar a ocorrência do fato jurídico, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Consiste no ato de conclusão do procedimento, e só adquire validade jurídica com notificação do contribuinte, para pagar, recorrer ou, se for o caso, parcelar.

Como ato, também, o lançamento é muitas vezes designado de auto de infração. Embora os dois atos jurídicos possam constar do mesmo suporte físico, o certo é que o primeiro constitui o crédito tributário, ao passo que o auto de infração constitui a sanção decorrente da prática de um ato ilícito por parte do contribuinte, que pode tanto ser o descumprimento da obrigação principal (o que lhe gerará as conseqüências jurídicas da mora, como, por exemplo, a multa de ofício), como de deveres instrumentais (multa por documento fiscal emitido incorretamente, ou por atraso na entrega DIPJ, etc).

Como visto anteriormente, pode-se definir lançamento como procedimento. Posto que, “antes da completa configuração do ato, consistente por aquele exarado pela administração pública, tem-se uma ordenação de atos e fatos jurídicos que formam o suporte fático (motivo do ato) para a edição da regra individual e concreta.” (Ferragut, ano, *apud* De Santi, 2005, p. 318)

Constitui-se, assim, num conjunto de atos tendentes a identificar a ocorrência de fatos jurídicos descritores de eventos típicos, causa da obrigação de pagar tributos.

Em hipótese excepcional, a formalização do crédito tributário poderá decorrer de ato do próprio contribuinte através do preenchimento das declarações tributárias, o que é muito discutível. Pois estaria ferindo o art. 142 do CTN que estabelece que a competência para a constituição do crédito tributário é exclusiva da administração pública e não do administrado.

O que se pode observar nestes casos é que o lançamento poderia se tornar desnecessário, uma vez que já realizado pelo contribuinte. Paulsen (2007, p. 944), ensina que:

Isso porque, formalizada pelo próprio contribuinte a existência do crédito, resta suprida a necessidade de a autoridade verificar a ocorrência do fato gerador, indicar o sujeito passivo e calcular o tributo. O DL 2.124/84 dispõe justamente no sentido de que o documento do contribuinte que em cumprimento a obrigação acessória, comunica a existência de crédito



tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil suficiente para a exigência do referido crédito, ensejando a inscrição direta em Dívida Ativa para efeito de cobrança executiva.

Apesar da opinião do autor, justificando-se inclusive com norma legal, há evidente desrespeito a legislação hierarquicamente superior, qual seja, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. Sendo assim, mesmo que o débito seja formalizado por ato do próprio contribuinte, deverá a fazenda pública fazer a cobrança, facultar ao administrado o pagamento, parcelamento, ou a formalização de procedimento administrativo.

Carvalho (2007, p.466) exemplifica o seguinte:

A Fazenda do Estado de São Paulo tem encaminhado para inscrição da dívida, no livro de registro da Dívida Pública, para efeito de cobrança executiva, as declarações do contribuinte do ICMS, em que o tributo correspondente não foi recolhido. É fácil perceber que o chamado “imposto declarado e não pago” consubstancia-se num documento veiculador de uma norma individual e concreta, constituindo o fato jurídico e a respectiva obrigação tributária. Tão carregado de suficiência é o documento, a juízo da própria administração que o texto “declarado” é sumariamente dirigido para as providências instauradoras da execução judicial. Ora, de ver está que, se alguma coisa faltasse, a indigitada declaração experimentaria outros trâmites, o que não acontece.

Como se pode observar, a fazenda pública trata dos créditos oriundos do preenchimento das declarações como imposto declarado e não pago. Fazendo o lançamento do crédito tributário, sem a formalização dos procedimentos exigidos por lei.

Os atos de formalização do crédito tributário se diferenciam em razão da espécie de lançamento que serão apresentadas a seguir.

#### **2.4.1 Espécies de Lançamento**

O CTN estabelece três espécies de lançamento: de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e o denominado lançamento por homologação (art.150).

Ferragut (*apud* De Santi, 2005) define que o lançamento de ofício é aquele realizado pela própria administração pública, com pouca ou nenhuma participação do contribuinte. A partir da análise do art. 149 e incisos do CTN podemos considerar que o lançamento de ofício é cabível nas seguintes hipóteses: (i) quando a lei eleger essa espécie de procedimento; (ii)

quando o sujeito passivo tiver descumprido seu dever legal de prestar as declarações que lhe competia, ou tiver prestado-as de forma insatisfatória; e (iii) quando se comprovar que o sujeito passivo agiu com fraude, dolo ou simulação com relação às declarações outrora prestadas ou que deveriam ter sido prestadas. Como exemplo tradicional do lançamento de ofício temos o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, em que o próprio fisco apura a ocorrência do fato jurídico tributário, calcula o valor a pagar, e envia ao contribuinte a notificação do lançamento. Assim como, o caso dos lançamentos feitos pelo fisco para os tributos inicialmente sujeitos ao lançamento por homologação, mas que deixaram de ser constituídos e pagos, ao menos da forma entendida pela administração como sendo a correta.

Já o lançamento por declaração, ou misto, encontra-se previsto no art. 147 do CTN, que prescreve “o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

A declaração, neste caso, configura-se como um dever instrumental do sujeito passivo, dirigido à configuração do lançamento, pela autoridade administrativa. Destina-se, portanto, a comunicar dados fáticos relevantes para a elaboração do lançamento.

De qualquer forma, deve-se frisar que não se pode confundir o lançamento por declaração com o lançamento por homologação, pois as informações prestadas pelo contribuinte não tem o condão de constituir o crédito de acordo com a forma reconhecida pelo direito para esses fins, e nem com o lançamento de ofício, já que este ato jurídico é privativo da administração.

Para a configuração do lançamento por declaração, necessária a participação efetiva do contribuinte juntamente com o fisco no procedimento de constituição do crédito tributário. Assim, se o critério para a diferenciação dos tipos de lançamento é o da participação dos sujeitos, o lançamento por ofício é uma espécie, e o por declaração é outra.

Como se pode observar, raramente o preenchimento de declaração tributária irá se referir ao lançamento por declaração.

Paulsen (2007) afirma que não é a existência da declaração que define a modalidade de lançamento, mas quem – contribuinte ou fisco – efetua os cálculos e define o montante a pagar. Assim, o imposto de renda, via de regra, é tributo sujeito ao lançamento por homologação e não por declaração, embora haja a obrigação acessória de prestar declaração ao fisco, mas que não condiciona nem obsta o pagamento direto pelo contribuinte a partir de cálculo que ele próprio efetua do imposto a pagar. Da mesma maneira, por exemplo, temos as

contribuições sociais de PIS e COFINS, quando os dados são declarados pelos contribuintes na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, embora sejam submetidas a lançamento por homologação, os contribuintes devem tomar toda a iniciativa para o cumprimento da obrigação tributária principal independentemente de qualquer ato do fisco.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por declaração em que o sujeito passivo não presta a declaração, ou seja, deixa de cumprir a sua parte, dará ensejo a lançamento de ofício. Nos dias de hoje, são raras as hipóteses dessa espécie de lançamento. No Estado de Santa Catarina, temos o exemplo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e/ou Doação – ITCMD, onde o contribuinte através de declaração oferece ao fisco as informações inerentes à constituição do crédito tributário, porém, sem que isso implique em lançamento. Faz-se necessário, então, que a autoridade, às vistas das informações contidas na declaração, promova o lançamento, e apresente ao sujeito passivo o cálculo do tributo devido, para que surtam os efeitos legais.

Por último, o lançamento por homologação diz respeito a formação do crédito tributário com atos exclusivos do sujeito passivo. Assim, no lançamento por homologação, a apuração (e pagamento) do tributo devido é ato independente da manifestação do sujeito ativo. Porém, não significa que a administração pública não pode interferir nos atos de lançamento realizados pelo contribuinte.

Desta forma, o art. 150 do CTN prescreve que:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente o homologa.

Neste sentido, Ferragut (*apud* De Santi, 2005) ensina que o legislador confere aos particulares, competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo.

O enunciado expedido pelo particular, conforme aqui tratado, é denominado ora lançamento por homologação, ora tributo sem lançamento, ora auto-lançamento. Encontra-se sujeito ao controle do fisco, que o exerce por meio de atos homologatórios, expressos ou tácitos, praticados por agentes investidos de competência específica. (Ferragut, ano, *apud* De Santi, 2005, p. 321)

O ato do contribuinte só não pode ser considerado lançamento por lhe faltar a participação do agente público competente, pressuposto a formalização definitiva do crédito tributário.

Extraí-se, ainda, que a homologação a que se refere é ato jurídico que tem por consequência provocar a extinção do crédito, e não sua constituição. Motivo pelo qual, equivocadamente se emprega o termo, posto que lançamento só constitui, não extingue.

Em suma, trata-se de situação jurídica imposta ao contribuinte, cabendo a este, introduzir no sistema, norma individual e concreta (declaração tributária), constituindo a ocorrência do fato jurídico e estabelecendo a relação jurídica com o fisco. Concomitantemente, deverá efetuar o pagamento do tributo, que na terminologia do CTN é denominado de ‘pagamento antecipado’, o qual estará sujeito à homologação por parte do fisco.

Paulsen (2007, p. 576) afirma que:

Lançamento por homologação. É a modalidade que se caracteriza pela determinação legal de que o próprio sujeito passivo verifique a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido e efetue o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados.

Por estar sujeito a homologação por parte do fisco, necessário que as informações prestadas sejam criteriosamente analisadas, pois a administração pública, terá via de regra, 5 (cinco) anos para homologar o lançamento.

O § 4º do art. 150 do CTN prescreve que: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento”.

A homologação pode ocorrer de duas formas distintas: expressa ou tacitamente.

Ferragut (*apud* De Santi, 2005) explica que a homologação expressa consiste na edição de um ato administrativo por agente da administração pública, o qual tem a finalidade de homologar expressamente o pagamento realizado pelo contribuinte, extinguindo a relação jurídica existente entre o fisco e o contribuinte.

Como exemplo, temos a emissão do termo de encerramento da ação fiscal que uma vez lavrado resulta na homologação expressa do pagamento realizado pelo contribuinte. Isto porque o termo de encerramento da ação fiscal só é lavrado após a análise da documentação

contábil da empresa (livros, declarações e comprovantes de pagamentos). Já a homologação tácita tem origem na inércia da administração pública.

Assim, passados, via de regra, cinco anos da ocorrência do fato gerador sem que a fazenda tenha se manifestado acerca da irregularidade das informações ou do pagamento efetuado pelo contribuinte, homologado estará. Não podendo, a partir de então, o contribuinte ser compelido a pagar por crédito tributário supostamente não pago ou pago a menor.

Da mesma forma, o contribuinte se houver efetuado pagamento a maior, decorrido o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, não mais poderá requerer a sua restituição.

São nos lançamentos sujeitos a homologação, que o contribuinte participa ativamente do processo através da prestação de informações ao ente fiscal com a declaração tributária. Portanto, são nestes casos que o contribuinte, deverá preencher as declarações tributárias e remetê-las ao crivo do fisco.

Com isto, os aspectos conceituais necessários para a compreensão do tema e problema, inseridos no âmbito da contabilidade tributária, ficam devidamente identificados. Assim, torna-se possível traçar algumas considerações acerca das declarações tributárias, em um primeiro momento, de forma abrangente e após, de forma específica algumas declarações inerentes às pessoas jurídicas.

### 3 ASPECTOS GERAIS DAS DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Na Seção 2.3 foi possível identificar a fundamentação legal na qual estão inseridas as declarações tributárias. O § 2º do art. 113 é a base legal para que os entes fiscais possam exigir o cumprimento de obrigações acessórias, como é o caso das declarações tributárias.

A própria legislação se refere a função essencial destes instrumentos, qual seja: atender aos interesses da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Assim, Paulsen (2007) ensina que as declarações tributárias possuem as seguintes características:

a) autônoma: a sua observância independe da existência, em concreto da obrigação principal correlata. As obrigações acessórias decorrem diretamente da lei, no interesse da administração tributária. Sua observância independe da existência, em concreto, de obrigação principal correlata;

b) auxiliar: auxilia no cumprimento da obrigação principal e não decorre desta;

c) mecanismo de controle: constitui-se mecanismo de controle do fisco para o recolhimento de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação.

Como mecanismo de controle é necessário frisar a utilização de modernos sistemas de informatização e de comunicação dos dados apresentados pelo fisco através das declarações.

Assim, uma vez que as informações são prestadas pelo contribuinte, possibilita ao fisco o cruzamento de informações das diversas fontes e a apuração do correto valor devido pelo contribuinte. Caso não apresente distorções nas informações prestadas, via de regra, estará dando ensejo à homologação tácita do crédito tributário, extinguindo-se a obrigação tributária.

A competência para a instituição de declarações tributárias, segue a regra de competência da própria instituição dos tributos.

Assim, por exemplo, a Prefeitura Municipal de Florianópolis pôde criar uma declaração para fiscalizar a apuração do Imposto sobre os Serviços – ISS (Sistema de Informações do ISS – SEFIN-NET), o Estado de Santa Catarina pôde criar uma declaração para fiscalizar o pagamento do ICMS (Declaração do ICMS e Movimentações Econômicas - DIME), e a União pode criar declarações para fiscalizar a apuração do IRPF (Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF).

Tocante as declarações no âmbito da União, necessário se faz apresentar a origem e a competência para a instituição destes instrumentos.

A Receita Federal do Brasil é o órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País. Auxilia, também, o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, além de trabalhar para prevenir e combater a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.<sup>12</sup>

A Receita Federal do Brasil possui como competência principal a administração dos tributos federais, devendo ser incluídas as atividades de fiscalização, lançamento do crédito tributário, cobrança e julgamento em primeira instância dos processos administrativo-fiscais. Além deste controle fiscal (ou tributário), exerce também o controle aduaneiro.

O controle fiscal se pauta pelo controle da arrecadação tributária com o objetivo de financiar o funcionamento do Estado. O foco do controle fiscal é a obtenção de receitas públicas, que tem aumentado significativamente ano após ano, com o auxílio das declarações tributárias.

As competências da Receita Federal do Brasil podem ser sintetizadas como<sup>13</sup>:

- administração dos tributos internos e do comércio exterior;
- gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação administrada;
- gestão e execução dos serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiro;
- repressão ao contrabando e descaminho, no limite da sua alçada;
- preparo e julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União;
- interpretação, aplicação e elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal;
- subsídio à formulação da política tributária e aduaneira;
- subsídio à elaboração do orçamento de receitas e benefícios tributários da União;
- interação com o cidadão por meio dos diversos canais de atendimento, presencial ou a distância;
- educação fiscal para o exercício da cidadania;
- formulação e gestão da política de informações econômico-fiscais;

---

<sup>12</sup> Decreto nº 5510/05

<sup>13</sup> Disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) acesso em: 02/06/2008

- promoção da integração com órgãos públicos e privados afins, mediante convênios para permuta de informações, métodos e técnicas de ação fiscal e para a racionalização de atividades, inclusive com a delegação de competência;
- atuação na cooperação internacional e na negociação e implementação de acordos internacionais em matéria tributária e aduaneira;
- gestão dos recursos materiais, financeiros, humanos e tecnológicos.

O Anexo I do Decreto nº 5.510/05, define a estrutura do Ministério da Fazenda. O artigo 8º do anexo citado dispõe sobre as competências da Receita Federal, cujos incisos que interessam a este trabalho são transcritos.

Art. 8º À Receita Federal do Brasil compete:

I – planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da previdência social e de outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;

[...]

**IV – estabelecer obrigações tributárias acessórias, inclusive disciplinar a entrega de declarações;**

[...]

VII – dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração;

[...]

XII – formular e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações;

[...] (grifo nosso)

Como se pode observar, através do disposto no inciso IV do artigo acima citado, a Receita Federal do Brasil passa a ter competência para estabelecer obrigações tributárias acessórias, inclusive, disciplinar a entrega de declarações.

A Lei nº 9779/99 também regula a competência da Receita Federal tocante as obrigações acessórias, nos seguintes termos:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

O Regimento Interno da RFB estabelece a competência para a expedição de atos normativos instituidores de declarações tributárias. O Regimento Interno em vigor foi aprovado pela Portaria MF nº 95 de 30 de abril de 2007 e estabelece que incumbe ao Secretário da Receita Federal do Brasil expedir atos administrativos e tributários de caráter normativo sobre assuntos de competência da RFB (inciso III do art. 224).



Assim, toda a declaração tributária instituída pela RFB coaduna com a legislação em vigor. Isto porque, conforme se observará a seguir, as declarações do âmbito da administração tributária federal para as indústrias foram todas criadas por Instrução Normativa expedida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.

A ausência de entrega de declaração acessória configura ato ilícito, motivo pelo qual, o sujeito passivo obrigado a prestar as informações fica sujeito às multas previstas para cada tipo de declaração.

O § 3º do art. 113 dispõe, ainda, que a inobservância do cumprimento das obrigações acessórias, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A penalidade pecuniária é a resposta pela prática de ato ilegal. Que conforme previsto no parágrafo acima, converte-se em obrigação principal. Portanto, a multa passará a ter tratamento de tributo, sujeito a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

### **3.1 Fiscalização por revisão de declarações**

As declarações tributárias conforme estabelecido pela previsão legal (§ 2º art. 113, CTN) são criadas com a finalidade precípua de auxiliar na fiscalização.

De acordo com a RFB, as atividades de fiscalização de tributos e contribuições têm por objetivo a elevação do grau de risco ao contribuinte faltoso, aumentando, dessa maneira, o nível de cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias, com vistas a promover o incremento da arrecadação. Portanto, a fiscalização busca, sobretudo, resultados indiretos que se realizam com a elevação do patamar de cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

A RFB explica ainda que a fiscalização não é feita de forma aleatória, mas concentra-se em ações fiscais pontuais e previamente preparadas, com a finalidade de maximizar a utilização dos recursos disponíveis. Assim, a seleção dos sujeitos passivos obedece a critérios técnicos e objetivos, mediante o uso de sistemas específicos de cruzamento de informações e análise de índices setoriais, desenvolvidos para tal fim.

As ações fiscais desenvolvidas pela RFB são compreendidas por:

a) Ação fiscal externa: é aquela que objetiva a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela RFB, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias. Conhecida genericamente como fiscalização, este tipo de ação fiscal tem início com a intimação específica para que o contribuinte apresente todas as informações e

documentos necessários à análise das inconsistências apontadas na fase de seleção. Previamente ao início da ação fiscal, é necessária a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal por parte de uma autoridade administrativa da RFB (Delegado, Superintendente ou Coordenador-Geral de Fiscalização ou de Administração Aduaneira). A execução deste tipo de ação fiscal pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil pode ocorrer nas dependências do contribuinte ou, internamente, nas repartições da RFB;

b) Revisão de declarações: também conhecida como "malha fiscal ou malha fina", é o procedimento de revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, realizado internamente pelas repartições da RFB. Na revisão de declarações, quando necessário, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil intima o contribuinte a apresentar, na RFB, documentos e informações. Eventualmente, com a finalidade de verificar a consistência das informações declaradas, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil pode realizar diligências junto a terceiros que tenham relação com os fatos a serem examinados. A revisão de declarações diferencia-se da ação fiscal externa pelo seu escopo, delimitado a informações constantes na declaração que está sendo revista, e pela profundidade das análises que o Auditor-Fiscal deve realizar para a conclusão do trabalho.<sup>14</sup>

Pode-se observar, portanto, que a RFB tem pautado sua atuação no sentido de aumentar a percepção de risco por meio de maior presença fiscal, fortalecer o combate aos ilícitos tributários e aduaneiros e imprimir celeridade na solução de litígios fiscais, ao mesmo tempo em que procura facilitar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, com o propósito de manter o fluxo regular de arrecadação em conformidade com o potencial legal e de recuperar os débitos constituídos e não pagos.

A unificação entre a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária evidencia os objetivos da administração tributária. A qual foi realizada com o fim de aprimorar e dar uma maior eficiência, eficácia e efetividade às atividades de administração tributária brasileira, por meio da integração e racionalização de esforços e recursos e pela obtenção de sinergia entre setores, unidades organizacionais, processos e equipes de trabalho.

A tabela a seguir, retrata de forma detalhada o resultado da fiscalização proveniente da revisão das declarações:

---

<sup>14</sup> Conceitos extraídos do sítio da Receita Federal do Brasil

**TABELA 1 - Resultado da Fiscalização por revisão de declarações em 2007**

REVISÃO DE DECLARAÇÕES	2006		2007		2007/2006		PARTIC 2007	
	QTIDADE	R\$	QTIDADE	R\$	% QTIDADE	%R\$	% QTIDADE	% R\$
Pessoa Jurídica	5.493	1.620.418.502	11.140	4.249.768.875	102,80%	162,26%	2,32%	53,78%
Pessoa Física	241.507	1.079.141.890	468.332	3.651.744.634	93,92%	238,39%	97,68%	46,22%
TOTAL	247.000	2.699.560.392	479.472	7.901.513.509	94,12%	192,70%	100,00%	100,00%

Fonte: [http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/29/2008\\_01\\_29\\_17\\_07\\_26\\_10\\_01494338.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/29/2008_01_29_17_07_26_10_01494338.html) acesso em 31/mai/08

Extraí-se da tabela que do total das declarações revisadas no ano de 2007, 97,68% (noventa e sete vírgula sessenta e oito por cento) se referem às declarações de pessoa física e somente 2,32% (dois vírgula trinta e dois por cento) correspondem a declarações da pessoa jurídica. Porém, analisando-se os valores totais arrecadados em detrimento da revisão de declarações, a pessoa jurídica corresponde a 53,78% (cinquenta e três vírgula setenta e oito por cento) para 46,22% (quarenta e seis vírgula vinte e dois por cento) da pessoa física. Percebe-se, assim, que apesar do volume de fiscalizações por revisão de declarações ser superior à pessoa física, o resultado da arrecadação em termos monetários é superior para a pessoa jurídica.

Com as declarações tributárias, o contribuinte periodicamente apresenta ao ente fiscal as rotinas adotadas para a sua escrituração fiscal, visando a homologação dos lançamentos feitos em determinado período.

As informações apresentadas são as mais variadas possíveis para cada declaração, algumas das informações se repetem e outras servirão para formar a convicção do ente fiscal de que a empresa está ou não cometendo ilícito tributário. Assim, para o desenvolvimento de controles cada vez mais automatizados, o contribuinte declara mensalmente seus principais números, realizando a própria apuração e recolhendo, antecipadamente, o tributo devido.

Estas informações são submetidas a critérios que irão definir o interesse da fiscalização, conforme o grau de fuga ou atenção ao modelo padrão deste segmento ou método de apuração do imposto.

As declarações mais remotas de que se tem conhecimento, são as DIPJ e IRPF, com informações acerca do faturamento e lucro das pessoas jurídicas e dos rendimentos submetidos a tributação das pessoas físicas. Atualmente, diversas outras declarações servem de complemento para os serviços da fiscalização na busca por informações que identifiquem a constituição do fato gerador de um tributo.

Desta forma, assim como a contabilidade tem se utilizado de sistemas de informação cada vez mais eficazes, os organismos fiscais também têm aprimorado seus métodos de

trabalho. Transferindo-se os modelos escriturais manuais para os processados eletronicamente. Os registros destes últimos podem ser, inclusive, mais facilmente produzidos, guardados e comunicados, além de custarem bem menos às empresas seu processamento e à máquina fiscal sua manipulação.

Bertolucci (2006) apurou o custo de arrecadação de tributos federais com base em dados do ano de 2003:

**TABELA 2 – Custo de arrecadação de tributos federais no ano de 2003**

ENTIDADE	CUSTO ANUAL	ATRIBUIÇÃO	CUSTO ATRIBUÍDO
1) Secretaria da Receita Federal	2.879	100,00%	2.879
2) Procuradoria da Fazenda Nacional	201	90,00%	181
3) Instituto Nacional do Seguro Social	7.503	13,64%	1.024
<b>Sub-total Poder Executivo</b>	<b>10.583</b>		<b>4.083</b>
<b>Incidência sobre arrecadação federal</b>			<b>1,01%</b>
4) Poder Judiciário			
a) Tribunais de primeira instância			
Primeira Região	379	51,65%	196
Segunda Região	231	31,72%	73
Terceira Região	402	58,66%	236
Quarta Região	697	33,01%	230
Quinta Região	172	27,30%	47
Total primeira instância	1.881		<b>782</b>
Segunda Região	231	31,72%	73
Terceira Região	402	58,66%	236
Quarta Região	697	33,01%	230
Quinta Região	172	27,30%	47
Total primeira instância	1.881		<b>782</b>
b) Tribunais de segunda instância	1.973	25,35%	<b>500</b>
c) Superior Tribunal de Justiça	404	16,30%	<b>66</b>
d) Supremo Tribunal Federal	199	16,40%	<b>33</b>
<b>Sub-total Poder Judiciário</b>	<b>4.457</b>	<b>30,97%</b>	<b>1.381</b>
<b>Incidência sobre arrecadação federal</b>			<b>0,34%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>15.040</b>		<b>5.464</b>
<b>Arrecadação tributária federal (2003)</b>			
<b>Secretaria da Receita Federal</b>			<b>322.555</b>
<b>Instituto Nacional do Seguro Social</b>			<b>80.730</b>
<b>Total</b>			<b>403.285</b>
<b>Incidência sobre arrecadação federal</b>			<b>1,35%</b>
<b>PIB em 2003</b>			<b>1.514.924</b>
<b>Incidência sobre o PIB</b>			<b>0,36%</b>

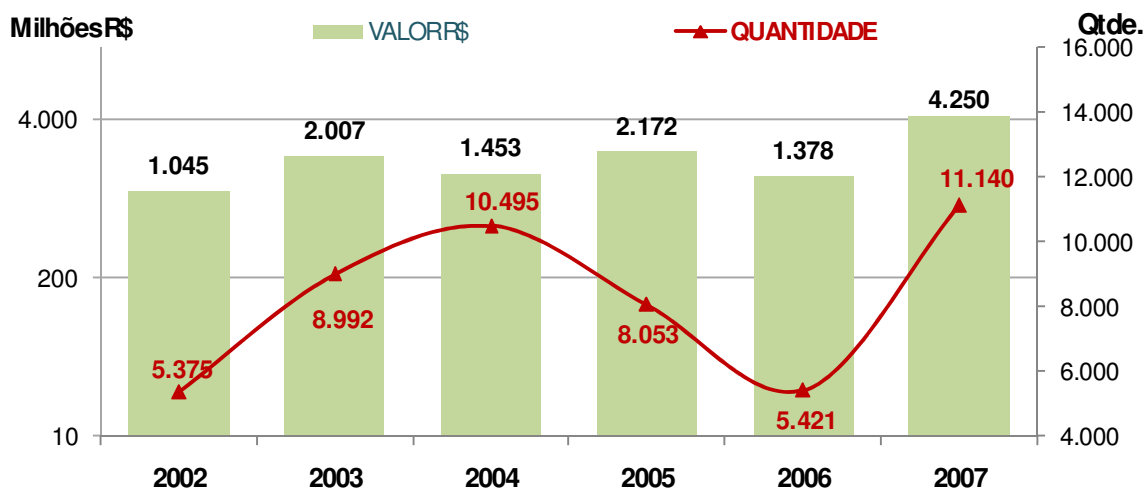
Fonte: BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O custo de arrecadação de tributos federais**. Ed. Comemorativa. Revista de Contabilidade e Finanças. Disponível em:

[http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed\\_comemor3/aldo\\_diogo\\_pg36a50.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed_comemor3/aldo_diogo_pg36a50.pdf) Acessado em: 28/mai/2008, p. 47

Como se pode observar no ano de 2003 o custo da arrecadação de tributos corresponde a 1,35% (um vírgula trinta e cinco por cento) do total arrecadado. Não foram encontrados estudos mais atuais relativos a apuração destes dados, mas, por certo, comparado a arrecadação e em razão do aumento da efetividade das revisões das declarações este custo deve estar menor no decorrer de cada ano.

Em contrapartida, o reflexo das fiscalizações realizadas por intermédio da revisão de declarações pode ser obtido através da análise dos números obtidos nos últimos seis anos:

**GRAFICO 1 – Evolução da fiscalização por revisão de declarações:**



Fonte: RFB (elaborado pela autora)

Como se pode observar, o histórico das fiscalizações por revisão de declarações ainda não é constante, compreendendo altos e baixos tanto no resultado arrecadado quanto na quantidade de declarações fiscalizadas. Porém, no ano de 2007 além do incremento na quantidade fiscalizada, o resultado de arrecadação foi o maior dos últimos cinco anos, superando em quase o dobro do maior valor arrecadado.

Com isso constata-se a efetividade dos mecanismos de fiscalização utilizados pela RFB e a relação direta entre a quantidade fiscalizada e o resultado da arrecadação decorrente da fiscalização.

No item a seguir, serão estudadas as principais declarações tributárias instituídas pela RFB que devem ser preenchidas e entregues por todas as empresas tributadas pelo lucro real,

presumido ou arbitrado, suas características, prazo de entrega, tributos relacionados e penalidades aplicadas.

## **4 PRINCIPAIS DECLARAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL**

Como foi apresentado anteriormente, a administração tributária federal se utiliza de dois tipos de fiscalização para o controle da arrecadação: ação fiscal externa e por revisão de declarações.

A ação fiscal externa poderá ser objeto de estudos posteriores, se restringindo este trabalho de conclusão de curso a fiscalização por revisão de declarações. O objeto da fiscalização por revisão são as declarações tributárias, preenchidas pelo contribuinte e enviadas ao ente fiscal.

Na visão da autora as três principais declarações utilizadas pela RFB no cruzamento das informações prestadas pela pessoa jurídica são: DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, DACON – Demonstrativo de Apuração da Contribuições Federais e DIPJ – Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, as quais serão estudadas a seguir.

### **4.1 DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais**

Paulsen (2007) ensina que a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – é uma das mais importantes obrigações tributárias acessórias das pessoas jurídicas, na área federal, é a de apresentação periódica de declaração acerca dos créditos e débitos relativos aos seguintes tributos federais: IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS, COFINS, CPMF, CIDE – Combustíveis e CIDE-Remessa. São informados o montante apurado, pagamentos, parcelamentos, compensações e suspensões de exigibilidade.

A DCTF foi instituída pela antiga Secretaria da Receita Federal – SRF através da Instrução Normativa - IN nº 73 de 19 de dezembro de 1996 e após diversas alterações, atualmente está regulada pela Instrução Normativa RFB nº 786 de 19 de novembro de 2007.

O art. 2º da referida IN estabelece as situações de obrigatoriedade da apresentação da DCTF:

Art. 2º. As pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do

Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento, deverão apresentar, de forma centralizada, pela matriz:

I - mensalmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF Mensal), observado o disposto no art. 3º; ou

II - semestralmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Semestral (DCTF Semestral).

Como se pode observar, o critério para a apresentação da DCTF não está relacionado a faturamento ou recolhimento mínimo de tributos. O artigo demonstra que dentre as empresas privadas, todas as tributadas pelo Lucro Real, Presumido e Arbitrado, estão obrigadas a apresentar a referida declaração, estabelecendo no art. 5º algumas situações de dispensa da apresentação.

A única relação com faturamento e recolhimento de tributos, está descrita no art. 3º da IN que estabelece a obrigatoriedade de apresentação mensal da DCTF nos seguintes casos:

Art. 3º. Ficam obrigadas à apresentação da DCTF Mensal as pessoas jurídicas de direito privado:

I - cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais);

II - cujo somatório dos débitos declarados nas DCTF relativas ao segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais); ou

III - sucessoras, nos casos de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial ocorridos quando a incorporada, fusionada ou cindida estava sujeita à mesma obrigação em decorrência de seu enquadramento nos parâmetros de receita bruta auferida ou de débitos declarados.

§ 1º A partir do ano-calendário de 2005, uma vez enquadrada em uma das hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da DCTF Mensal, a pessoa jurídica permanecerá obrigada a sua apresentação nos anos-calendário posteriores, independentemente da alteração dos parâmetros considerados.

§ 2º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Tal fato demonstra o interesse da fiscalização na apuração das informações das empresas com maior faturamento e sujeitas a um maior recolhimento de tributos.

De forma simplificada, o quadro a seguir demonstra a periodicidade, o prazo de apresentação e as informações que devem ser relacionadas na DCTF:



**QUADRO 4 - DCTF**

PERIODICIDADE	PRAZO	INFORMAÇÕES
Mensal	até o 5º dia útil do 2º mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores	IRPJ IRRF IPI IOF
Semestral	até o 5º dia útil do mês de abril (relativa ao 2º semestre do ano-calendário anterior) e de outubro relativo ao primeiro semestre do ano-calendário	CSLL PIS/PASEP COFINS CPMF CIDE - Combustível CIDE - Remessa

Fonte: IN RFB nº 786/07 (elaborado pela autora)

Além das regras delineadas no Quadro 4, é importante destacar as penalidades a que estão sujeitas as empresas decorrentes da não apresentação da DCTF ou da apresentação com incorreções ou omissões, nos seguintes termos:

Art. 9º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela RFB, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega dessa declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º;  
II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração.

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I - em 50% (cinquenta por cento), quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;  
II - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa jurídica inativa;  
II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Na hipótese dos §§ 3º e 4º do art. 7º será devida multa por atraso na entrega da DCTF, calculada na forma do caput, desde a data fixada para entrega de cada declaração.

§ 5º Na hipótese do § 5º do art. 7º, vencido o prazo, será devida multa por atraso na entrega da DCTF, calculada na forma do caput, desde a data originalmente fixada para entrega de cada declaração.

§ 6º As multas de que trata este artigo serão exigidas mediante lançamento de ofício.

§ 7º No caso dos órgãos públicos da administração direta dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as multas a que se refere este artigo serão lançadas em nome do respectivo ente da Federação a que pertencerem.

Assim é possível identificar duas formas de penalidade estabelecidas:

a) Falta de entrega de declaração: decorrente do simples fato da ausência de entrega da declaração no tempo oportuno, com multa de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições a serem informados na DCTF, ainda que integralmente pago;

b) Informações incorretas ou omissão destas: aplicada quando, apesar de apresentada a declaração, o fizer com a apresentação de informações incorretas, ou omitindo-as, com multa correspondente a R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações.

Os parágrafos que seguem ao artigo estabelecem a multa mínima, a redução para o caso de apresentação da declaração antes da ação fiscal (cinquenta por cento), além da redução pela correção das informações no prazo legal (vinte e cinco por cento), dentre outros.

Outra situação relevante que estabelece a IN RFB nº 786/07, diz respeito ao tratamento das informações apresentadas. O art. 10 dispõe o seguinte:

Art. 10. Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos.

§ 2º No caso dos órgãos públicos da administração direta dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a inscrição em DAU será efetuada em nome do respectivo ente da Federação a que pertencerem.

Os procedimentos de auditoria interna a que se refere o artigo, diz respeito, a fiscalização por revisão de declarações.

Ademais, importante frisar a previsão do envio das informações relativas a saldos de tributos a pagar, diretamente para a PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que fará a inscrição dos valores em dívida ativa, sem prévia comunicação ao contribuinte, e direcionando os procedimentos para a cobrança judicial, através da competente ação de

execução fiscal, que é o instrumento judicial que visa a expropriação de bens para o pagamento do débito declarado.

#### **4.2 DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais**

A DACON é obrigatória para as pessoas jurídicas submetidas à apuração do PIS/PASEP e da COFINS. Nele são discriminadas as receitas sujeitas à apuração da contribuição, às aquisições e os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a comerciais exportadoras com fim específico de exportação, bem como dados relativos aos estoques quando da mudança do regime de apuração.

A DACON foi instituída pela IN SRF nº 387 de 20 de janeiro de 2004. Nesta oportunidade, somente as empresas tributadas pelo lucro real estavam submetidas ao preenchimento desta declaração.

Atualmente, a entrega da DACON está disciplinada pela IN RFB nº 590 de 22 de dezembro de 2005, alterada pela IN SRF nº 708/2007, estabelecendo como causas de obrigatoriedade de apresentação, o seguinte:

Art. 2º A partir do ano-calendário de 2006, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, deverão apresentar o Dacon Mensal, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, caso esta seja a periodicidade de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

§ 1º As pessoas jurídicas não enquadradas no caput deste artigo poderão optar pela entrega do Dacon Mensal.

§ 2º A opção de que trata o § 1º será exercida mediante apresentação do primeiro Dacon, sendo essa opção definitiva e irrevogável para todo o ano-calendário que contiver o período correspondente ao demonstrativo apresentado.

§ 3º No caso de ser exercida a opção de que trata o § 1º com a apresentação de Dacon relativo a mês posterior ao primeiro mês de 2006, a pessoa jurídica ficará obrigada à apresentação dos demonstrativos relativos aos meses anteriores.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, será devida a multa pelo atraso na entrega de Dacon referente a mês anterior ao da opção, no caso de apresentação após o prazo fixado.

Como se pode observar a entrega da DACON, da mesma forma que a DCTF, está desvinculada do faturamento ou da receita, mas sim, relacionada a todas as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, com apuração das contribuições de PIS e COFINS pelo regime cumulativo e não-cumulativo, inclusive PIS sobre a folha de pagamento.

A seguir, é possível identificar a periodicidade, prazo e informações prestadas na DACON:

**QUADRO 5 - DACON**

<b>PERIODICIDADE</b>	<b>PRAZO</b>	<b>INFORMAÇÕES</b>
Mensal	até o 5º dia útil do 2º mês subsequente ao mês de referência	PIS COFINS cumulativo e não cumulativo PIS s/ folha pgto
Semestral	até o 5º dia útil do mês de abril (relativa ao 2º semestre do ano-calendário anterior) e de outubro relativo ao primeiro semestre do ano-calendário	

Fonte: IN RFB nº 590/05 (elaborada pelo autor)

Importante destacar que a opção pela entrega mensal ou semestral, pode ser espontânea ou determinada pela IN. Isto porque, a IN RFB nº 590/05 que se refere a DACON expressa que uma vez que a empresa seja obrigada a apresentação da DCTF mensal, necessariamente deverá apresentar a DACON mensal. Agora, aquele que não está obrigado a entrega da DACON mensal, poderá optar por esta periodicidade, não podendo modificar a opção dentro do ano-calendário, devendo respeitar a periodicidade escolhida através da entrega da primeira DACON do ano-calendário.

Outros fatores relevantes da legislação acerca da DACON, diz respeito a penalidade imputada a quem deixar de apresentá-la, ou apresente-a com incorreções ou omissões. Assim, o art. 9º da IN RFB nº 590/05 prevê que:

Art. 9º A pessoa jurídica que deixar de apresentar o Dacon nos prazos estabelecidos no art. 8º, ou que apresentá-lo com incorreções ou omissões, sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da Contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de

entrega deste demonstrativo ou de entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento) daquele montante; e

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega do demonstrativo e como termo final, a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração.

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I - em cinquenta por cento, quando o demonstrativo for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - em vinte e cinco por cento, se houver a apresentação do demonstrativo no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa jurídica inativa;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Art. 10. A omissão de informações ou a prestação de informações falsas no Dacon pode configurar hipótese de crime contra a ordem tributária previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.

Parágrafo único. Ocorrendo a situação descrita no caput, poderá ser aplicado o regime especial de fiscalização previsto no art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, da mesma forma que na DCTF, as penalidades podem ser impostas por:

a) Falta de entrega de declaração: decorrente do simples fato da ausência de entrega da declaração no tempo oportuno, com multa de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do COFINS ou do PIS a ser informado na DACON, ainda que integralmente pago; e

b) Informações incorretas ou omissão destas: aplicada quando, apesar de apresentada a declaração, o fizer com a apresentação de informações incorretas, ou omitindo-as, com multa correspondente a R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações.

Observe-se, porém, que o art. 10 prevê a hipótese de crime contra a ordem tributária. Ocorrendo a omissão de informações ou a prestação de informações falsas na DACON poderá configurar os crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, ensejando representação criminal.

As demais regras gerais da declaração, seguem o que foi apresentado para a DCTF.

### 4.3 DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica

A IN SRF nº 127/98 extinguiu a declaração de rendimentos da pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado e instituiu a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ que, na realidade foi uma simples troca de nome.

Apesar da extinção da declaração de rendimentos pela IN citada, não houve alteração do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. Motivo pelo qual, continua vigente o art. 808 do RIR/99 que dispõe que as pessoas jurídicas deverão apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior, inclusive para as pessoas jurídicas que iniciaram suas atividades no decorrer do ano-calendário.

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da pessoa Jurídica – DIPJ é a principal declaração prestada pelas pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. A DIPJ é apresentada de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, inclusive para as pessoas físicas equiparadas a pessoa jurídica. Equivale, a título de exemplo a declaração de renda das pessoas físicas.

Nela, são consignados dados de apuração do Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Programa de Integração Social, COFINS e do Imposto sobre Produtos Industrializados, tais como, base de cálculo, demonstrativos de apuração dos tributos, retenções na fonte, valores com tributação diferida, discriminação dos principais clientes e fornecedores, demonstrações financeiras para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real. Na DIPJ são prestadas, ainda, informações sobre incentivos fiscais, preços de transferência, participações no exterior, informações sobre o comércio eletrônico, royalties recebidos e pagos, identificação dos sócios, rendimentos de dirigentes, participações permanentes em coligadas e controladas, bem como sobre a existência de ativos no exterior.

A DIPJ deve ser entregue por todas as empresas, qualquer que seja a forma de apuração dos resultados sujeitos à tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Assim, as pessoas jurídicas devem apresentar anualmente a declaração de rendimentos, compreendendo o resultado das operações do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro, ou proporcionalmente ao período de atividade, nos casos de início da atividade dentro do ano-calendário.

Anualmente a RFB publica instrução normativa referente a aprovação do programa gerador, dos prazos para a entrega da declaração e penalidades.

Desta forma, para as informações do ano-calendário de 2007 a IN RFB nº 849 de 19 de maio de 2008, apresenta o seguinte:

#### QUADRO 6 - DIPJ

PERIODICIDADE	PRAZO	INFORMAÇÕES
Anual	Último dia útil do mês de junho	Dados de apuração do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado

Fonte: IN RFB nº 849/08 (elaborada pela autora)

Por se tratar de informações relacionadas à apuração do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, os dados prestados nesta declaração têm correspondência direta com as demais declarações comentadas anteriormente. Ou seja, com base nas informações prestadas em qualquer uma das três declarações é possível que o Fisco realize o cruzamento das informações prestadas e constate a correta apuração dos tributos, ou não.

O art. 964 do RIR/99 dispõe acerca da cobrança de multa de mora, pelo atraso na apresentação da declaração, inclusive para os casos de apresentação espontânea da declaração de rendimentos, e ainda que o imposto tenha sido integralmente.

A redação atual do referido artigo é a seguinte:

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

- a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º e 5º deste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 27);
- b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49);

II - multa:

- a) de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos a seis mil, seiscentos e vinte nove reais e sessenta centavos no caso de declaração de que não resulte imposto devido (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30);
- b) de cem por cento, sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, resultante da reunião de duas ou mais declarações, quando a pessoa física ou a pessoa jurídica não observar o disposto nos arts. 787, § 2º, e 822 (Lei nº 2.354, de 1954, art. 32, alínea "c").

De forma diversa, a IN RFB nº 849/08, estabelece como penalidades:

Art. 5º A apresentação da declaração após o prazo de que trata o art. 4º ou a sua apresentação com incorreções ou omissões sujeita o contribuinte às seguintes multas:

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00 (quinhentos reais).

Como se pode observar, os dispositivos tratam de penalidades diversas. Apesar de que uma instrução normativa é legalmente inferior ao RIR, a RFB tem aplicado as penalidades previstas nas instruções normativas que regulamentam a entrega da DIPJ anual.

Saliente-se que apesar de não haver previsão no RIR e tampouco na IN, a omissão de informações sempre sujeitará o contribuinte as penalidades previstas na Lei nº 8.137/90, configurando crime contra a ordem tributaria e ensejando representação criminal.

Assim cada uma das declarações, figura de forma autônoma, auxiliar a obrigação principal e, especialmente, como mecanismo de controle da fiscalização.

Em alguns casos a lei determina a formalização do crédito tributário por lançamento de ofício, onde as declarações do contribuinte têm papel relevante nas seguintes hipóteses:

I- quando da ausência de declaração ou prestação de informações de forma insatisfatória;

II- nos casos de fraude, dolo ou simulação com relação as declarações prestadas ou que deveriam de ser prestadas.

Observa-se, ainda, que a RFB trata as informações prestadas pelo contribuinte como débitos confessados, tornando desnecessária a atividade do fisco para o fim de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e indicar o sujeito passivo, notificando o declarante para o cumprimento da obrigação e efetuando o lançamento do crédito tributário. Isto porque, a apuração já terá sido feita por ele próprio, evidenciando conhecimento do que lhe cabia recolher.



Deste modo, fica identificada a relevância das informações prestadas ao fisco por intermédio das declarações tributárias.

De um lado a obrigatoriedade do contribuinte em prestar as informações e efetuar o pagamento do tributo devido, de outro lado, o credor, agente fiscalizador, cujos atos estão revestidos de legalidade.

Assim, sugere-se que o contribuinte se utilize de mecanismos de auditoria, a fim de manter a contabilidade tributária em conformidade com as exigências do fisco.

Com relação a auditoria tributária, encontramos um estudo realizado por estudante Português que se refere ao tema, como mecanismo muito utilizado naquele País para o controle das informações tributárias. Em Portugal o sistema tributário baseia-se na prestação de informações pelo contribuinte ao fisco, de forma muito próxima da apresentada neste trabalho. Porém, a relação estabelecida entre fisco e contribuinte é de boa-fé, diferente do Brasil, onde somente o fisco está revestido de legalidade.

Assim, Costas Bastos (2006) afirma que a auditoria tributária é realizada com base nas informações contábeis, produzindo-se relatórios que evidenciam as informações contidas nas declarações tributárias, identificando se estas condizem com os critérios legais estabelecidos e apresentando os riscos detectados. Fato que, poderia ser adotado pelos contribuintes brasileiros a fim de minimizar os riscos tributários.

#### **4.4 Considerações Finais**

Após a apuração de algumas informações relevantes de cada uma das três declarações tributárias estudadas, é possível traçar algumas premissas básicas para que se evite que uma empresa seja incluída na malha fina, gerando as penalidades destinadas a cada caso. Para tanto, é importante que o contabilista se utilize de alguns procedimentos a fim de facilitar o seu trabalho e atender de forma adequada as exigências da fiscalização.

Assim, necessário se faz:

- controle adequado da contabilidade interna da empresa: fiscal, contábil, financeiro e de pessoal;
- fornecimento de orientação para o cumprimento adequado das demais obrigações acessórias de incumbência do próprio contribuinte;
- uniformização das informações que o contribuinte presta aos diversos âmbitos da administração tributária: Federal, Estadual e Municipal;

- cumprimento dos prazos de entrega das declarações tributárias;
- apresentação de informações prestadas nas declarações tributárias de forma correta que reflitam com exatidão o cumprimento das demais obrigações tributárias: principais e acessórias;
- apresentação de informações nas declarações tributárias completas, sem omissões.

Com isto, além da manutenção dos números relativos ao resultado da arrecadação por revisão de declaração nos patamares atuais, é possível ainda, que se obtenha um melhor resultado, diminuindo o número de empresas autuadas pela malha fina.

Desta forma, tanto o contribuinte, quanto o contabilista e o fisco, poderão contar com os seguintes benefícios:

- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária;
- Rapidez no acesso às informações;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; e
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação.

Com isto, é possível concluir que o adequado controle contábil da empresa irá facilitar o trabalho do contabilista no preenchimento das declarações tributárias ao fisco, minimizando os riscos de fiscalização e de imputação das penalidades previstas pela legislação tributária.

Além do que, o profissional da área contábil cujos trabalhos realizados atendem a fiscalização, não ficando sujeitos a desconsideração da contabilidade, dentre outros, é valorizado, destacando-se no mercado de trabalho.

## **5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

Neste tópico são apresentadas as conclusões obtidas neste trabalho de conclusão de curso, bem como, algumas recomendações para futuras pesquisas, que são fruto das observações realizadas no decorrer deste estudo.

### **5.1 Conclusões**

Com o presente trabalho de conclusão de curso foi possível destacar a utilidade das declarações tributárias no sistema administrativo tributário de âmbito federal. As declarações tributárias, no âmbito federal, são instituídas pela Receita Federal do Brasil, consoante as competências próprias designadas pelo Ministério da Fazenda.

Observou-se, ainda, que a contabilidade tributária está diretamente relacionada com a confecção das declarações tributárias, tendo em vista que via de regra, o contabilista é o profissional contratado e responsável pela construção das informações a serem repassadas para o fisco.

Se por um lado o contribuinte é obrigado a prestar as informações ao fisco, decorrentes dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o qual se extingue pelo processamento sem restrições da declaração ou pelo decurso de prazo. Por outro lado, se não prestar as informações, ou o fizer de forma incorreta ou com omissões, estará se sujeitando ao procedimento fiscalizatório, quando poderá ser compelido as penalidades previstas nas instruções normativas retratadas no decorrer do trabalho.

Foi possível coletar os dados relativos a arrecadação total do ano de 2007, incluindo-se os valores decorrentes de ações de fiscalização, tanto externas quanto por revisão de declaração.

O valor da arrecadação total no ano de 2007 foi de R\$ 596 bi (quinhentos e noventa e seis bilhões de reais). Deste total, R\$ 108 bi (cento e oito bilhões) são decorrentes de procedimentos fiscalizatórios. Com isto, pode-se concluir que 18,12% (dezoito vírgula doze por cento) do total arrecadado decorre de ações da fiscalização.

Do total arrecadado em razão da fiscalização, somente R\$ 7 bi (sete bilhões de reais) é resultado do cruzamento de informações por revisão de declarações.

Assim, pode-se concluir que apenas 1,18% (um vírgula dezoito por cento) do total arrecadado pela administração tributária decorre de procedimentos de malha fina.

Portanto, uma parcela muito pequena quando comparada ao total arrecadado. O que demonstra que o contabilista tem atendido de forma adequada as exigências da fiscalização no que diz respeito ao preenchimento das declarações tributárias.

A RFB informa apenas a quantidade de declarações fiscalizadas, totalizando no ano de 2007, 247.000 (duzentas e quarenta e sete mil). Apesar de dividir o número entre a fiscalização ocorrida na pessoa física e na pessoa jurídica, não é possível identificar de que período se refere a fiscalização realizada pela malha fina.

Assim, não é possível identificar quanto a pessoa física ou jurídica quais as declarações que passaram por este procedimento fiscalizatório, e por consequência, qual a origem do resultado da arrecadação observado.

Os valores mostram que a atenção do contabilista deve estar voltada para as atividades da empresa, que envolvem outras obrigações acessórias, como emissão de notas fiscais, compra de mercadorias com notas fiscais, controle de custos adequado ao faturamento da empresa, respeito ao princípio da entidade e demais princípios contábeis, dentre outros. O que implica em circunstâncias de possível ação de fiscalização externa, de onde provém a maior parte da arrecadação por fiscalização.

O papel dos contabilistas na entrega das declarações tributárias deve ser destacado, tendo em vista, que nas próprias declarações estudadas existe um campo específico para a colocação das informações do profissional responsável. Demonstrando, desta forma, o vínculo jurídico estabelecido entre o profissional e as informações enviadas à RFB.

Os números encontrados não devem ser vistos pelos contabilistas ou contribuintes como motivos para menor atenção ou para descumprimento das declarações tributárias.

Com isto, fica evidenciado que os procedimentos relacionados a prestação de informações através das declarações tributárias devem ser mantidos, ou até mesmo melhorados quando comparados aos patamares atualmente encontrados.

O contabilista deve construir a base das informações a serem prestadas nas declarações tributárias com responsabilidade, conhecendo detalhadamente os instrumentos fiscais de trabalho, tornando-se desta forma um profissional capacitado. Construindo informações de conteúdo confiável para serem apresentadas ao fisco, demonstrando, assim, eficácia e eficiência na execução do serviço.

## 5.2 Sugestões

O presente trabalho não esgota a matéria, pelo que se sugere para continuidade da pesquisa:

- custo da administração tributária federal na análise das declarações;
- custo e tempo relacionado a confecção das declarações pelos contribuintes;
- custo da fiscalização no cruzamento das informações prestadas pelo contribuinte e nas ações fiscais externas;
- apuração das informações a serem prestadas em cada uma das declarações federais;
- apuração a possibilidade de conjugação destas informações em uma só declaração;
- levantamento por categoria econômica, dos valores arrecadados por intermédio de revisão de declarações;
- apuração das informações relevantes utilizadas pela RFB para o início de procedimentos fiscalizatórios;
- análise dos pontos de cruzamento das informações das três declarações estudadas.

## REFERÊNCIAS

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O custo de arrecadação de tributos federais**. Ed. Comemorativa. Revista de Contabilidade e Finanças. Disponível em: [http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed\\_comemor3/aldo\\_diogo\\_pg36a50.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed_comemor3/aldo_diogo_pg36a50.pdf)  
Acessado em: 28/mai/2008

BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out 1966.

BRASIL. **Constituição da república federativa do brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. 33. ed., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Decreto nº 5.510/05. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=133472>, acessado em: 23/jun/2008.

BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 590 de 22/12/2005**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 01/jun/2008.

BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 786 de 19/11/2007**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 01/jun/2008.

BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 849 de 19/05/2008**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 01/jun/2008.

BRASIL. Lei nº 9779/99. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br> . Acessado em: 31/mai/2008.

BRASIL. Portaria MF nº 95/07. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acessado em 01/jun/2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. **Jogo de empresa na prática de ensino de contabilidade tributária**. Disponível em: <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/13018.pdf>  
Acessado em: 31/mai/2008.

Coordenação de Imprensa da RFB. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/18/2008\\_01\\_17\\_20\\_03\\_51\\_1518620\\_97.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/18/2008_01_17_20_03_51_1518620_97.html) Acesso em: 28/mai/2008

COSTAS BASTOS, Rui Manoel Pereira da. **Auditoria tributária: Uma abordagem conceptual.** Disponível em:

<http://www.infocontab.com.pt/download/revInfocontab/2006/10/auditoria.pdf> Acesso em: 31/mai/2008

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário.** 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DICIONARIO PORTUGUÊS ON LINE. Disponível em [www.priberam.pt](http://www.priberam.pt) Acessado em 22/03/2008.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRZYBOVSKI, Denize. HANN, Tatiana Gaertner. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão fiscal.**

Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf> Acesso em 31/mai/2008.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 9 ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

MARQUES, Marcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos.** 1 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1985.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário.** Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9 ed.rev.atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/> Acesso em: 09/jun/2008.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Contábeis. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1985.

RFB. **Receita federal do Brasil.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acessado em 31/mai/2008

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. Laboratório de Ensino a Distância da Universidade Federal de Santa Catarina: Florianópolis, 2001. Disponível em: [www.projetos.inf.ufsc.br/arquivos/metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf](http://www.projetos.inf.ufsc.br/arquivos/metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf) Acesso em: 17 jul 2007.

WIKIPÉDIA. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Monografia> Acesso em: 09/07/08

XAVIER Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.



## ANEXOS

### ANEXO A – Os Tributos no Brasil.

## OS TRIBUTOS NO BRASIL

*Várias publicações, sites, jornais, revistas e outros meios de comunicação têm copiado a lista abaixo. Pedimos que, ao fazê-lo, nos dêem o crédito: fonte [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br)*

**Relação Atualizada em 11/04//2008**

---

### **Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil:**

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - **Lei 10.893/2004**
2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) - **Lei 5.461/1968**
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - **Lei 10.168/2000**
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - **Decreto 6.003/2006**
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - **Decreto-Lei 8.621/1946**
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993

11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da **MP 1.715-2/1998**
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE Combustíveis - **Lei 10.336/2001**
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE Remessas Exterior - **Lei 10.168/2000**
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - **Decreto 6.297/2007**
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - **Emenda Constitucional 39/2002**
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE - art. 32 da **Medida Provisória 2228-1/2001** e **Lei 10.454/2002**
24. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
25. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo **578 da CLT**, e a Confederativa foi instituída pelo **art. 8, inciso IV, da Constituição Federal** e é obrigatória em função da assembléia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na **CLT**)

26. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - [\*\*Lei Complementar 110/2001\*\*](#)
27. [\*\*Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social \(COFINS\)\*\*](#)
28. [\*\*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido \(CSLL\)\*\*](#)
29. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
30. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
31. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
32. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da [\*\*EC 31/2000\*\*](#)
33. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - [\*\*Lei 5.070/1966\*\*](#) com novas disposições da [\*\*Lei 9.472/1997\*\*](#)
34. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
35. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da [\*\*Lei 9.998/2000\*\*](#)
36. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do [\*\*Decreto-Lei 1.437/1975\*\*](#) e [\*\*art. 10 da IN SRF 180/2002\*\*](#)
37. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - [\*\*Lei 10.052/2000\*\*](#)
38. [\*\*Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços \(ICMS\)\*\*](#)
39. [\*\*Imposto sobre a Exportação \(IE\)\*\*](#)
40. Imposto sobre a Importação (II)
41. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
42. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
43. [\*\*Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural \(ITR\)\*\*](#)
44. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e [\*\*jurídica\*\*](#))
45. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
46. [\*\*Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza \(ISS\)\*\*](#)
47. [\*\*Imposto sobre Transmissão Bens Intervivos \(ITBI\)\*\*](#)

48. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
49. INSS Autônomos e Empresários
50. INSS Empregados
51. INSS Patronal
52. [IPI \(Imposto sobre Produtos Industrializados\)](#)
53. [Programa de Integração Social \(PIS\)](#) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
54. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
55. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - [Lei 10.870/2004](#)
56. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - [Decreto-Lei 1.899/1981](#)
57. Taxa de Coleta de Lixo
58. Taxa de Combate a Incêndios
59. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
60. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - [Lei 10.165/2000](#)
61. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - [Lei 10.357/2001](#), art. 16
62. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
63. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - [Lei 11.292/2006](#)
64. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - [Lei 7.940/1989](#)
65. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da [MP 2.158-35/2001](#)
66. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária [Lei 9.782/1999](#), art. 23
67. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - [Lei 10.834/2003](#)

68. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - art. 12 da [\*\*MP 233/2004\*\*](#)
69. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
70. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - [\*\*Lei 9.765/1998\*\*](#)
71. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
72. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
73. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - [\*\*Lei 9.960/2000\*\*](#)
74. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da [\*\*Lei 9.933/1999\*\*](#)
75. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
76. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da [\*\*Lei 9.427/1996\*\*](#)
77. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da [\*\*Lei 9.612/1998\*\*](#) e nos art. 7 e 42 do [\*\*Decreto 2.615/1998\*\*](#)
78. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da [\*\*Lei 10.233/2001\*\*](#)
79. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - [\*\*Lei 9.961/2000\*\*](#), art. 18
80. Taxa de Utilização do MERCANTE - [\*\*Decreto 5.324/2004\*\*](#)
81. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
82. Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - [\*\*Lei 9.718/1998\*\*](#)

## ANEXO B – Últimas Normas Legais Editadas

### Últimas Normas Legais Editadas

---

[Carta-Circular BACEN 3320/2008](#) - Esclarece acerca da abertura, da movimentação e do encerramento de contas de depósitos à vista específicas para a campanha eleitoral de 2008.

[IN INSS 29/2008](#) - Altera a Instrução Normativa nº 20 INSS/PRES, de 10 de outubro de 2007.

[Convênio ICMS 58/2008](#) - Altera o Convênio ICMS 51/00, que disciplina as operações com veículos automotores novos efetuados por meio de faturamento direto para o consumidor e dá outras providências.

[ADE CODAC 38/2008](#) - Dispõe sobre a instituição de código de receita para o caso que especifica.

[Despacho CONFAZ 38/2008](#) - Informa sobre aplicação no Estado de Amazonas, do Protocolo ICMS 41/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins.

[Circular BC 3387/2008](#) - Dispõe sobre procedimentos aplicáveis às administradoras de consórcio no reconhecimento, mensuração e divulgação de perdas em relação ao valor recuperável de ativos.

[Circular BC 3386/2008](#) - Estabelece procedimentos relativos ao registro contábil de reavaliação de imóveis de uso próprio por parte de administradoras de consórcio.

[Circular CEF 436/2008](#) - Estabelece procedimentos a serem observados pelos Empregadores e os Trabalhadores, aqui designados como titulares de contas vinculadas, para obtenção de informação sobre as contas vinculadas do FGTS e/ou ter acesso às funcionalidades do Conectividade Social.

[Lei 11685/2008](#) - Institui o Estatuto do Garimpeiro e dá outras providências.

[IN DNRC 107/2008](#) - Dispõe sobre procedimentos para a validade e eficácia dos instrumentos de escrituração dos empresários, sociedades empresárias, leiloeiros e tradutores públicos e intérpretes comerciais.

[ADE CODAC 32/2008](#) - Divulga a taxa de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais relativa ao mês de maio de 2008.

[Portaria MTE 262/2008](#) - Dispõe sobre o registro profissional do Técnico de Segurança do Trabalho.

[Resolução BCB 3568/2008](#) - Dispõe sobre o mercado de câmbio e dá outras providências.

[Resolução BCB 3567/2008](#) - Dispõe sobre a constituição e o funcionamento de sociedades de crédito ao micro-empendedor e à empresa de pequeno porte.

[Resolução BCB 3566/2008](#) - Dispõe sobre procedimentos aplicáveis no reconhecimento, mensuração e divulgação de perdas em relação ao valor recuperável de ativos.

[Resolução BCB 3565/2008](#) - Estabelece procedimentos relativos ao registro contábil de reavaliação de imóveis de uso próprio por parte de instituições financeiras e demais instituições autorizadas funcionar pelo Banco Central do Brasil.

[Decreto SP 53041/2008](#) - Disciplina o recolhimento do ICMS relativo ao estoque de autopeças que especifica, recebidas antes do início da vigência do regime de retenção antecipada por substituição tributária.

[IN RFB 851/2008](#) - Altera a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

[ADE CODAC 31/2008](#) - Divulga a Agenda Tributária do mês de junho de 2008.

[Decreto 6465/2008](#) - Cria destaques "Ex" para o pão comum e para a pré-mistura de trigo utilizada na fabricação desse produto, em códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

[MP 433/2008](#) - Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de farinha de trigo, trigo e pão comum e isenta do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM as cargas de trigo e de farinha de trigo, até 31 de dezembro de 2008.

[IN SUREM/PMSP 9/2008](#) - Aprova a Declaração Eletrônica de Serviços - ISS (município de S.Paulo).

[Decreto 6461/2008](#) - Dá nova redação aos arts. 1º e 3º do Decreto no 5.630, de 22 de dezembro de 2005, que dispõe sobre a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização no mercado interno de adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e outros produtos, de que trata o art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, em função das alterações da Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007.

[Protocolo ICMS 49/2008](#) - Altera o Protocolo ICMS 41/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins.

[ADE CONFAZ 6/2008](#) - Ratifica o Convênio ICMS 53/08, de 29 de abril de 2008.

[IN RFB 849/2008](#) - Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2008).

[ADE COTIR 15/2008](#) - Divulga o valor do dólar dos Estados Unidos da América para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda, no caso de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, no mês de junho 2008.

[Lei SP 13014/2008](#) - Institui o Programa de Parcelamento de Débitos - PPD no Estado de São Paulo.

[ADE CONFAZ 5/2008](#) - Ratifica os Convênios ICMS 48/08, 49/08 e 51/08, de 28 de abril de 2008.

[Portaria CAT 75/2008](#) - Disciplina o cumprimento de obrigações principal e acessórias pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional que receber mercadoria procedente de outra unidade da Federação.

[Portaria Interministerial 298/2008](#) - Estabelece os procedimentos e prazo para análise dos projetos de que trata o art. 7º e regulamenta o disposto no parágrafo único do art. 16, ambos do Decreto nº 6.234, de 11 de outubro de 2007.

[Portaria Interministerial 297/2008](#) - Estabelece os procedimentos e prazo para análise dos projetos de que trata o art. 7º e regulamenta o disposto no parágrafo único do art. 20, ambos do Decreto nº 6.233, de 11 de outubro de 2007.

[IN RFB 848/2008](#) - Aprova o Programa Validador e Assinador da Escrituração Contábil Digital, versão 1.0 (PVA Sped Contábil 1.0).

[Portaria MF 92/2008](#) - Cria Turmas Especiais de julgamento nos Conselhos de Contribuintes e altera o art. 8º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

[Resolução 1/2008](#) - Aprova o Regimento Interno do Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural de que trata o art. 1º do Decreto nº 6.433, de 15 de abril de 2008.

[Lei RJ 5243/2008](#) - Institui, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a terça-feira de Carnaval como feriado estadual.

[Decreto 6458/2008](#) - Altera o art. 4º do Decreto no 5.297, de 6 de dezembro de 2004, que dispõe sobre os coeficientes de redução diferenciados das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na produção e na comercialização de biodiesel.

[Despacho CONFAZ 31/2008](#) - Denúncia, pelo Estado do Rio de Janeiro, do Protocolo ICMS 69/07, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com rações para animais domésticos (cães e gatos).

[Lei PR 15826/2008](#) - Fixa, a partir de 1º de maio de 2008, valores do piso salarial no Estado do Paraná, com fundamento no inciso V, do artigo 7º, da Constituição Federal e na Lei Complementar Federal nº 103, de 14 de julho de 2000.

[MP 428/2008](#) - Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

[Decreto 6455/2008](#) - Altera o Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

[Decreto 6454/2008](#) - Dá nova redação ao inciso III do art. 445 do Decreto no 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

[Decreto 6453/2008](#) - Dá nova redação aos arts. 8º e 15 do Decreto no 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamenta o Imposto sobre



Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

[Decreto 6451/2008](#) - Regulamenta o art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que dispõe sobre a constituição do Consórcio Simples por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

[IN RFB 847/2008](#) - Altera o art. 2º da Instrução Normativa SRF no 650, de 12 de maio de 2006, que estabelece procedimentos de habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus (ZFM) para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro.

[IN RFB 846/2008](#) - Altera os arts. 4º e 30 da Instrução Normativa SRF nº 611, de 18 de janeiro de 2006, que dispõe sobre a utilização de declaração simplificada na importação e na exportação.

[IN RFB 845/2008](#) - Disciplina as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no mercado interno, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback com suspensão do pagamento dos tributos incidentes

[Portaria Interministerial 291/2008](#) - Aprova as instruções para apresentação dos projetos a que se refere o § 2º do art. 6º do Decreto nº 6.234, de 2007, para fins de concessão dos incentivos fiscais do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital - PATVD.

[Portaria Interministerial 290/2008](#) - Aprova as instruções para apresentação dos projetos a que se refere o § 4º do art. 6º do Decreto nº 6.233, de 2007, para fins de concessão dos incentivos fiscais do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores - PADIS.

[IN RFB 844/2008](#) - Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro).

[Carta-Circular BACEN 3319/2008](#) - Divulga o Manual do Declarante de Capitais Brasileiros no Exterior - Data-Base 2007.

[ADE CODAC 28/2008](#) - Dispõe sobre a instituição de códigos de receita para os casos que especifica.

[Circular BC 3384/2008](#) - Estabelece o período de entrega da declaração de bens, direitos e valores possuídos no exterior por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País.

[Nota Explicativa à Instrução CVM 469/2008](#) - Nota explicativa à Instrução 469 emitida pela CVM e publicada em 05.05.2008. Esta nota fora omitida naquela data e por isto vem publicada no DOU em 08.05.2008.

[ADE COTIR 14/2008](#) - Divulga taxas de câmbio para fins de elaboração de balanço.

[Decreto 6446/2008](#) - Dá nova redação aos incisos I e II do caput do art. 1º do Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004, para reduzir as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE incidentes

sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes e diesel e suas correntes.

[ADE COSIT 13/2008](#) - Divulga a cotação média do dólar dos Estados Unidos da América no mês de abril do ano-calendário de 2008, para efeito da apuração do ganho de capital na alienação de moeda estrangeira mantida em espécie.

[Resolução TST 146/2008](#) - Altera a redação da Súmula nº 377

[Convênio ICMS 53/2008](#) - Prorroga disposições de Convênios que concedem benefícios fiscais.

[Despacho CONFAZ 30/2008](#) - Informa sobre aplicação no Estado do Amapá e no Distrito Federal, do Protocolo ICMS 41/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins.

[IN INSS 27/2008](#) - Altera a Instrução Normativa nº 20/INSS/PRES, de 10 de outubro de 2007.

[Instrução CVM 469/2008](#) - Dispõe sobre a aplicação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera as Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996 e 331, de 4 de abril de 2000.

[ADE CODAC 26/2008](#) - Divulga a taxa de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais relativa ao mês de abril de 2008.

[Decreto SP 52943/2008](#) - Fixa prazo especial para recolhimento do ICMS devido, na condição de sujeito passivo por substituição, pelas operações subsequentes com produtos da indústria alimentícia e com materiais de construção e congêneres.

[Decreto SP 52942/2008](#) - Disciplina o recolhimento de ICMS relativo ao estoque de produtos da indústria alimentícia e de materiais de construção e congêneres recebidos antes do início da vigência do regime de retenção antecipada por substituição tributária.

[ADE CODAC 25/2008](#) - Altera o Ato Declaratório Executivo Codac nº 16, de 27 de março de 2008, que divulga a Agenda Tributária do mês de abril de 2008.

[IN RFB 843/2008](#) - Fixa as datas para a restituição do Imposto de Renda da Pessoa Física, referente ao exercício de 2008, ano-calendário de 2007.

[Portaria PGFN 320/2008](#) - Dispõe sobre o Projeto Grandes Devedores - PROGRAM no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

## ANEXO C – Declarações da Pessoa Jurídica

### Declarações da Pessoa Jurídica

- [CPMF - Declarações da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira](#)
- [Dacon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais](#)
- [DBF - Declaração de Benefícios Fiscais](#)
- [DCide - Declaração Cide-Combustíveis](#)
- [DCP - Demonstrativo do Crédito Presumido](#)
- [DCRE - Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação](#)
- [DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais](#)
- [Decef - Declaração de Exercício em Cargo, Emprego ou Função Pública Federal](#)
- [DE - Demonstrativo de Exportação](#)
- [Decred - Declaração de Operações com Cartões de Crédito](#)
- [Derc - Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais](#)
- [Derex - Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações](#)
- [DICNR - Declaração de Impostos e Contribuições Não Retenção](#)
- [DIF - Bebidas](#)
- [DIF - Cigarros – Declaração Especial de Informações Fiscais Relativas à Tributação de Cigarros](#)
- [DIF - Papel Imune](#)
- [Dimob - Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias](#)
- [Dipi - Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados - Bebidas](#)
- [DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica \(inclusive Imunes e Isentas\)](#)
- [Dirf - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte](#)
- [DITR - Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural](#)
- [DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais](#)
- [DOI - Declaração de Operações Imobiliárias](#)
- [DPREV - Declaração sobre a Opção de Tributação de Planos Previdenciários](#)
- [DSPJ - Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica \(Simples e Empresas Inativas\)](#)
- [DSTA - Declaração de Substituição Tributária do Setor Automotivo](#)
- [Paes - Declaração Paes - Parcelamento Especial](#)
- [PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação](#)
- [Perc - Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais](#)
- [Sinco - Sistema Integrado de Coleta](#)
- [ZFM - Declaração - Siscomex Internação](#)