

FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA: POSSÍVEL CRUZAMENTO DA DCTF COM AS DEMAIS INFORMAÇÕES PRESTADAS AO FISCO FEDERAL

¹Paulo Henrique Vieira Gomes

RESUMO

A quantidade de declarações e informações que o contribuinte deve prestar ao fisco além de tornar caro o custo de pagar tributo deixa o contribuinte vulnerável e suscetível a cometer algum erro de preenchimento às diversas declarações que estão submetidos. O motivo de tantas declarações é que a Receita Federal, por meio dessas informações, consegue cruzar os dados para verificar se os contribuintes estão pagando corretamente ou estão sonegando tributos federais. É a chamada Fiscalização Eletrônica, que está se apresentando como um instrumento cada vez mais eficiente no combate à sonegação fiscal. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF é a mais importante de todas as declarações prestadas ao fisco federal. Nela são incluídos os débitos apurados pela pessoa jurídica, com seus respectivos créditos. Assim, todas as declarações que contenham a apuração de algum tributo fica logo sujeita a cruzamento diretos com a DCTF. Dessa forma, em decorrência da importância dessa obrigação acessória, nesse trabalho são analisadas as regras gerais de apresentação, o preenchimento item a item da DCTF, bem como as demais declarações da pessoa jurídica e os possíveis cruzamentos que podem ser realizados com essas demais obrigações e a DCTF e os cuidados que as empresas devem ter no preenchimento e na declaração dessas informações. Quanto a natureza a pesquisa é classificada como qualitativa e quanto aos meios como descritiva e exploratória. O estudo utilizou a técnica de análise de conteúdo examinando os manuais de consulta e as fichas das declarações prestadas ao fisco federal no ano de 2010 para informação do ano calendário 2009 com aplicação de simulações dos possíveis cruzamentos das informações prestadas nas diversas declarações da Secretaria da Receita Federal.

PALAVRAS-CHAVE: Fiscalização Eletrônica. Cruzamento de Informações. DCTF

¹ Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará.



INTRODUÇÃO

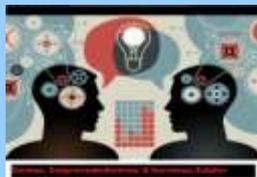
Além do recolhimento de impostos, taxas e contribuições, considerado como obrigação principal, as empresas precisam atender a outras exigências da administração tributária, destinadas a auxiliar suas atividades arrecadadora e fiscalizadora. São as chamadas obrigações acessórias, entre as quais se incluem a emissão de notas fiscais, a escrituração de livros e a entrega periódica de arquivos magnéticos e de declarações.

Atualmente, só no âmbito federal, as pessoas jurídicas são obrigadas a preencher cerca de 30 declarações, todas administradas pela Receita Federal do Brasil - RFB, que disponibiliza os programas específicos para preenchimento e envio dos documentos em sua página na internet. Deste conjunto, as principais são a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e o Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação - PER/DCOMP.

Presentes no dia-a-dia contábil, estas obrigações se correlacionam e devem ser preenchidas com muito cuidado e atenção, pois um simples erro pode impedir o cruzamento de dados e levar a RFB a considerar a empresa inadimplente.

A complexidade destas declarações exige do profissional conhecimento profundo e acompanhamento das constantes mudanças da legislação tributária, exigindo também uma total familiarização com os “Manuais de Preenchimento” de todas essas declarações, alguns dos quais têm cerca de 400 páginas. Além disso, se estes dados não forem fornecidos no padrão estipulado pelo fisco e enviados na data correta, o contribuinte fica sujeito a elevadas multas.

O objetivo do Fisco é coibir a sonegação fiscal, contudo a burocracia imposta para o pagamento dos tributos, a complexidade de normas tributárias e as



mudanças freqüentes na legislação levam muitos contribuintes a preencher as guias de pagamentos dos impostos e as declarações fiscais de maneira incorreta.

A estimativa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, é que cerca de 70 mil empresas são autuadas por ano por erro nas informações enviadas à Receita. O preenchimento errado pode levar a empresa a não conseguir, por exemplo, a emissão da Certidão Negativa de Débitos - CND, documento necessário para participar de licitações ou fazer empréstimo bancário.

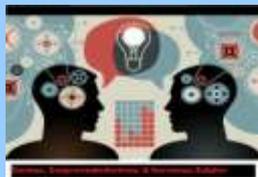
O fato é que o número de obrigações tributárias acessórias vem crescendo nos três níveis da federação: União, Estados e Municípios. Por conta deste aumento, os empresários enfrentam dificuldades se adaptarem às obrigações e à legislação tributária que sofrem alterações constantes.

De ante desse cenário o custo administrativo para o cumprimento das obrigações acessórias imposta pelo fisco se torna ainda mais elevando, não obstante a elevada carga tributária que onera as empresas.

A DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais é uma das mais importantes obrigações acessórias instituídas pela Secretaria da Receita Federal. Por meio dessa Declaração, o fisco é informado acerca dos valores dos débitos apurados pelos contribuintes, bem como, se esses débitos foram pagos ou não. Com essas informações, é possível então averiguar quais contribuintes estão inadimplentes com o fisco federal.

Com tudo, sob posse dessas informações, a Receita Federal pode analisar muito mais coisas, realizando um cruzamento dos dados da DCTF com as demais obrigações acessórias a que os contribuintes estão sujeitos, podendo assim verificar inconsistências das mais diversas ordens, inclusive, indícios de omissão de receitas.

A discussão deste trabalho é pautada no seguinte problema: Quais os possíveis cruzamentos das informações prestadas pelos contribuintes nas obrigações acessórias do fisco federal?



Diante disso, o objetivo geral deste trabalho propõe-se analisar o possível cruzamento das informações prestadas na DCTF com as demais obrigações acessórias prestadas ao fisco federal.

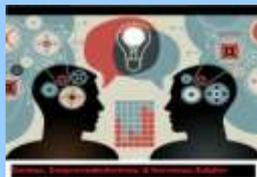
O estudo utilizou a técnica de análise de conteúdo examinando os manuais de consulta e as fichas das declarações prestadas ao fisco federal no ano de 2010 para informação do ano calendário 2009 com aplicação de simulações dos possíveis cruzamentos das informações prestadas nas diversas declarações da Secretaria da Receita Federal.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com Freitas (2006) o Sistema Tributário Nacional (STN) é complexo no sentido de burocrático, de moroso, de gigantesco, de ineficiente.

O relatório *Paying Taxes 2008*, elaborado pelo Banco Mundial, International Finance Corporation (IFC) e pela consultoria PricewaterhouseCoopers, divulgado em 23 de novembro de 2007, evidencia que Brasil lidera o ranking da burocracia fiscal.

Um dos indicadores considerados para a aferição da complexidade dos sistemas – o tempo médio despendido pelo contribuinte para o cumprimento de suas obrigações fiscais – põe o Brasil na 177ª posição entre os 177 países pesquisados. As empresas brasileiras gastam, em média, segundo o estudo, 2.600 horas/homem/ano para cumprir todas as suas obrigações fiscais. A Turquia é outro país em que se gastam mais de 2 mil horas nessa atividade. Os turcos perdem 2.085 horas. No terceiro pior país da lista, Camarões, se gastam 1.400 horas. Além desses países, apenas em Belarus, Armênia, Nigéria, Bolívia e Vietnã se levam mais de mil horas por ano para pagar impostos. O estudo mostra que na Índia, por exemplo, são gastas, em média, apenas 271 horas/homem/ano – pouco mais de um décimo do tempo exigido no Brasil – para o cumprimento das obrigações fiscais, o



que a coloca no mesmo patamar da média de horas exigidas nos países do grupo G-8 (254 horas) e da União Européia (257 horas).

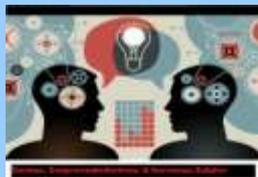
2.1. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Em sentido amplo, o significado de obrigação é o de um compromisso, dever, imposição, tarefa. A palavra vem do Latim: *obligatio*, cabendo ainda mais significados, pois o termo obrigação é usado em vários sentidos. A obrigação se identifica com deveres morais, sociais, religiosos e jurídicos.

De acordo com Monteiro (2001) "Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio".

Conforme Machado (2008) a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser como adiante será explicado. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

2.1 Obrigação Tributária Principal



“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”. (CTN, art. 113, § 1º).

A obrigação tributária principal é a entrega de dinheiro ao Estado, proveniente do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, tendo sempre conteúdo patrimonial. É a obrigação de dar (pagar) ao sujeito ativo.

A obrigação tributária principal decorre sempre de lei, ou seja, somente a lei poderá instituir um tributo, bem como somente a lei gerará uma obrigação tributária principal. Assim, a obrigação de pagar ao Estado necessariamente deve ser instituída por lei.

Quanto ao objeto da obrigação tributária principal, Torres (2003) diz que o "tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei".

De acordo com o referido autor a obrigação tributária principal se divide em três fases: a lei, o fato gerador e o lançamento. A lei contempla a obrigação tributária de forma abstrata, definindo de uma hipótese de incidência, ao prescrever, por exemplo, que o imposto de transmissão incide na alienação de um bem imóvel. Tal obrigação só se concretizará quando efetivamente ocorrer o fato gerador, ou seja materializar-se a situação prevista na lei, alienação do bem imóvel, transformando a obrigação tributária de abstrata e concreta. Nessas duas fases a obrigação tributária ainda tem natureza ilíquida porque o fisco não sabe que ocorreu o fato gerador, quem é o sujeito passivo, etc. Há a necessidade, portanto de o lançamento, que é o conjunto de medidas adotadas pela autoridade administrativa para verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante de tributo devido e identificar o sujeito passivo. O lançamento formaliza e individualiza a obrigação tributária, transformando-a em uma obrigação líquida, constituindo o crédito tributário. Todavia, o crédito tributário só se tornará exigível depois que o sujeito passivo for regularmente notificado para a ciência do lançamento e deixar transcorrer o prazo legal sem impugná-lo. Em resumo, a obrigação tributária surge



de forma abstrata com a lei, concretiza-se com o fato gerador e individualiza-se com o lançamento.

2.2 Obrigação Tributária Acessória

“A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (CTN, art. 113, § 2º).

Enquanto a obrigação tributária principal só pode decorrer de lei, a obrigação tributária acessória pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legislação tributária (CTN, art. 96). A obrigação tributária acessória visa a atender aos interesses do fisco no tocante à fiscalização e arrecadação dos tributos e corresponde a qualquer exigência feita pela legislação tributária que não seja o pagamento do tributo. Assim, a mencionada obrigação pode consubstanciar uma obrigação de fazer (declaração de bens, exibição de livros, prestação de informações e etc) ou obrigação de não-fazer (não destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar exame em livros e documentos, não impedir a fiscalização e etc).

Paulo de Barros Carvalho designa as obrigações tributárias acessórias como deveres instrumentais ou formais:

Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais, porque, tomados em conjunto, é um instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos desígnios tributários.

De acordo com Machado (2008) a obrigação acessória é instituída pela *legislação*, que é lei em sentido amplo (CTN, art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º). Não implica para o



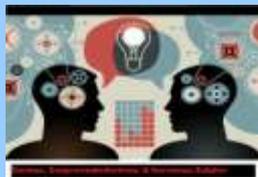
sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo (contribuinte), mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (art. 113, § 3º). Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.

Para o referido autor em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.

A obrigação acessória, portanto, tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais.

Tendo em vista a complexidade do sistema tributário nacional, a prestação das informações também se apresenta de maneira extremamente complexa, exigindo dos responsáveis pelo preenchimento das declarações e conhecimento da legislação tributária e a leitura minuciosa dos manuais de preenchimento das obrigações acessórias brasileiras.

A quantidade de obrigações acessórias para todos os tipos de empresas brasileiras é tão grande que o total exigido pelos três níveis de governo é difícil de ser mensurado, mas estima-se que existam quase 100 declarações, demonstrativos, formulários, fichas, guias e outros elementos.



O excesso de obrigações fiscais acessórias dificulta a vida do contribuinte, desviando sua atenção da atividade principal que é produzir receita e gerar empregos.

A entrega em atraso ou o preenchimento incorreto de algumas dessas declarações penalizam o contribuinte com pesadas multas, que podem chegar até R\$ 5 mil por mês por cada declaração, como no caso da Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB.

Na próxima seção serão abordadas as principais declarações prestadas ao fisco federal.

3 DECLARAÇÕES PRESTADAS AO FISCO FEDERAL

Todas as pessoas jurídicas no Brasil, sejam elas sociedades empresariais, simples ou entidades sem fins lucrativos, independente do seu objeto social e do seu porte econômico, estão sujeitas ao cumprimento de obrigações acessórias ao fisco federal.

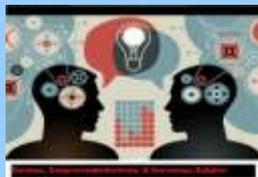
DIRF, DCTF, DIPJ, PJSI, DACON, DIRPF, DIMOB, DOI, DECRED, DIPI, DIF, DCP, PER/DCOMP, CPMF, DAI, DITR, DCIDE, DPREV e etc. Quem não é do ramo não imagina que essas siglas representam um dos maiores pesadelos dos contribuintes brasileiros.

Trata-se das obrigações acessórias que os contribuintes e responsáveis pela apuração e recolhimento dos tributos federais estão obrigados a enviar à Receita Federal com periodicidades diversas.

O quadro 1 a seguir apresentada as principais declarações fiscais prestadas ao fisco federal com as disposições gerais de cada declaração:



Declaração	Tributos Informados
<p>A DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais é apresentada por contribuinte pessoa jurídica ou a ela equiparada, para prestar informações relativas aos valores devidos dos tributos e contribuições federais (débitos), e os respectivos valores de créditos vinculados (pagamento, parcelamento, compensação, etc.)</p>	<p>Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ;</p> <p>Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF;</p> <p>Imposto sobre produtos industrializados - IPI;</p> <p>Imposto sobre operações financeiras - IOF;</p> <p>Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL;</p> <p>Contribuição para o PIS/PASEP;</p> <p>Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS;</p> <p>Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.</p>
<p>A DIPJ - Declaração de Informações Econômicas e Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ é uma obrigação tributária acessória exigida anualmente, nos termos estabelecidos pelo Regulamento do Imposto de Renda – RIR.</p>	<p>Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ;</p> <p>Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;</p> <p>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;</p>
<p>O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON</p>	<p>Contribuição para o PIS/Pasep;</p> <p>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins</p>
<p>A DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte é uma obrigação tributária acessória devida por</p>	<p>Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF;</p> <p>Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL;</p>



<p>todas as pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação que tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do imposto de renda na fonte.</p>	<p>Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS.</p>
<p>O Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação – PER/DCOMP</p>	<p>Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ; Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF; Imposto sobre produtos industrializados - IPI; Imposto sobre operações financeiras - IOF; Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.</p>
<p>A Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB</p>	<p>Não traz informação diretamente relacionada a nenhum tributo.</p>
<p>A Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à Tributação de Bebidas e Cigarros – DIF</p>	<p>Imposto sobre produtos industrializados - IPI; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS.</p>

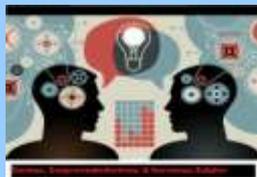


A Declaração de Operações com Cartões de Crédito – DECRED	Não traz informação diretamente relacionada a nenhum tributo.
---	---

Quadro 01 – Principais declarações federais e os seus respectivos tributos vinculados

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tendo em vista a complexidade do sistema tributário nacional, a prestação dessas informações também se apresenta de maneira extremamente complexa, exigindo dos responsáveis pelo preenchimento das declarações o conhecimento da legislação tributária e a leitura minuciosa dos “Manuais de Preenchimento” das referidas obrigações acessórias. O motivo de tantas declarações é que a Receita Federal, por meio dessas informações, consegue cruzar os dados para verificar se os contribuintes estão pagando corretamente ou estão sonegando tributos federais. É a chamada Fiscalização Eletrônica, que está se apresentando como um instrumento cada vez mais eficiente no combate à sonegação fiscal.



4 POSSÍVEL CRUZAMENTO DAS INFORMAÇÕES DA DCTF COM AS DEMAIS DECLARAÇÕES PRESTADAS AO FISCO FEDERAL

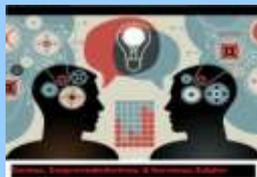
4.1 Possíveis Cruzamentos DCTF X DIPJ

Através da Declaração de Informações Econômicas e Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ são enviadas informações referentes à apuração do IRPJ, da CSLL e do IPI, que logo estas são utilizadas no cruzamento de dados com as informações prestadas na DCTF.

As informações prestadas na DIPJ sobre a apuração do IPI, bem como os valores relativos aos seus créditos e débitos poderão ser confirmados na DCFT com as informações relativas à apuração do saldo do referido imposto.

A Pasta do IPI na DIPJ é subdivida em Fichas numeradas de 19 a 26. Nessas fichas devem ser informados os dados relativos:

- a) aos estabelecimentos industriais ou equiparados,
- b) à apuração do saldo do IPI;
- c) às entradas e aos créditos;
- d) às saídas e aos débitos;
- e) aos remetentes de insumos/mercadorias;
- f) às entradas de insumos/mercadorias;
- g) aos destinatários de produtos/mercadorias/insumos;
- h) às saídas de produtos/mercadorias/insumos.



O montante dos créditos e débitos do IPI informados nas Fichas 21 e 22 da DIPJ, respectivamente, poderão ser confrontados com os valores informados na Ficha 20, da Pasta de IPI, para verificação da correta prestação das informações.

Além do cruzamento que poderá ser feito dentro da própria DIPJ, caso o saldo apurado em cada período seja devedor, esse valor poderá ser cruzado com o valor informado pelo contribuinte na Ficha Valor do Débito da DCTF.

Os valores informados referentes ao ressarcimento de IPI, caso sejam utilizados para compensação com outros tributos federais, também poderão ser confrontados com os valores informados na Ficha “Outras Compensações da DCTF”.

Já com relação as informações prestadas na DIPJ sobre à apuração do IRPJ e da CSLL, os valores relativos aos seus créditos e débitos poderão confirmar as informações relativas à apuração do saldo desses tributos na DCTF.

Independente do regime de tributação da pessoa jurídica, seja ele: lucro real, presumido ou arbitrado; na pasta do IRPJ, que compreende as fichas 6A à 15 da DIPJ, o saldo acumulado decorrente da apuração do referido imposto poderá ser confrontado com a ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da própria DIPJ, bem como esse valor poderá ser cruzado com o valor informado pelo contribuinte na Ficha Valor do Débito da DCTF.

A Pasta da CSLL na DIPJ é subdivida em fichas numeradas de 16 a 18B. Nessas fichas devem ser informados os dados relativos:

- Ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa - LR, Imunes ou Isentas - Anual
- Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LR)
- Ficha 18A - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LP e LA)
- Ficha 18B - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Imunes ou Isentas



Através das informações preenchidas nessas fichas é possível fazer os mesmos tipos de cruzamentos diretos, assim como na apuração do IRPJ, com a ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da própria DIPJ, bem como os valores da CSLL poderão ser cruzados com os valores informados pelo contribuinte na Ficha Valor do Débito da DCTF

Além desses cruzamentos diretos com os tributos por ela apurados, a DIPJ também se presta a diversos cruzamentos indiretos, tais como:

a) Faturamento - com as informações acerca do faturamento da PJ, a SRF pode colher informações referentes à apuração do PIS/Pasep e da Cofins;

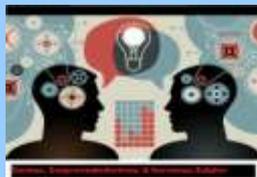
b) Custos e despesas - essas informações podem ser usadas para conferir o cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins;

c) Operações com o Exterior - além de dados importantes para cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de bens e serviços, essas informações também podem ser usadas para conferência do valor da CIDE informada na DCFT;

d) Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior - essas informações podem ser usadas principalmente na apuração da CIDE e, logo, no cruzamento com os valores informados na DCTF;

e) Demonstrativo do Imposto de Renda e CSLL Retidos na Fonte (LR, LP e LA) - na DCTF é informado o valor líquido devido do débito (valor apurado - retenções). Portanto, essas informações são de grande valia para cruzar o montante apurado com o montante do débito informado na DCTF;

f) Outras Declarações - por conter informações sobre o faturamento, aquisições e serviços prestados, bem como sobre diversos outros dados, a DIPJ pode ser usada também no cruzamento com outras declarações, tais como: o DACON, relativamente ao montante de receitas e custos e despesas informados em ambos os programas; e a DIRF, relativamente ao montante que o contribuinte



informou que sofreu de retenção em sua DIPJ com aquilo que a fonte pagadora informou em sua DIRF.

4.2 Possíveis Cruzamentos DCTF X DACON

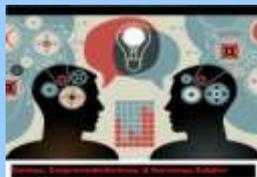
O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON demonstra a apuração dos seguintes tributos: PIS/Pasep e Cofins. Com base nisso é possível fazer o cruzamento direto com a DCTF.

Na DCTF são incluídos os débitos apurados pelo contribuinte com seus respectivos créditos, logo o DACON está intrinsecamente ligado a essa declaração.

A ficha “Resumo” do DACON traz o montante da contribuição a pagar. É esse valor que deverá constar da DCTF. Qualquer divergência entre esse valor e o informado na DCTF poderá causar conflito no cruzamento de dados.

Outros cruzamentos indiretos podem ser feitos com base nas informações prestadas nestas duas declarações:

1. Receita Bruta - além de confirmar através da apuração do PIS e Cofins as receitas auferidas pela empresa e confrontar com os débitos e créditos informados na DCTF, com as informações acerca do faturamento, a receita federal pode colher informações referentes à apuração do IRPJ e da CSLL.
2. Despesas - as informações provenientes de custos e despesas que geram crédito de PIS e Cofins declaradas no DACON podem ser usadas para conferir o cálculo das despesas do IRPJ e da CSLL.
3. Outras Declarações - por conter informações sobre o faturamento, aquisições e serviços prestados, bem como sobre diversos outros dados, o DACON pode ser usado também no cruzamento com outras declarações, tais como:



- a) DIPJ - Relativamente ao montante de receitas e despesas informadas em ambos os documentos;
- b) Declaração da CPMF - Relativamente ao montante dessas contribuições retidas pelo banco com o montante de faturamento informado;
- c) DIRF - Relativamente ao montante que o contribuinte informou que sofreu de retenção em seu DACON, com aquilo que a fonte pagadora informou em sua DIRF.
- d) PER/DCOMP - Relativamente ao confronto entre o montante dos créditos compensados informados no DACON e no PER/DCOMP.

4.3 Possíveis Cruzamentos DCTF X DIRF

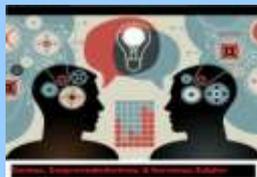
Através da DIPJ, do DACON e de outros programas, o contribuinte demonstra para a SRF o montante apurado de determinado débito.

Na DCTF, é informado o valor líquido do débito devido, excluía possíveis retenções que o contribuinte tenha sofrido.

Dessa forma, a diferença entre o valor apurado, por exemplo, na DIPJ e o montante devido informado na DCTF, refere-se às retenções sofridas pelo contribuinte.

Através da DIRF a SRF recebe informações do montante de retenções sofridas por determinado contribuinte relativo aos seguintes tributos: IR, PIS, COFINS e CSLL.

Logo, depois de recebidas todas as DIRF's, a SRF tem conhecimento do montante que cada contribuinte efetuou e sofreu de retenções.



Com esses dados, a SRF pode verificar se o montante que o contribuinte informou de retenções sofridas - verificado através do cruzamento da DCTF com a DIPJ ou DACON, por exemplo - coincide com o montante das contribuições sofridas por esse contribuinte.

Essa forma de cruzamento de dados é muito simples e eficaz para a SRF, podendo ser feita de maneira totalmente eletrônica. Observa-se que a DIRF tem sido o meio mais eficaz para SRF analisar os rendimentos informados pela pessoa física em sua declaração de ajuste anual. É expressivo o número de pessoas físicas que têm problemas com a SRF em decorrência desse cruzamento.

A mesma importância que tem no cruzamento com as declarações da pessoa física, tem a DIRF com as declarações da pessoa jurídica. Dessa forma, são de suma importância os dados informados pelo contribuinte obrigado à entrega da DIRF.

Os contribuintes beneficiários de rendimentos que tenham sofrido retenção também devem ficar atentos para que seus dados tenham sido corretamente declarados na DIRF da fonte pagadora; tal conferência é possível através dos comprovantes de rendimentos que as fontes pagadoras são obrigadas a entregar a todos os beneficiários de rendimentos sujeitos à retenção na fonte.

Portanto, caso haja conflitos entre o montante sofrido de retenções pelo contribuinte, denunciado à SRF através da DIRF, com aquilo que ele tenha informado em suas declarações (DCTF, DIPJ, DACON, etc), certamente ele estará sujeito a prestar esclarecimentos à SRF.

Além dos cruzamentos acima, o contribuinte declarante da DIRF, ao informar que fez determinada retenção, automaticamente também está declarando à SRF que ficou sujeito ao recolhimento do referido tributo retido. Ou seja, caso a SRF não localize informações referentes a esse débito na DCTF do respectivo período de retenção, certamente o contribuinte também será chamado a prestar informações, pois, havendo tributo retido, logo há a necessidade de débito a ser recolhido.



Além dos cruzamentos com a DCTF, a DIRF ainda pode ser utilizada pela SRF no cruzamento com outras declarações. Como anteriormente disposto, na DIRF também é informado o montante dos valores pagos a determinada pessoa física e jurídica.

Dessa forma, a SRF pode cruzar esse montante com aquele informado na DIPJ ou no DICON, por exemplo. Assim, caso a fonte pagadora declare que efetuou determinado pagamento a um beneficiário, e este não o declara em sua DIPJ, logo a SRF vai saber que este contribuinte está omitindo informações.

Esta também é uma forma simples de cruzamento que a SRF pode fazer através da DIRF. Observa-se, ainda, que a falta de recolhimento de tributo retido configura crime, punido com detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa conforme disposto no inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/90.

Faz-se importante observar que as informações contidas na DIRF se prestam tanto ao cruzamento com a DCTF entregue pelo seu próprio declarante, como ao cruzamento com a DCTF de outros contribuintes, bem como às demais declarações de ambos.

4.4 Possíveis Cruzamentos DCTF X PER/DCOMP

O Programa de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DCOMP é a declaração que mais está suscetível de cruzamentos com a DCTF

Na DCTF é informado o montante do débito devido pelo contribuinte, bem como a sua forma de extinção. A maneira mais usual e lembrada de extinção do débito é através do pagamento, que, no caso de tributos federais, em regra, é feito através de DARF. Entretanto, essa não é a única forma. O Código Tributário



Nacional, em seu artigo 156, prevê diversas formas de extinção do débito, entre elas, a compensação.

Para compensação de um débito, o contribuinte deve entregar o PER/DCOMP à SRF. Sendo uma forma de extinção do débito, a compensação, quando for utilizada, também deverá ser informada na DCTF.

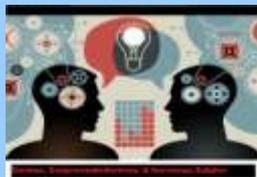
Como já tratado, os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna. Ou seja, a SRF irá apurar se o montante do débito, bem como se a sua forma de extinção, estão corretos. Dessa forma, no caso de uma compensação, esta verificação será realizada através do cruzamento entre a DCTF com o PER/DCOMP que contém o respectivo débito.

Logo, caso a SRF não considere o crédito informado pelo contribuinte no PER/DCOMP, o respectivo débito da DCTF ficará em aberto, sujeito às penalidades cabíveis pelo seu não-pagamento.

Além dessa forma de cruzamento direto, há de se observar também que no PER/DCOMP o contribuinte fornece à SRF importantes e detalhadas informações. Em relação ao IPI, é praticamente transcrita toda a apuração do tributo. O mesmo acontece com o PIS/PASEP e a COFINS, onde são informados os créditos, as deduções e mesmo outras compensações.

O IRPJ e a CSLL também passam pelo mesmo processo quando a origem do crédito é um saldo negativo. Neste caso, o contribuinte é obrigado a informar todos os DARF's pagos, bem como todas as demais formas de pagamento que contribuíram para formação daquele crédito. Por fim, no caso de um pagamento indevido ou a maior, a existência do DARF informado também é sempre conferida.

Qualquer irregularidade encontrada nesses dados invalidará o crédito do contribuinte. Isso pode ocorrer tanto na Declaração de Compensação, como nos pedidos de ressarcimento ou restituição.



Além do cruzamento com a DCTF, o PER/DCOMP também fica sujeito a cruzamentos com o DACON, em caso de PIS/PASEP e Cofins; com a DIPJ, quando se tratar de IRPJ e CSLL, bem como IPI; e com inúmeras outras declarações.

4.5 Possíveis Cruzamentos DCTF X DIMOB

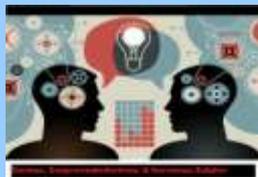
A DIMOB, a exemplo de diversas outras declarações, não é destinada a demonstrar a apuração de tributo. Aliás, nem traz essa declaração qualquer informação diretamente relacionada a tributo.

Entretanto, como outras declarações, a DIMOB é de grande importância, pois através dela o contribuinte informa ao fisco a ocorrência de determinados eventos que podem ou não serem configurados como fatos geradores de tributos federais; no caso da DIMOB, relativos a operações imobiliárias.

Na DIMOB, como disposto anteriormente, são incluídas informações referentes a intermediação na locação e compra e venda de imóveis, e também informações relativas a operações de venda direta por construtoras e loteadoras de imóveis.

Essas informações, de início, já podem ser cruzadas com o faturamento informado pelo contribuinte em outras declarações, tais como DIPJ e DACON, tanto em relação às operações diretas, como naquelas através de intermediação. Ou seja, através dessas informações, a SRF pode saber se o contribuinte não omitiu informações na apuração, por exemplo, do PIS.

Em relação às intermediações, são informados no programa os valores recebidos a esse título. Essas informações podem ser tanto utilizadas para confrontar com o faturamento informado pela PJ que auferiu tais rendimentos, como até mesmo com possíveis retenções que tenham sofrido ou que tenham ficado sujeitas a reter as partes envolvidas.



São informações tão importantes que a SRF até antecipou a entrega desta declaração para fevereiro, podendo assim cruzar essas informações inclusive com a Declaração de Ajuste Anual, entregue anualmente em abril.

Assim como na DIRF, através da DIMOB, em muitos casos, determinado contribuinte passa a ser delator de contribuintes que omitem receitas. Como por exemplo o aluguel: se uma empresa intermediária informa a SRF o montante dos valores transacionados de determinado contribuinte com outro. Com esses dados, a SRF pode cruzar informações da DIMOB de um contribuinte com a DIPJ e o DACON de outros.

Nota-se que o objetivo da DIMOB não é servir de instrumento para cruzamento de dados diretos com a DCTF, mas sim com outras obrigações acessórias a que estão sujeitos os contribuintes.

Sabendo-se que essas obrigações serão cruzadas com a DCTF, pode-se afirmar, portanto, que a DIMOB é utilizada no cruzamento indireto com a DCTF.

Faz-se importante ressaltar, portanto, que as informações contidas na DIMOB, além de serem usadas nos cruzamentos com declarações do próprio contribuinte, também podem ser usadas nos cruzamentos com declarações de outros contribuintes. Ou seja, as informações contidas na DIMOB podem ser cruzadas com declarações de quem nem mesmo está obrigado à sua entrega.

4.6 Possíveis Cruzamentos DCTF X DIF-Cigarros e DIF-Bebidas

Os dados constantes na Sub-ficha Pagamento da DIF-Cigarros são comuns àqueles declarados na Pasta de Débito/Crédito da DCTF. Esses dados comuns podem ser confrontados e cruzados pela Receita Federal a fim de verificar a veracidade e a correção das informações fornecidas.



Os dados comuns a ambas as declarações correspondem aos seguintes valores:

- a) do saldo devedor apurado no livro Registro de Apuração do IPI - informado na Ficha Valor do Débito, da DCTF;
- b) de IPI efetivamente pagos referentes a cada decêndio - informado na Ficha Pagamento com DARF, da DCTF;
- c) que tenham sido utilizados para dedução do valor a ser pago de IPI a título de compensação - informados nas Fichas Compensação de Pagamento Indevido ou a Maior e/ou Compensações, da DCTF;
- d) relativos ao parcelamento de débito de IPI objeto de pedido de parcelamento protocolado e formalizado na Secretaria da Receita Federal - informados na Ficha Parcelamento, da DCTF;
- e) de débitos de IPI com a exigibilidade suspensa por força de medida judicial ou administrativa, por motivo de Liminar em Mandado de Segurança, Depósito Judicial do Montante Integral, Antecipação de Tutela, Liminar em Medida Cautelar, Depósito Administrativo do Montante Integral, ou outro disposto previsto na legislação tributária federal - informados na Ficha Suspensão, da DCTF.

A DIF-Bebidas não contempla fichas relacionadas ao valor efetivamente pago de IPI e ao detalhamento sobre compensação, parcelamento ou sobre algum fator que acoberte o não recolhimento integral do valor relativo ao saldo devedor apurado e indicado na Sub-ficha Apuração do Saldo.

No entanto, tendo em vista que na DIF-Bebidas será informado o valor correspondente ao saldo devedor apurado pelo contribuinte e essa informação também deve constar na Ficha Valor do Débito, da DCTF, o Fisco poderá cruzar as informações prestadas na DIF-Bebidas e na DCTF para verificar se há inconsistências entre os valores declarados em uma e noutra declaração.



4.7 Possíveis Cruzamentos DCTF X DECRED

A Declaração de Operações com Cartões de Crédito - DECRED foi implantada em 2003 mais um instrumento para fiscalizar os contribuintes que declaram renda incompatível com os gastos que realizam.

A DECRED pode ser cruzada com uma ou mais declaração simultaneamente para identificação de possíveis casos de omissão de receitas.

a) DECRED X DIPJ X DCTF

Através do cruzamento da DECRED com a DCTF, é possível verificar o valor do débito de IRPJ e CSLL declarados validando com os valores demonstrados na apuração feita na DIPJ.

Através de cruzamentos indiretos da DECRED com a DIPJ e DCTF pode-se verificar se os dados relativos ao faturamento, informados na DIPJ, são condizentes com valores pagos para a administradora do cartão de crédito. Essa averiguação, por meio de informações relativas aos estabelecimentos credenciados, é feita de acordo com o montante de receita declarado na DIPJ, confrontado com o montante recebido por meio de cartões de crédito.

b) DECRED X DACON X DCTF

Através do cruzamento de informações prestadas na DECRED é possível averiguar a veracidade das informações de débitos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS demonstrados na apuração do DACON, validando as bases de cálculos utilizadas para a apuração das referidas contribuições. Também ainda com as informações de apuração do DACON é possível detectar possíveis casos de omissão de receitas.



A intenção da Receita Federal é identificar os contribuintes que gastam mais do que permitiria a renda por eles declarada, bem como as lojas que vendem pelo cartão de crédito, mas não emitem nota fiscal e portanto não incluem essas receitas na contabilidade na hora de pagar os impostos.

Da mesma forma, o Fisco também ampliará a fiscalização no recolhimento de tributos federais. Sendo, por exemplo, mais fácil saber quanto as empresas faturam com cartões de crédito e quanto recolhem de PIS, COFINS e CSLL. Também é possível observar se há instituições financeiras que não percebem movimentações suspeitas de cartões de crédito e também identificar empresas que pagam salários indiretos com a cessão de cartões a funcionários.

Em regra, todos esses cruzamentos são feitos automaticamente pela SRF sem o acompanhamento de um fiscal.

5 CONCLUSÃO

Além de cumprir as obrigações previstas no emaranhado de leis complexas do sistema tributário, muitas vezes incoerentes e injustas, as empresas têm que assumir as funções de controle de seus próprios recolhimentos e do recolhimento de outros contribuintes.

Constantemente o fisco cria e/ou modifica uma declaração ou demonstrativo para o contribuinte preencher e entregar, com a finalidade de ampliar seus controles sobre as atividades fiscais.

O preenchimento desses programas deve se feito com muita atenção, pois a DCTF é utilizada para confessar os débitos tributários, o DACON para declarar os débitos do PIS e da Cofins e seus respectivos créditos; e o PER/DCOMP é utilizado quando a empresa possuir um crédito e desejar compensar com outros tributos ou contribuições ou até mesmo para pedir sua restituição ou ressarcimento.



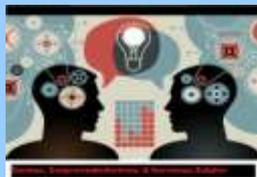
A Secretaria da Receita Federal utiliza esses programas para fazer cruzamento das informações e no caso de divergência ou inconsistência, a pessoa jurídica-declarante fica sujeita a penalidades e ainda poderá ser aplicado o regime especial de fiscalização.

Este trabalho teve como objetivo analisar o possível cruzamento das informações prestadas na DCTF com as demais obrigações acessórias prestadas ao fisco federal. Por conseguinte, o referido trabalho fez uma abordagem conceitual sobre as obrigações tributárias principais e acessórias. Também foram analisadas as regras gerais de apresentação e o preenchimento das principais declarações prestadas ao fisco federal e o possível cruzamento dessas informações.

Quanto a burocracia tributária, esta foi confirmada de acordo com as pesquisas exemplificadas na segunda seção desse artigo, principalmente com relação aos dados do relatório Paying Taxes 2008, elaborado pelo Banco Mundial que classifica o Brasil como o líder absoluto no quesito de burocracia fiscal, considerando a complexidade do sistema tributário brasileiro e o tempo médio despendido pelo contribuinte para o cumprimento de suas obrigações fiscais.

Tendo em vista a complexidade do sistema tributário nacional, a prestação das informações ao fisco também se apresenta de maneira extremamente complexa, exigindo dos responsáveis pelo preenchimento das declarações o conhecimento da legislação tributária e a leitura minuciosa dos “Manuais de Preenchimento” das referidas obrigações acessórias.

Com relação ao preenchimento dessas declarações e o possível cruzamento dessas informações é possível concluir que cada vez mais o fisco vem intensificando esse tipo de fiscalização eletrônica, principalmente com relação a DCTF, pois com essas informações, é possível averiguar quais contribuintes estão inadimplentes e por meio de cruzamentos realizados eletronicamente com as demais obrigações acessórias a que os contribuintes estão sujeitos, pode-se ainda verificar inconsistências das mais diversas ordens, inclusive, indícios de omissão de receitas.



A alta tecnologia empregada na fiscalização com o objetivo de identificar e coibir os sonegadores já está se refletindo no crescimento contínuo da arrecadação federal, provocada, inclusive, pelo aumento de autos de infração emitidos e pela cobrança de multas elevadas.

Acompanhar essas mudanças é um importante desafio dos profissionais que atuam nessa área, pois o planejamento tributário não é apenas a ferramenta gerencial que garante a empresa uma economia tributária, mas também que possibilita eficiência no recolhimento correto dos tributos e no cumprimento das obrigações acessórias, isentando a empresa de qualquer penalidade fiscal.

REFERÊNCIAS

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Código tributário nacional**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

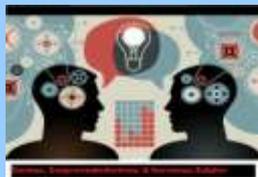
BRASIL. **Constituição Federativa da República do Brasil**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm. Acesso em 10 de setembro de 2010



_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 84 de 12.07.1999.** Institui a Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à tributação de cigarros (DIF-Cigarros). - Disponível em:

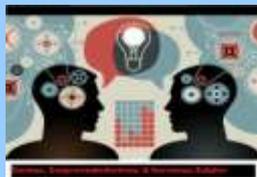
<<http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 127, de 30 de outubro de 1998.** Institui a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e estabelece normas para a sua apresentação. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12798.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 129, de 19 de novembro de 1986.** Disciplina a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF e estabelece normas para sua apresentação. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/insrf07396.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 325, de 30 de abril de 2003.** Institui a Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à



Tributação de Bebidas - DIF-Bebidas e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2003/in3252003.htm> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 341, de 15 de julho de 2003.** Institui a Declaração de Operações com Cartões de Crédito - DECRED e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2003/in3412003.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 360, de 24 de setembro de 2003.** Aprova o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 1.1 - PER/DCOMP 1.1, estabelece as hipóteses em que o sujeito passivo deverá utilizar o Programa PER/DCOMP 1.1 para declarar compensação ou formular pedido de restituição ou de ressarcimento à Secretaria da Receita Federal e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2003/in3602003.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 387 de 20 de janeiro de 2004.** Institui o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3872004.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 694, de 13 de dezembro de 2006.** Dispõe sobre a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2006/in6942006.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

_____. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 784, de 19 de novembro de 2007.** Disciplina a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte -



DIRF. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7842007.htm>> Acesso em 10 de setembro de 2010

DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos.

Nota técnica: Em que sentido o sistema tributário brasileiro deve ser reformulado? São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br>>. Acesso em 10 de setembro de 2010

FREITAS. Newton, A importância da reforma tributária para o

desenvolvimento econômico. Disponível em:

http://www.newton.freitas.nom.br/Reforma_fiscal_e_tributaria.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2010

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Melheiros Editores, 2008.

MONTEIRO, Washington de B. **Curso de direito civil - direito das obrigações**. 35 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SOUZA, Rubens G. de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1996.

TORRES, Ricardo L. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.