



# **MANUAL CIAT SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL**

## **CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT)**

**Países participantes do Grupo de Trabalho:**

**Brasil (coordenação técnica)**

**Canadá**

**Chile**

**Colômbia**

**Estados Unidos da América**

**França**

**Países Baixos**

## ÍNDICE

<b>I. SINOPSE</b> .....	<b>4</b>
<b>II. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>6</b>
<b>III. ESCOPO</b> .....	<b>7</b>
<b>IV. OBJETIVOS</b> .....	<b>8</b>
<b>V. PRINCIPAIS DESAFIOS QUE DEVEM SER ENFRENTADOS PELA INTELIGÊNCIA FISCAL</b> .....	<b>10</b>
<b>VI. ASPECTOS OU TEMAS DE INTELIGÊNCIA FISCAL</b> .....	<b>13</b>
VI.1. CAMPO DE ATUAÇÃO E OBJETIVOS DA INTELIGÊNCIA FISCAL. ....	13
VI.2. CONFIGURAÇÃO, POSIÇÃO E AUTONOMIA FINANCEIRA DAS UNIDADES DE INTELIGÊNCIA FISCAL NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ....	14
<i>a. Estrutura centralizada</i> .....	15
i. Vantagens: .....	16
ii. Desvantagens: .....	16
<i>b. Estrutura descentralizada</i> .....	16
i. Vantagens: .....	16
ii. Desvantagens: .....	17
<i>c. Autonomia financeira</i> .....	17
VI.3. COORDENAÇÃO DAS ATIVIDADES DE INTELIGÊNCIA FISCAL COM OUTROS ORGANISMOS DE ESTADO. ....	17
<i>a. Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias</i> .....	17
<i>b. Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias e órgãos estatais diversos</i> .....	18
<i>c. Intercâmbio internacional de informações econômico-fiscais</i> .....	19
VI.4. BASE NORMATIVA PARA A ATUAÇÃO DA INTELIGÊNCIA FISCAL. ....	20
<i>a. Competências legais</i> .....	21
<i>b. Princípios básicos</i> .....	22
<i>c. Políticas e procedimentos</i> .....	24
<i>d. Dever de proteção institucional</i> .....	25
VI.5. PERFIL E HABILIDADES NECESSÁRIAS AO EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE INTELIGÊNCIA FISCAL. ....	26
VI.6. FONTES DE INFORMAÇÃO E FERRAMENTAS PARA A INTELIGÊNCIA FISCAL.....	30
<i>a. Fontes fechadas</i> .....	31
i. Fontes humanas .....	31
ii. Fontes de sinais.....	31
iii. Fontes de imagens .....	32
<i>b. Fontes abertas</i> .....	32
i. Fontes públicas.....	33
ii. Fontes acessíveis pelas administrações tributárias.....	34
iii. Fontes internas das administrações tributárias .....	35
VI.7. TÉCNICAS E METODOLOGIAS DE ATUAÇÃO DA INTELIGÊNCIA FISCAL.....	36

<i>a. Técnicas operacionais especializadas de Inteligência fiscal</i> .....	37
i. Técnicas de análise e identificação de alvos .....	37
ii. Utilização de informantes .....	38
iii. Reconhecimento .....	40
iv. Entrevista .....	40
v. História-cobertura e operação encoberta .....	41
vi. Vigilância .....	42
vii. Fotografia e filmagem .....	43
viii. Busca e apreensão .....	44
<i>b. Metodologia de produção do conhecimento</i> .....	46
i. Planejamento .....	46
ii. Reunião .....	47
iii. Análise e síntese .....	48
iv. Interpretação e conclusão .....	49
v. Difusão .....	49
VI.8. RESULTADOS E PRODUTOS DE INTELIGÊNCIA FISCAL .....	50
VI.9. PRINCÍPIOS ÉTICOS E MORAIS DA ATIVIDADE DE INTELIGÊNCIA FISCAL .....	51
<b>VII. CONCLUSÃO</b> .....	<b>54</b>
<b>VIII. GLOSSÁRIO</b> .....	<b>56</b>
<b>PROFISSIONAIS INTEGRANTES DO GRUPO DE TRABALHO DO CIAT SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL</b> .....	<b>59</b>
<b>ANEXO 1: MELHORES PRÁTICAS SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL</b> .....	<b>61</b>
<b>ANEXO 2: DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS ÀS MELHORES PRÁTICAS SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL</b> .....	<b>156</b>

## I. Sinopse

1. O rápido desenvolvimento alcançado pelos processos de globalização e informatização, ao mesmo tempo em que trouxe importantes avanços aos países inseridos neste contexto, tem gerado novos e importantes desafios às administrações tributárias, referentes aos controles do cumprimento das obrigações tributárias. Cabe destacar entre esses, como uma problemática que se tem potencializado, a materialização de um ambiente mais propício para o cometimento não só de atos de elisão e evasão, mas também de delitos tributários conexos, com a constituição de organizações que poderiam ser qualificadas como criminosas por seus objetivos e “*modus operandi*”.

2. Algumas das características dessas organizações podem ser ressaltadas: a transnacionalidade, na medida em ultrapassam as fronteiras em sua atuação; a adoção de estratégias globais, que as permite combinar e aproveitar as deficiências normativas em diversos países - como a falta de eficiência na troca de informações; a provocação de danos sociais significativos; a utilização de moderna tecnologia; a notável força de expansão, devido a esquemas de conexão com outros grupos e a uma rede subterrânea de vínculos com elementos do âmbito público e privado que, definitivamente, promovem a corrupção e a desqualificação dos poderes do Estado.

3. Quanto ao impacto no campo tributário, essas organizações se conformam específica ou principalmente com o objetivo de evadir ou de facilitar a evasão fiscal, atuando basicamente por meio de simulações que pretendem outorgar uma roupagem de legalidade às suas operações ilícitas, com alta penetração e influência nos poderes públicos.

4. Assim, as rotinas usuais de auditoria e fiscalização, baseadas na análise dos dados fornecidos pelos próprios contribuintes, em muitos casos, não têm logrado desvendar a composição e as formas de operação de tais organizações criminosas, cada vez mais complexas e profissionalizadas. Concomitantemente, novas formas de tecnologia têm sido utilizadas na execução de ilícitos tributários e aduaneiros, sendo que seus idealizadores cada vez mais têm contado com o apoio de profissionais altamente especializados, com o objetivo de dar uma aparência de legalidade aos frutos desses ilícitos, por meio de intrincados esquemas de lavagem de dinheiro.

5. Nesse quadro crescente de incertezas, a cada dia revelam-se maiores os obstáculos ao cumprimento da missão institucional das organizações estatais responsáveis pela coleta e fiscalização de tributos.

6. Urge, dessa forma, que essas instituições busquem atualizar, aparelhar ou aperfeiçoar suas estruturas administrativas e legais à altura desses novos desafios, de forma a fornecer aos seus agentes públicos instrumentos que possibilitem o combate eficaz aos ilícitos sob sua responsabilidade. Faz-se necessário, então, dotar as administrações tributárias de unidades altamente especializadas para a investigação e detecção de ilícitos tributários conexos a condutas criminais, que operem em estreita relação com outros órgãos especializados de combate ao crime e que sejam capazes de desenvolver novas ferramentas e conhecimentos que sirvam de apoio à fiscalização como um todo: as unidades de Inteligência fiscal.

7. Essas unidades estariam focadas principalmente nas investigações de fraudes tributárias e aduaneiras sofisticadas, que envolvem importantes somas de dinheiro, e praticadas por grupos organizados, com os objetivos de constituir, quando possível, as provas necessárias

no âmbito administrativo e para a responsabilização penal dos infratores, assim como de produzir informações que permitam uma fiscalização mais efetiva.

8. No intuito de proporcionar solidez e eficácia aos trabalhos de Inteligência fiscal, este relatório identificou áreas de especial interesse para o êxito tanto na implementação dessas atividades, como no seu aperfeiçoamento. Cada uma delas foi examinada e esmiuçada, de forma que possam servir como referência às administrações tributárias dos países membros do CIAT. São elas: campo de atuação e objetivos da atividade de Inteligência fiscal; configuração e autonomia financeira; coordenação e intercâmbio de informações; base normativa apropriada; perfil desejável do agente de Inteligência; fontes de informação e ferramentas; técnicas e metodologias de atuação; resultados e produtos esperados dessa atividade; e os princípios éticos e morais que devem prevalecer no seu exercício.

9. Nesse sentido, o presente documento apresenta também as experiências já postas em prática por vários países membros do CIAT, recolhidas por meio de uma pesquisa a eles encaminhada pelo grupo de trabalho. Essas melhores práticas devem servir de apoio às administrações tributárias interessadas em implantar ou aprimorar as atividades de Inteligência fiscal. Assim, espera-se que sua aplicabilidade seja avaliada, caso a caso, pelas respectivas administrações tributárias nacionais. Da mesma forma, a conveniência da utilização, ou adaptação, dessas experiências será verificada de acordo com as circunstâncias e características específicas do sistema político e jurídico de cada país.

10. Ao final, o documento recomenda às administrações tributárias que ainda não exerçam as atividades de Inteligência fiscal que iniciem estudos direcionados a sua implantação, e, àquelas que já dispõem dessas unidades, que busquem seu aperfeiçoamento. Essa recomendação visaria, em última análise, ao incremento na arrecadação e à justiça fiscal, pela tributação e efetivo controle de setores e organizações que operam à margem da lei, por meio de esquemas ilícitos de difícil detecção e produção de provas.

## II. Introdução

11. Os delegados que participaram da XXXVIII Assembléia Geral do CIAT, no dia 9 de março de 2004, na cidade Cochabamba, Bolívia, em reunião preparatória, convencionaram sobre a necessidade de implantação de um Grupo de Trabalho de Inteligência fiscal que buscase lançar bases para a implantação e/ou aprimoramento dessa atividade nas administrações tributárias de seus respectivos países.

12. Acordou-se que a coordenação técnica do grupo de trabalho ficaria a cargo do Brasil, juntamente com a Secretaria Executiva do CIAT. Os demais países integrantes são Canadá, Chile, Colômbia, Estados Unidos, França e Países Baixos.

13. Dessa forma, coube ao Brasil, contando com a colaboração da Secretaria Executiva do CIAT, a responsabilidade pela elaboração de uma proposta de documento básico sobre o assunto, bem como a preparação de uma pesquisa destinada a recolher informações sobre as melhores experiências postas em prática por essas administrações tributárias.

14. A partir das respostas fornecidas à “Pesquisa de opinião sobre as melhores experiências para promover a implantação e o desenvolvimento das atividades de Inteligência fiscal”, foram colhidos subsídios para a elaboração deste documento. Responderam à pesquisa as administrações tributárias do Brasil, Chile, Canadá, Colômbia, Espanha, Estados Unidos, França, México, Países Baixos, Peru e República Tcheca.

15. A legitimidade deste documento está também fundamentada no fato de seu texto ter sido integralmente construído com base em sugestões apresentadas pelos países membros desse grupo de trabalho. Tais sugestões, por meio de um processo dialético, foram apresentadas à plenária desses mesmos países, ao longo das quatro reuniões do grupo de trabalho.

16. Essas reuniões foram realizadas no Brasil (Brasília - novembro de 2004, e Fortaleza - abril de 2005), Estados Unidos (Washington - agosto de 2005) e no Panamá (Cidade do Panamá - dezembro de 2005). Apenas os consensos atingidos por esse método foram utilizados na criação deste relatório, expressando essa plena concordância de idéias e opiniões.

17. É importante ressaltar que certas expressões utilizadas no presente documento, apesar de guardarem semelhança conceitual com a doutrina de Inteligência adotada por diversos países, fundamentam-se em noções próprias, criadas em comum acordo pelos países integrantes do Grupo de Trabalho sobre Inteligência fiscal, visando atender às distintas e diversas especificidades das administrações tributárias desses países. Desta forma, espera-se que contemplem também as peculiaridades de quaisquer outros países que venham a utilizá-lo na criação ou no aperfeiçoamento de atividades de Inteligência fiscal.

18. Por fim, tendo em vista que o assunto tratado utiliza termos técnicos específicos da área de Inteligência, achou-se por bem dotar este documento de um glossário, localizado em seu último item.

### **III. Escopo**

19. A atividade de Inteligência é definida como a utilização sistemática de técnicas especializadas, visando à obtenção, análise e disseminação de conhecimentos relativos a fatos e situações de imediata ou potencial influência sobre o processo decisório e a ação governamental, com a finalidade de assessorar as autoridades governamentais, em seus respectivos níveis e áreas de atribuição, bem como sobre a segurança da sociedade e do Estado.

20. Neste sentido, entende-se por Inteligência fiscal a atividade de reunir informações com a finalidade de assessorar a administração tributária no planejamento e execução de suas atribuições legais, particularmente no combate à sonegação fiscal, à evasão fiscal, ao contrabando e ao descaminho.

21. A atividade de Inteligência fiscal assume características pró-ativas e reativas. Quando pró-ativa, estará relacionada com a atividade de obtenção e análise de informações, possibilitando a elaboração de prognósticos na área tributária, visando ao combate a ilícitos e infrações tributárias ou aduaneiras, bem como ao aperfeiçoamento da legislação tributária ou de procedimentos administrativos.

22. Quando reativa, poderá assumir a forma de investigação, auxiliando de forma decisiva na obtenção de provas e de indícios que poderão, oportunamente, ser utilizados tanto para fins administrativos quanto para instruir a representação criminal.

23. É essencial ao exercício de atividades de Inteligência uma política de segurança institucional. Assim, a segurança institucional deve ser implementada por meio de um conjunto de medidas adotadas pela administração tributária para a proteção de suas instalações, de seus funcionários, bem como das informações sobre as quais tem o dever legal de manter o sigilo.

24. Assim, o presente documento tem como escopo principal servir como um guia destinado a assessorar os países membros do CIAT a implantar ou aprimorar as atividades de Inteligência em suas administrações tributárias.

25. Dessa forma, pretende-se que cada administração tributária avalie e, se for o caso, adapte as sugestões consensuais e as melhores experiências aqui compiladas, de acordo com a realidade político-jurídica de suas respectivas instituições.

26. Uma vez que o objetivo principal deste trabalho é o de reunir experiências e recomendações que auxiliem as administrações tributárias a implantar ou aprimorar a atividade de Inteligência fiscal, é necessário que o resultado obtido na elaboração deste documento seja amplamente difundido em todos os níveis da administração tributária, bem como, se desejado, em outros órgãos administrativos não pertencentes à estrutura tributária.

#### IV. Objetivos

27. O presente estudo busca demonstrar a importância da utilização de métodos de Inteligência fiscal por parte das administrações tributárias. Com esse intuito, ele tem por base as práticas já adotadas pelos países participantes do grupo de trabalho sobre Inteligência fiscal e por outros países membros do CIAT (anexadas a este documento e a ele referenciadas ao longo de todo o texto), bem como as identificadas como fruto das discussões durante os trabalhos.

28. Dessa forma, no sentido de permitir às administrações tributárias dos países membros do CIAT a implantação ou o aperfeiçoamento de atividades de Inteligência fiscal adequadas às particularidades de seus modelos jurídicos e institucionais, optou-se pela elaboração deste documento.

29. Tendo em vista que as atividades de Inteligência fiscal podem ser desenvolvidas em caráter descentralizado ou por meio de estruturas específicas, os objetivos deste documento refletem essa gama de opções organizacionais.

30. Assim, são objetivos deste trabalho:

- Identificar e compilar as melhores experiências já postas em prática pelas administrações tributárias, no que se refere a atividades de Inteligência fiscal.
- Recomendar uma base normativa adequada às atividades de Inteligência fiscal.
- Especificar o campo de competência adequado às atividades de Inteligência Tributária, bem como seus objetivos.
- Identificar perfis e habilidades necessários aos funcionários que atuem em atividades de Inteligência fiscal.
- Frisar a importância do estabelecimento de um conjunto de princípios éticos a serem observados pelos funcionários que atuem na Inteligência fiscal, objetivando estimular os mais elevados padrões de conduta no desempenho dessas atividades.
- Apresentar técnicas especializadas e metodologias aplicáveis às atividades de Inteligência fiscal.
- Estabelecer os produtos típicos resultantes das atividades de Inteligência fiscal, bem como suas principais características.
- Identificar critérios recomendáveis para a melhoria, ou constituição, de unidades de Inteligência Tributária, no que se refere a sua estrutura, competências legais desejáveis, procedimentos e técnicas especializadas, ferramentas de apoio e dotação de pessoal.
- Identificar formas de coordenação de unidades de Inteligência fiscal com outras estruturas de Inteligência de Estado.
- Definir o campo de competência para as atividades dessas unidades de Inteligência e as formas de atuação junto aos demais órgãos de Estado.
- Contribuir para legitimar as atividades de Inteligência no âmbito das administrações tributárias, principalmente para os países que não possuem atividade de Inteligência fiscal ou para aqueles que encontram dificuldades em constituí-la.

31. Por ser fruto da reunião de experiências já postas em prática pelos países membros do CIAT, no que se refere à atividade de Inteligência fiscal, espera-se que a sugestão de adoção deste relatório como modelo, com a devida adaptação às peculiaridades e



necessidades específicas de cada país, sirva para facilitar e aumentar as chances de sucesso dessa empreitada.

## V. Principais desafios que devem ser enfrentados pela Inteligência fiscal.

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

32. As administrações tributárias têm se deparado com inúmeros novos desafios tanto na esfera doméstica como na internacional. Não se deve olvidar que o presente ordenamento internacional, no qual prevalece uma economia cada vez mais globalizada, também é palco da atuação de organizações criminosas transnacionais que operam de forma extremamente estruturada, nos moldes das grandes empresas multinacionais.

33. Além disso, as práticas inerentes a essas organizações criminosas, que ultrapassam as fronteiras nacionais, envolvem conexões com organizações estrangeiras de mesma natureza, a manutenção de poder de influência sobre autoridades dos setores público e privado, bem como a utilização da moderna tecnologia da informação para o alcance de seus objetivos.

34. Neste aspecto a Inteligência fiscal desempenhará um importante papel, uma vez que um dos seus principais objetivos é a busca do dado negado. E esse, dependendo do tipo de ilícito, representará uma graduação no nível do desafio a ser enfrentado.

35. Esquemas de sonegação fiscal e de lavagem de dinheiro representam os mais inquietantes desafios. A prática desse tipo de ilícito pressupõe a participação de várias pessoas e, em geral, sua consecução abrange várias fases, podendo muitas vezes envolver entidades do sistema financeiro nacional ou internacional.

36. Tornou-se também mais freqüente a prática de ilícitos genericamente denominados de “crimes de colarinho branco”, particularmente aqueles que envolvem a restituição indevida de tributos e o recolhimento de Impostos sobre o Valor Agregado (IVA). Com relação ao primeiro, percebe-se uma tendência acentuada de ocorrer em casos de restituição de imposto sobre a renda, seja de pessoa física ou jurídica. Quando se trata de fraude no IVA, percebe-se claramente que esta ocorre na forma que ficou mundialmente denominada de “carrossel”, devido às suas características operacionais. Enquanto, no passado, tais práticas eram executadas tipicamente por indivíduos, em tempos atuais, tem sido cada vez mais observada a atuação de organizações criminosas na sua consecução.

37. Esses tipos de ilícitos têm clara repercussão na esfera criminal e resultam em significativos prejuízos financeiros para os Estados.

38. Sendo assim, para que seja possível alcançar êxito nas investigações, muitas vezes se faz essencial a coordenação com outras agências estatais: unidade de Inteligência Financeira, ministério público, polícias, outras instituições de supervisão financeira etc.

39. A eventual coordenação com outros órgãos ou agências governamentais, algumas vezes, pode também lançar o desafio de lidar com aspectos sensíveis de intercâmbio de informações, já que os dados fiscais dos contribuintes estão protegidos por rigorosas regras de sigilo.

40. É fácil verificar que a resolução de tais problemas, muitas vezes, escapa ao método de trabalho associado às fiscalizações ou auditorias tradicionais, baseadas que são, em grande parte, na verificação dos livros ou dados fiscais informados pelos próprios contribuintes. Pois, apesar de toda aparência e característica de legalidade que estas conferem, podem

estar ocultando algum tipo de irregularidade. Esse fato é corroborado pela recente revelação de fraudes contábeis praticadas ou encobertas por grandes e renomadas empresas comerciais e de auditoria, comprometendo sua anterior credibilidade.

41. Para fazer frente aos novos desafios impostos pelo advento do crime organizado, da informatização e da globalização, as administrações tributárias vêm percebendo ser essencial um novo tipo de abordagem. Assim, verificou-se a necessidade de que seus funcionários sejam treinados em técnicas de investigação e de Inteligência, muitas vezes desenvolvidas e adaptadas para atender às características específicas desse serviço.

42. O foco de interesse usualmente associado às atividades de Inteligência fiscal é a investigação preliminar de crimes tributários, particularmente aqueles que envolvam somas significativas de dinheiro e organizações criminosas. No entanto, faz-se fundamental que seus agentes, prioridades e métodos de trabalho primem pela capacidade de adaptação. Pois é característica do crime organizado o contínuo desenvolvimento de novos métodos de dissimulação dos ilícitos financeiros ou tributários. Da mesma forma, a administração tributária deverá estar apta a agilizar novos e legítimos procedimentos que possibilitem ou facilitem as investigações, não permitindo, portanto, que obstáculos de ordem burocrática impeçam a necessária evolução dos agentes e das técnicas de Inteligência.

43. Neste sentido, é importante que a unidade de Inteligência fiscal tenha uma estrutura capacitada para a elaboração de estudos relativos a problemas técnicos, que tratem de elisão ou evasão fiscal, tanto em âmbito nacional como internacional. Assim estará apta a propor alterações legais, importantes no aprimoramento da legislação e no combate às fraudes fiscais, tanto no âmbito judicial como no administrativo.

44. Com a finalidade de proteger os sistemas que armazenam informações em poder da instituição, pode ser útil que unidades ou funcionários que realizem atividades de Inteligência fiscal auxiliem no desenvolvimento de normas e procedimentos internos de segurança institucional. Tais normas seriam voltadas a elevar o grau de conscientização do quadro funcional da administração tributária como um todo, particularmente quanto aos riscos decorrentes de ações ou interesses externos e internos, contra a instituição ou seus servidores, como também quanto à necessidade de salvaguardar conhecimentos e dados protegidos pelo sigilo fiscal. Também deve haver a preocupação com os chamados *hackers* e *crackers* que tentam se apoderar ou destruir dados classificados e armazenados em sistemas informatizados, visando ao lucro ou à autopromoção.

45. Além disso, com a ampla utilização e disseminação de recursos na área da informática, cada vez mais freqüente é a necessidade de se buscar o dado negado em ambientes informatizados, decorrendo daí a necessidade de especialistas e ferramentas capazes de recuperar os dados, estejam eles encriptados ou até mesmo apagados. Esses fatores, conjugados ao aspecto da indispensável segurança institucional, geram a necessidade de que a administração tributária, mais especificamente a Inteligência fiscal, esteja apta a superar esses obstáculos.

46. Uma dificuldade adicional a ser enfrentada reside no fato de a informática atual permitir aos indivíduos ou organizações o controle de uma enorme quantidade de dados e informações, podendo armazená-los em vários servidores, localizados em diversos locais, até mesmo em outros países.

47. Ademais, o advento da internet e o incremento do comércio eletrônico têm se mostrado como grandes desafios, uma vez que registros, documentos e transações de compra e

venda ocorrem em grande volume, sem que haja mecanismos de controle efetivo por parte da administração pública. Tal situação acaba sendo agravada, tendo em vista o caráter temporário do armazenamento dessas informações na rede mundial.

## **VI. Aspectos ou temas de Inteligência fiscal**

48. As respostas encaminhadas pelas administrações tributárias, resultantes da pesquisa realizada, assim como os aspectos discutidos nas reuniões do Grupo de Trabalho, proporcionaram a identificação de alguns aspectos e temas que deveriam ser abordados devido a sua importância, seja no estabelecimento ou no aprimoramento de atividades, sistemas ou estruturas de Inteligência fiscal.

49. Sendo assim, as administrações tributárias, cientes dos temas tratados, poderão avaliar a melhor maneira de implementá-los e adaptá-los, conforme suas características institucionais e jurídicas próprias.

### **VI.1. Campo de atuação e objetivos da Inteligência fiscal.**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

50. Entende-se por atividade de Inteligência fiscal a utilização sistemática de técnicas especializadas visando à produção e à salvaguarda de conhecimentos, com a finalidade de assessorar a administração tributária no planejamento e execução de suas atribuições legais, particularmente no combate à sonegação fiscal, à evasão fiscal e aos ilícitos aduaneiros. Em caráter subsidiário, a Inteligência fiscal pode auxiliar a unidade de Inteligência Financeira nacional no combate à lavagem de dinheiro.

51. Tão relevante quanto o combate aos ilícitos tributários e aduaneiros é o aspecto voltado à segurança e à proteção da administração tributária como um todo, incluindo suas instalações, pessoal e informações que legalmente detém e, sobre as quais, tem o dever de confidencialidade.

52. Portanto, o campo de atuação é bastante amplo, ainda mais quando se constata que essa atividade não deve apenas se preocupar com os aspectos internos de cada país, mas também com o aspecto transnacional das atividades tributárias e financeiras ilícitas.

53. É importante constatar que em algumas situações, principalmente quando adota uma postura reativa, a atividade de Inteligência fiscal tende a assumir um aspecto investigativo, podendo, inclusive, auxiliar na obtenção de informações, provas e indícios que sejam de interesse tanto administrativo quanto criminal. Conforme já se teve a oportunidade de comentar, as competências que serão desempenhadas no exercício dessa atividade irão depender apenas do ordenamento político/jurídico do país cuja administração tributária a empregue.

54. Sendo assim, conforme as respectivas estruturas de cada administração tributária, a atividade de Inteligência fiscal poderá ter como objetivos, principalmente:

- A obtenção de informações e dados negados de interesse para o cumprimento da missão da administração tributária, incluindo a identificação de potenciais atividades ilegais, de forma a subsidiar ações fiscais mais abrangentes, por meio da realização de investigações relativas aos delitos contra a ordem tributária, ao comércio exterior, aos ilícitos aduaneiros, à contrafação e à pirataria, à lavagem de dinheiro e ao financiamento de terrorismo.

- A elaboração de estudos e proposição de procedimentos com vistas ao aperfeiçoamento na prevenção dos delitos contra a ordem tributária, de irregularidades nas operações de comércio exterior e da lavagem de dinheiro, entre outros.
- A produção de conhecimento para subsidiar o processo decisório na administração tributária, ampliando e/ou revelando situações que estejam contra a legislação e os objetivos e metas propostos pela instituição.
- Elaboração, disseminação e acompanhamento da política de segurança da instituição, vinculada à atividade de Inteligência e ao uso da informação.
- A obtenção de dados relacionados aos investigados, com a utilização de processamentos informatizados formais e padronizados de informações coligidas, confrontando-os com os recebidos do próprio investigado e os proporcionados por terceiros.
- A elaboração de conhecimento que seja capaz de classificar, analisar e gerir modelos de elisão e evasão fiscal, com especial ênfase naqueles que envolvem fluxo de dinheiro para paraísos fiscais e outros países com regimes de tributação favorecida.
- Contribuir no desenvolvimento de novas ferramentas e conhecimentos que sirvam de apoio à fiscalização como um todo.
- Atuar em estreita relação com outros órgãos envolvidos no combate aos crimes tributários, aduaneiros e seus conexos.
- Acompanhamento desses ilícitos quando transnacionais, identificando seu “*modus operandi*” e seu impacto na administração tributária.
- Identificação das rotas de fluxo de recursos que transitem por paraísos fiscais, países com regime tributário privilegiado, países que não possuem convênios ou acordos tributários e países que não possuem legislação relativa à lavagem de dinheiro e financiamento de terrorismo.

## **VI.2. Configuração, posição e autonomia financeira das unidades de Inteligência fiscal na estrutura organizacional da administração tributária.**

55. As administrações tributárias devem buscar organizar suas unidades Inteligência fiscal com estrita observância ao ordenamento jurídico vigente em seus respectivos países e com as devidas adaptações às suas realidades estruturais.

56. Na medida em que não é possível estabelecer um modelo único que seja aplicável a todas as administrações tributárias, é interessante que sejam fornecidos exemplos de estruturas que possam ser implementadas ou até mesmo adequadas às peculiaridades de cada ordenamento jurídico nacional. Da mesma forma, deve ser discutida a melhor forma de prover os recursos financeiros destinados a essas atividades.

57. Assim, as administrações tributárias que optarem por iniciar ou aprimorar atividades de Inteligência fiscal devem levar em consideração que os modelos de estruturas citados neste trabalho poderão ser adaptados às suas necessidades específicas. Além disso, essas administrações devem se empenhar em fornecer os recursos humanos, materiais e os meios legais para isso. Garantias legais adequadas devem também ser previstas, a fim de proporcionar segurança jurídica e física aos seus agentes. Ademais, deve-se levar em consideração que a definição adequada do posicionamento das atividades de Inteligência na estrutura organizacional da administração tributária é um fator essencial para garantir sua eficiência e eficácia. Dessa forma, também a legitimidade e a validade jurídica dos trabalhos decorrentes dessas atividades dependerá da legalidade observada por ocasião de sua

constituição, bem como da transparência em relação às autoridades incumbidas de sua supervisão e controle (o item VI.4. “Base normativa para a atuação da Inteligência fiscal” aborda especificamente esse tema).

58. O presente relatório identificou, entre os países membros do grupo de trabalho de Inteligência fiscal, basicamente dois tipos de estruturas organizacionais para o desenvolvimento de atividades de Inteligência: centralizadas e descentralizadas. A seguir, são estudadas essas espécies de organização.<sup>1</sup>

#### **a. Estrutura centralizada**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

59. É aquela na qual o órgão de Inteligência, além de atuar no auxílio aos demais setores da administração tributária, investigando ilícitos de sua competência, tem como uma de suas principais funções o assessoramento direto no mais alto nível hierárquico da instituição, conforme preconizado pela doutrina da atividade de Inteligência.

60. Neste caso a estrutura organizacional da Inteligência fiscal seria composta por um órgão central, de atuação nacional, responsável pelo planejamento, coordenação, controle e avaliação das atividades de Inteligência.

61. Em países de maior extensão territorial, onde uma unidade central poderia encontrar dificuldades no gerenciamento das atividades nacionais, estariam subordinadas a esse órgão representações regionais, responsáveis pelas investigações, que atuariam em suas jurisdições definidas territorialmente, e que devem ter como finalidade incrementar a capilaridade e agilidade da unidade de Inteligência.

62. Algumas das funções características dessa unidade central de comando seriam:

- Editar políticas e procedimentos que deverão ser observados pelas unidades regionais de Inteligência fiscal, a fim de uniformizar tais práticas por todo o país.
- Direcionar a aplicação dos recursos pelas unidades regionais de forma coerente com as metas e questões estabelecidas pela política tributária nacional.
- Monitorar as unidades regionais a fim de garantir o cumprimento das políticas e procedimentos editados pela unidade central de comando, bem como a correta e eficiente utilização dos recursos.
- Analisar e encaminhar informações produzidas nas unidades regionais aos órgãos governamentais responsáveis pelas medidas cabíveis, bem como pela edição de novas leis, políticas ou procedimentos.

---

<sup>1</sup> Cabe citar que a pesquisa sobre melhores práticas identificou um país possuidor de uma estrutura de Inteligência fiscal bastante peculiar, não podendo ser enquadrada como centralizada, nem como descentralizada, em relação à estrutura organizacional da administração de tributos. Constatou-se que as atividades características de Inteligência fiscal nesse país são executadas fora da administração tributária, por funcionários não vinculados a esta. Assim, verificando-se o cenário internacional, constata-se ser atípico esse tipo de organização. Isso porque, nesse caso, essas atividades são delegadas a um órgão externo à administração de tributos: a unidade de Inteligência Financeira.

### **i. Vantagens:**

- Rapidez nas respostas a pedidos de busca e coleta de informações, em razão dessas atividades fluírem dentro de um mesmo organismo.
- Coordenação de trabalhos abrangendo parte ou a totalidade do território nacional, uma vez que não dependem da disponibilidade de pessoal e de tempo de outros órgãos.
- Assessoria direta à administração tributária, em razão de ser um órgão central vinculado ao dirigente da Instituição.
- Por se tratar de uma estrutura centralizada, sua criação se torna mais simples, caso a administração ainda não possua um órgão de Inteligência.
- Facilidade no recrutamento de funcionários, uma vez que a seleção é padronizada em uma única estrutura.

### **ii. Desvantagens:**

- Distanciamento de outros órgãos da administração tributária que, por características operacionais, podem ser grandes fornecedores de informações.
- Caso não haja uma inequívoca definição das atribuições dos órgãos, existe a possibilidade de duplicação de esforços, uma vez que o trabalho que venha sendo desenvolvido pela Inteligência fiscal pode ser objeto de atuação de outros órgãos da administração tributária, sem que um tenha conhecimento do outro (por conta do princípio da compartimentação).

### **b. Estrutura descentralizada**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

63. É aquela na qual a atividade de Inteligência é exercida em órgãos distintos integrantes da administração tributária, não sendo a atividade exclusiva desse setor, nem sua especialização. Neste caso a atividade de Inteligência poderá ser executada em diversos setores, aos quais teria vinculação e subordinação direta.

64. Neste caso, a função de assessoramento estaria vinculada ao administrador do órgão no qual a atividade de Inteligência fosse exercida.

### **i. Vantagens:**

- Rapidez e objetividade na execução de suas atividades, em razão de buscar atender às demandas que sejam da competência regimental do órgão onde são exercidas.
- Melhor compreensão dos problemas e características específicos dos órgãos da administração tributária onde sejam exercidas.
- Os servidores que trabalham nas distintas unidades que executam a atividade de Inteligência fiscal são peritos e especialistas nas suas respectivas áreas de atuação. Dessa forma, suas missões tendem a ser mais eficientes, uma vez que os órgãos locais têm a possibilidade de conhecer melhor as características da região e de seus contribuintes.



## ii. Desvantagens:

- Sobreposição de competências durante a realização de atividades.
- Duplicação de esforços, uma vez que o trabalho de Inteligência que vem sendo desenvolvido por um órgão pode ser objeto de atuação ou ação de outros órgãos da administração tributária, sem que um tenha conhecimento do outro.
- Dificuldades na coordenação de ações em nível nacional, principalmente em razão da organização política do país ou de sua extensão territorial.
- Retenção de informações relevantes e que possam ser de interesse de outros órgãos ou da administração tributária como um todo.
- Pode gerar um ambiente de rivalidade dentro da própria administração.

## c. Autonomia financeira

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

65. Outro aspecto de grande relevância na estrutura da administração tributária, e que poderá repercutir de forma acentuada na eficiência dos trabalhos de Inteligência fiscal é a existência ou não de dotação orçamentária específica para a realização dessas atividades. Nesse particular, poderá ser útil a destinação de uma verba especial, de caráter reservado, sendo importante que sua previsão em lei determine mecanismos próprios para seu emprego e auditoria.

## VI.3. Coordenação das atividades de Inteligência fiscal com outros organismos de Estado.

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

66. Nas administrações tributárias, o sigilo profissional é uma obrigação que somente pode ser revogada por intermédio de uma disposição legislativa expressa. Dessa forma, estando as atividades de Inteligência fiscal inseridas nas estruturas legais dessas administrações, às quais se subordinam, não deve restar dúvida que se encontram totalmente vinculadas à observação das normas de manutenção de sigilo sobre os dados em seu poder, a respeito da vida econômica e tributária dos contribuintes.

67. É também essencial que os órgãos e entidades públicas que, direta ou indiretamente, possuam conhecimentos de interesse das atividades de Inteligência, possam trocar informações não protegidas por sigilo legal. Nesse sentido, alguns países chegaram a regulamentar em lei um sistema de Inteligência que prevê o intercâmbio de dados que possam contribuir para elevar o nível do assessoramento do processo decisório.

### a. Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

68. Em princípio, a troca de informações fiscais entre administrações tributárias dentro de um mesmo Estado não oferece maiores dificuldades legais, pois esses órgãos e seus servidores

já se encontram adstritos ao cumprimento das normas gerais de sigilo de dados econômicos e tributários.

69. De fato, é comum que o ordenamento jurídico nacional já preveja a obrigatoriedade de intercâmbio dessas informações entre as administrações tributárias, respeitada a organização político-administrativa daquele Estado, ou seja, no âmbito federal/nacional, estadual/provincial ou municipal.

70. Tal troca de dados é vinculada, normalmente, ao auxílio mútuo no campo da fiscalização de tributos ou ao simples intercâmbio de informações. É recomendável que seja efetuada por ato normativo específico ou por convênio entre as entidades interessadas, onde constem os requisitos para essa troca.

71. Em termos de atividades de Inteligência fiscal, esse intercâmbio de dados entre os vários níveis de administrações tributárias de um mesmo Estado se faz essencial, pois fica claro que administrações responsáveis pela fiscalização e arrecadação de tributos diversos terão acesso a níveis distintos de informações sobre um mesmo contribuinte, seja sua ótica voltada para impostos sobre a renda, sobre o consumo, sobre a propriedade etc.

72. Nesse mesmo sentido, o acesso a informações contidas em bases de dados tributárias locais acaba por contribuir para aumentar o grau de capilaridade por parte das atividades de Inteligência fiscal dos níveis de organização político-administrativa mais elevados do Estado. Ou seja, o grau de acesso a informações distribuídas pelo território nacional resulta multiplicado. Tal estratégia pode ser de especial interesse para Estados nacionais com base territorial extensa.

#### **b. Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias e órgãos estatais diversos**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

73. Previsões legais a respeito de confidencialidade podem dispor que não é legalmente possível transferir informações protegidas pelo sigilo fiscal a outras instituições estatais. Enquanto vários países podem estar nessa posição atualmente, outros podem ter a oportunidade de adotar bases legislativas distintas, que permitam o compartilhamento de informação em bases restritas conforme se analisa a seguir.

74. Longe de significar um risco aos direitos constitucionais dos cidadãos, esse abrandamento poderia se traduzir na adoção do conceito de “transferência de sigilo”.

75. Assim, o rigor do sigilo fiscal seria mantido, porém atenuado no que se refere à possibilidade de acesso por determinados órgãos, conforme previsão legal específica, independentemente de autorização judicial. Desse modo, o acesso direto aos dados ocorreria mediante simples requisição desses órgãos à administração tributária, desde que seguidas certas regras estabelecidas para esse propósito.

76. No sentido de impedir a banalização desse tipo de solicitação, essa norma legal poderia exigir do órgão que necessitasse dessas informações a instauração de um procedimento investigativo, bem como a responsabilidade pela manutenção do sigilo. Portanto, não haveria quebra do sigilo, mas sim a transferência desse dever de sigilo a órgãos da

administração legalmente autorizados, pelos quais a informação classificada viesse a transitar.

77. É claro que uma permuta de informações com esse perfil teria que obedecer a critérios rigorosos. Seria exigida do órgão solicitante, por exemplo, a fundamentação do pedido de obtenção de informações sigilosas. Além disso, a norma poderia prever que determinado servidor só receberia dados protegidos após assinar termo de responsabilidade, sendo previstas tanto punições no campo administrativo quanto criminal, na hipótese de ocorrência de negligência ou má-fé no uso da informação.

78. Dentro de um modelo jurídico desse formato, é possível afirmar que a atividade específica de Inteligência fiscal terá tanto mais êxito quanto maior seja seu grau de relacionamento e troca de informações com outros órgãos da administração ou com outras unidades de Inteligência de Estado, sejam elas a unidade central, a financeira, ou as existentes nos demais órgãos civis e militares.

79. A eficácia das ações de Inteligência fiscal está estreitamente relacionada à circulação de informações. Porém, existindo a necessidade de se buscar uma flexibilização do sigilo profissional sobre dados tributários, esta deverá ser prevista dentro de um enquadramento jurídico bem definido.

### **c. Intercâmbio internacional de informações econômico-fiscais**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

80. É usual que as legislações nacionais permitam a permuta de informações tributárias com Estados estrangeiros, desde que no interesse da arrecadação e da fiscalização de certos tributos, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios específicos, celebrados entre esses Estados. Normalmente, é delegada competência às respectivas administrações tributárias federais para efetuar tal intercâmbio.

81. Normalmente esses tratados limitam a utilização de informações compartilhadas apenas a assuntos tributários. É comum, ainda, que o acesso aos dados econômicos e fiscais de certo contribuinte, alcançados por meio de acordos internacionais, fique limitado apenas aos tributos mencionados nesses documentos, além de restrito às autoridades tributárias incumbidas de sua fiscalização ou arrecadação.

82. Nesse aspecto, muitos países poderão decidir que essa limitação é totalmente apropriada à sua situação. Por outro lado, outros países poderão concluir que é apropriado fornecer informações protegidas pelo sigilo fiscal também para fins não-tributários.

83. Nesse particular, cabe comentar o Artigo 26 do Modelo de Acordo Tributário (*Model Tax Convention*), revisado e aprovado em junho de 2004 pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE/OECD). Ao tratar desse assunto, esse dispositivo dispõe que as informações recebidas pelo Estado solicitante, em razão de um acordo firmado com um Estado estrangeiro, deverão se sujeitar às mesmas regras da legislação nacional da parte solicitante, referentes à manutenção de sigilo. Estabelece também que esses dados poderão ser utilizados apenas para fins tributários.

84. No entanto, muitas vezes, o trabalho investigativo da Inteligência fiscal se depara com a limitação ao acesso de informações econômico-tributárias essenciais à instrução de

processos criminais relativos à evasão fiscal. Particularmente quando essa evasão é associada à lavagem de dinheiro, à corrupção pública, ao tráfico de drogas, ao terrorismo etc, o tempo despendido entre a solicitação realizada pelos órgãos competentes dos poderes executivo e judiciário ou do ministério público e o seu efetivo atendimento, em determinadas situações, poderá resultar em uma injustificável prescrição desses delitos.

85. Isso pode contribuir para a falta de eficácia do ordenamento jurídico, bem como para o conseqüente aumento na sensação de impunidade quanto à prática de ilícitos financeiros, tributários ou aduaneiros. Assim, cabe ressaltar, novamente, a importância de serem mitigadas as regras de sigilo fiscal. Desta vez, no que concerne aos acordos ou convênios internacionais destinados a prevenir a evasão fiscal. Percebe-se aqui, da mesma forma anteriormente abordada, que poderia ser proveitosa a utilização do conceito de “transferência do sigilo”, passando a ser possível o deslocamento dos dados econômico-tributários também para sua utilização em investigações ou em processos penais.

86. Destaca-se que, a respeito desse tema, o CIAT, na sua 33ª assembléia Geral, realizada em El Salvador, no ano de 1999, aprovou seu Modelo de Acordo para Intercâmbio de Informações, que prevê expressamente as seguintes formas de intercâmbio de informações tributárias entre as administrações de diversos países:

- Automática ou habitual – ocorre quando as autoridades competentes dos Estados contratantes definem e firmam quais tipos de informações serão transmitidos ou recebidos de maneira habitual ou automática.
- Espontânea – são as informações transmitidas ou recebidas reciprocamente e de forma espontânea pelas autoridades competentes dos Estados contratantes. A transmissão ocorrerá toda vez que, no cumprimento de suas atividades, os contratantes identifiquem informações que sejam relevantes e atendam a fins tributários.
- Específica ou a pedido – a autoridade competente do Estado contratante requerido fornece informação mediante solicitação prévia do Estado solicitante e que atenda a fins fiscais.

87. No modelo proposto pelo CIAT, constam disposições que tratam de fiscalização simultânea e no exterior. A primeira ocorre quando os Estados contratantes concordam em fiscalizar simultaneamente, cada um em seu próprio país, a situação tributária de pessoas físicas ou jurídicas nas quais tenham interesse em comum, com a finalidade de intercambiar qualquer informação relevante obtida por meio deste procedimento. O segundo, quando, a pedido da autoridade competente do Estado solicitante, o Estado requerido poderá permitir que representantes do solicitante presenciem, na fase apropriada, uma fiscalização tributária realizada no Estado requerido.

#### **VI.4. Base normativa para a atuação da Inteligência fiscal.**

88. A atividade de Inteligência fiscal, em razão da alta sensibilidade dos assuntos que aborda e das características peculiares das técnicas que utiliza - especializadas na busca de informações, deverá ser regulamentada por uma base normativa adequada. Esse instrumento legal visa proporcionar aos seus funcionários segurança no exercício de suas funções, contribuindo para legitimar os resultados de seus trabalhos por meio de uma clara exposição da moldura ético-legal à qual esses profissionais estão vinculados.

89. Seus funcionários devem ser capacitados a compreender, na sua essência, os atributos específicos e o grau de importância das atividades executadas com vistas à produção de conhecimentos de Inteligência e também de investigação. Essas particularidades são evidenciadas, por exemplo, quando a busca de dados negados exige a realização de operações em horários fora da jornada normal de trabalho, ou quando são utilizadas técnicas de Inteligência especializadas (ver item VI.7).

90. Sendo assim, as administrações tributárias que possuem ou que desejam implementar em sua prática as atividades de Inteligência fiscal deverão fazê-lo de acordo com as normas legais vigentes, mas providenciando a edição de normas específicas. É claro que essas deverão ser compatíveis com esse ordenamento jurídico-normativo, proporcionando aos seus agentes toda a segurança e respaldo para as ações especializadas que venham a ser necessárias na execução dessas atividades.

91. A atividade de Inteligência priorizará a segurança institucional, que se traduz na proteção das pessoas, das instalações, dos conhecimentos produzidos resultantes dessa mesma atividade e das informações sobre as quais a administração tributária tenha o dever legal de manter sigilo. Tais aspectos, também, devem estar apoiados em uma base legal que lhe dê legitimidade junto à sociedade.

92. Por tratar-se de uma atividade que envolve, freqüentemente, o desempenho de tarefas de elevado risco, muitas vezes com jornadas de trabalho mais longas e em horários estranhos ao expediente normal de trabalho, é importante também que a retribuição financeira dos servidores vinculados às atividades de Inteligência fiscal seja, se possível, diferenciada em relação aos demais servidores da administração tributária.

93. Afinal, o exercício de técnicas operacionais como a entrevista, a operação encoberta, o recrutamento de informantes, a busca e apreensão etc. continuamente aproximarão os agentes de Inteligência fiscal de perigosos esquemas nacionais e internacionais de crime organizado, expondo a integridade física e mental desses servidores a riscos tipicamente enfrentados por policiais. No mesmo sentido, a legislação previdenciária poderá prever regras especiais de aposentadoria, tendo em vista que esse gênero de atividade é extremamente desgastante, tanto física com mentalmente.

94. A previsão em texto legal ou regulamentar é essencial à segurança e definição do método de trabalho por parte de seus integrantes e deverá considerar os seguintes aspectos:

#### **a. Competências legais**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

95. É imprescindível que os órgãos que executem atividades ou as unidades de Inteligência fiscal tenham as suas competências e atribuições legais claramente definidas.

96. Para tanto, é importante que a administração tributária tenha a definição de qual estrutura organizacional de Inteligência fiscal deseja implementar ou, se for o caso, aprimorar.

97. Assim, será possível definir e implementar, ou alterar, suas competências regimentais, nas quais, além de sua estruturação, deverá obrigatoriamente constar o seu alcance. Isto é,

os seus objetivos deverão estar limitados ao campo de atuação dessa atividade, evitando, assim, a sobreposição e a duplicação de esforços com outras áreas da administração tributária.

98. A Inteligência fiscal possui características próprias que a diferem das atividades usuais exercidas pelas demais unidades da administração tributária. Por isso, é importante que as funções executadas por seus agentes sejam objetivamente definidas.

99. As funções próprias da atividade de Inteligência, além de se encontrarem adequadas à estrutura do órgão e ao seu funcionamento, deverão ser compatíveis com a definição das competências legais específicas atribuídas aos seus agentes, como por exemplo:

- Competência para obtenção de informações: quando forem diferentes das competências legais relacionadas às atividades tributárias comuns, tais como a competência para execução de ações de Inteligência com a utilização de técnicas operacionais especializadas, a competência para cumprir buscas e apreensões judiciais etc. Nesse particular, o agente de Inteligência fiscal deve contar com a mesma competência legal atribuída aos demais agentes da administração tributária, no que se refere aos poderes legais de requisitar oficialmente informações e documentos de indivíduos, empresas e organizações.
- Autorização para portar arma de fogo: se já não for uma prerrogativa do exercício da atividade tributária ordinária, e deve ser compatível com a legislação nacional referente ao porte de armas.
- Competência para efetuar prisões: dependendo da estrutura legal do país, poderão ser atribuídos poderes legais aos agentes de Inteligência fiscal para efetuar prisões, desde que previstas em mandados judiciais específicos.
- Competência para compartilhar informações: quando distintas das competências legais relacionadas às atividades tributárias usuais, principalmente quando essas informações destinarem-se a fins não tributários.
- Competências relacionadas à segurança institucional: incluindo, neste caso, a segurança dos recursos humanos, das informações sigilosas e dos sistemas.

## **b. Princípios básicos**

100. O desempenho dos trabalhos peculiares à Inteligência fiscal necessita estar norteado por princípios básicos dos quais não deverá se afastar. Os princípios tratados no presente subitem são voltados à busca pela excelência técnica nas atividades de Inteligência fiscal. Assim, apesar de harmônicos, não se confundem com aqueles que devem ser rigidamente observados por seus funcionários em termos de ética profissional, importantes a ponto de constarem de um item próprio neste documento, o VI.9.

101. Dentre os vários princípios identificados com o exercício dessa atividade pelas administrações tributárias, devem ser citados os seguintes:

- Oportunidade – consiste na importância atribuída ao elemento temporal no desenvolvimento de ações e na sua difusão. Ou seja, em muitos casos, só se alcançará êxito na busca de determinada informação ou evidência se a ação

especializada adequada for executada numa determinada oportunidade, a qual poderá não se repetir. Outro aspecto desse princípio relaciona-se aos resultados da investigação, haja vista que os conhecimentos assim obtidos devem ser difundidos em prazo adequado, de tal forma que permita sua eficaz utilização. A atenção a esse princípio demanda também uma maior preocupação com o gerenciamento de pessoal, já que determinada oportunidade tenderá a ser melhor aproveitada quando for maximizada a utilização dos recursos humanos, normalmente escassos.

- Amplitude – consiste na preocupação em se obter resultados os mais completos possíveis nas atividades desenvolvidas, devendo o tempo, os recursos humanos e materiais empregados em uma investigação serem proporcionais aos resultados esperados. Ou seja, apesar de o alcance das investigações ser bastante abrangente, estas deverão ser periodicamente reavaliadas, buscando ajustar os recursos alocados aos seus objetivos, evitando torná-las desnecessariamente custosas ou excessivamente minuciosas. A aplicação desse princípio deverá ser sempre conjugada com o princípio da simplicidade.
- Objetividade – consiste no planejamento e execução de ações conforme as circunstâncias presentes e os resultados que se deseja alcançar, evitando-se, no decorrer das investigações, trilhar por caminhos de pouca relevância ou sem vinculação com esses objetivos.
- Clareza – diz respeito à forma de elaboração dos documentos e dos conhecimentos de Inteligência, os quais deverão ser produzidos de maneira a permitir sua completa e perfeita compreensão, evitando-se termos dúbios ou incomuns.
- Segurança – prioriza a adoção de garantias e salvaguardas visando à proteção do pessoal envolvido que sejam as mais adequadas às características específicas de cada ação desenvolvida, sendo essa a preocupação de mais alta hierarquia no planejamento de qualquer ação de Inteligência.
- Controle - consiste na necessidade de supervisão e acompanhamento apropriados, ao longo das ações de Inteligência, tanto interna como externamente. O controle interno poderá ser efetuado pela própria administração tributária, quando será avaliada a correta e eficiente utilização dos recursos humanos e materiais, voltada a evitar o desperdício de tempo e dinheiro público. O controle externo será feito pela autoridade pública responsável pela supervisão externa das atividades de Inteligência. Esse controle consistirá, normalmente, na supervisão quanto à probidade na utilização de recursos financeiros, bem como na análise da legalidade das ações de Inteligência.
- Imparcialidade – visa a afastar qualquer fator pessoal do agente de Inteligência que possa causar distorções no resultado de suas atividades, evitando que conhecimentos produzidos sejam desvirtuados pela influência de preconceitos ou outros fatores individuais. O servidor deve estar em posição de independência em relação aos investigados, sendo aconselhável seu afastamento caso haja algum grau de envolvimento pessoal.
- Simplicidade – determina que as ações de Inteligência levem sempre em conta a minimização das etapas de investigação, bem como a eliminação de custos e

riscos desnecessários, devendo ser executadas inicialmente as ações menos arriscadas e que envolvam menores custos. Sua aplicação também deverá levar sempre em conta o princípio da amplitude.

- Compartimentação – princípio da atividade de Inteligência que determina que as informações sobre os trabalhos em andamento só serão compartilhadas com aqueles que tiverem necessidade de conhecê-las, ou seja, que precisem dessas informações para o desenvolvimento de alguma atividade específica. Visa evitar o vazamento de informações sigilosas a respeito de investigações em andamento.

102. Por fim, é importante frisar que a obediência a esse conjunto de princípios fundamentais somente terá eficácia se sua aplicação for conjugada com o essencial planejamento das ações de Inteligência fiscal, conforme recomendado no item VI.7.b.i.

### **c. Políticas e procedimentos**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

103. A criação ou o aperfeiçoamento de atividades de Inteligência fiscal necessita do estabelecimento de políticas e procedimentos claros a esse respeito. Assim, devem ser desenvolvidos documentos que detalhem todos os aspectos desse trabalho.

104. É essencial que essas políticas e procedimentos de trabalho sejam de pleno conhecimento de todos os funcionários que atuem na Inteligência. Assim, é fundamental a elaboração de um manual de procedimentos específico para as atividades de Inteligência fiscal.

105. Além de conter definições a respeito das características administrativas e organizacionais, um documento desse gênero exporia claramente as atribuições e competências do órgão ou dos funcionários atuantes nessa área. Descreveria padrões de seleção de contribuintes, procedimentos a respeito de técnicas operacionais, redação de relatórios etc.

106. Além disso, um manual como esse poderia conter como seus anexos os diversos modelos padronizados de papéis de trabalho e de relatórios tipicamente utilizados nas atividades de Inteligência fiscal, bem como exemplos de casos práticos e jurisprudência aplicável.

107. Não se deve esquecer que, pela rápida evolução das relações jurídicas, é essencial que um documento desse gênero seja constantemente revisado em termos de procedimentos administrativos, legislação e decisões judiciais. Para que a aplicação de um manual assim seja viável e prática no dia-a-dia, é importante possibilitar que funcionários lotados na Inteligência fiscal possam acessá-lo em um sistema tipo intranet, de acesso restrito a esses servidores públicos.



#### **d. Dever de proteção institucional**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

108. Devido à natureza da função, os agentes que executam atividades de Inteligência fiscal devem ser protegidos por sua administração, por meio de uma legislação que assegure tal amparo sempre e quando se comportem de acordo com seus deveres éticos e legais. Assim, justifica-se esse tipo de proteção pelos seguintes principais motivos:

- Não deixar o funcionário indefeso frente às ameaças e ataques externos de indivíduos ou organizações;
- Garantir a continuidade e o bom andamento do serviço público;
- Garantir a ordem pública.

109. Além desse instrumento legal, devem ser instituídas políticas e procedimentos especificando condutas recomendáveis para os agentes de Inteligência fiscal. Seu conteúdo também deve deixar claro que a administração só providenciará proteção e aconselhamento legal para aqueles servidores que se comportem conforme essas recomendações.

110. O alcance dessa obrigação de proteção deve abranger dois objetivos: prevenir danos à administração pública e prevenir danos ao seu servidor. O aspecto de proteção da administração pública é necessário para garantir que essa administração não seja considerada responsável, caso agentes da Inteligência fiscal, no exercício diário de suas funções, violem leis, políticas ou procedimentos.

111. Já o segundo objetivo dessa obrigação de proteção se refere à defesa do agente de Inteligência, bem como à busca pela compensação de danos sofridos por esse agente, ocorridos em consequência de quaisquer ataques físicos ou morais por parte de indivíduos. Essa defesa deve estar disponível tanto no nível administrativo como no judicial.

112. Assim, antes de iniciar qualquer procedimento disciplinar, a administração deve possuir um sistema interno que revise qualquer reclamação feita contra seus agentes, a fim de garantir que essa queixa não seja leviana, maliciosa ou sem substância. Além disso, se a atitude tomada contra o agente permitir, a administração deve auxiliar no ingresso de ações judiciais contra insultos, calúnia, difamação ou violência sofrida; ou pela interposição de defesa contra ações visando ressarcimento ou reparações civis etc.

113. Nesses casos, o funcionário deverá receber a assistência previamente autorizada de um advogado do Estado ou cujos honorários fiquem a cargo do tesouro público. Tal assistência deve incluir toda a assessoria e despesas necessárias à sua plena defesa.

114. Por fim, é importante que haja previsão legal que permita à administração tributária, quando na defesa judicial de seus funcionários injustamente acusados, produzir todas as provas necessárias perante a jurisdição onde corre a ação. Nesse caso, é fundamental que a administração seja autorizada a desconsiderar seu dever de sigilo sobre esses dados sob sua guarda, relativos especificamente à investigação objeto do litígio. Assim, deverá ser prevista também publicidade para as decisões judiciais condenatórias de contribuintes julgados por má conduta dirigida contra autoridades fiscais.

115. É imperativo, portanto, para se alcançar o objetivo desejado com a implementação ou aprimoramento de atividades de Inteligência fiscal, que haja o efetivo comprometimento da

administração tributária. Tal compromisso será expresso no sentido de fomentar condições para que seja criado um ambiente jurídico e institucional capaz de avaliar, estimular e prestigiar a atuação da Inteligência, dentro das normas, princípios e procedimentos estabelecidos.

#### **VI.5. Perfil e habilidades necessárias ao exercício de atividades de Inteligência fiscal.**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

116. Como parâmetro inicial, é importante deixar claro que se espera que as administrações tributárias exerçam todas as atividades de recursos humanos com base em critérios que permitam a profissionalização de seus empregados. Para isso, essas administrações devem atribuir a importância devida ao processo de seleção de pessoal, a ser realizado conforme princípios de mérito, capacidade, publicidade e transparência. De preferência, complementado com um plano efetivo de carreira, que estabeleça os direitos e deveres dos empregados, assim como os critérios de promoção funcional.

117. A legislação de recursos humanos deverá estabelecer, entre outros pontos, os postos e funções cuja provisão se dê exclusivamente por funcionários de carreira, bem como as garantias mínimas de estabilidade funcional, a fim de garantir a independência e a neutralidade no cumprimento de suas atribuições.

118. Além disso, não se espera que um funcionário de carreira da administração tributária possa ser demitido senão como consequência de desempenho considerado insuficiente - de acordo com normas previstas e de caráter objetivo, ou de falta grave. Falta essa a ser apreciada em processo administrativo disciplinar, instruído de acordo com procedimentos previamente estabelecidos, ou em virtude de sentença judicial. Dessa forma, esses servidores públicos não poderão ser demissíveis *ad nutum*, ou seja, nunca estarão sujeitos à exoneração que se dê a juízo exclusivo de uma autoridade da administração.

119. É claro que os servidores da Inteligência fiscal poderão ser oriundos de quadros já selecionados da própria administração tributária, estando, portanto, adstritos aos mesmos processos de escolha e sujeitos aos mesmos direitos e garantias da carreira. Apenas com a existência de estabilidade funcional será possível contar com um quadro de servidores que atue em defesa dos interesses permanentes da sociedade, por estarem mais protegidos de demissões injustificadas, eventualmente determinadas por ocasião de mudanças de governos.

120. O funcionário que desempenha atividades de Inteligência fiscal também deve estar vinculado a uma moldura normativa que garanta total observância aos direitos e às garantias constitucionalmente assegurados aos indivíduos, bem como aos princípios éticos que governam as atividades de Inteligência. Dessa forma, a utilização de técnicas operacionais especializadas de Inteligência deverá ter como fronteira máxima para sua aplicação as normas limitadoras que a legislação nacional impuser aos poderes públicos, em benefício de cada cidadão e no sentido de assegurar sua proteção.

121. Em linhas gerais, dois perfis distintos interessam às atividades de Inteligência: o do agente operacional e o do analista de informações. Por demandarem personalidades com qualidades distintas, é fundamental que o processo de seleção seja projetado para buscar pessoas que atendam a essas características próprias. A seleção para ambos os perfis, no

entanto, deverá alcançar pessoas que representem a diversidade cultural presente na nação. Da mesma forma, uma seleção de pessoal que dê preferência a uma formação acadêmica diversificada tende a contribuir para o sucesso no exercício dessas atividades.

122. Considerando que as atividades de Inteligência fiscal podem abarcar a investigação de ilícitos praticados contra a ordem normativa tributária, aduaneira ou financeira, é essencial que tanto o agente operacional quanto o analista de informações possuam formação de caráter multidisciplinar. Assim, a ambos são fundamentais conhecimentos nas áreas de contabilidade e de direito, particularmente nos ramos tributário, criminal e financeiro. No entanto, tendo em vista as conclusões que lhe serão solicitadas, bem como os documentos que deverá produzir, o analista de informações deverá contar com maior aprofundamento nessas áreas do conhecimento.

123. Além disso, agentes operacionais precisam de um conhecimento mais profundo quanto ao emprego de técnicas investigativas especializadas, essenciais para a busca ou reunião de dados negados. O analista de informações, por outro lado, necessita de um conhecimento mais denso quanto às técnicas utilizadas para recuperar e correlacionar informações e bases de dados.

124. Em face dessa problemática jurídica, especificamente a relacionada com ilicitudes tributárias confrontadas pelos servidores da Inteligência fiscal, pode ser útil contar com um quadro de assessores especialistas em temas tributários. Esses funcionários, que deverão possuir formação na área do direito, poderão participar das etapas de planejamento, desenvolvimento e execução operacional das investigações a cargo da Inteligência.

125. Outra função que poderá ser desenvolvida por tais assessores é a de analisar as leis tributárias e suas mudanças, sugerindo, se for o caso, alterações que visem cobrir falhas no sistema jurídico tributário ou seu aperfeiçoamento. Dependendo da estrutura da administração pública de cada país, esses assessores tributários poderão até ser os responsáveis pela apresentação das ações judiciais perante os órgãos do Poder Judiciário, durante um processo penal. Esse tipo de profissional pode auxiliar na previsão de problemas que surgiriam posteriormente, na eventualidade de um processo judicial. Assim, sua atuação permitirá verificar, de forma mais aprimorada, a existência ou não de correspondência entre os fatos concretos e a norma jurídica abstrata.

126. O agente operacional, também chamado oficial de operação, deverá possuir atributos adequados ao desenvolvimento de atividades de campo, na busca do dado negado, com pleno domínio das técnicas operacionais especializadas de Inteligência. Sua qualificação deve abranger o domínio do uso de equipamentos operacionais, bem como a capacidade de se ajustar a novos ambientes e situações sociais.

127. Seu perfil pessoal deve privilegiar, também, a capacidade de se relacionar com outras pessoas, bem como rapidez de raciocínio. Dessa forma, é indispensável que os agentes operacionais sejam treinados em técnicas de entrevista, tanto por ocasião de sua admissão como em fases mais adiantadas de sua carreira, quando técnicas mais avançadas serão ensinadas.

128. Tendo em vista a rápida e constante evolução tecnológica, é essencial que sejam previstos treinamentos periódicos, que permitam ao agente operacional acompanhar as mudanças ou inovações em termos de equipamentos e informática.

129. Outro foco principal da formação desse agente, que pode vir a ser suprida por treinamentos internos, situa-se nas áreas da contabilidade e do direito tributário e processual penal. De posse de tais noções, o agente operacional estará mais apto a determinar se uma informação é ou não de real interesse para a investigação, bem como se pode ou não ser aproveitada. Além do mais, a busca ou coleta de provas ou indícios efetuada em desacordo com a legislação processual pode vir a invalidá-los para os fins de instrução de processos judiciais.

130. Existem vários aspectos da Inteligência operacional que devem ser ensinados no contexto de treinamentos operacionais, pela impossibilidade de serem adquiridos em educação anterior ou trazidos de atividades profissionais prévias. Assim, um aspecto essencial na formação de um agente operacional é o treinamento. Isso é particularmente verdadeiro no que se refere aos trabalhos de Inteligência fiscal. Para esse tipo de atividade, não é suficiente, por exemplo, contratar ex-políciais, os quais, notoriamente, já possuem maior experiência na condução de investigações. Isso porque, assim como os analistas de informações, agentes operacionais devem, preferencialmente, possuir formação universitária, cujo currículo conte com cadeiras como contabilidade e finanças.

131. Com relação ao analista de informações, também denominado analista de Inteligência, seu perfil típico relaciona-se com qualidades pessoais que o habilitem a interpretar fatos e situações, visando à produção de conhecimentos de interesse específico da administração tributária e, eventualmente, do Estado e da sociedade. Sua formação e qualidades pessoais devem permitir que a elaboração desses conhecimentos enfoque não apenas fatos passados, mas que se volte também para estimativas quanto a possíveis evoluções futuras desses fatos, informando sobre os cenários mais prováveis.

132. Assim como o agente de operações, a formação do analista de Inteligência fiscal deve privilegiar também conhecimentos sobre contabilidade e a respeito do ordenamento jurídico tributário e criminal. Contudo, ao analista de informações é desejável uma formação ainda mais sólida e aprofundada em tais áreas, que aquela necessária a um agente operacional. Tais conhecimentos o ajudarão a compreender e distinguir sofisticadas construções jurídicas voltadas à elisão fiscal daquelas que acabam por se constituir em evasão ilícita de tributos. Essa necessidade se justifica especialmente naquelas administrações tributárias nas quais a atividade de Inteligência esteja também envolvida na investigação criminal.

133. Alguns analistas de Inteligência deverão estar capacitados, além do mais, a executar pesquisas direcionadas nas bases de dados tipicamente extensas como as administradas pelas administrações tributárias, particularmente com a utilização de aplicativos computacionais conhecidos como *data mining*. Tais pesquisas, para terem resultados práticos, deverão ser direcionadas por parâmetros definidos pelo próprio agente de Inteligência, de acordo com as necessidades específicas de cada investigação.

134. A sensibilidade e o sigilo dos assuntos tratados pelos servidores encarregados de atividades de Inteligência fiscal é similar àqueles trabalhados pelos demais funcionários da administração tributária. Todavia, tendo em vista as peculiaridades do campo da Inteligência, é importante que sua seleção, dentro da própria administração tributária, seja composta de um processo seletivo constituído de algumas etapas bem definidas.

135. A criação e manutenção de atividades de Inteligência fiscal demanda elevados investimentos na formação e aperfeiçoamento de seus profissionais. Assim, o processo de seleção é também útil para identificar perfeitamente aqueles servidores públicos que

possuam perfil adequado à atividade de Inteligência fiscal, poupando recursos públicos. Outra vantagem inerente a um processo seletivo de qualidade é dar ciência aos candidatos sobre o tipo de trabalho ao qual aspiram, evitando futuras decepções. A conjugação dessas duas características do processo seletivo contribuem para reduzir a um mínimo a rotatividade de servidores, totalmente inconveniente e desaconselhável no campo da Inteligência.

136. Dado ao elevado grau de profissionalismo e confidencialidade inerente a essas atividades, o processo de seleção deve contar com regras claras e bem conhecidas, baseadas em critérios meritórios tais como: perfil pessoal apropriado, formação acadêmica desejável, talentos específicos, capacidade de trabalho em grupo etc. Dessa forma, buscase também afastar qualquer hipótese de indicação política na constituição dos quadros de pessoal da Inteligência fiscal.

137. Assim, as fases a seguir relacionadas poderiam ser utilizadas na escolha desses profissionais vinculados às atividades de Inteligência fiscal:

- análise curricular: os servidores interessados em exercer atividades de Inteligência fiscal, ou em compor uma unidade encarregada por sua execução, devem encaminhar *curriculum vitae*, o qual será objeto de análise prévia visando verificar se a formação, o perfil e a experiência profissional do candidato se adequam às necessidades da atividade.
- análise de questionário: aqueles selecionados na etapa anterior preencheriam questionário específico para análise do perfil profissional e de aptidões pessoais. Nessa fase poderia ser verificada a situação fiscal do candidato e seu histórico acadêmico ou profissional, avaliando informações de chefias anteriores quanto a eventuais ocorrências disciplinares, bem como informações de seus antecedentes biográficos relativas a experiências profissionais e a ocorrências policiais ou judiciais.
- prova escrita: caso o profissional seja oriundo de fora da administração tributária, poderá ser prevista uma avaliação, a qual deverá ser de caráter objetivo e abordar os temas de interesse para o exercício da profissão. Essa fase seria também útil no sentido de reduzir o número de candidatos a serem entrevistados.
- entrevista: os candidatos remanescentes seriam convocados para uma entrevista pessoal, quando seriam esclarecidas informações prestadas no questionário, avaliada sua motivação para ingresso no processo seletivo e verificação de suas características de relacionamento interpessoal. Nessa ocasião, o candidato receberia informações mais específicas, podendo tirar suas dúvidas sobre a atividade de Inteligência.
- treinamento em atividades de Inteligência: os selecionados até a etapa anterior participariam de treinamento específico de Inteligência, podendo ser eliminatório, quando seriam ministradas instruções teóricas e práticas. Esse treinamento seria composto por uma parte genérica, destinada a todos os candidatos, seguida por um programa focado especificamente nos perfis de agente operacional e de analista de informações, conforme o perfil identificado dos candidatos.

138. Por ocasião da admissão do agente e ao longo de seu trabalho no órgão ou em atividades de Inteligência fiscal, faz-se fundamental bem discernir a finalidade construtiva dessa atividade. Assim, o treinamento desse funcionário deve discernir a dupla finalidade da Inteligência, que tanto pode atuar no mais amplo assessoramento dos diversos setores da

administração tributária, como também na investigação de ilícitos tributários, aduaneiros e, por vezes, financeiros. Para tanto, é também essencial o conhecimento e a fixação da doutrina de Inteligência em vigor.

139. Para atingir essas metas, é essencial a realização de treinamentos continuados voltados à revisão de conceitos, técnicas e legislações, bem como ao aprendizado de novos conhecimentos, tanto nesses campos como em outros que passem a se mostrar de interesse para a administração tributária.

## **VI.6. Fontes de informação e ferramentas para a Inteligência fiscal**

140. Há alguns anos a humanidade vem vivenciando o que pode ser denominado como a era da informação, decorrente do uso disseminado e intenso de tecnologias, tanto na área da informática como na de comunicações. A informação está acessível e é utilizada ativamente como recurso estratégico das organizações e instituições, e até mesmo pelo cidadão comum.

141. Na atividade de Inteligência, entende-se como dado/informação a descrição de constatações, de fatos ou situações, por intermédio de documentos, fotografias, relatórios ou qualquer outro meio, que deverão ser submetidos a uma metodologia específica para a produção de conhecimento. Na realidade, o dado é a informação em seu estado bruto, sem sofrer qualquer tipo de elaboração mental.

142. Neste sentido, a Inteligência fiscal deverá utilizar-se de todas as fontes de dados disponíveis para produção de seus conhecimentos, entendendo-se como fonte de dados toda e qualquer pessoa, documento, organismo ou mecanismo que forneça dados e/ou informações que viabilizem a produção de conhecimento de Inteligência.

143. Desta forma, buscando cumprir seus principais objetivos, a atividade de Inteligência fiscal necessita alcançar todos os dados e/ou informações possíveis por meio de ações ostensivas ou não. Entende-se como ação ostensiva aquela na qual o funcionário da administração tributária se identifica como tal e age de acordo com as normas e procedimentos aplicáveis no procedimento de uma ação fiscal.

144. Cabe, então à Inteligência fiscal buscar obter os dados e/ou informações de todas as fontes disponíveis, desde que as ações desenvolvidas para sua coleta não colidam com a legislação nacional.

145. Do ponto de vista das atividades de Inteligência, as fontes de dados e/ou informações poderão, em uma ampla classificação, ser qualificadas como fontes fechadas ou abertas. Essa distinção diz respeito, respectivamente, à necessidade ou não de utilização de técnicas especializadas de Inteligência para sua obtenção.

146. Dessa forma, o fato de uma fonte ser classificada como aberta ou fechada dar-se-á sempre a partir do referencial da Inteligência fiscal. Assim, quando este relatório qualifica uma fonte como aberta, não deseja dar a entender, necessariamente, que qualquer pessoa possa acessá-la, mas que tal acesso é garantido aos agentes da administração tributária ou de sua Inteligência, no exercício de suas atribuições funcionais regulares, sem emprego de técnicas de Inteligência. É claro, vale ressaltar, que existem as fontes abertas de caráter

público, que são de livre acesso a qualquer pessoa, seja servidor público ou não, o que não diminui a importância de sua utilização.

147. A seguir, busca-se resumir essa classificação, apresentando também suas subdivisões.

#### **a. Fontes fechadas**

148. Devido à natureza dessas fontes, é usual ser necessário o emprego de técnicas especializadas de Inteligência para alcançar informações ou dados delas procedentes. Dependendo do caso, poderão, por exemplo, ser utilizadas as técnicas da entrevista, da monitoração de comunicações ou da captação de imagens. Daí, a clássica qualificação tríplice dessas fontes fechadas em: humanas, de sinais e de imagens, conforme seja sua origem e/ou técnicas envolvidas na sua obtenção.

#### **i. Fontes humanas**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

149. São as que utilizam o ser humano como principal fonte de dados e/ou informações coletadas. Pode ser considerada como a de maior qualidade, desde que devidamente avaliadas sua fidedignidade e sua confiabilidade. É resultante de atividade de Inteligência específica denominada Inteligência Humana ou HUMINT (acrônimo da expressão inglesa “*Human Intelligence*”). Podem ser citados como exemplos:

- Analistas de Informação
- Agente operacional
- Informantes
- Denunciantes

#### **ii. Fontes de sinais**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

150. São os dados e/ou informações obtidos com a utilização de uma atividade de Inteligência específica denominada Inteligência de Sinais ou SIGINT (acrônimo da expressão inglesa “*Signal Intelligence*”). Utiliza-se basicamente de ações de interceptação e monitoração das emissões do espectro eletromagnético (comunicações) destinadas à produção e à salvaguarda de conhecimentos de sistemas eletrônicos de interesse. Cabe notar que a autorização para interceptação e monitoração de comunicações privadas por um órgão que exerça atividades de Inteligência dependerá da legislação de cada país. São exemplos:

- Telefonia
- Telemensagem (*Pager*).
- Fax
- Correio eletrônico

### iii. Fontes de imagens

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

151. São os dados e/ou informações obtidos com a utilização de uma atividade de Inteligência específica denominada Inteligência de Imagens ou IMINT (acrônimo da expressão inglesa “*imagery Intelligence*”). São originados, basicamente, a partir de imagens obtidas por equipamentos sensíveis a diversas faixas do espectro. Alguns exemplos seriam:

- Fotografia
- Filmagem
- Imagens de satélites

#### b. Fontes abertas

152. Conforme anteriormente citado, este trabalho, seguindo a teoria clássica da Inteligência, classifica as fontes como abertas ou fechadas partindo sempre do referencial dos agentes ou do órgão que executa atividades de Inteligência fiscal. Algumas fontes abertas são assim denominadas, uma vez que as informações sob guarda da administração pública e tributária podem ser facilmente alcançadas por seus servidores em seus próprios sistemas de dados internos, ou por meio de convênios com outros órgãos. É claro que o conceito de fontes abertas inclui também aquelas de livre acesso ao público em geral. Por serem abertas, é importante frisar, não se faz necessária a utilização de técnicas de Inteligência para acessá-las.

153. Apesar de não demandarem, para sua obtenção, a utilização de técnicas especializadas, as fontes abertas são de importância fundamental para as atividades de Inteligência. Isso porque os dados recolhidos dessas diversas fontes comporão uma das principais matérias-primas para a produção do conhecimento.

154. Nesse particular, cabe ressaltar que tal conhecimento - por definição resultado do processamento de informações aliado ao trabalho intelectual do analista de Inteligência, não se restringe apenas ao construído com base em dados de fontes fechadas. Esse conhecimento será também extraído de informações brutas originárias das diversas fontes abertas, muitas vezes por meio de cruzamento entre os dados em poder da administração tributária e outros informados pelo investigado a outros órgãos ou instituições. Nesses casos, a atividade de Inteligência consistirá também na especificação de parâmetros para extração ou cruzamento de informações existentes em bases de dados normalmente vastíssimas, e pela subsequente capacidade de análise dos resultados dessas apurações.

155. Assim, para os fins a que se destina este relatório, as fontes abertas podem ser subdivididas em: fontes públicas, fontes acessíveis pelas administrações tributárias e fontes internas dessas mesmas administrações, conforme a seguir detalhado.



## i. Fontes públicas

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

156. São definidas como fontes públicas as disponíveis a qualquer pessoa ou organização, seja de forma gratuita ou onerosa. As informações provenientes de tais fontes, apesar das facilidades existentes na sua obtenção, não devem ser menosprezadas, pois constituem um enorme e variado campo de pesquisas. Podem ser citados como exemplos:

- Cartórios de registro de documentos (civis, comerciais etc.);
- Imprensa em geral;
- Internet.

157. Por conta da relativamente curta existência da internet, bem como da sua crescente importância como fonte de informações, cabem precauções com referência à avaliação da credibilidade das informações dela oriundas. Ocorre que, apesar desse pouco tempo de vida, essa gigantesca base de dados de alcance global tem-se revelado extremamente valiosa nas pesquisas efetuadas por funcionários envolvidos em atividades de Inteligência.

158. Quando se trabalha com fontes humanas, a análise das informações fornecidas leva em conta a credibilidade da fonte, sua motivação, a colaboração dada em outras oportunidades e outros fatores que permitam validar ou não uma determinada fonte. Assim, com relação à coleta de dados na internet, é também indispensável a análise da credibilidade da informação e da fonte. No entanto, pelo relativo ineditismo dessa base de dados, são necessárias adaptações ao tradicional método de análise de fontes. Dessa forma, sendo a fonte proveniente da internet, é importante avaliar criteriosamente os seguintes parâmetros:

Autoria: o autor deve ser facilmente identificado, para que se possa avaliar sua proficiência no assunto. Se o autor é identificado, mas não é conhecido como um especialista nesse campo, deve-se verificar se outras fontes prestigiadas na área fazem referência a esse autor. Um indício de credibilidade é a existência de *links* entre a *homepage* desse autor e a de algum especialista. Deve-se observar se há um efetivo meio de contato com o autor, seja por *e-mail*, por telefone ou endereço.

Profundidade dos dados: normalmente os dados apresentados na internet são fontes secundárias. Em razão disso as fontes primárias ou documentos de referência devem estar explicitados para que se possa analisar as premissas utilizadas. Se as fontes primárias são citadas, deve-se observar se há *links* para tais fontes. Sendo utilizadas fontes bibliográficas, deve-se verificar a sua qualidade.

Criação, atualização e suporte: deve ser feita uma verificação de consistência entre a entidade ou pessoa que registrou o domínio e aquela que divulga as informações na internet. É sinal de profissionalismo a indicação de quando a página foi criada, como e quando foram feitas as atualizações. Sendo confirmado que a página é apoiada ou financiada por uma instituição respeitável, maior será a credibilidade do autor e de seu conteúdo. Por outro lado, *links* que conduzem a *homepages* inexistentes, ou que mudaram de endereço, devem despertar atenção.

Precisão: um texto contendo erros gramaticais ou de digitação, com textos cuja qualidade é significativamente inferior à das figuras, gráficos, fotos ou outros elementos visuais, depõe contra a credibilidade da fonte.

159. O acesso à internet, apesar de extremamente proveitoso, deve ser cercado de alguns cuidados essenciais. Sabe-se que todo computador conectado a essa rede mundial é alvo freqüente de acessos não autorizados, destinados a buscar informações armazenadas em suas unidades de memória ou nas redes internas (intranet) às quais esteja conectado. Assim, algumas providências básicas são indispensáveis quando computadores da administração tributária forem conectados à internet:

- instalar, nessas máquinas, programas especializados em impedir tentativas de acesso externo não autorizado, atualizados rotineiramente (*firewalls*);
- desconectar esses computadores de quaisquer redes internas da administração tributária;
- não permitir a manutenção, na memória desses computadores, de quaisquer arquivos com dados sujeitos ao sigilo fiscal ou com informações a respeito de investigações passadas ou em curso;
- utilizar apenas computadores que não tenham endereço de provedor de internet associado ao governo, na hipótese de estar sendo realizada uma pesquisa sigilosa na rede;
- as informações armazenadas nesses computadores devem estar encriptadas.

160. Por fim, vale frisar que, além das *homepages* de acesso gratuito, é possível, por meio do pagamento de tarifas relativamente reduzidas, obter informações em endereços nacionais ou internacionais da rede, especializados em realizar pesquisas sobre dados financeiros e patrimoniais dos investigados, muitas vezes omitidos nas declarações de imposto de renda entregues em seus países de origem.

## ii. Fontes acessíveis pelas administrações tributárias

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

161. Administrações tributárias têm acesso a importantes fontes de informação que não são de caráter público, mas, na realidade, guardam dados com maior ou menor grau de sigilo. Essas informações, fornecidas pelos cidadãos às diversas instituições civis ou governamentais – normalmente em cumprimento a algum dever legal, podem ser utilizadas para fins tributários, dependendo da legislação específica de cada país. Nessa qualidade, a título exemplificativo, podem ser citadas as seguintes fontes:

- Outros órgãos estatais de fiscalização, fomento, controle ou registro de atividades (voltados às atividades industriais, de saúde, trabalho, previdência, agricultura, pesca etc.);
- Órgãos do poder judiciário;
- Registro de veículos automotores;
- Registro de imóveis / avaliação para fins de imposto sobre propriedade;
- Unidades de Inteligência financeira (relatórios ou comunicações sobre atividades financeiras suspeitas ou atípicas, tais como transações em espécie acima de um determinado limite);

- Dados de endereçamento de correspondência.

### iii. Fontes internas das administrações tributárias

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

162. São aquelas fontes de informação acessíveis apenas aos setores da própria administração tributária. Podem ser divididas em dois subgrupos: aquelas mantidas pela administração tributária regular (sistemas de dados de arrecadação, fiscalização e aduana, se for o caso) e aquelas que tenham sido produzidas especificamente pelo trabalho de Inteligência fiscal.

163. Nesse sentido, é de extrema importância para obtenção dos dados e/ou informações uma adequada capacitação pessoal e tecnológica, que permita o domínio das técnicas e dos métodos disponíveis, os quais deverão ser utilizados no momento apropriado e em harmonia com o ordenamento jurídico do país. Muitas vezes, esse conhecimento será extraído de informações brutas, originárias de diversas fontes internas. Assim, é essencial o domínio de técnicas e procedimentos padronizados de extração e cruzamento de dados.

#### • Fontes internas regulares ou ordinárias da administração tributária

164. Além de vastíssimas, as bases de dados coletados e armazenados pela administração tributária durante as atividades normais de arrecadação e fiscalização de tributos internos (ou, onde aplicável, aduaneiros) são riquíssimas em informações a respeito dos contribuintes. Essas fontes podem incluir informações pessoais e financeiras que são prestadas pelos próprios contribuintes. Podem, também, incluir dados enviados por instituições financeiras ou de negócios que sejam legalmente obrigadas a informar sobre salários, investimentos e outras rendas pagas a seus sócios, diretores, empregados e clientes.

165. Além desses sistemas de dados, a administração tributária tem, normalmente, vários programas e atividades voltados à identificação do descumprimento da legislação tributária, tais como auditorias fiscais, programas dirigidos a distinguir contribuintes omissos etc., constituindo valiosas fontes para as atividades de Inteligência fiscal.

#### • Fontes internas do sistema de informações de Inteligência fiscal

166. A Inteligência fiscal, quando legalmente autorizada, deve desenvolver um sistema de informações de Inteligência, preferencialmente em formato computadorizado e integrado em rede, de forma a permitir que seus agentes o utilizem tanto para propósitos operacionais como de análise. Um sistema assim deveria incluir informações sobre denúncias recebidas, alvos potenciais, esquemas de fraudes já desvendados em investigações anteriores, informantes ativos ou potenciais etc. Esse sistema abrangeria, também, o gerenciamento de casos ou investigações em andamento.

167. O projeto desse sistema possibilitaria ainda a administração de quaisquer comunicações recebidas, cuja apuração ou encaminhamento esteja a cargo da Inteligência fiscal: relatórios de operações financeiras suspeitas, avisos de alerta, relatórios de

transações atípicas e todos os elementos que permitam consolidar indícios ou provas que configurem a prática de ilícitos tributários.

168. Assim, um sistema de informações de Inteligência é essencial para a manutenção e organização de informações obtidas de outras fontes, além de possibilitar aos responsáveis pela Inteligência fiscal a execução de suas atividades em nível operacional e de análise gerencial.

169. Espera-se que um sistema como esse seja a primeira fonte a ser consultada por um agente na fase de reunião de informações sobre um potencial novo alvo, com o objetivo de determinar se a Inteligência fiscal já possui informação a respeito.

## **VI.7. Técnicas e metodologias de atuação da Inteligência fiscal.**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

170. Um dos principais objetivos da Inteligência fiscal é a busca de dados negados, ou seja, informações que sejam de interesse da administração tributária, mas que não estejam disponíveis em fontes abertas, por se encontrarem protegidas por seus detentores. Essa busca é efetivada por meio de uma ampla investigação fiscal.

171. Durante a investigação, a Inteligência fiscal utiliza então as técnicas e metodologias aqui relacionadas para seguir vestígios e indícios relativos a ilícitos tributários, financeiros e aduaneiros, se de sua competência. Em geral, o intuito é o de serem obtidas informações ou provas que forneçam base para uma fiscalização tributária ou para o início de um processo criminal judicial.

172. Para alcançar esse tipo de informação, uma investigação eficiente pressupõe o domínio e a aplicação de técnicas operacionais especializadas de Inteligência. Além da busca de dados protegidos, tais técnicas poderão ser utilizadas para prevenir ou obstruir ações adversas, com potencial para causar danos sobre pessoal, documentação, conhecimentos produzidos, comunicação, sistemas de informação e instalações da administração tributária.

173. Tendo em vista o limitado orçamento normalmente disponível para alocação em atividades de Inteligência fiscal, bem como a relativamente elevada inversão de recursos necessária ao bom desenvolvimento dessas atividades, faz-se essencial a correta seleção de contribuintes a serem investigados. Assim, técnicas de identificação de alvos também devem ser otimizadas, tanto no intuito de aumentar as chances da correta aplicação desses recursos orçamentários, como para evitar o desperdício de tempo e pessoal.

174. Igualmente importante na atividade de Inteligência fiscal, é a necessidade da utilização de metodologia própria para a produção de conhecimento. Afinal, de posse das informações coletadas em fontes abertas, ou obtidas por meio de técnicas especializadas, surge a necessidade de produzir o conhecimento. Sua criação resultará de um processo de elaboração mental das informações obtidas, sendo essencial que uma metodologia específica governe essa fase.

## **a. Técnicas operacionais especializadas de Inteligência fiscal**

175. Técnica pode ser definida como uma forma particular de executar alguma tarefa ou atingir certo objetivo. Cada arte, profissão ou ciência possui técnicas que lhe são peculiares, sendo esse também o caso da atividade de Inteligência.

176. Assim, ao longo de uma investigação conduzida pela Inteligência fiscal, devem ser utilizadas algumas técnicas reconhecidas como associadas a esse ofício, sendo a seguir destacadas as principais, bem como a definição de cada uma delas:

### **i. Técnicas de análise e identificação de alvos**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

177. Essas técnicas têm por propósito aumentar as chances de sucesso na identificação de pessoas ou organizações que serão objeto de investigações pela Inteligência fiscal, bem como obter o maior número possível de informações sobre tais alvos. Para isso, podem ser utilizados dados constantes de denúncias trazidas por informantes, como também realizados estudos setoriais, a fim de identificar segmentos econômicos específicos. A partir daí, pode ser útil realizar cruzamentos de informações e aplicar técnicas e modelos matemáticos que permitam selecionar um alvo específico, ou um grupo de alvos a serem investigados.

178. O emprego eficiente de tais técnicas permitirá elevar substancialmente as chances de focalizar empresas ou indivíduos com maior grau de probabilidade de se encontrarem praticando ilícitos tributários ou financeiros.

179. Ao efetuar estudos setoriais mais aprofundados, a Inteligência fiscal também poderá partir de análises previamente efetuadas pela administração tributária. O objetivo desses estudos será determinar que setor específico, dentre os segmentos econômicos nacionais, necessita ser alvo de uma investigação. Para alcançar esse objetivo, é necessário compreender e entender o funcionamento de cada segmento econômico, bem como sua importância e relevância para a economia do país. Assim, esses segmentos poderão merecer estudos nos campos econômico, financeiro, tributário, organizacional e jurídico.

180. A análise dos alvos, por sua vez, consistirá na utilização das informações específicas sobre cada contribuinte dos segmentos econômicos selecionados, a fim de determinar aqueles que serão investigados. Assim, de posse de informações constantes das bases de dados da administração tributária ou recolhidas de diversas outras fontes abertas externas, que forneçam dados de interesse sobre os alvos, podem ser gerados cruzamentos de informações ou modelos matemáticos, conforme a seguir descrito:

- Cruzamentos de informações: com o objetivo de determinar eventuais inconsistências entre o declarado pelo contribuinte e aquilo informado por terceiros.
- Modelos matemáticos: projetados para comparar diversas relações entre valores tributários e financeiros, sendo voltados à identificação de contribuintes que escapem ao comportamento normalmente observado em outros de características semelhantes.

181. Outro meio eficaz para a identificação de alvos se baseia no emprego de informantes. Devido à sua natureza extremamente sensível, esse instrumento deve ser utilizado de forma muito criteriosa, a fim de evitar a ocorrência de qualquer violação de direitos e garantias dos cidadãos. Toda informação fornecida por informantes deve ser avaliada do início ao fim, para que seja bem determinada sua exatidão.

182. Outras considerações a respeito das técnicas envolvidas na avaliação e utilização de informantes são abordadas no subitem a seguir.

## ii. Utilização de informantes

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

183. As tarefas desenvolvidas pelos agentes operacionais de Inteligência fiscal, quando gerenciando informantes, são de extrema sensibilidade e risco. Assim, não é aconselhável a execução dessas atividades, no âmbito de uma administração tributária, sem que esteja previamente em vigor um claro conjunto de normas legais no sistema jurídico nacional. Tais normas deverão abordar detalhadamente todos os aspectos envolvidos nessas atividades, tais como: a existência ou não de competência legal da autoridade administrativa para autorização de prática de atos ilícitos (quando assim exigirem as características da operação), possibilidade de pagamento por informações, regras para compartimentação de informações, normas voltadas à manutenção do sigilo de dados do informante etc.

184. Os informantes de interesse para as atividades de Inteligência são aqueles indivíduos possuidores ou com potencial acesso a informações verídicas e de interesse prático para as investigações, seja a respeito de ilícitos já cometidos ou em via de serem praticados por pessoas ou organizações. Nesse sentido, é extremamente importante identificar a motivação do informante. O que se deseja é assegurar a fundamentação de suas denúncias, evitar riscos à segurança pessoal do agente, bem como impedir a aplicação de recursos humanos e materiais em uma investigação sem interesse tributário.

185. Isso porque algumas motivações nocivas podem depor contra a veracidade dos dados prestados pelo informante, tais como: desejo de prejudicar a concorrência em seu setor de atividades econômicas, obter informações sigilosas do agente de Inteligência, conhecer a identidade de outros informantes a fim de eliminá-los, fazer contra-informação etc.

186. Assim, o gerenciamento de informantes relaciona-se também com a capacidade técnica do agente de Inteligência em identificar, analisar e, muitas vezes, promover a continuidade de uma determinada motivação. Dessa forma, podem ser distinguidos os principais tipos de informante de interesse para a Inteligência fiscal, baseando-se nas motivações mais comuns:

- Informante voluntário: sua motivação advém de fatores diversos, tais como vingança pessoal (comum da parte de um empregado demitido ou preterido), ciúmes, inveja, medo, dever cívico, vaidade pessoal por contribuir para uma investigação criminal etc.

- Informante pago: é o fornecedor de dados mediante pagamento; é comum que um informante, inicialmente voluntário, só permaneça fornecendo dados se receber remuneração, o que passa a ser sua nova motivação.
- Informante cooperador: é o indivíduo sobre o qual já se reuniu evidências suficientes para o início do processo penal ou tributário, sendo esse fato desconhecido pelos seus cúmplices. Assim, em troca de uma possível redução na sentença ou imunidade, esse concorda em informar sobre as atividades de seus comparsas, para que sejam obtidas sólidas provas incriminatórias a respeito dessas pessoas com maior grau de envolvimento ou comando do esquema ilícito.

187. O agente de Inteligência fiscal deve ter completa ciência de sua total incapacidade legal para firmar certos acordos com o informante, particularmente se esses compromissos induzirem à idéia de que a colaboração acarretará em imunidade contra processos por seus atos ilícitos. Dependendo da legislação de cada país, um acordo com tais características pode ou não ser assinado, mas apenas após avaliação do ministério público ou do juiz responsável pelo processo.

188. É importante alertar aos informantes para que, no afã de obterem informações para a Inteligência fiscal, não violem qualquer lei. Assim, um agente não pode autorizar a participação de um informante em atos ilícitos, mesmo que essenciais ao desempenho de suas atividades enquanto inserido em determinada organização criminosa. Da mesma forma, o informante deve ser avisado para que não instigue a prática de ilícitos por parte de outros indivíduos. Dependendo do sistema legal de cada país, bem como da jurisprudência formada por seus tribunais, a prática de atos que de outra forma seriam considerados ilegais só poderá ser autorizada pelo membro do ministério público, ou pelo juiz que esteja acompanhado as investigações.

189. O agente responsável pelo contato com o informante deve manter total confidencialidade a respeito de outras informações oriundas das investigações em andamento. Assim, apenas informações de conhecimento essencial ao informante serão com este compartilhadas, normalmente após avaliação da chefia competente para a autorização de tal compartilhamento.

190. Tendo em vista o fato de que, muitas vezes, um informante está sob sério risco de vida, é essencial que a sua identidade seja preservada por aqueles servidores públicos que tiverem acesso a essa informação. Os documentos que contenham esses dados devem ser tratados como sigilosos, sendo assim submetidos a procedimentos especiais de guarda. Normalmente, essa confidencialidade só poderá ser quebrada por via de ordem judicial. A crença de que as autoridades públicas levam a sério esse tipo de compromisso é essencial para a continuidade das atividades de Inteligência e de investigação criminal.

191. Quando a legislação nacional permitir a remuneração de informantes, normas rigorosas devem ser seguidas para que não ocorram violações legais de nenhuma das partes. Além disso, deve existir uma clara regulamentação dos passos a serem seguidos para a aprovação de pagamentos a informantes, sejam tais valores únicos ou periódicos.

192. Tais normas devem prever quais autoridades têm competência para tal decisão, o prazo para reavaliação da concessão dos pagamentos, documentação e contabilidade dos pagamentos, limites de valores a serem pagos etc. Tais limites podem estar relacionados a um percentual do valor dos tributos que se espera apurar ao fim da investigação. Assim, o percentual exato dependerá do quão importante foi a informação prestada para a elucidação do caso, bem como para a determinação dos tributos evadidos.

193. Havendo autorização legal para a remuneração de informantes, devem ser desenvolvidos métodos visando à preservação de suas identidades. Nesse intuito, poderão ser criados códigos de recolhimento de tributos que não indiquem esse tipo de prestação de serviços. Com o mesmo objetivo, poderá ser avaliada a previsão legal que isente de tributação esses rendimentos pagos pela administração tributária a seus informantes.

194. Por fim, é importante frisar a importância de ser assinado um termo de compromisso pelo informante, caso esse aceite as condições em que se dará sua prestação de serviços à administração tributária. De tal documento deverão constar suas responsabilidades quanto à manutenção do sigilo das informações às quais tenha acesso, bem como quanto ao sigilo sobre a identidade dos agentes de Inteligência envolvidos, além de outras garantias julgadas importantes para a segurança da operação.

### iii. Reconhecimento

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

195. É a técnica que visa à obtenção de dados gerais ou específicos sobre o alvo e sobre o ambiente operacional, com o objetivo de orientar o planejamento de uma ação especializada posterior dentro de uma mesma investigação.

196. O reconhecimento se vale da exploração ou inspeção de uma área delimitada de interesse, a fim de juntar todos os dados e informações relevantes àquela fase da investigação. É conduzido de acordo com o objetivo da missão, tendo como propósitos mais comuns: identificação do alvo, seus hábitos gerais, usuários do ambiente operacional, meios de transporte utilizados por eles, horários de entrada e saída do local, acessos, existência de segurança, possibilidade de utilização de imóvel ou veículo de apoio, sugestões para histórias-cobertura etc.

197. O reconhecimento pode ser dar por meio de visita ao local de interesse ou a distância, sendo usual a utilização de instrumentos ópticos que permitam a observação ou registro de imagens a uma distância segura. Eventualmente, dependendo dos meios à disposição e do tipo de reconhecimento demandado, podem ser utilizadas aeronaves ou mesmo satélites, sendo tais instrumentos particularmente úteis na determinação de parâmetros de tributação nos impostos sobre propriedade territorial ou rural.

### iv. Entrevista

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

198. A Entrevista pode ser definida como uma conversação mantida entre um ou mais agentes de Inteligência e uma ou mais pessoas, com propósito definido e com o auxílio de técnicas que lhe são específicas. Por ter um propósito definido, deve ser previamente planejada e controlada pelo entrevistador.

199. A técnica de entrevista é voltada, entre outros aspectos, à criação de empatia entre entrevistador e entrevistado, de forma a condicionar a sua cooperação e aumentar as chances de obtenção de valiosas informações. Além disso, o agente habilitado nessa técnica aprende e aperfeiçoa sua capacidade na detecção de reações comportamentais verbais, não verbais ou paralingüísticas associadas à sinceridade ou à insinceridade.



200. Essa técnica é indispensável para a reunião de informações nas atividades de Inteligência fiscal. Sendo assim, a habilidade de conduzir entrevistas é essencial para qualquer agente que atue nessa área. Ele deve ser capacitado a entrevistar pessoas com os mais diversos perfis pessoais e profissionais, tais como executivos, advogados, contadores, informantes e testemunhas, sobre os mais distintos assuntos.

201. O transcorrer da entrevista pode, inadvertidamente, vir a revelar aspectos sigilosos da investigação em curso. Assim, sua utilização deve ser avaliada com prudência, levando-se em conta o grau de envolvimento do entrevistado com o ilícito, bem como a possibilidade ou não de obtenção das informações por outros meios ou fontes. Por isso, o agente deverá avaliar com bastante critério essa relação custo/benefício ao decidir pela aplicação ou não da técnica de entrevista.

202. No entanto, se for plausível a obtenção de uma admissão ou confissão por meio da entrevista de algum principal suspeito, essa possibilidade deve ser levada em consideração. Dessa forma, podem ser poupados significativos recursos públicos, pela decorrente redução do tempo necessário à investigação.

#### **v. História-cobertura e operação encoberta**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

203. A história-cobertura consiste, basicamente, na criação de um enredo que justifique a presença, as perguntas ou outras ações (fotografia, filmagem, etc) efetuadas por um agente operacional de Inteligência (agente encoberto), sem que este identifique sua real atividade e seus objetivos. É fundamental que os conhecimentos do agente, seu tipo físico, modo de falar e trajar sejam compatíveis com o enredo criado, a fim de aumentar a credibilidade.

204. A aplicação dessa técnica, extremamente proveitosa em termos de produção de provas contra organizações criminosas, somente será viável se a legislação nacional ou sua jurisprudência prever que os agentes autorizados a executar essas atividades, no contexto de uma infiltração nessas organizações, contarão com imunidade em relação aos ilícitos que vierem a cometer, enquanto no desempenho dessas funções. Assim, a lei poderá estabelecer as condições e os limites de atuação desses agentes, a fim de que seja garantida essa imunidade.

205. A história-cobertura será tanto mais eficiente quanto maior for a sua capacidade de subsistir. Para tanto, é fundamental que o enredo prime pela simplicidade, diminuindo a margem de questionamentos ou incoerências. Outra recomendação importante é que sejam aproveitadas ao máximo as aptidões e conhecimentos do agente envolvido.

206. A história-cobertura e as operações encobertas são comumente utilizadas por órgãos de Inteligência ou policiais com o intuito de obter dados negados. São essenciais para a reunião de evidências de ilícitos fiscais e financeiros, nos quais, por sua natureza, há dificuldade em provar a intenção dos suspeitos. No entanto, como a impostura e a simulação lhes são inerentes, sendo também necessário o trabalho em cooperação com pessoas cuja conduta é, no mínimo, questionável, sua aplicação deve ser cuidadosamente considerada e monitorada.

207. A operação encoberta se dá com a utilização de uma série de ações de história-cobertura relacionadas entre si, dentro de um determinado período de tempo, por um ou vários agentes operacionais (agentes encobertos), que simulam ser pessoas distintas das

que realmente são. O objetivo é interagir com outras pessoas, normalmente alvos de uma investigação, objetivando recolher provas ou indícios sobre os ilícitos por estas praticados. Algumas vezes, além de agentes disfarçados, pode ser necessário o uso de empresas ou sociedades de fachada, criadas especificamente para operar no mercado onde determinado ilícito tributário ou financeiro vem ocorrendo. As operações encobertas são especialmente eficazes para demonstrar que um grupo de investigados está conscientemente engajado nessas atividades ilegais.

208. Tendo em vista os elevados riscos envolvidos na execução dessa técnica, é recomendável que as conversas entre o agente encoberto e os alvos da investigação sejam gravadas, preferencialmente por meio de um gravador oculto. As provas assim recolhidas auxiliarão a corroborar a versão dos fatos do agente. É importante observar que, dependendo da legislação de cada país, as provas assim obtidas só terão validade se a execução da história-cobertura ou da operação encoberta for previamente autorizada pela autoridade judicial.

209. Todas as atividades com uso de história-cobertura devem ser consideradas como perigosas e de extremo risco aos agentes envolvidos. Assim sendo, são vistas como o último recurso na busca de evidências incriminatórias. Dessa forma, sua utilização deve seguir por rigorosos procedimentos de conduta, que objetivem maximizar a segurança do agente encoberto.

210. Entre outros assuntos, tais procedimentos devem considerar: nível hierárquico competente para aprovação de uma atividade ou de uma operação, seleção e treinamento do agente operacional que atuará encoberto, desenvolvimento de identidade de disfarce, monitoração adequada das operações etc.

211. Além disso, dependendo do grau de nocividade de certas pessoas ou atividades ilícitas, bem como do fato de que muitas denúncias são encaminhadas concomitantemente a diversos órgãos de investigação, pode ocorrer que mais de um órgão ou agência governamental realize esse tipo de operação simultaneamente e objetivando o mesmo alvo. Dessa forma, é fundamental que exista algum tipo de instituição superior de controle, que supervisione esse tipo de atividade em nível nacional, evitando qualquer possibilidade de sobreposição de ações ou competências.

212. A utilização da história-cobertura deverá levar em conta os aspectos legais relativos aos direitos e garantias individuais previstos pelo ordenamento jurídico nacional. Da mesma forma, o aproveitamento das informações obtidas por esse meio considerará as leis que regulam os procedimentos administrativos e penais, particularmente quanto aos requisitos de legalidade que deverão possuir as provas a serem incorporadas a um processo. Eventualmente, informações obtidas por meio de história-cobertura poderão ser utilizadas como direcionamento da investigação em curso.

## **vi. Vigilância**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

213. Essa técnica operacional objetiva manter o alvo sob observação. Pode ser planejada como uma vigilância isolada ou como apoio a outras ações. As principais finalidades da vigilância são:

- identificar alvos, averiguar suas atividades ilícitas, patrimônio oculto e contatos;

- identificar meios de comunicação utilizados pelos alvos;
- observar atividades e rotinas de instalações e áreas;
- identificar a localização de propriedades que escondam atividades clandestinas;
- obter informações a serem usadas mais tarde em uma entrevista;
- verificar a lealdade de informantes e identificar vigilância adversa.

214. A vigilância pode ser executada de forma fixa ou móvel. Na forma fixa, os agentes permanecem em posição estável e adequada, observando o alvo. Na forma móvel, a locomoção se dá a pé ou em veículos, seguindo o alvo.

215. As anotações referentes à vigilância devem ser diárias e detalhadas. Ao final da operação, deverá ser feito um relatório com registro dos dados obtidos e das conclusões sobre os fatos.

216. Sempre que possível, deverá haver um grupo de contra-vigilância para resguardar a segurança dos agentes e equipamentos envolvidos na vigilância principal. Esta providência é especialmente necessária em casos de vigilância fixa a descoberto. Ou seja, aquela realizada em local onde potencialmente estariam sob a visão do alvo.

217. A vigilância técnica, que se caracteriza pela utilização de meios auxiliares (óticos, mecânicos ou eletrônicos), pode ser empregada em conjunto com a vigilância pessoal.

218. A opção pela vigilância também levará em consideração os direitos e garantias individuais previstos no ordenamento jurídico nacional. Da mesma forma, a utilização de informações advindas dessa técnica operacional na instrução de processos estará condicionada ao atendimento das normas reguladoras dos aspectos processuais administrativos e penais. Deve-se considerar, que, muitas vezes, as informações obtidas por meio de vigilância só serão utilizadas na orientação de investigações.

## **vii. Fotografia e filmagem**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

219. Essas técnicas podem ser utilizadas tanto de forma não ostensiva, buscando evidências que caracterizem ilícitos durante as investigações, como de maneira perceptível pelo alvo. Sua utilidade, nesse último caso, pode residir no registro do cumprimento de mandados judiciais de busca e apreensão.

220. Seu emprego sigiloso pode ser realizado a distância ou de forma camuflada. Nesse caso, o registro é feito com uso de objetos portáteis, em veículo técnico ou a partir de imóveis de apoio.

221. Normalmente, o conjunto de direitos e garantias individuais relacionados à privacidade não proíbe a realização de fotografia ou filmagem em partes expostas de casas e escritórios. Sendo assim, o registro de imagens de fatos transcorridos nesses ambientes

cujas visualizações são públicas não seriam consideradas provas ilícitas. Todavia, é importante que, antes de se optar pela utilização de documentos oriundos dessa técnica, seja obtido um parecer jurídico do Ministério Público. É recomendável, ainda, a verificação da orientação dos tribunais, por meio de consulta à jurisprudência específica.

### viii. Busca e apreensão

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

222. As técnicas a serem empregadas em uma ação de busca e apreensão têm lugar quando o caso evoluiu de uma investigação no âmbito administrativo - puramente de atividades de Inteligência fiscal, para uma investigação criminal destinada a buscar evidências da prática de ilícitos penais, já com o propósito de constituir bases ou instruir um processo criminal, já na esfera judicial.

223. Além da obtenção de dados negados que assegurem a determinação precisa do crédito tributário, a atividade de busca e apreensão destina-se também a produzir evidências ou provas diretas para o processo criminal. Só assim o investigador estará capacitado a fornecer informações seguras para auxiliar no convencimento do órgão judiciário responsável pelo julgamento dos crimes relacionados, tais como fraude, evasão fiscal, lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo.

224. Comumente, a única maneira de alcançar informações cruciais a uma investigação e que, além disso, possuam validade legal para utilização em processos judiciais é a obtenção de um mandado judicial. O mandado judicial destinado à busca e apreensão de provas pode autorizar os servidores da administração tributária a entrarem nas instalações utilizadas pelos suspeitos (empresas, residências e outros locais julgados de interesse), em busca de documentos, meios-magnéticos ou equipamentos. Assim autorizados, tais agentes poderão apreender essas evidências a fim de melhor analisá-las, preservando-as para posterior apresentação perante o órgão julgador.

225. Dependendo da legislação de cada país, o mandado de busca e apreensão terá ou não como requisito de legalidade a sua execução por parte do órgão policial competente. De qualquer forma, dos mandados de busca e apreensão requeridos ao poder judiciário pela administração tributária deve constar a solicitação para que sua realização somente se dê com a efetiva participação dos servidores dessa administração. Pois, nesses casos, serão esses os servidores tecnicamente gabaritados a melhor selecionar provas e evidências relacionadas à prática dos ilícitos tributários, financeiros ou aduaneiros, se for o caso.

226. Por ser uma ação extremamente invasiva na vida privada dos cidadãos, a busca e apreensão, além de autorizada pela autoridade judicial competente, deve seguir algumas etapas que possibilitem o sucesso dessa operação. Com esse objetivo, seriam úteis as seguintes providências por parte dos servidores da administração tributária, no intuito de aumentar a eficácia na solicitação e execução de um mandado de busca e apreensão:

- Apresentação de solicitação de mandado de busca e apreensão à autoridade judicial. Esse requerimento deve conter informações e evidências suficientes para convencer o juiz de que a administração tributária possui elementos bastantes para acreditar que o suspeito cometeu o ilícito tributário ou financeiro.

- Reconhecimento dos locais nos quais foi solicitada busca e apreensão, sendo a partir daí elaborado um planejamento indicando aspectos de interesse especial para o cumprimento do mandado, tais como: planta baixa dos ambientes, presença de câmeras de monitoração, salas de interesse específico, localização de arquivos, computadores ou servidores de rede, identificação de empregados em cargo de chefia (que potencialmente tenham conhecimento de senhas de sistemas de informática), etc.
- Cuidados especiais devem ser tomados com relação à segurança pessoal dos agentes envolvidos no cumprimento do mandado. A ótica da segurança deverá permear todas as fases do planejamento de uma busca e apreensão judicial, a começar pelo reconhecimento do local de seu cumprimento, onde serão identificados aspectos como quantidade de seguranças armados, proximidade de hospitais, necessidade de utilização de coletes à prova de balas, armamento pessoal etc.
- Havendo o deferimento da busca e apreensão, ela deve ser executada nos locais aprovados, com uma equipe de busca autorizada e previamente treinada, equipada e instruída a respeito do planejamento para aquela operação específica, localizando e apreendendo os registros e equipamentos mencionados no mandado. Esse treinamento é essencial, haja vista a necessidade de que todos da equipe possuam cursos que os qualifiquem a executar suas respectivas tarefas, mantendo uma padronização e homogeneidade em seus procedimentos.
- Elaboração de relatório detalhado, destinado ao juiz que autorizou a busca e apreensão, a respeito de todo o material apreendido, bem como dos fatos ocorridos durante sua execução.

227. Um conhecimento essencial para o sucesso da técnica de busca e apreensão é a busca em computadores. Na atual era da eletrônica, é possível afirmar que quase a totalidade das empresas ou mesmo indivíduos com interesse tributário armazenem significativas quantidades de dados em sistemas informatizados. Dessa maneira, faz-se necessário o domínio de técnicas especializadas para a localização e obtenção desses registros, garantindo sua admissibilidade como provas no processo judicial. Ou seja, as cópias efetuadas devem ser perfeitamente idênticas aos registros constantes dos meios magnéticos reproduzidos por ocasião da busca e apreensão. Assim, o chamado espelhamento desses meios magnéticos preservará as evidências apreendidas de eventuais alterações de alterações por parte da defesa.

228. Portanto, sempre que o prévio reconhecimento dos locais a serem submetidos a um mandado de busca revelar a existência de dados armazenados em computadores, faz-se fundamental a presença, na equipe de busca e apreensão, de agentes com treinamento específico em busca de sistemas informatizados, na recuperação desse tipo de evidências e na sua replicação. Esses mesmos especialistas poderão, uma vez que tenham recuperado essas informações em meio magnético, prepará-las para o uso dos agentes encarregados pela investigação.

229. Por fim, cabe frisar que, em certos sistemas jurídicos, os meios magnéticos só servirão como provas válidas se a autoridade judicial competente para deferir a busca expressamente autorizar a apreensão desses meios. Assim, essa particularidade presente em algumas legislações também deverá ser levada em conta quando da solicitação desse tipo de mandado judicial.

## **b. Metodologia de produção do conhecimento**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

230. A metodologia para a produção do conhecimento deve ser bem compreendida e utilizada de modo adequado. Só dessa forma poderá ser assegurado um procedimento uniforme entre todos os servidores que desempenhem atividades de Inteligência fiscal, particularmente daqueles que atuam como analistas de informação.

231. A metodologia de produção de conhecimento, nas ações de Inteligência, é dividida em cinco fases: planejamento, reunião, análise e síntese, interpretação e conclusão, e a posterior difusão. Essas etapas não precisam ser seguidas de uma maneira linear, podendo eventualmente estar sobrepostas ou mesmo ter uma ou outra suprimida.

232. É exposto, a seguir, de forma resumida, a que se refere cada uma dessas fases.

### **i. Planejamento**

Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.

233. O planejamento de qualquer ação a ser executada pela Inteligência fiscal tem por objetivo ordenar, sistematizar o trabalho a ser desenvolvido, com vistas a atingir o fim proposto de forma metódica e racional. Para isso, deverão ser observados os princípios básicos a seguir relacionados, conforme definidos no item VI.4.b: princípio da objetividade, princípio da segurança, princípio da oportunidade, princípio do controle, princípio da imparcialidade e o princípio da simplicidade.

234. As investigações devem ser planejadas de modo a serem concluídas no menor prazo possível. No entanto, a alocação de recursos materiais e humanos para as ações de Inteligência será melhor efetuada se tais ações estiverem previamente delineadas em um plano de investigação a ser atualizado periodicamente. Esse plano, é claro, deve ser coerente com as metas de trabalho da administração tributária à qual esteja subordinada a Inteligência fiscal.

235. Na formulação de um planejamento, o funcionário da Inteligência fiscal deve determinar que informação é necessária, a importância relativa dos dados procurados, a seqüência da investigação e a seleção das melhores fontes de informação. Na escolha dessas fontes deve se atentar para alguns critérios. Dessa forma, é importante considerar se a fonte contém dados completos e reunidos de forma concisa e acurada. Recomenda-se, também, verificar se a fonte permitirá uma coleta ou busca imediata; se é conveniente ou econômica sua utilização; bem como se demandará ações ostensivas ou não.

236. Alguns aspectos do planejamento são essenciais ao bom andamento da investigação, sendo útil sua verificação prévia. Assim, devem ser perfeitamente delimitados os fatos ou situações a serem enfocados no conhecimento a ser produzido, de modo a evitar gastos desnecessários de tempo e de recursos públicos. Na mesma análise deverá ser

determinada a abrangência do assunto no tempo, identificando quem seria o destinatário ou os potenciais usuários do conhecimento a ser produzido, bem como o prazo disponível para a produção e difusão do conhecimento.

237. O planejamento definirá os aspectos essenciais do trabalho, cujas respostas devem ser obtidas pela equipe de investigação: indagações em aberto, novos elementos de convicção, indícios ou provas desejáveis etc. Em resumo, são a seguir elencados alguns pontos importantes a serem considerados ao se planejar uma atividade de Inteligência fiscal:

- Seu início deve ser baseado em critérios de seleção definidos e documentados.
- Devem ser especificadas suas metas, preferencialmente citando os critérios objetivos pelos quais se deu a seleção dos alvos. Se a ação objetiva investigar um contribuinte em particular, um determinado segmento de contribuintes ou um determinado setor da economia.
- Deve identificar e caracterizar os procedimentos de evasão ou elisão fiscal a serem controlados, se associados a atividades do setor produtivo, a transações financeiras, processos, registros contábeis, benefícios tributários, etc
- Os tributos a serem revisados devem ficar estabelecidos, bem como as normas legais aplicáveis.
- É importante, para o gerenciamento das atividades de Inteligência fiscal, a previsão de datas para início dos trabalhos, da conclusão das ações intermediárias de Inteligência, bem como para a efetiva conclusão das investigações com a conseqüente elaboração do relatório final.
- A utilização de papéis de trabalho associada à elaboração de rotinas para condução de investigações revelam-se úteis na padronização das ações de Inteligência, como também para evitar quaisquer lacunas na busca ou coleta de informações.

238. Os prazos decadenciais ou prescricionais a que estão sujeitos os ilícitos investigados são também fundamentais para a delimitação do período disponível para a produção do conhecimento. Pois, o planejamento deve considerar que os relatórios serão enviados, via de regra, a outras seções da administração tributária, para início das ações fiscais pertinentes.

239. É recomendável que a autorização para o início dos trabalhos de Inteligência seja condicionada à análise e aprovação de um planejamento, no qual conste o detalhamento dessas ações.

## **ii. Reunião**

240. Dentro da metodologia de Inteligência para a produção do conhecimento, a reunião é caracterizada como a segunda fase. Nessa etapa, são desenvolvidas atividades típicas visando juntar informações ou conhecimentos, que respondam ou complementem os aspectos essenciais dos fatos e situações que se deseja conhecer.

241. Nessa fase de reunião é importante que, em primeiro lugar, sejam esgotadas as informações disponíveis sobre os alvos escolhidos por meio de pesquisas das fontes internas. Fontes essas disponíveis em sistemas de dados informatizados, ou em informações sobre o contribuinte arquivadas pela própria administração tributária.

242. Apenas depois de exauridos esses passos é que deverão ser iniciadas as pesquisas sobre informações sob a posse de órgãos externos. É claro que, surgindo alguma informação de relevante interesse, esta poderá ser investigada imediatamente, de acordo também com o princípio da oportunidade, cuja aplicação deve permear todas as fases da atividade de Inteligência.

243. Na fase da reunião são utilizados os instrumentos de diligência, coleta e busca. Em termos da atividade de Inteligência fiscal, entende-se por coleta a ação que visa à obtenção de dados disponíveis em fontes abertas, tais como cartórios, órgãos públicos, sistemas de dados internos etc. (a esse respeito, consultar o subitem VI.6.b deste documento). A busca é definida como a atividade não-ostensiva dirigida à obtenção de dados negados. Já a diligência é expressa como a obtenção oficial de dados disponíveis em posse de contribuintes.

244. Pelo perfil sigiloso característico dos trabalhos de Inteligência, recomenda-se que somente em situações excepcionais as diligências sejam realizadas junto ao contribuinte que seja o alvo principal das investigações. Preferencialmente, devem ocorrer na etapa final das atividades.

245. Ainda na reunião, recomenda-se existir algum tipo de padronização quanto à avaliação de determinadas características das fontes de informação, tais como:

- acesso - primárias ou secundárias;
- tipo - pessoas, organizações ou mídia;
- origem - interna ou externa à administração tributária;
- credibilidade - apreciação sobre sua reputação, motivação e grau de confiabilidade das informações já recebidas.

### **iii. Análise e síntese**

246. Esta fase objetiva determinar o valor dos conhecimentos e dos dados reunidos, integrando-os em um conjunto coerente e ordenado. Serão expressos por meio de recursos de linguagem que demonstrem o estado de certeza, opinião ou presunção do analista de informações.

247. Poderá auxiliar essa integração a organização desse conjunto de idéias, com base em frações significativas, trabalhadas coerentemente com o rol de aspectos essenciais que formam o conhecimento em produção.



#### **iv. Interpretação e conclusão**

248. A interpretação e a conclusão são fases que ocorrem simultaneamente, em que o analista de Inteligência procurará exprimir o resultado do raciocínio iniciado na etapa da análise e síntese. Com a interpretação, o significado dos fatos ou situações apurados ao longo das atividades de Inteligência será então manifestado em caráter conclusivo.

249. Assim, a avaliação e a formação do juízo sobre os fatos conhecidos – ou seja, sua interpretação, em conjunto com as conclusões alcançadas, serão expressas por intermédio da forma de difusão do conhecimento produzido: o relatório de Inteligência.

250. É importante frisar que a interpretação e a conclusão devem ser objeto de análise e crítica também por parte das instâncias hierarquicamente superiores da Inteligência fiscal. Dessa forma, faz parte dessa etapa o controle de qualidade desse principal produto das atividades de investigação: o relatório de Inteligência. São verificados aspectos que vão desde a coerência da escrita, até a avaliação da qualidade e suficiência probatória das investigações realizadas.

251. No item VI.8 são abordados em maiores detalhes os tipos de relatórios normalmente produzidos para difundir os resultados alcançados pelas atividades de Inteligência fiscal.

252. Nesse sentido, os agentes de Inteligência fiscal, particularmente os analistas de informação, deverão ser treinados em técnicas de redação específicas, voltadas a privilegiar a clareza na exposição e a padronização dos relatórios.

#### **v. Difusão**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

253. Nesta última e essencial fase da metodologia de produção do conhecimento de Inteligência dá-se sua forma final, pela realização da expedição a seus usuários.

254. A difusão dar-se-á por meio de relatórios, sendo que o conhecimento a ser difundido deverá conter todos os elementos necessários ao seu entendimento e à sua utilização pelos usuários. Deve constar do documento o grau de sigilo necessário e compatível com o assunto, sendo daí também decorrente o meio de transmissão a ser utilizado.

255. Quando se discute a difusão de conhecimentos, considera-se também sua disseminação para os próprios profissionais de Inteligência. Assim, verifica-se ser extremamente proveitoso para a administração tributária, em termos de agilidade e facilitação de investigações, a estruturação de um sistema de informações de uso específico das atividades ou unidades de Inteligência fiscal, com abrangência nacional, nos moldes daquele citado no item VI.6.b.iii.

256. Um sistema desse gênero poderia conter todos os relatórios já produzidos, bem como um banco de informações de interesse, o qual poderia ser constantemente atualizado por seus funcionários, desde que aprovado pela chefia competente. O aspecto de controle gerencial é também privilegiado pela existência de um sistema de informações de

Inteligência, tendo em vista a simplicidade e a rapidez propiciadas no fluxo das informações e na administração dos recursos humanos e materiais do órgão ou atividades de Inteligência.

## **VI.8. Resultados e produtos de Inteligência fiscal**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

257. As informações internamente obtidas, adicionadas às pesquisas em fontes abertas externas e enriquecidas dos dados negados, são submetidas ao processo de elaboração mental pelo agente de Inteligência. As interpretações e conclusões advindas desse processo é que formam o produto mais nobre da atividade investigativa: o chamado conhecimento de Inteligência.

258. Nas atividades de Inteligência, a interpretação e a conclusão sobre os fatos investigados estarão contidos em relatórios específicos. Cabe ressaltar que esses relatórios poderão ser parciais ou finais. Serão parciais quando, devido a alguma necessidade inadiável - iminente decadência da obrigação tributária por exemplo - forem produzidos antes do encerramento definitivo das investigações. O atendimento ao princípio da oportunidade também poderá exigir a confecção de um relatório parcial: seria o caso, por exemplo, da necessidade improrrogável de executar um flagrante da prática de certo ato ilícito. É claro que, posteriormente à elaboração, aprovação e encaminhamento de um relatório parcial, prosseguirão os trabalhos restantes no sentido de permitir a conclusão e difusão do relatório final.

259. Os relatórios das atividades de Inteligência fiscal têm especial relevância, haja vista que registram a essência do conhecimento produzido, permitindo que a administração tributária e, eventualmente, outras instituições possam realizar de maneira mais eficaz as tarefas de suas competências. Ou seja, as auditorias, fiscalizações ou a persecução criminal passarão, a partir da ciência dos fatos apurados e narrados nesses relatórios, bem como de posse das provas diretas ou indiciárias que os instruem, a contar com matéria-prima de qualidade para o desempenho de suas atribuições.

260. Assim, de uma maneira geral, esse produto pode ser destinado a quatro grandes categorias de finalidades:

- A identificação de possíveis ilícitos tributários com repercussão criminal, acompanhada do relato sobre as investigações realizadas e das conclusões e provas obtidas sobre as pessoas ou instituições que se acredita terem praticado esses ilícitos. Objetiva dar base tanto às subseqüentes auditorias pelos setores competentes da administração tributária, como aos processos criminais a serem promovidos pelo ministério público no âmbito da justiça.
- A identificação de possíveis ilícitos tributários de caráter puramente administrativo, acompanhada do relato sobre as investigações realizadas e das conclusões e provas obtidas sobre as pessoas ou instituições que se acredita terem cometido esses ilícitos. Destina-se a dar base a imediatas auditorias fiscais por parte dos setores competentes da administração tributária.

- O assessoramento técnico aos diversos setores da administração tributária ou aduaneira, à alta direção dessas administrações, ou ao ministério da fazenda, economia ou finanças, visando, tipicamente, ao aperfeiçoamento de procedimentos administrativos e questões de políticas tributária ou aduaneira.
- O assessoramento com relação a assuntos de interesse nacional e estratégico, destinado a outras instituições da administração pública de quaisquer dos poderes, quando fundamentado em informações não sujeitas às leis de sigilo fiscal. Tem por fim permitir que esses órgãos públicos tomem as providências que julguem necessárias, no âmbito de suas competências legais.

261. Esses produtos poderão ser apresentados em diversas formas, dependendo também da finalidade a que se destinam. É importante que as normas internas reguladoras das atividades de Inteligência fiscal padronizem perfeitamente as espécies e características dos documentos mais comuns, delas constando, inclusive, modelos desses documentos. Tais normas, conforme mencionado no item VI.7.b.iv, devem também prever um rigoroso controle de qualidade desses relatórios, prévio à aprovação de seu encaminhamento aos destinatários finais.

#### **VI.9. Princípios éticos e morais da atividade de Inteligência fiscal.**

**Ver no Anexo 1 as melhores práticas apresentadas a respeito desse assunto.**

262. Os conhecimentos oriundos da atividade de Inteligência fiscal, observada a estrita obediência à Lei e respeitadas as garantias individuais, são produzidos sob o princípio de que os interesses da sociedade prevalecem sobre os de pessoas, grupos, correntes ou organizações.

263. Dessa forma, é fundamental dar atenção especial à seleção e formação daqueles que atuarão nessas atividades. Uma sólida base ética será desenvolvida para capacitar esse agente a obedecer aos padrões de conduta recomendados ao desenvolvimento das atividades de Inteligência fiscal. Assim, ocorrendo dúvidas de ordem moral no desenvolvimento de suas tarefas, evitar-se-ão desvios no compromisso do agente de Inteligência com a verdade dos fatos e com o ordenamento jurídico nacional.

264. Resumindo, é fundamental que os agentes de Inteligência estejam imbuídos desses princípios éticos e morais, os quais devem nortear suas atividades, além de contribuir para que sua conduta seja irrepreensível.

265. No entanto, é mister que também a alta direção da administração tributária, assim como as suas respectivas áreas táticas, tenham indubitável crença na finalidade da atividade de Inteligência como suporte para o planejamento e a tomada de decisões, além da certeza de que os conhecimentos oriundos dessa atividade serão sempre produzidos sob o princípio da prevalência dos interesses da sociedade. Os conceitos éticos, no entanto, garantirão que tal prevalência não sirva como pretexto para relativizar direitos e garantias individuais constitucionalmente previstos.

266. Os valores éticos e morais vigentes no órgão de Inteligência fiscal estarão expressos, preferencialmente, no mesmo código de ética que comprometa formalmente as atitudes e a

conduta dos servidores de toda a administração tributária. Esse código de ética buscará assegurar, também, que, ao longo do processo de produção de informações estratégicas, os conhecimentos adquiridos sejam aplicados apenas para o cumprimento da missão da administração tributária, não tendo utilização diversa de seu fim específico, nem favorecendo indevidamente pessoas ou grupos.

267. Neste sentido é de grande importância que seja dada ampla divulgação do resultado alcançado pelo Grupo de Trabalho responsável pela elaboração de um Código de Conduta do CIAT, difundindo-o entre os funcionários das administrações tributárias. Assim, estes poderão ser capacitados nos principais temas ou aspectos identificados como essenciais para o estabelecimento de uma conduta que seja considerada como padrão para os agentes de Inteligência e de toda administração.

268. Dessa forma, no modelo de Código de Conduta do CIAT, aprovado na Assembléia realizada na Argentina, em abril de 2005, estão estabelecidos os princípios que regem a conduta dos funcionários da administração tributária, sendo a seguir enfatizados alguns deles:

- **Cumprimento da lei**

Os funcionários da administração tributária devem aceitar que a base para a tomada de decisões éticas e de boa conduta está em cumprir rigorosamente as leis do país.

- **Compromisso pessoal**

Os funcionários tributários devem assumir a responsabilidade pessoal de ler, compreender e promover o cumprimento dos princípios contidos no código de conduta.

- **Relações com as partes interessadas**

Espera-se que os funcionários da administração tributária tratem os demais funcionários do governo, superiores, subordinados e colegas com cortesia e respeito, realizando suas funções com as mais altas normas de profissionalismo e cooperação.

- **Suborno**

Os funcionários tributários devem sempre repelir qualquer proposta de suborno ou corrupção. Aqueles que ofereçam, solicitem ou aceitem suborno estarão sujeitos às penalidades previstas em lei. Da mesma forma, quaisquer tentativas, por parte dos contribuintes ou membros de setores empresariais, em oferecer compensações ou outros benefícios em troca de favores ou tratamento especial deverão ser informadas imediatamente aos superiores hierárquicos ou às autoridades competentes.

- **Conflito de interesses**

É responsabilidade dos funcionários da administração tributária evitar situações que levem a um conflito de interesses real ou potencial, sendo esse procedimento uma exigência do cargo.

- **Confidencialidade e utilização de informação sigilosa**

A proteção da privacidade dos contribuintes, dos funcionários tributários e do público em geral é essencial para a integridade da administração tributária, assim como para o bom andamento de todas as operações que requeiram a manutenção de

informações privadas, sejam elas fornecidas por cidadãos ou empresas, em cumprimento a obrigações legais acessórias.

Os funcionários tributários devem, então, manter na mais estrita confidencialidade toda informação arquivada pela administração tributária, só podendo revelá-la ao próprio contribuinte, a seu representante autorizado ou a outras pessoas ou instituições conforme estabelecido em lei.

Além disso, esses funcionários não devem acessar essas informações armazenadas pela administração tributária, a menos que suas atividades profissionais especificamente as requeiram. Essas informações sigilosas não podem, em nenhuma hipótese, ser utilizadas em proveito ou para a vantagem pessoal de tais funcionários, suas famílias ou qualquer outra pessoa ou instituição.

Por fim, os funcionários tributários devem salvaguardar as informações de caráter oficial, uma vez que essas informações só poderão ser utilizadas, processadas, armazenadas ou manuseadas para os fins especificados pela própria administração tributária.

## VII. Conclusão

269. Ao longo da história humana, uma constante nas relações entre os cidadãos e o Estado tem sido a busca por uma tributação justa e isonômica. Esse salutar conflito tem se mostrado extremamente proveitoso, tanto que a *Magna Carta*, considerada como a primeira constituição nacional a delimitar os poderes de um soberano e atribuir garantias aos cidadãos surgiu justamente com a finalidade de conter o apetite tributário do Rei João Sem Terra, já em 1215, na Inglaterra medieval.

271. A aspiração por justiça social e tributária abrange também a busca do Estado pela taxação equânime dos cidadãos. Numa evolução histórica, a Assembléia Nacional francesa elaborou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. Nesse documento fundamental para a história humana, dois artigos tratam especificamente da importância da tributação para a sociedade. São eles<sup>2</sup>:

*“Artigo 13. Para manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum: ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos, à razão de sua capacidade.*

*Artigo 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por eles mesmos ou por seus representantes, a necessidade de contribuição pública, de consenti-la livremente, de acompanhar-lhe o emprego, de lhe determinar a quota, a cobrança e a duração.”*

270. Ou seja, o ideal da tributação proporcional à capacidade contributiva de cada um só será atingido se essa taxação for também eficaz sobre pessoas ou instituições avessas ao pagamento de sua parcela na distribuição da carga tributária nacional. A lógica é simples: se todos contribuem na sua devida e justa proporção, a tributação individual será necessariamente menos gravosa.

271. É nesse contexto histórico e social que, desde o fim do século XX, vem se consolidando uma nova sociedade global, interconectada tanto em termos de comunicação instantânea como por meios de transporte que permitem o rápido e seguro deslocamento de pessoas e bens. Esse cenário acabou por propiciar, da mesma forma, facilidades antes impensáveis em termos de prática de ilícitos financeiros e tributários, agora de alcance transnacional e, freqüentemente, intencionalmente complexos em sua estruturação.

272. Assim, não pairam mais dúvidas sobre a necessidade de as administrações tributárias se manterem atualizadas e bem equipadas em termos de recursos humanos, materiais, institucionais e legislativos que façam frente a esses novos desafios. Nesse sentido, uma abordagem que cada vez mais vem apresentando resultados positivos é a institucionalização de atividades de Inteligência fiscal no âmbito dessas administrações.

273. Ao final de quase dois anos de esforço conjunto, os países participantes do grupo de trabalho sobre Inteligência fiscal do CIAT concluíram, na forma do presente relatório, ser

---

<sup>2</sup> Texto traduzido do original em francês:

*“Art. 13: Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.”*

*“Art.14: Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée.”*

fundamental recomendar àquelas administrações tributárias nacionais que ainda não desenvolvem atividades de Inteligência fiscal que iniciem estudos direcionados à sua implementação.

274. Igualmente, o presente relatório tenciona contribuir para o aperfeiçoamento dessas atividades também nos países onde já são exercidas. Essa intenção é materializada pelo anexo de melhores práticas, o qual apresenta, sempre referenciadas ao texto do relatório principal, inúmeras e diversificadas experiências encaminhadas ao grupo de trabalho por diversos países que, em vários níveis de amadurecimento institucional, já se lançaram ao desafio de construção de uma Inteligência fiscal.

275. Do conjunto de experiências analisadas inferiu-se ser de extrema importância o funcionamento pleno e eficiente das atividades de Inteligência no âmbito das administrações de tributos. Condição esta vista neste Manual como essencial para o efetivo combate a ilícitos financeiros, tributários e aduaneiros praticados por verdadeiras organizações criminosas e, eventualmente, também terroristas.

## VIII. Glossário

276. Tendo em vista as especificidades do assunto tratado, bem como a utilização de diversos termos próprios da atividade de Inteligência fiscal, julgou-se fundamental que este documento contenha uma relação dessas palavras, acompanhada de seus respectivos significados.

**Agente operacional** – também conhecido como oficial de operação, é o servidor que executa atividades externas de busca de dados negados, ostensivas ou não, por meio da aplicação de técnicas operacionais especializadas de Inteligência. Por essa razão, é essencial que sua qualificação inclua interesse natural sobre a utilização de equipamentos que viabilizem a aplicação dessas técnicas.

**Alvo** - é o objeto de uma operação de Inteligência ou investigação. Pode ser uma pessoa ou uma organização.

**Ambiente operacional** – local onde será executada ou desenvolvida qualquer técnica ou ação especializada.

**Analista de informações** – também conhecido como analista de Inteligência, é o servidor que, de posse de informações obtidas de fontes abertas ou fechadas, esteja qualificado a interpretar fatos, documentos, ocorrências e conjunturas, visando à produção de conhecimentos de interesse específico da administração tributária. O perfil intelectual desse funcionário deve possibilitar-lhe elaborar conhecimentos não só de caráter retrospectivo, mas também de caráter prospectivo, voltados à avaliação de possíveis cenários futuros.

**Autoridade pública responsável pela supervisão externa** – é a autoridade do poder público que, pertencendo ou não à administração tributária, é responsável pelo controle da legalidade das atividades de Inteligência fiscal, garantindo sua atuação conforme as previsões legais e atendendo ao interesses da sociedade em geral.

**Busca** - é a atividade não-ostensiva dirigida à obtenção de dados negados, protegidos por seus detentores. Dá-se, normalmente, por meio da utilização de técnicas especializadas de Inteligência, tais como a vigilância, a utilização de informantes, a operação encoberta etc.

**Capilaridade** – termo oriundo da doutrina de Inteligência. Nestes termos, uma alta capilaridade significa elevado grau de acesso a informações distribuídas pelo território nacional. Esse acesso pode resultar multiplicado se o órgão de Inteligência em análise possuir instalações ou contatos espalhados nessa base territorial. Esse princípio é de especial interesse para Estados nacionais com base territorial extensa.

**Carrossel** – nome dado a um tipo de fraude contra o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), organizado por várias empresas (pelo menos três). É muito comum na União Européia (UE), onde envolve empresas sediadas em, pelo menos, dois países integrantes ou, eventualmente, externos à UE. Esse esquema visa a:

- repartir o IVA elidido entre os participantes do esquema;
- conseguir a dedução ou o reembolso do IVA, que nunca foi inicialmente recolhido;
- diminuir o preço final da mercadoria.

A fraude se inicia com o estabelecimento de uma rede de empresas sediadas em dois ou mais países daquele bloco econômico, que realizam importações e exportações entre si. Destas, algumas têm como objetivo “criar” o crédito de IVA mediante um circuito de faturamentos. Neste tipo de fraude, tipicamente participam:



- uma empresa fornecedora localizada em outro país; de fato, isso permite o ingresso de mercadorias legalmente no país, sem pagar o IVA na Aduana;
- uma empresa dentro do país denominada de “táxi” (também chamada “*missing trader*”), com irregularidades na área fiscal, encarregada de faturar a mercadoria com um IVA dedutível para seu cliente, a um preço inferior ao preço de compra, mas, ao mesmo tempo, sem recolher ao tesouro o IVA cobrado; e
- uma empresa redutora (beneficiária da dedução) no mesmo país, principal beneficiária do esquema, que, geralmente, é o atacadista e se dedica a uma atividade real, parcialmente fora do circuito “carrossel”.

Ao final do circuito de faturamentos, a mercadoria poderá retornar ao seu ponto de partida com um preço inferior. Ou seja, o IVA não recolhido é distribuído entre todos os participantes do circuito.

**Coleta** - ação que visa à obtenção de dados disponíveis em fontes abertas, tais como cartórios, órgãos públicos, sistemas de dados etc.

**Compartimentação** – princípio da atividade de Inteligência que determina que as informações sobre os trabalhos em andamento só serão compartilhadas com aqueles que tiverem necessidade de conhecê-las, ou seja, que precisem dessas informações para o desenvolvimento de alguma atividade específica.

**Conhecimento de Inteligência** – é o resultado das avaliações, interpretações e conclusões alcançadas a respeito de dados e informações que foram reunidos pelo profissional de Inteligência fiscal ao longo de uma investigação. Ou seja, é um produto acabado oriundo de um exaustivo trabalho intelectual efetuado sobre informações obtidas pela simples coleta de dados, ou por sua busca, por meio da aplicação de técnicas especializadas. Tem por finalidade principal dar ciência ou permitir que o usuário obtenha conclusões relacionadas a fatos ou situações de seu interesse institucional.

**Cracker** – termo que denomina pessoas que visam obter proveito material destruindo, alterando ou plantando informações em sistemas e ambientes computacionais. Geralmente agem de má fé.

**Dado negado** – é a informação de interesse do órgão de Inteligência, mas não disponível em fontes abertas, por se encontrar protegida pelo seu detentor e cujo acesso só é possível por meio da utilização de alguma técnica operacional especializada. Percebe-se que indivíduos podem optar por ocultar essas informações da administração tributária por meio de ações fraude - na ausência ou no fornecimento de dados errôneos, ou de simulação – na ocultação de uma atividade ilegal por uma estrutura de aparência lícita. O objetivo é o de evitar que a administração tributária conheça a real extensão das atividades ou rendimentos tributáveis, tentando dificultar a devida taxaçaõ.

**Data mining** – é um tipo de programa aplicativo computacional (*software*) destinado a facilitar a análise de dados brutos existentes em bases de dados de elevadas dimensões. Esses programas extraem e manipulam as informações necessárias dessas bases de dados, de acordo com os parâmetros especificados pelo programador.

**Diligência** - é definida como a obtenção de forma oficial de dado disponível, em posse de contribuintes, sejam pessoas ou empresas.

**Fontes primárias** - são aquelas cujo acesso às informações sobre o fato ou situação de interesse se deu diretamente, sem intermediários.

**Fontes secundárias** - são aquelas que tiveram acesso a informações de forma indireta, ou por intermédio de fontes primárias ou de outras fontes secundárias.

**Hacker** - termo que denomina indivíduos com elevados conhecimentos na área de tecnologia da informação, que, sem autorização, modificam, alteram e personalizam sistemas de computação alheios. Encaram suas ações simplesmente como um desafio intelectual e visam, normalmente, à aquisição de conhecimento, à diversão e à autopromoção.

**Ilícito** – termo que inclui todas as atividades não permitidas legalmente. Abrange tanto o ilícito civil ou administrativo, do qual resulta prejuízo a direitos alheios, como o ilícito penal, ou crime. Este se relaciona às ações intencionalmente cometidas, proibidas por lei sob ameaça de pena instituída em benefício da coletividade e segurança social do Estado.

**Princípio da Oportunidade** – refere-se à importância atribuída ao elemento temporal no desenvolvimento de ações e na sua difusão. Ou seja, em muitos casos, só se alcançará êxito na busca de determinada informação ou evidência se a ação especializada adequada for executada num determinado momento, que poderá não se repetir. Outro aspecto desse princípio relaciona-se aos resultados obtidos, haja vista que os conhecimentos assim obtidos devem ser difundidos em prazo adequado, de tal forma que permita sua eficaz utilização.

**Técnicas operacionais especializadas de Inteligência** - técnicas utilizadas nas investigações, com o emprego de recursos humanos e equipamentos especializados, a fim de identificar alvos ou segmentos econômicos de interesse, bem como para obter dados negados necessários à produção de conhecimento. Como exemplos, podem ser citadas as técnicas de entrevista, de fotografia e de vigilância.

## **Profissionais integrantes do grupo de trabalho do CIAT sobre Inteligência fiscal**

### **Brasil (coordenação técnica):**

Ana Paula Lacerda Santos  
Copei / Secretaria da Receita Federal  
Telefone: (55) 61-3412-5559  
[Ana-paula.santos@receita.fazenda.gov.br](mailto:Ana-paula.santos@receita.fazenda.gov.br)

Gerson D'Agord Schaan,  
Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação  
Copei / Secretaria da Receita Federal  
Telefone: (55) 61-3412-5559  
[Gerson.Schaan@receita.fazenda.gov.br](mailto:Gerson.Schaan@receita.fazenda.gov.br)

Marcelo Lyra Simões Ferreira  
Copei / Espei07 / Secretaria da Receita Federal  
Telefone: (55) 21-3805-4300, fax: (55) 21-3805-4331  
[Marcelo.lyra-ferreira@receita.fazenda.gov.br](mailto:Marcelo.lyra-ferreira@receita.fazenda.gov.br)

Ricardo Lopez Armesto  
Copei / Espei07 / Secretaria da Receita Federal  
Telefone: (55) 21-3805-4300, fax: (55) 21-3805-4331  
[Ricardo.Armesto@receita.fazenda.gov.br](mailto:Ricardo.Armesto@receita.fazenda.gov.br)

### **Canadá:**

David Snider  
*Canada Revenue Agency*  
*Director, Anti-Evasion Division*  
*Investigations Directorate*  
*Compliance Programs Branch*  
Telefone: (1) 613-952-6328, fax: (1) 613-948-8792  
[David.Snider@ccra-adrc.gc.ca](mailto:David.Snider@ccra-adrc.gc.ca)

Ray Jones (aposentado)  
*Canada Revenue Agency*  
*Former Director General, Investigation Directorate*  
*Compliance Programs Branch*  
Telefone: (1) 613-957-7780  
[jones-bandr@rogers.com](mailto:jones-bandr@rogers.com)

### **Chile:**

Enrique Rojas Hidalgo  
*Jefe del Dpto. de Fiscalización Selectiva e Internacional de la Subdirección de Fiscalización*  
Telefone: (56) 2-3951217, fax: (56) 2-3951755

**Colômbia:**

Plinio Zarta Ávila  
*Asesor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN*  
Telephone: (57) 12-212780

**Estados Unidos da América:**

Donald P. Merz  
Investigador Criminal  
*Operations Policy & Support International, Criminal Investigation Division, HQ*  
*Internal Revenue Service*  
Telephone: (1) 202-622-5209  
[Don.merz@ci.irs.gov](mailto:Don.merz@ci.irs.gov)

**França:**

Bernard Bruchet  
*Jefe del Servicio Departamental de Inteligencia*  
[bernard.bruchet@dgi.finances.gouv.fr](mailto:bernard.bruchet@dgi.finances.gouv.fr)

**Países Baixos:**

Paul van Dijk  
*The Netherlands Tax and Customs Administration*  
Telephone: (070) 342-7149, fax (070) 342-7907  
[p.dijk@minfin.nl](mailto:p.dijk@minfin.nl)

**Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT**

Marc Amoroux  
*Jefe de la Misión Francesa ante el CIAT*  
Telephone: (507) 300-4154, fax (507) 223-6171  
[Mamouroux@ciat.org](mailto:Mamouroux@ciat.org)

Márcio Verdi  
Direcctor de Planificación Estrategica y Estudio  
Telephone: (507) 300-4152, fax (507) 264-4126  
[mverdi@ciat.org](mailto:mverdi@ciat.org)

Ruth Harding  
*Coordinadora del Área Estadística y Económica*  
Telephone: (507) 223-1075, fax (507) 264-4126  
[rharding@ciat.org](mailto:rharding@ciat.org)

# **ANEXO 1: MELHORES PRÁTICAS SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL**

**Este anexo conta com experiências em matéria de Inteligência fiscal enviadas pelos seguintes países associados ao CIAT:**

**Brasil  
Canadá  
Chile  
Colômbia  
Espanha  
Estados Unidos  
França  
México  
Países Baixos  
Peru  
República Tcheca**

# Índice do Anexo 1 – Melhores Práticas

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	<b>66</b>
I. SINOPSE.....	67
II. INTRODUÇÃO.....	67
III. ESCOPO.....	67
IV. OBJETIVOS.....	67
V. PRINCIPAIS DESAFIOS QUE DEVEM SER ENFRENTADOS PELA INTELIGÊNCIA FISCAL.....	68
Brasil:.....	68
EUA:.....	68
VI. ASPECTOS OU TEMAS DE INTELIGÊNCIA FISCAL.....	69
VI.1. CAMPO DE ATUAÇÃO E OBJETIVOS DA INTELIGÊNCIA FISCAL.....	69
Brasil:.....	69
EUA:.....	69
VI.2. CONFIGURAÇÃO, POSIÇÃO E AUTONOMIA FINANCEIRA DAS UNIDADES DE INTELIGÊNCIA FISCAL NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ....	71
a. <i>Estrutura Centralizada</i> .....	71
Brasil:.....	71
EUA:.....	72
República Tcheca:.....	75
b. <i>Estrutura descentralizada</i> .....	76
Canadá:.....	76
Chile:.....	77
Colômbia:.....	78
França:.....	79
Países Baixos:.....	82
México:.....	83
Peru:.....	83
c. <i>Autonomia financeira</i> .....	84
Brasil:.....	84
Canadá:.....	85
EUA:.....	85
VI.3. COORDENAÇÃO DAS ATIVIDADES DE INTELIGÊNCIA FISCAL COM OUTROS ORGANISMOS DE ESTADO.....	85
Brasil:.....	85
EUA:.....	86
França:.....	87
a. <i>Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias</i> 87.....	87
Brasil:.....	87
Canadá:.....	87
EUA:.....	88
França:.....	88
b. <i>Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias e órgãos estatais diversos</i> .....	88
Brasil:.....	88
Canadá:.....	89
Chile:.....	89
EUA:.....	90
França:.....	91

Países Baixos: .....	92
c. <i>Intercâmbio internacional de informações econômico-fiscais</i> .....	93
Brasil: .....	93
Canadá: .....	94
EUA: .....	94
França: .....	95
VI.4. BASE NORMATIVA PARA A ATUAÇÃO DA INTELIGÊNCIA FISCAL .....	96
a. <i>Competências legais</i> .....	96
Brasil: .....	96
Canadá: .....	96
EUA: .....	97
b. <i>Princípios básicos</i> .....	97
c. <i>Políticas e procedimentos</i> .....	97
Brasil: .....	97
Canadá: .....	97
EUA: .....	97
d. <i>Dever de proteção institucional</i> .....	98
Brasil: .....	98
Colômbia: .....	100
EUA: .....	100
VI.5. PERFIL E HABILIDADES DOS FUNCIONÁRIOS QUE PARTICIPEM DA ATIVIDADE DE INTELIGÊNCIA FISCAL .....	101
Brasil: .....	101
Canadá: .....	102
Chile: .....	102
EUA: .....	102
França: .....	104
VI.6. FONTES DE INFORMAÇÃO E FERRAMENTAS PARA A INTELIGÊNCIA FISCAL .....	106
a. <i>Fontes Fechadas</i> .....	106
i. Humanas .....	106
Brasil: .....	106
EUA: .....	106
ii. Sinais .....	107
Brasil: .....	107
EUA: .....	107
iii. Imagens .....	107
Brasil: .....	107
EUA: .....	108
b. <i>Fontes Abertas</i> .....	108
i. Públicas .....	108
Brasil: .....	108
EUA: .....	108
ii. Fontes acessíveis pelas administrações tributárias .....	108
Brasil: .....	108
Canadá: .....	109
EUA: .....	110
iii. Fontes internas das administrações tributárias .....	110
Brasil: .....	110
Canadá: .....	111
Chile: .....	112
Espanha: .....	115
EUA: .....	115

França:	116
VI.7. TÉCNICAS E METODOLOGIAS DE ATUAÇÃO DA INTELIGÊNCIA FISCAL	118
Canadá:	118
Chile:	118
EUA:	125
a. <i>Técnicas operacionais especializadas de Inteligência fiscal</i>	126
i. Técnicas de Análise e identificação de alvos	126
Brasil:	126
Canadá:	126
EUA:	127
França:	128
Países Baixos:	129
ii. Utilização de informantes	130
Brasil:	130
Colômbia:	130
EUA:	131
França:	132
iii. Reconhecimento	132
Brasil:	132
França:	132
iv. Entrevista	134
Brasil:	134
EUA:	134
v. História-cobertura e Operação encoberta	135
Brasil:	135
EUA:	136
França:	137
vi. Vigilância	138
Brasil:	138
EUA:	138
vii. Fotografia e Filmagem	138
Brasil:	139
EUA:	139
viii. Busca e Apreensão	139
Brasil:	139
Canadá:	140
EUA:	141
b. <i>Metodologia de produção do conhecimento</i>	144
Brasil:	144
EUA:	146
i. Planejamento	147
França:	147
ii. Reunião	148
iii. Análise e Síntese	149
iv. Interpretação	149
v. Difusão	149
VI.8. RESULTADOS E PRODUTOS DE INTELIGÊNCIA FISCAL	149
Brasil:	149
Chile:	150
EUA:	151
França:	151
VI.9. PRINCÍPIOS ÉTICOS E MORAIS DA ATIVIDADE DE INTELIGÊNCIA FISCAL	152



Brasil: .....	152
EUA: .....	153
França: .....	154
VII. CONCLUSÃO .....	155
VIII. GLOSSÁRIO .....	155

## **Apresentação**

O presente anexo é parte integrante do Manual sobre Inteligência fiscal, sendo resultado da contribuição dos países que participaram do Grupo de Trabalho sobre Inteligência fiscal, bem como dos demais países membros do CIAT que atenderam à solicitação de responder à pesquisa sobre as melhores práticas adotadas nesse campo em suas respectivas administrações tributárias.

Para facilitar sua utilização, segue a mesma identificação dos itens e subitens, permitindo uma rápida referência cruzada. Dessa forma, sempre que existir, para determinado tópico do relatório principal, uma boa prática correspondente, esta será identificada com o devido destaque logo no início desse mesmo item.

O objetivo principal deste anexo é permitir que os países interessados em aprimorar ou implementar suas unidades de Inteligência fiscal tenham conhecimento das práticas adotadas em diversos países e, de acordo com sua avaliação, adaptá-las às realidades e peculiaridades jurídico-administrativas de cada nação.

### **I. Sinopse**

Não se aplica à apresentação de melhores práticas.

### **II. Introdução**

Não se aplica à apresentação de melhores práticas.

### **III. Escopo**

Não se aplica à apresentação de melhores práticas.

### **IV. Objetivos**

Não se aplica à apresentação de melhores práticas.

## V. Principais desafios que devem ser enfrentados pela Inteligência fiscal.

### Brasil:

Como forma de enfrentar a crescente estruturação de organizações criminosas muitas vezes transnacionais, voltadas principalmente para a prática de esquemas de sonegação fiscal, contrabando e descaminho, a unidade de Inteligência fiscal da Secretaria da Receita Federal (SRF), a Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação (Copei), tem pautado fortemente seu trabalho na realização de investigações conjuntas com outros órgãos governamentais de combate à criminalidade, em especial o Ministério Público Federal e a Polícia Federal. A apuração dos ilícitos em regime de força-tarefa potencializa a atuação das instituições envolvidas, incrementando a presença do Estado e a percepção de risco por parte dos infratores. No Brasil, a execução de operações conjuntas tem sido extremamente produtiva, por meio das quais esquemas de ilícitos tributários, financeiros e aduaneiros de abrangência nacional e internacional vêm sendo interrompidos, tendo seus *modus-operandi* elucidados, seus idealizadores processados e, freqüentemente, presos.

No campo tecnológico, entre outros projetos, a SRF vem desenvolvendo o Projeto Harpia, em conjunto com renomado instituto de pesquisas tecnológicas nacional. Trata-se da construção de ferramenta informatizada dotada de inteligência artificial, o qual tem por objetivo capacitar sistemas computacionais a executar funções que são rotineiramente desempenhadas pelo ser humano, usando conhecimento e raciocínio, em grandes massas de dados. O programa será utilizado em um primeiro momento na análise de risco aduaneiro, até fins de 2005, sendo posteriormente aplicado gradualmente às demais áreas de atuação da administração tributária. No campo da investigação criminal, vislumbra-se especial aplicabilidade no combate a esquemas de fraudes a restituições, de modo a permitir a identificação desses esquemas fraudulentos e a respectiva responsabilização antes da efetuação dos pagamentos.

### EUA:

Os EUA têm enfrentado criminosos que atacam o sistema fiscal com o objetivo de obter restituições ilegais e fraudulentas. Para combater este problema, a IRS-CI fundou o Departamento de Fraudes de Restituição na Sede do órgão para organizar os esforços da CI nesta área. O método básico, usado pela CI, é identificar os esquemas antes que os reembolsos sejam emitidos. A CI montou Centros de Detecção de Fraude (FDCs) em cada um dos Centros do IRS onde são preenchidas declarações de imposto de renda para se ter acesso imediato a estas declarações à medida que vão sendo emitidas. O corpo de funcionários nos FDCs desenvolveu programas de computação sofisticados e técnicas analíticas para testar e identificar rapidamente os esquemas fraudulentos.

A CI também usa outros métodos para investigar estes esquemas, caso as restituições já tiverem sido emitidas. Um dos métodos mais bem sucedidos é o uso de operações encobertas. A IRS-CI usa operações encobertas de dois modos. A primeira maneira é emitir um cheque de restituição em uma entrega controlada para identificar quem está apanhando os cheques, de forma que os criminosos possam ser presos. A outra maneira é quando profissionais do ramo forem identificados como prováveis preparadores de declarações fraudulentas. Neste caso, a IRS-CI enviará agentes disfarçados até estes profissionais para determinar se ele preparará uma restituição fraudulenta. Se isto se confirmar, um mandado

de busca será expedido ao estabelecimento para identificar outras declarações fiscais fraudulentas.

Outro método que a IRS-CI tem usado recentemente é o de investigar preparadores de declaração fraudulentas por violar a lei de fraude à correspondência e comunicação telegráfica enquadrando esta violação como crime antecedente para a lavagem de dinheiro. Todas as declarações de imposto de renda nos EUA são emitidas pelo correio ou eletronicamente. O uso da lei sobre lavagem de dinheiro também permite aos agentes obter uma autorização para apreender imediatamente os fundos roubados antes de serem gastos ou transferidos para fora da jurisdição do IRS. Porém, estas leis só são aplicadas em esquemas onde os reembolsos são de alto valor em dólares e o risco de perder o dinheiro é grande. Os EUA não querem usar regularmente leis de lavagem de dinheiro para combater violações de imposto.

## **VI. Aspectos ou temas de Inteligência fiscal**

### **VI.1. Campo de atuação e objetivos da Inteligência fiscal**

#### **Brasil:**

O campo de atuação da Copei abrange a produção de informações necessárias à fiscalização de tributos internos e aduaneiros, na esfera da administração federal, tornando tais auditorias mais abrangentes e eficazes.

A unidade de Inteligência fiscal da SRF também é especializada na apuração de indícios de crimes contra a ordem tributária, inclusive o contrabando e o descaminho, além da lavagem de dinheiro. No âmbito da SRF, a Copei é o órgão coordenador dos trabalhos quando essas investigações se dão em operações conjuntas ou em forças-tarefa com a Polícia Federal, Ministério Público Federal e outros órgãos designados. A esta área de atuação, conjuga-se o objetivo de alcançar contribuintes tradicionalmente menos suscetíveis ao recolhimento de impostos e contribuições, buscando a justiça tributária.

Outro campo de atuação importante é a produção de informações de caráter estratégico para o Estado, tais como aquelas que possam vir a comprometer o alcance dos objetivos nacionais, prejudicando a soberania ou a busca pelo bem comum da nação. A produção desse tipo de informação de assessoramento estratégico é delimitada pelas leis de sigilo fiscal, as quais são estritamente seguidas por todas as divisões administrativas da SRF.

À Copei também cabe, de acordo com as informações a que tenha acesso por intermédio de suas investigações, apresentar propostas de alterações ou aperfeiçoamentos na legislação de competência da SRF. Nesse contexto é que se insere outro objetivo da unidade, que é o de subsidiar o processo decisório da alta administração da SRF.

#### **EUA:**

Nos EUA, a Inteligência tributária é usada para todos os propósitos mencionados acima, exceto para investigações de outros crimes diferentes de sonegação fiscal, a menos que seja recebida uma determinação judicial.

A Inteligência tributária reunida é dividida principalmente em duas categorias: protegida e desprotegida. Inteligência protegida é usada apenas dentro do IRS. Essa informação pode ser originada de Declarações de Imposto de Renda que estão sendo emitidas ou de investigações de violações imposto-relacionadas.

Tal informação é principalmente usada pelo IRS para executar seus poderes legais no combate à sonegação fiscal através de auditorias e investigações criminais (nível tático).

O IRS designou o Delegado Comissário (Serviços e Execução) como a pessoa responsável por reunir todas as informações tributárias pertinentes, de forma a poder aconselhar o Comissário do IRS e outros criadores de políticas dos EUA em assuntos relacionados a impostos. As chefias de todas as Divisões de Inteligência tributária do IRS se reportam ao Delegado Comissário (Serviços e Execução).

A informação protegida é reunida a partir das diferentes fontes dentro do IRS. Dependendo da fonte, ela tem diferentes níveis de valor no combate à sonegação tributária. As três fontes primárias de Inteligência tributária dentro do IRS são:

Centros de serviço

Divisões de Conformidade Civil (Exame)

Divisão de Inteligência Criminal

Todas as Declarações de Imposto de Renda preenchidas nos EUA são enviadas a Centros de Serviços. Por meio do uso de computadores e pessoal especializado e treinado, os Centros de Serviços podem examinar rapidamente todos os dados arquivados no IRS para propósitos de Inteligência tributária, mas esta não é uma informação muito apurada. Estas informações são usadas para identificar as principais áreas de possível fraude. Os Centros de Serviços não podem obter dados negados. Estes Centros enviam informações tributárias às Divisões de Exame e CI para posterior refinamento por meio de auditorias e investigações criminais, respectivamente.

As Divisões de Conformidade Civil (Exame) reúnem informações principalmente por meio de auditorias. Elas não podem reunir informações tão rapidamente quanto os Centros de Serviços, nem revisar muitos dados, mas podem obter alguns dados negados por meio do uso de uma Intimação. Entretanto, não podem utilizar técnicas especializadas para obter dados negados. As Divisões de Exame reúnem informações mais refinadas do que as reunidas pelos Centros de Serviços. Estas Divisões não são autorizadas a conduzir investigações criminais; elas têm que reportar estas investigações à CI.

A CI reúne as mais detalhadas informações tributárias das três principais fontes de informação tributária no IRS. Ela pode colher informação através de trabalho tático e estratégico.

A CI pode reunir informação por meio de dados negados usando uma Convocação ou Intimação, e usando técnicas especializadas como operações encobertas, computadores apreendidos e monitoramento consensual. As desvantagens da captação de informações pela Seção da CI é que leva significativamente muito mais tempo que as outras duas funções e nem tantos dados podem ser revisados.

Pelo fato de que a CI não pode revisar tantos dados ou tão depressa quanto as outras divisões do IRS, a CI empreendeu várias iniciativas para aumentar seu acesso às informações tributárias destas divisões.

Nos Centros de Serviços, a CI possui quadro fixo de pessoal em Centros de Descoberta de Fraude (FDCs). O pessoal nos FDCs desenvolveu software especializado de computador que os habilita a examinar todas as informações tributárias que estiverem sendo reunidas para possíveis esquemas de fraude. Por conseguinte, atestados de fraude podem ser enviados diretamente à equipe de campo da CI para uma investigação mais detalhada sobre o assunto, chegando dias depois que a informação tiver sido recebida nos Centros de Serviços, ao invés de meses depois ou mais.

A CI trabalha com as Divisões de Exame através de outro formulário do Programa de Atestado de Fraude. A CI fornece treinamento e orientação a auditores para identificar possíveis esquemas de fraude que os habilitará a submeter estas informações à CI.

Informações protegidas não podem ser compartilhadas com outras agências de execução de lei que têm jurisdição sobre violações alfandegárias ou de contrabando, a menos que uma determinação da justiça seja obtida ou uma investigação em comum tenha sido

aprovada. Essas informações não podem ser usadas pela Unidade de Inteligência Financeira Nacional (FinCEN) sob nenhuma circunstância, a menos que tenha se tornado de conhecimento público ao serem divulgadas em conformidade com um procedimento da justiça.

Informação desprotegida é reunida a partir de fontes abertas de fora do IRS ou é informação protegida que foi “limpa” para remover informação não-revelável. Informação não-revelável é informação que pode identificar a entidade tributária. Esta informação não-revelável é principalmente estatística reunida pelo IRS, mas pode incluir informação protegida que tenha se tornado de conhecimento público por procedimentos legais, como um julgamento. É considerada informação “pura”. Estas informações são usadas para iniciar e conduzir investigações criminais, com a finalidade de aconselhar a administração tributária nos níveis mais altos e outros órgãos do governo que estiverem envolvidos com assuntos de administração tributária, como o Departamento do Tesouro, o Congresso e o Presidente. Nos anos 90, por exemplo, cidadãos americanos estavam tirando proveito de uma falha na legislação tributária para criar abrigos tributários fraudulentos com o intuito de evadir os impostos sobre os seus rendimentos. Como resultado de muitas investigações criminais e auditorias, informações tributárias desprotegidas foram fornecidas para administradores tributários que facilitaram a aprovação, pelo Congresso, de uma nova legislação que removeu esta falha tributária, eliminando efetivamente esta forma de sonegação.

## **VI.2. Configuração, posição e autonomia financeira das unidades de Inteligência fiscal na estrutura organizacional da Administração Tributária.**

### **a. Estrutura Centralizada**

#### **Brasil:**

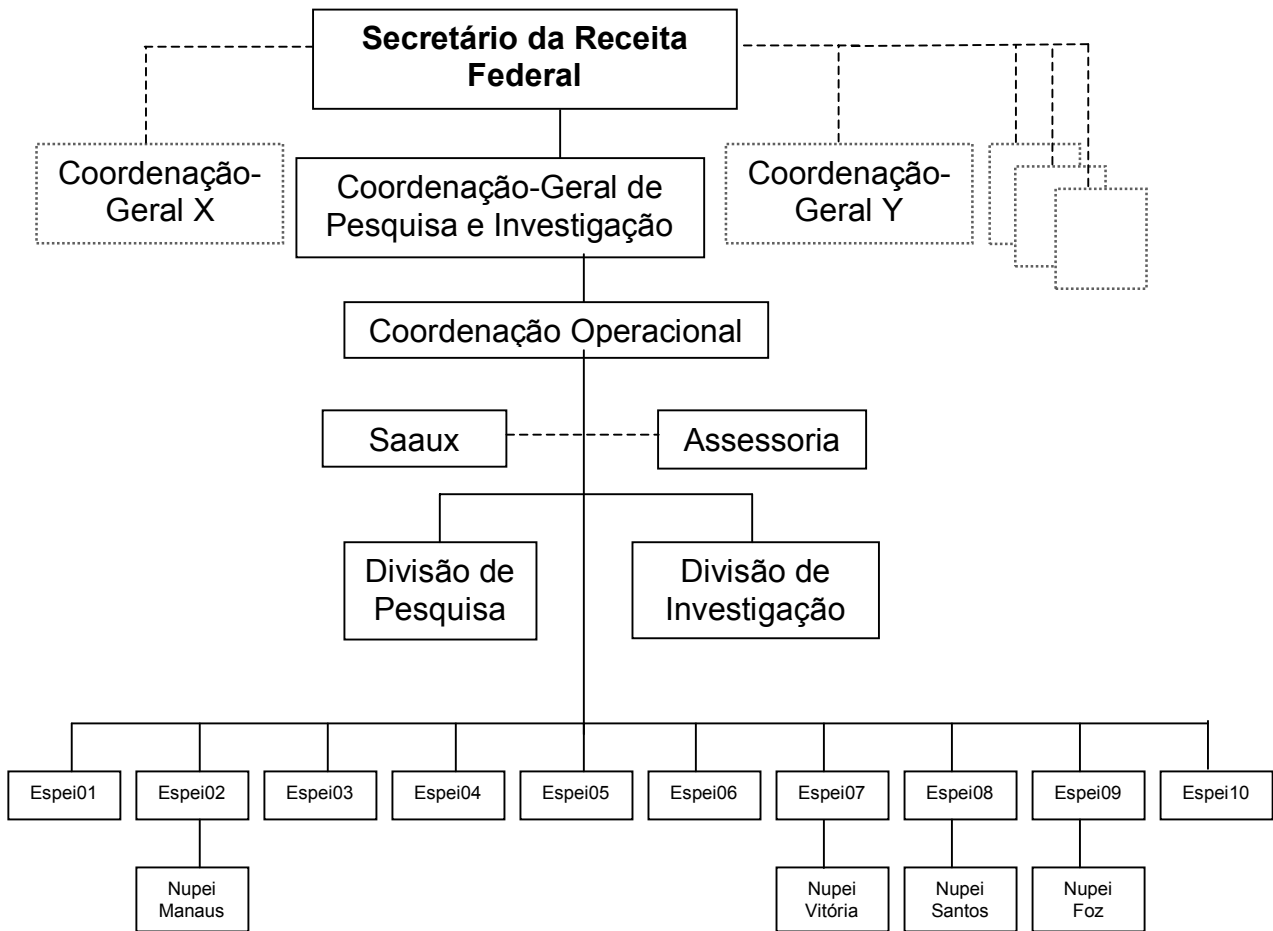
A estruturação da unidade de Inteligência fiscal da SRF foi efetivada em meados de 1996. Inicialmente, a Copei operou apenas com a Coordenação-Geral propriamente dita, em Brasília, além de dois escritórios regionais, no Rio de Janeiro e em São Paulo. Posteriormente, o organograma administrativo contou com uma Coordenação Operacional e duas divisões – de Investigação e de Pesquisa, além de 10 escritórios regionais (Escritórios de Pesquisa e Investigação - Espei). O quadro funcional da Copei era então formado por 52 servidores.

Atualmente, a Copei possui uma estrutura centralizada em Brasília, composta pela Coordenação Operacional e as duas divisões (Divisão de Investigação, Divisão de Pesquisa). Tais unidades centrais são responsáveis pela política e pela estratégia global da Coordenação-Geral.

Também é dotada das mesmas projeções regionais, as quais visam alcançar todo o vasto território nacional. São 10 escritórios regionais (Espei), localizados nas cidades sedes das Superintendências Regionais da SRF (Brasília, Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba e Porto Alegre), e vinculados hierarquicamente diretamente à Coordenação-Geral. Também conta com quatro Núcleos (Núcleos de Pesquisa e Investigação – Nupei) situados em outras cidades de importância para a administração tributária (Manaus, Vitória, Santos e Foz do Iguaçu), e vinculados aos escritórios da região fiscal correspondente. Essas unidades descentralizadas (Espei e Nupei) são operacionais, ou seja, são responsáveis pelas investigações propriamente ditas e pela operacionalização das ações de Inteligência.

O corpo funcional é formado hoje por um total de 138 servidores, entre auditores-fiscais, técnicos e pessoal de apoio.

O organograma a seguir ilustra essa estrutura.



**EUA:**

Nos EUA, a unidade primária de Inteligência tributária é a Divisão de Investigação Criminal do Serviço Interno de Receitas (IRS-CI). Essa divisão é responsável pela coleta de informação tributária para combater a sonegação fiscal. Porém, o IRS utiliza todas as suas divisões de conformidade para reunir informação tributária com o intuito de aconselhar os formuladores de políticas relativas à legislação proposta, conduzindo estudos e projetando normas para prevenir violações à lei tributária, além dos muitos outros objetivos de uma entidade de administração tributária.

Os EUA escolheram uma combinação de componentes centralizados e descentralizados para cada uma de suas divisões com o objetivo de reunir informação tributária. Essa combinação é necessária porque o IRS tem que obter suas informações de muitas fontes envolvendo uma população que excede 280 milhões de pessoas espalhadas por uma massa de terra que é uma das cinco maiores do mundo em tamanho.

Ao nível tático, a unidade de Inteligência tributária foi descentralizada de forma que possa reunir dados nas diferentes categorias geográficas e demográficas nos EUA. Isso proporciona ao pessoal de Inteligência tributária nessas áreas entender melhor os problemas e características específicas dos assuntos tributários examinados. Por exemplo, na CI, há 33 escritórios de campo pelo país que conduzem investigações e reúnem informações tributárias locais. A CI também colocou os Adidos em oito postos estrangeiros estratégicos para coletar informações e facilitar investigações sobre organizações criminosas transnacionais.



Porém, para usar efetivamente as informações tributárias coletadas desses escritórios de campo, a CI instituiu um órgão de administração fortemente centralizado a nível nacional (sede) para executar o trabalho estratégico de Inteligência tributária .

Esse trabalho inclui atividades de planejamento, coordenação, controle e avaliação da informação. Esse órgão centralizado coleta informações tributárias do campo através de acesso a um banco de dados de um computador central, por meio de visitas aos escritórios de campo, e de uma pequena estrutura de administração centralizada experiente.

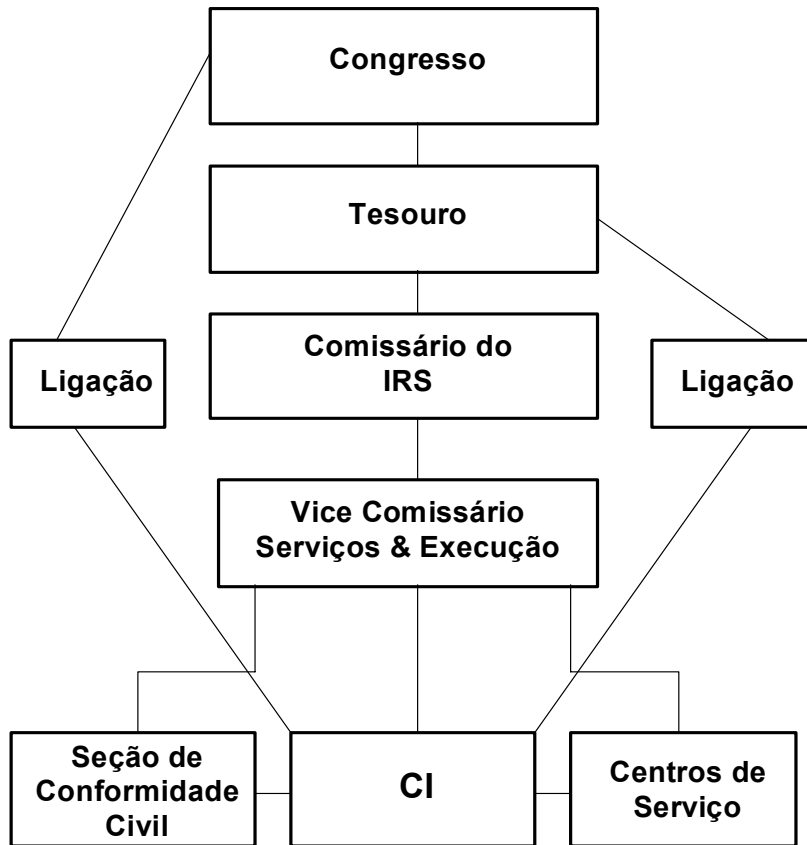
O IRS também segue essa mesma estrutura. A chefia de cada Divisão de Conformidade, inclusive o Chefe da CI, estão no conselho deliberativo direto no mais alto nível da administração dentro do IRS.

Esse é o caminho básico no qual a informação tributária não-protégida é transmitida aos formuladores de políticas dos EUA no Tesouro e no Congresso. Ocasionalmente, o Comissário do IRS pode requisitar que especialistas da CI transmitam informação tributária não-protégida diretamente para o Tesouro e o Congresso. Além do mais, a CI tem funcionários que trabalham diretamente com o Tesouro e o Congresso para ajudar a melhorar linhas de comunicação.

Os diagramas seguintes refletem o papel do IRS-CI relativo à Inteligência tributária nos EUA e à estrutura da CI como uma organização centralizada e descentralizada. O primeiro diagrama reflete o papel da CI na assistência à formação da política tributária dos EUA.

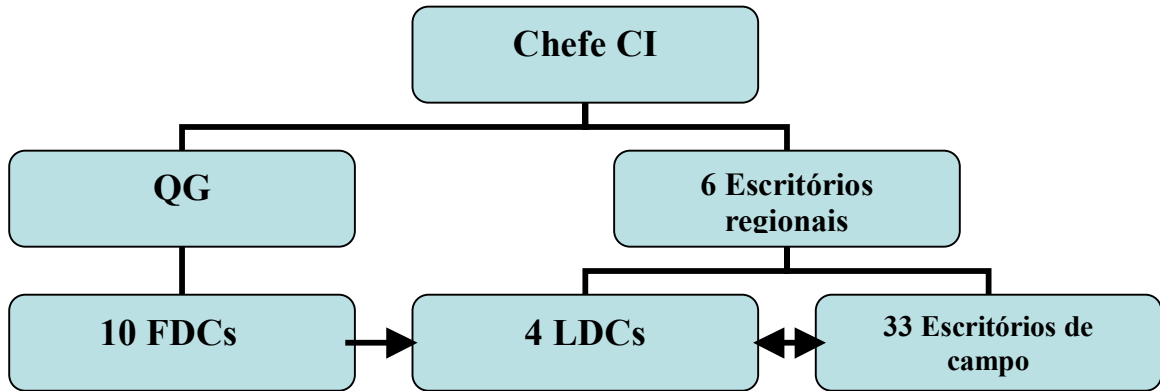
O segundo diagrama reflete a estrutura organizacional para coletar a informação local não-trabalhada ao nível tático, seja de investigações (escritórios de campo) ou coleta de informações nos Centros de Serviços (FDCs) ou do campo (LDCs). O terceiro diagrama reflete como o IRS-CI centraliza suas análises de Inteligência tributária para propósitos de política tributária, e auxilia no planejamento de mudanças para fazer com que a CI implemente mais efetivamente atividades de Inteligência tributária.

**Diagrama 1:** Congresso → Tesouro → Comissário IRS → Delegado Comissário Serviços & Execuções → CI

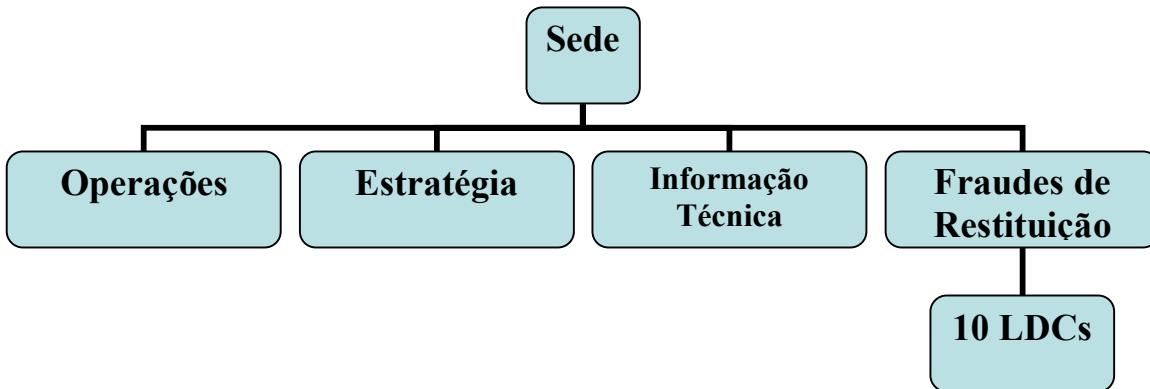


## Diagrama 2

Chefe da CI → Sede → 6 Escritórios Regionais → 10 FDC → 4 LDC → 33 Escritórios de Campo



## Diagrama 3



## República Tcheca:

### República Tcheca:

Estrutura organizacional da Administração tributária Tcheca:

1. Ministério de Finanças
2. Central Financeira e Junta Tributária
3. Administração Alfandegária (como uma parte do Ministério de Finanças). A Administração Alfandegária tem estrutura organizacional própria. Desde 2004 ela tem sido responsável por administrar os impostos de consumo.
4. Juntas Financeiras – sistema de 8 administrações fiscais regionais.

5. Escritórios Tributários – total de 222 escritórios tributários que são controlados diretamente por Juntas Financeiras próprias (metódica, organizacional, funcionária e material).

A Central Financeira e Junta Tributária (CFTD) é dividida em 8 departamentos tributários especializados, de acordo com tipos próprios de impostos; um departamento é analítico e, no nível de departamentos, há também duas divisões independentes. Uma delas é a divisão independente 406 – “Integração de Informação”, a qual é diretamente subordinada ao Diretor Geral da Central Financeira e Junta Tributária. A CFTD é a terceira e mais alta instância no sistema de poderes decisórios.

A divisão independente 406 garante tarefas resultantes da cooperação da Administração Tributária e Autoridades atuantes nos procedimentos criminais, enfatizando a parte da atividade da Administração Tributária responsável pelo exame policial, em particular suas divisões especializadas que precisam de cooperação com peritos tributários ou no que concerne a preocupações dos importantes interesses do estado.

As funções concretas da divisão independente 406 – “Integração de Informação”, a qual é diretamente subordinada ao Diretor Geral da Central Financeira e Junta Tributária, são:

- A Atividade de Pesquisa (resultante de casos nacionais selecionados de sonegação tributária, cooperação com a Polícia da República Tcheca, inclusive atividade de consultoria);
- A Gerência Metódica de Atividade de Pesquisa (administração das divisões de pesquisa nos Diretórios Financeiros, educação para empregados selecionados);
- A Atividade de Contra-corrupção (criação do programa de contra-corrupção para a Administração Tributária e o Código de Ética);
- As tarefas de direção (cooperação com a Polícia, aquisição e análise de informações da área tributária, processamento de materiais conceituais relativos à prevenção de sonegação tributária, corrupção e fanatismo).

#### **b. Estrutura descentralizada**

#### **Canadá:**

A Agência Canadense de Renda (CRA) não tem um órgão centralizado responsável pela atividade de Inteligência tributária, avaliação de risco, identificação de contribuintes não declarantes e outros trabalhos de Inteligência tributária levadas a cabo em uma variedade de unidades organizacionais e em uma gama de modos no apoio de programas de conformidade civis. Desta forma a atividade criminal, sonegação fiscal e fraudes podem ser identificadas por várias unidades organizacionais diferentes na CRA. Semelhantemente, pesquisa e análise em todos os tipos de assuntos de não-conformidade tributária também são tratadas de um modo descentralizado. Esses estudos são usados para propósitos de execuções civis e criminais.

Contudo, a CRA tem um Programa de Investigações Criminais específico que conduz investigações com a finalidade de levantar acusações tributárias criminais na justiça e obter uma condenação tributária criminal, para a qual a penalidade pode ser uma multa, uma sentença de prisão ou ambos. O trabalho é largamente executado por unidades operacionais regionais que estão fisicamente perto dos contribuintes envolvidos. Essas unidades operacionais regionais, no entanto, recebem orientação técnica, orçamentos, política e apoio de planejamento da Sede.

A CRA tem também um Programa Especial de Execução centralizado que se concentra em pessoas suspeitas de obtenção de renda em atividades criminais. O programa usa atividades de execução civis tais como auditorias e exigência de requisitos para o preenchimento da Declaração de Imposto de Renda que podem resultar em penalidades significativas e juros para reduzir e até mesmo eliminar os lucros de tais atividades ilegais. Os arquivos são freqüentemente remetidos ao Programa de Investigações Criminais para acusação penal. Funcionários do Programa Especial de Execução mantém ligações íntimas com as polícias do Canadá para obter a indicação de alvos que adquirem renda de atividades ilegais.

## Chile:

No Serviço de Impostos Internos (SII) a Inteligência fiscal se desenvolve em diferentes áreas, cada uma com a sua competência particular e através de relações formais, o que permite gerar interação entre estas áreas quando os assuntos analisados precisam da coordenação de cada uma delas.

As áreas que realizam Inteligência fiscal são: Fiscalização encarregada das atividades preventivas; Jurídica, encarregada das atividades reativas; e Estudos, encarregada das atividades de análises e estudos. As coordenações entre estas áreas estão estabelecidas e formalizadas em instruções oficiais.

Considerando que no Chile o Serviço Nacional de Alfândega e o Serviço de Impostos Internos são instituições independentes na fiscalização de seus impostos, foi gerada uma coordenação entre ambos os serviços através de um Convênio de intercâmbio de informação e de uma Comissão de luta contra a evasão e a Fraude Tributária e Aduaneira. Com as entidades privadas também existem aproximações através de uma Comissão Mista público-privada de Antidelinquência e Defesa do Comércio Formal.

### **Serviço Nacional de Aduanas**

- Intercâmbio de informação. Em outubro de 1996, através da Lei 19.749 artigo 4º, é gerado um convênio de intercâmbio de informação com o Serviço Nacional de Aduanas, cujo objetivo é intercambiar informação de contribuintes que serve para cumprir com os trabalhos de fiscalização de ambos os entes, mantendo sempre a guarda e o sigilo da informação.
- Comissão de luta contra a evasão e a fraude tributária e aduaneira: operando desde julho de 2002 através da Resolução Isenta 455, composta pelo Diretor do Serviço de Impostos Internos (que a preside), pelo Diretor Nacional das Aduanas, pelo Tesoureiro Geral da República e por um representante do Ministério da Fazenda que garantirá os compromissos que serão adotados e velará pelo seu cumprimento. Os objetivos desta Comissão são:
  - Proporcionar a coordenação dos Serviços de: Impostos Internos, de Aduanas e do Tesouro em todas as matérias relacionadas com o cumprimento tributário dos contribuintes.
  - Tornar mais efetivo o trabalho dos três Serviços de uma forma fluída e coordenada a fim de diminuir a evasão e a fraude tributária e aduaneira e de

precar o correto uso das franquias tributárias, aduaneiras e de promoção às exportações.

- Tomar medidas para proporcionar e simplificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, com o objetivo de maximizar o cumprimento voluntário.

### **Comitê Antidelinquência e Defesa do Comércio Formal**

Integrada por organismos públicos (Serviço de Impostos Internos, Ministério do Interior, Carabineiros do Chile) e privados, estes últimos representados pela Câmara Nacional do Comércio, Serviços e turismo do Chile. Os seus objetivos são:

- Fornecer assessoria legal e orientação aos associados sobre as medidas práticas e específicas que contribuem para prevenir os roubos, furtos e outros atos delituosos. Além de gerar consciência junto à sociedade a respeito da obrigação de colaborar que os cidadãos têm, a partir de suas respectivas áreas de ação, no combate contra a delinqüência mediante práticas preventivas. Outros de seus objetivos são encontrar soluções eficientes para erradicar o comércio de rua e as máfias que o mantêm, mediante um trabalho coordenado com a autoridade, assim como obter e difundir informação sobre experiências internacionais que dão certo neste âmbito.

Esta forma de organização descentralizada permite que cada área se especialize num assunto específico, criando peritos em cada uma delas, e em caso de ser necessário apoio de alguma das outras áreas, solicita-se através dos canais e da coordenação normatizada. Além disso, a coordenação com outras entidades fiscais como o Serviço Nacional de Aduanas permite estabelecer coordenações em auditorias que envolvem ilícitos aduaneiros e/ou tributários. A coordenação com os organismos privados permite obter uma percepção da origem da problemática que afeta os diferentes setores econômicos do país.

### **Colômbia:**

A Direção de Impostos e Aduanas Nacionais – DIAN não conta com um órgão único ou específico de Inteligência fiscal, mas sim com vários subsistemas de fiscalização tributária, aduaneira, cambial e um corpo de apoio policial, denominado Polícia Fiscal e Aduaneira (POLFA).

Foi implantada pelos Decretos Regulamentares 1.265 de 1999 e Decreto 517 de 2001, entrando em vigência a partir das respectivas datas de publicação.

A partir da criação e regulamentação das respectivas funções das Subdireções e Direções.

#### **Objetivos:**

**Subdireção de Fiscalização Tributária:** dirigir, planejar e controlar as atividades relacionadas com a prevenção, investigação, determinação, penalização, aplicação e liquidação dos tributos nacionais, das sanções, multas e dos demais emolumentos de competência da Direção de impostos e, em geral, as atividades de fiscalização para o adequado controle de cumprimento das obrigações tributárias.

- Exercer as funções de polícia judicial nos tempos previstos na Lei e encaminhar às autoridades competentes, quando seja necessário, os resultados das investigações antecipadas.

**Subdireção de Fiscalização Aduaneira:** manter a informação atualizada de importadores, produtores, distribuidores e consumidores de produtos químicos controlados, bem como a informação dos infratores do regime aduaneiro.

- Coordenar com o Departamento de Serviços Informáticos (OSI) o intercâmbio de informação com as administrações e entidades públicas e privadas de acordo com as instruções do Diretor Geral.

**Subdireção de Controle Cambial:** orientar as ações com o objetivo de detectar operações de câmbios não usuais ou suspeitas que ao amparo destas operações possam provir, por presunção, da lavagem de ativos.

- Fornecer informação às áreas competentes das Direções de Impostos, de Aduanas e de polícia fiscal e alfandegária, em relação às investigações cambiais que dêem origem, por sua vez, a novas investigações em tais matérias.
- Conforme a circular 170/02, adotou um Sistema Integral para a Prevenção contra a Lavagem de Ativos (SIPLA) com a finalidade de estabelecer medidas de controle orientadas a evitar que qualquer operação cambial seja utilizada como instrumento para a ocultação, manejo, investimento ou aproveitamento em qualquer forma de dinheiro ou outros bens provenientes de atividades ilícitas, ou para dar aparência legal às transações e fundos vinculados às mesmas.

**Direção de Polícia Fiscal e Alfandegária – Subdireção de Inteligência e Polícia Judicial** – dirigir, planejar, organizar e supervisionar, em coordenação com as Diretrizes de Impostos e Aduanas, as Secretarias, Subdireções de fiscalização Tributária, Aduaneira e Controle Cambial e o Departamento de Investigações Disciplinares, os trabalhos de Inteligência voltados à realização de operações de controle à evasão fiscal, ao contrabando, às infrações cambiais e à corrupção da entidade em todo o território nacional, informando previamente sobre a realização das mesmas à Direção de Polícia Fiscal e Alfandegária (DIPOLFA).

## França:

A França, igualmente a outros países, dispõe de um posicionamento misto com um dispositivo de Inteligência ao mesmo tempo interno e externo à Administração Tributária. Esta organização permite tirar o melhor proveito da grande quantidade de fontes de informação disponíveis, quer sejam nacionais ou internacionais.

### Parte centralizada

A estrutura dentro da DGI (Direção Geral de Impostos) se divide entre o nível central e os níveis regionais ou locais.

Deste modo, ao nível da Direção Geral de Paris, a Direção de Controle Fiscal está encarregada de coordenar a política global de Inteligência fiscal a nível nacional.

A Direção Nacional de Pesquisas Fiscais (DNEF) conta com estruturas de estudo:

As Brigadas Nacionais de Investigação (BNI) dentro da DNEF estabelecem eixos de investigação sobre setores sócio-profissionais ou tipologias de fraude para abordar melhor os assuntos definidos, mediante um enfoque jurídico, econômico e, claro, fiscal. A finalidade dos eixos é identificar os procedimentos de fraude próprios do assunto investigado e procurar os meios de detecção. Os resultados das investigações e a exportação dos conhecimentos se concretizam por meio de produção documental.

Algumas Células (Imprensa Internacional) colhem a informação de todas as origens e a disponibilizam para todos os Serviços.

A DNEF conta com estruturas operacionais:

As Brigadas de Intervenção Inter-regionais (14), espalhadas por todo o território, põem em execução o procedimento de inspeção e confisco cujo monopólio a DNEF detém.

- 1 Brigada de Comparação Sistemática (relacionamento com os bancos e procura de sinais externos de riqueza) e Departamento de Relações Fiscais (relações com as Autoridades Judiciais de Paris).

- 3 Brigadas de Intervenção Rápida (BIR) especializadas na luta contra as fraudes ao IVA. O seu papel é fazer a auditoria o mais rapidamente possível as empresas muito voláteis envolvidas nos esquemas de “carrossel”.

Ao nível local 105 BCR (Brigadas de Controle e de Busca) se encarregam da obtenção de informação *in situ* (ou no local) e diante das Administrações e contam com um procedimento que é próprio delas: o direito de averiguar. Tiram proveito das informações com a programação de controles fiscais ou a transmissão à DNEF e o apoio técnico nas operações de inspeção e confisco.

Parte descentralizada:

Para tirar proveito de modo ótimo de todas as fontes de informação, Agentes da Administração Tributária da França, especializados em Inteligência, estão à disposição de diversos organismos.

Os Grupos de Intervenção Regionais (GIR) foram criados no ano de 2002 com o fim de lutar contra os tráficos de todos os tipos que alimentam a economia clandestina: o GIR deve estar em condições de atuar contra a delinquência em todos os seus aspectos, fazendo uso da totalidade dos instrumentos legislativos e regulamentares não somente no campo penal como também no tributário, aduaneiro e administrativo. Está sob a autoridade conjunta do Governador de um departamento (divisão administrativa do Estado francês) e do Procurador da República.

Existem 28 GIR em todo o país.

O GIR está integrado por uma estrutura permanente: a Unidade de Organização e Mando (sigla em francês: UOC) com Policiais (um pertencente aos Serviços Secretos), Funcionários Tributários, das Aduanas e, eventualmente, do Serviço de Repressão de Fraudes, e do Ministério do Trabalho e Emprego. A UOC se encarrega da preparação e organização das operações de intervenção e assistência.

Para reforçar esta estrutura permanente existem agentes denominados “recursos”, que, de forma ocasional, apóiam a UOC durante as operações.

O conceito de GIR é inovador por duas razões:



- Estabelecimento da permanência de estruturas interministeriais em vez de ações eventuais em conjunto.
- Criação de uma Direção bicéfala dividida entre o Governador do departamento garantidor da ordem pública e o Procurador da República responsável pelas diligências judiciais.

As Brigadas Nacionais de Investigações Econômicas (25 em toda a França).

Alguns Agentes estão à disposição das estruturas de Polícia com perfil financeiro. A missão de tais Agentes é dupla:

- Dar assistência à Polícia Judicial: sua atuação se inscreve no marco das ações de Polícia em sua luta contra a delinquência econômica e financeira (dados tributários, análise de balanços).
- Programar operações de controle tributário tirando proveito dos procedimentos da Polícia.

A peculiaridade dos Agentes das BNEE colocados à disposição da Direção Central da Polícia Judicial em sua colocação como agregados de investigação da Polícia Nacional. Atuam como tais (assistência, iniciativa).

No entanto, os Agentes das BNEE continuam sendo funcionários tributários e têm acesso à documentação e às aplicações informáticas próprias de sua Administração.

Depois de várias iniciativas sem sucesso (projeto de lei, emenda legislativa por parte do Parlamento, etc.) e graças a um longo processo de amadurecimento entre a D.G.D.D.I. (Direção Geral de Aduanas e Direitos Indiretos) e o Ministério da Justiça, a Lei de 23 de junho de 1999, referente ao aumento da eficácia dos procedimentos penais, outorgou prerrogativas judiciais ao Serviço de Aduanas.

Alguns Agentes de Aduana, de categoria A e B, especialmente habilitados, de agora em diante podem realizar investigações judiciais. As mesmas devem ser designadas por um Procurador da República ou um Juiz de Instrução. Desta forma a experiência acumulada pelos Agentes de Aduana no campo da fraude internacional e comunitária está a serviço das Autoridades Judiciais.

Com os seus Oficiais de Aduanas Judiciais (sigla em francês: ODJ), o Serviço Aduaneiro pode realizar investigações sobre grandes tráfico contando com poderes de averiguação que estabelece o Código de Procedimentos Penais. Os ODJ podem estar encarregados, pelas Autoridades Judiciais, da execução de comissões rogatórias internacionais, o que permite às Aduanas Francesas integrarem-se com a cooperação judicial penal internacional, complemento da cooperação aduaneira.

O Artigo 28.1 do Código de Procedimentos Penais estipula que os Agentes das Aduanas habilitados têm faculdade para indagar e comprovar infrações contempladas pelo Código Aduaneiro, infrações em matéria de impostos indiretos e, relacionadas com falsificações de marcas e infrações conexas.

Este campo de competência pode envolver os tráfico de entorpecentes e os casos de lavagem de dinheiro relacionados com este tipo de infração, somente se o Procurador da República ou o Juiz de Instrução decidir formar uma unidade temporária mista de Agentes Aduaneiros e Policiais.

Durante o ano de 2002 o SNDJ recebeu 68 encargos judiciais. Foram atendidos casos que permitiram o desmantelamento de redes de exportação de produtos de luxo, exportações não declaradas, falsificações e uso de documentos falsificados e geraram notificações de liquidação de impostos de vários milhões de euros.

É conveniente assinalar que a eficácia das estruturas não depende, necessariamente, da importância de recursos de pessoal e materiais designados. Por exemplo, as Brigadas Nacionais de Investigações Econômicas (sigla em francês: BNEE), formadas por Agentes Tributários transferidos aos Serviços de Polícia, contam com 50 membros para todo o território francês.

Os Grupos de Intervenção Regionais contam com 262 membros, dos quais 60 são das Administrações financeiras (Impostos e Aduanas).

Para o ano de 2003, a atividade dos GIR permitiu comprovar 500 infrações penais (desde tráfico de entorpecentes até posse de moeda falsa), 250 infrações aduaneiras de todo tipo, 45 infrações ao Código de Trabalho e 30 ao Código de Consumo, 500 propostas de controle fiscal para a DGI e a aplicação de 20 multas fiscais por ausência de nota fiscal, especialmente em discotecas, 5 infrações à legislação sobre urbanismo, 8 falsidades de declarações de quotas de seguro social.

De modo paralelo, o TRACFIN (sigla que, em francês, significa: Processamento de Informação e Ação contra os Circuitos Financeiros Clandestinos), que é um serviço específico especializado na luta contra a lavagem de dinheiro, e que depende do Ministério da Economia e Finanças, está encarregado de 2 missões:

- Processar os dados referentes aos circuitos clandestinos de capitais.
- Tirar proveito de declarações de suspeitas que constituem o fundamento da luta contra a lavagem de dinheiro.

Os organismos financeiros têm a obrigação de comunicar ao TRACFIN sobre as transações que considerarem suspeitas, por serem suscetíveis de envolver um fato de lavagem de fundos de origem ilícita sem investigar exatamente a origem precisa dos capitais. Esta obrigação se estende aos intermediários de bens raízes (tabeliões e agentes de bens raízes), aos responsáveis por cassinos e às pessoas que comercializam pedras preciosas, materiais preciosos, antiguidades e obras de arte.

A declaração de suspeita não está submetida a nenhum formalismo especial e relata as anomalias registradas: frequência e repetição de depósitos, depósitos insólitos com perfil de determinada pessoa, operações importantes com moedas estrangeiras, etc.

Ao receber a declaração, o TRACFIN realiza uma investigação; se aparecerem fatos capazes de constituir uma infração de lavagem, o TRACFIN avisa ao Procurador da República.

Um organismo que não tenha cumprido com a obrigação de denunciar ao TRACFIN as transações suspeitas que cheguem ao seu conhecimento é submetido a sanções disciplinares que a Autoridade de Controle da qual dependem estabelece (Comissão Bancária). Além disso, o organismo pode ser processado por ter oferecido apoio a uma operação de lavagem.

## Países Baixos:

### **Distinção entre informação / Inteligência**

Nos Países Baixos, nenhuma (clara) distinção é feita entre Inteligência e informação. A legislação nesse assunto se refere ao fornecimento de Inteligência ao inspetor tributário, como exigido, mas em linguagem comum os termos Inteligência e informação tendem a ser usados indistintamente.

### **O lugar dado à Inteligência na Organização da Administração Tributária nos Países Baixos**

Na Organização da Administração Tributária dos Países Baixos, o aspecto da Inteligência / informação faz parte do modo no qual a Administração Tributária organiza seu sistema de monitoramento.

De acordo com as diretrizes da Administração Tributária dos Países Baixos, toda a força de trabalho disponível deve ser colocada em ação nos lugares onde os riscos fiscais e financeiros são mais altos. Por esta razão, foram projetados indicadores de riscos específicos no nível central do processo de massa, por meio de um processamento computadorizado. Esses indicadores servem para descartar diversas Declarações de Imposto de Renda de modo a serem tratadas individualmente.

Os assim chamados grupos de conhecimento de risco foram responsabilizados por colher a informação usada para estimar o nível de risco. Esses grupos, que incluem pessoal especializado (de filiais específicas, por exemplo) dos escritórios regionais da Administração Tributária, se encontram regularmente. As informações que eles coletam são recolhidas de suas próprias experiências, de fontes abertas, descobertas durante auditorias etc. Acontecimentos atuais na sociedade também podem desempenhar um papel.

Ao lado desses grupos de conhecimento, os escritórios regionais também desempenham um papel em atividades de Inteligência: eles montam operações regionais com base em riscos que eles identificaram<sup>3</sup>.

Nós defendemos o trabalho em grupos pequenos e flexíveis que são designados para descobrir, analisar e manejar os riscos.

Os grupos de conhecimento disponibilizados para se concentrarem especificamente em fraude fazem parte do FIOD-ECD (Serviço de Inteligência e Investigação Fiscal –Serviço de Investigação Econômica). O FIOD-ECD é o serviço investigatório de nível nacional que trabalha para a Administração Tributária. Concentra particular atenção em fraude fiscal e alfandegária. Os grupos de conhecimento são os seguintes: lavagem de dinheiro, fraudes de VAT (Imposto de Valor Agregado), precursores (drogas ilícitas) e fraude em imposto de consumo. Esses grupos de conhecimento trabalham em conjunto com outras agências internacionais. As trocas internacionais de dados para toda a Administração Tributária também estão concentradas no FIOD-ECD.

O Centro de Informações Alfandegárias é responsável pela detecção e análise de riscos a nível nacional relativos a transporte de mercadorias, com uma ênfase particular no controle do transporte de contêineres (6 milhões por ano). Os departamentos de informações alfandegárias realizam esse papel no nível regional.

#### **México:**

A UIF (Unidade de Inteligência Financeira), adscrita ao Escritório do Secretário da Fazenda e Crédito Público, é a área que, através de suas atividade de Inteligência, fornece relatórios de análises de operações ao SAT (Serviço de Administração Tributária) relativas aos delitos de sonegação fiscal e de contrabando; e à PGR (Procuradoria Geral da República), tratando-se de delito de operações com recursos de procedência ilícita (lavagem de dinheiro). Por sua vez, o SAT é obrigado a informar à UIF quando, no exercício de suas faculdades de fiscalização, encontrar indícios de lavagem de dinheiro.

#### **Peru:**

A Superintendência Nacional Adjunta de Tributos Internos – SUNAT – não conta com um órgão que consolide ações de Inteligência fiscal. Só parcialmente através das Áreas Operativas de Programação Descentralizada e da Programação Operativa Centralizada

<sup>3</sup> Constam no item VI.7.a.i, exemplos de grupos de conhecimento.

subordinadas a Intendência Nacional de Cumprimento Tributário – INCT – são executadas algumas ações de Inteligência fiscal. Estas áreas, mediante os módulos de captura de denúncias e a informação obtida dos sistemas informáticos (Sistema R-COF) detectam e relevam as modalidades de evasão e, marginalmente, modalidades de elisão.

No entanto, no que se refere à Superintendência Nacional Adjunta de Alfândegas, tem-se a Gerência de Inteligência Aduaneira.

O desempenho das funções designadas à Inteligência Aduaneira se caracteriza principalmente pela atitude analítica, crítica e alerta que permite detectar aqueles indícios de comportamento que o tornam distinguível de um perfil de comportamento lícito; um enfoque integral e sistemático do processo de gestão de risco, entendido como uma tecnologia inerente a toda a administração; uma atitude pró-ativa que, em contraposição à meramente reativa, possibilita uma antecipação às situações de não cumprimento implantando oportunamente ações corretivas ou preventivas; uma análise setorial dos operadores e sua segmentação, de modo que sejam avaliados integralmente selecionando quem será fiscalizado com base em indicadores de risco e com critérios de otimização do custo-benefício; o uso intensivo da tecnologia da informação como suporte imprescindível para o ótimo tratamento de grandes volumes de dados contidos na Base de Dados da administração, com aplicação de ferramentas de última geração; e, conseqüentemente, a utilização de seus recursos na aplicação eficaz e eficiente de ações de controle e fiscalização; e, portanto, a facilitação do comércio lícito.

### c. Autonomia financeira

#### Brasil:

No Brasil, o artigo 47 do Decreto Presidencial 93.872/1986 dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências, sendo sua redação atual dada pelo Decreto 3.639, de 23/10/2000.

Posteriormente, uma norma operacional interna regulamentou da concessão, aplicação e comprovação de suprimento de fundos em atividades de caráter reservado, no âmbito do órgão de Inteligência da administração tributária federal brasileira, a Copei. Essa norma busca normatizar o exercício de despesas que se façam necessárias em casos eventuais, a critério do ordenador de despesa, quanto a despesas que não se possam subordinar ao processo burocrático ordinário. A Norma Operacional tem a função de regulamentar procedimentos a serem observados no suprimento de fundos para despesas em atividades de caráter reservado.

Essa modalidade de “suprimento de fundos” tem por fim atender a peculiaridades dos seguintes órgãos:

- Presidência e Vice-Presidência da República;
- **Ministério da Fazenda** (ministério ao qual a Secretaria da Receita Federal é subordinada);
- Ministério da Saúde;
- Repartições do Ministério das Relações Exteriores no exterior; e
- Repartições militares e de **Inteligência**.

Originalmente, o Decreto 93.872 de 1986 só previa o recurso ao “suprimento de fundos” para “atender peculiaridades militares”. No entanto, com a evolução da organização administrativa do Estado Brasileiro, foi editado novo Decreto (2.397, de 20/11/997). Essa norma alterou o art. 47 do decreto original, acrescentando outros órgãos de Estado que

poderiam se utilizar dessa modalidade de pagamento de despesas, entre eles o Ministério da Fazenda e as repartições de Inteligência.

O art. 45 do Decreto 93.872, de 23/12/1986, especifica que poderá ser concedido suprimento de fundos a servidor público quando as despesas a serem realizadas não se possam subordinar ao processo normal, especificando os seguintes casos:

- Para atender despesas eventuais, que exijam pronto pagamento em espécie;
- Quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso; e
- Para atender a despesas de pequeno vulto.

A inclusão do Ministério da Fazenda, e em particular de seu órgão de Inteligência tributária, como destinatários dessa norma, permitiu a execução de tarefas típicas de tal ramo de atividades. Dessa forma, ficaram legalmente autorizadas as despesas em atividades de caráter reservado.

Diversas investigações, que de outra maneira seriam impossibilitadas, puderam ser concluídas com pleno êxito. Isso porque despesas emergenciais, que vão da compra ou aluguel de equipamentos especializados até o pagamento pela prestação de serviços diversos, puderam ser concretizadas sem o ônus da burocracia tipicamente associada aos processos de aquisição por parte de órgãos de Estado.

#### **Canadá:**

Na *Canada Revenue Agency* (CRA) [Agência Canadense de Rendas], é estabelecido um orçamento separado para o Programa Investigações Criminais, distinto de outras partes da CRA. A sede é responsável por alocar esse orçamento às unidades de operações regionais que empreendem as atividades de investigações. Uma vez que os orçamentos foram alocados às regiões, o dinheiro é muito bem protegido e tem que ser usado para propósitos de investigações criminais.

#### **EUA:**

O IRS recebe anualmente um orçamento separado aprovado pelo Congresso. A porção do orçamento da IRS-CI é alocada separadamente do restante do IRS. Esses fundos são protegidos de serem desviados para outra divisão do IRS, a menos que a CI concorde em liberar os fundos. Os fundos são resguardados para assegurar que a IRS-CI possa executar seus deveres de Inteligência tributária adequadamente, como designado pelo Congresso. Antes da década de 90 o orçamento não era protegido, e isso levava a grandes desvios de orçamento da CI para outras divisões do IRS quando estas ficavam sem fundos. Esses desvios reduziam a habilidade da CI para coletar informação de Inteligência tributária.

### **VI.3. Coordenação das atividades de Inteligência fiscal com outros organismos de Estado**

#### **Brasil:**

Em dezembro de 1999 foi instituído o Sistema Brasileiro de Inteligência - Sisbin, especificando sua finalidade, objetivo, fundamento e até uma breve definição de Inteligência e Contra-Inteligência.

Em setembro de 2002 foi editada a sua regulamentação, dispondo sobre a organização, o funcionamento e os órgãos integrantes do Sistema.

O Ministério da Fazenda integra o Sisbin com a participação de três órgãos, a Secretaria-Executiva do Conselho de Controle de Atividades Financeiras- COAF (unidade de Inteligência financeira), o Banco Central do Brasil - BC e a Secretaria da Receita Federal - SRF. A representação da SRF no Sisbin vem sendo, desde sua implantação, exercida pela Copei, órgão executor das atividades de Inteligência fiscal.

O Sisbin foi instituído pela Lei n ° 9.883, de 07 de dezembro de 1999 e regulamentada pelos Decretos n ° 4.376, de 13 de setembro de 2002 e n ° 4.872, de 06 de novembro de 2003. Esse sistema tem por objetivo integrar as ações de planejamento e execução da atividade de Inteligência no Brasil, com a finalidade de fornecer subsídios ao Poder Executivo nos assuntos de interesse nacional. (Decreto n ° 4.376/2002, artigo 1º)

O Sisbin abrange órgãos e entidades da Administração Pública Federal que, direta ou indiretamente, possam produzir conhecimentos de interesse das atividades de Inteligência. Em especial aqueles responsáveis pela defesa externa, segurança interna e relações exteriores.(Lei n ° 9.883/1999, artigo 2º).

O Sisbin possui como uma de suas principais características a reunião de órgãos civis e militares que desenvolvem atividades de Inteligência visando a obtenção, análise, e disseminação de conhecimentos relativos a fatos e/ou situações de imediata ou potencial influência sobre o processo decisório conexos às suas respectivas instituições, mas principalmente a ação governamental.

Porém, o funcionamento do Sisbin efetivar-se-á mediante articulação coordenada dos órgãos integrantes, respeitadas a autonomia funcional de cada um e observadas as normas legais pertinentes à segurança, sigilo profissional e salvaguarda de assuntos sigilosos (Decreto n ° 4.376/2002, art.5º). Nesse aspecto, cabe ressaltar que os assuntos resguardados pelo sigilo fiscal não podem ser compartilhados administrativamente pela SRF/Copei com os demais integrantes do Sisbin, em obediência ao que estabelece o artigo 198 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 1966. Assim, a Copei poderá compartilhar com os demais integrantes do sistema apenas informações elaboradas com base em dados não protegidos por esse sigilo, ou obtidas por meio de operações de Inteligência.

A criação do Sisbin foi decisiva na institucionalização e difusão de unidades e da atividade de Inteligência em diversos órgãos governamentais, especialmente civis. Pois, ao contrário da SRF, até a instituição do Sistema, muitos órgãos ainda não haviam identificado a necessidade de dispor de uma unidade de Inteligência.

O Decreto n ° 4.376/2002, em seu artigo 7º, institui o Conselho Consultivo do Sistema Brasileiro de Inteligência. Trata-se de um colegiado, composto por órgãos integrantes do Sisbin, ao qual, dentre outras funções, compete:

- Propor normas e procedimentos gerais para o intercâmbio de conhecimentos;
- Contribuir para o aperfeiçoamento da doutrina de Inteligência;e
- Criar grupos de trabalho para estudo de problemas específicos.

#### **EUA:**

Nos EUA, manter a confidencialidade da informação de Inteligência tributária de indivíduos não autorizados é considerado de suma importância. Por conseguinte, os EUA decretaram uma lei para controlar o acesso à informação tributária e às circunstâncias sob as quais esta informação pode ser compartilhada com outras entidades. O Título 26 do Código Fiscal Interno (IRC) 6103 é a lei que estabelece as regras de confidencialidade. Essa lei impede a revelação de informação de Inteligência tributária coletada pelo IRS por meio de investigações de crimes tributários, auditorias e / ou do preenchimento de Declarações de

Imposto de Renda. Isto é classificado como Inteligência tributária protegida. O IRS e a IRS-CI também podem coletar Inteligência tributária desprotegida. Essa informação pode ser originária de fontes não-tributárias, como registros públicos, informantes, informação de Inteligência coletada por meio de investigações não-tributárias (i.e. lavagem de dinheiro), Sigilo Bancário, e financiamento ao terrorismo. Ou a Inteligência tributária foi “limpa” (i.e. remoção de informação identificadora) suficientemente para ser classificada como Inteligência desprotegida.

Nas seguintes subseções, será explicado como a Inteligência tributária coletada pela IRS-CI pode ser compartilhada com outras entidades em conformidade com esta lei.

### **França:**

Na DGI da França, o sigilo fiscal é uma norma que só é possível derrogar por disposição legislativa expressa. Significa que o que não está permitido é proibido.

A Administração Tributária pode solicitar informação ou transmitir informação dentro desse marco.

#### **a. Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias**

### **Brasil:**

No Brasil, é permitido o intercâmbio de informações entre administrações tributárias integrantes dos diversos entes federativos, a saber, entre as fazendas públicas da união, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Na acepção do artigo 199, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), essa troca de informações dar-se-á na forma de lei ou convênio a ser celebrado entre as entidades interessadas.

Além disso, cabe ressaltar que no Brasil não há qualquer dificuldade na troca de informações entre os setores responsáveis pela fiscalização federal sobre tributos internos e comércio exterior, haja vista que a estrutura da SRF abrange essas duas áreas.

### **Canadá:**

A Agência Canadense de Renda (CRA) administra: os impostos sobre os rendimentos individuais para todas as províncias canadenses exceto Quebec; o imposto sobre os rendimentos de corporações para todas as províncias exceto Quebec e Alberta; e o GST para três das dez províncias. Este é um sistema excelente por várias razões econômicas, financeiras e de políticas tributárias, e em relação à Inteligência tributária assegura que há uma perspectiva nacional sobre tais atividades. Também assegura que a CRA pode compartilhar informação tributária com os governos provinciais e há um Memorando de Entendimento de compartilhamento de informações para esse propósito.

Para essas províncias onde a CRA não administra seus impostos, esta informará a tais províncias sobre os resultados de suas ações coercitivas (auditorias, investigações) de forma que elas possam empreender ação semelhante. Isto é feito automaticamente através de trocas regulares de dados.

## EUA:

O Título 26 IRC 6103 apresenta uma exceção que permite a troca de Inteligência tributária protegida com outras administrações tributárias nos EUA. O propósito da exceção é incentivar a obediência às leis tributárias ao permitir que as várias administrações tributárias nos EUA comparem informação de Inteligência tributária coletada por cada uma delas. Tal comparação serve para identificar possíveis discrepâncias entre a informação tributária de cada órgão e, conseqüentemente, possíveis casos de não-obediência às leis tributárias. Essa exceção também permite ao IRS e às administrações tributárias locais ter acesso a maiores recursos para reunir informação tributária do que se tivessem que duplicar esforços.

## França:

Toda comunicação de informação entre Administrações Tributárias (DGI, Aduanas, Competição e Consumo) deve ser formalizada; a comunicação de informação com vistas ao uso legal da mesma deve estar rodeada de uma estrita segurança. As transferências, incluindo as espontâneas, são feitas em suportes materiais. A lista de documentos de dados transmissíveis deve ser exhaustiva.

“Artigo L. 117 – Os Agentes da Administração Tributária e a Administração de Alfândegas e Impostos Indiretos têm a obrigação de comunicar os documentos do serviço que possuem sem poder opor o sigilo fiscal aos Agentes que tenham pelo menos o posto de Inspetor e que pertencem a outras administrações Financeiras e estão encarregados de estabelecer o montante de impostos e taxas”.

### **b. Intercâmbio de informações econômico-fiscais entre administrações tributárias e órgãos estatais diversos**

## Brasil:

Além do intercâmbio legalmente permitido de informações submetidas ao sigilo fiscal, entre administrações tributárias dos diversos entes federativos, existem as seguintes outras exceções a esse dever de confidencialidade.

A mesma Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), no parágrafo único do artigo 198, prevê que o sigilo a ser mantido pela administração tributária sobre os dados econômicos ou financeiros de contribuintes poderá ser quebrado para atender requisição oficial de autoridade judiciária, quando no exercício da jurisdição (julgamento de uma demanda levada pelas partes de um processo ao juiz ou tribunal). Essa demanda poderá se dar tanto para instruir processos de caráter criminal como civil.

Além disso, o Poder Legislativo, quando no exercício de sua função investigadora, por meio das suas comissões parlamentares de inquérito, poderá também requisitar às administrações tributárias informações protegidas pelo sigilo fiscal (art. 58, § 3º da Constituição da República).



Por fim, o Ministério Público tem também poderes, previstos na lei que regulamenta sua atuação (art. 8º, VIII e § 2º da Lei Complementar 75/1993), para requisitar dados e informações de contribuintes, sobre os quais as administrações tributárias tenham o dever de manter sigilo.

#### **Canadá:**

Como regra geral, devido às disposições de confidencialidade nas leis tributárias, a Agência Canadense de Renda (CRA) não pode compartilhar informações tributárias com a polícia, agências de segurança nacionais, ou qualquer outro organismo de execução legal. Há algumas exceções específicas a isso, como segue:

- A polícia pode adquirir uma determinação da justiça para informações tributárias se estiver investigando um determinado caso de droga ou se a investigação for relacionada ao crime organizado.
- A polícia pode pedir informações tributárias após ter feito acusações criminais na justiça.
- A Organização de Segurança Nacional do Canadá pode conseguir uma autorização de um juiz para obter certas informações.
- A CRA pode compartilhar informações tributárias com a Agência de Serviços de Fronteiras do Canadá, para propósitos alfandegários.

Dadas essas circunstâncias limitadoras para o compartilhamento de informações tributárias por força de lei, ainda assim a CRA desenvolveu nosso Programa Especial de Execução envolvendo parcerias com agências policiais que se concentram em usar o regime fiscal com o objetivo de maior execução legal. Uma grande quantidade de informações é compartilhada pela polícia com a CRA, embora esta não possa retribuir. Por meio dessas parcerias com a polícia, a CRA obtém indicações das pessoas suspeitas de obtenção de renda de atividades criminais. Usando informações fornecidas pela polícia, como também outras informações obtidas usando poderes regulares de auditoria, a CRA empreende auditorias e investigações tributárias criminais que têm como resultado a redução do lucro de atividades ilegais. Nós também podemos obter sentenças de prisão por sonegação fiscal em muitos casos.

A sede da CRA participa em diversos comitês governamentais e outros foros que se prestam a auxiliar programas de coordenação de execução legal e atividades em nível nacional. Ao passo que isso não nega o impacto dos constrangimentos de compartilhamento de informações na legislação tributária, certamente assegura que a CRA é capaz de contribuir amplamente com os objetivos de execução de lei através de seus programas.

#### **Chile:**

- Em outubro de 1996, através da Lei 19.749 artigo 4º, gera-se um convênio de intercâmbio de informação com o Serviço Nacional de Aduanas, cujo objetivo é intercambiar informação de contribuintes que serve para cumprir com os trabalhos de fiscalização de ambos os entes.
- Comissão de luta contra a evasão e a fraude tributária e aduaneira, operando desde julho de 2002 através da Resolução Isenta 455, composta pelo Diretor do Serviço de Impostos Internos (que a preside), pelo Diretor Nacional de Alfândegas, pelo Tesoureiro Geral da República e por um representante do Ministério da Fazenda que garantirá os

compromissos que serão adotados e velará pelo seu cumprimento. Os objetivos desta Comissão são:

- Proporcionar a coordenação dos Serviços de: Impostos Internos, Alfândegas e de Tesouraria em todas as matérias relacionadas com o cumprimento tributário dos contribuintes.
- Tornar mais efetivo o trabalho dos três Serviços de uma forma fluída e coordenada a fim de diminuir a evasão e a fraude tributária e aduaneira e de precaver o correto uso das franquias tributárias, aduaneiras e de promoção às exportações.
- Tomar medidas para proporcionar e simplificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, com o objetivo de maximizar o cumprimento voluntário.

Comitê Antidelinquência e Defesa do Comércio Formal: Integrada por organismos públicos (Serviço de Impostos Internos, Ministério do Interior, Carabineiros do Chile) e privados, estes últimos representados pela Câmara Nacional do Comércio, Serviços e turismo do Chile. Os seus objetivos são:

- Fornecer assessoria legal e orientação aos associados sobre as medidas práticas e específicas que contribuem para prevenir os roubos, furtos e outros atos delituosos. Além de gerar consciência junto à sociedade a respeito da obrigação de colaborar que os cidadãos têm, a partir de suas respectivas áreas de ação, no combate contra a delinquência mediante práticas preventivas. Outros de seus objetivos são encontrar soluções eficientes para erradicar o comércio de rua e as máfias que o mantêm, mediante um trabalho coordenado com a autoridade, assim como obter informação sobre experiências internacionais que dão certo neste âmbito.

#### **EUA:**

O Título 26 USC 6103 proíbe explicitamente a revelação de informação de Inteligência tributária coletada pelo IRS relativa às investigações de crimes tributários, auditorias, e / ou o preenchimento de Declarações de Imposto de Renda (informações tributárias protegidas) com outros órgãos de Inteligência Estaduais, a menos que a troca de informação seja concedida em conformidade com uma exceção prevista na lei. A exceção mais freqüente ocorre quando um Órgão de Inteligência Estadual está administrando uma investigação criminal, caso em que pode solicitar ao tribunal para conceder tal exceção. Outra hipótese de excepcionalidade acontece se o IRS-CI se tornar um membro da investigação, e estiver investigando violações tributárias criminais. Mas como verificado, o outro Órgão de Inteligência Estadual tem que estar conduzindo sua própria investigação criminal para que estas exceções sejam aplicadas.

Nos EUA, Inteligência tributária protegida não poderia ser compartilhada habitualmente com um sistema de Inteligência nacional, se houvesse tal sistema nos EUA, ou com outras unidades de Inteligência, como uma Unidade Investigativa Financeira (FIU) ou outros órgãos civis ou militares. Estes órgãos só podem obter informação de Inteligência tributária se esta ficar desprotegida, seja porque a informação de Inteligência tributária protegida se tornou de conhecimento público ao ser divulgada durante um procedimento de tribunal, ou porque a informação foi “limpa” para remover dela qualquer informação identificadora a respeito da entidade tributária.

Informação tributária desprotegida é habitualmente compartilhada com determinados criadores de políticas no IRS, Tesouro e Congresso para auxiliar no processo de tomada de decisões na modelagem de futuras políticas e legislação tributárias.

### França:

O princípio básico sempre é do sigilo fiscal e só pode deixar de ser respeitado mediante decisão expressa da Lei.

Com os outros organismos do Estado se estabelece também um marco jurídico estrito que se relaciona com a natureza dos documentos ou dados transmissíveis.

O mesmo varia segundo:

- A natureza dos dados solicitados.
- Art. L 82 B do Livro de Procedimentos Tributários: toda pessoa física ou jurídica que pague salários, pensões ou rendas vitalícias deve comunicar à Administração, se esta solicitar, sobre os documentos onde são registrados os pagamentos.
- A natureza da infração (trabalho ilegal).
- Art. L. 134 do Livro de Procedimentos Fiscais: os Agentes da Direção Geral de Impostos, a Direção Geral das Aduanas e Impostos Indiretos, os Agentes habilitados para este fim e juramentados dos organismos de seguro social e as caixas de mutualidade social agrícola, os Inspectores do Trabalho e funcionários de controle afins de acordo com o Artigo L. 611-10 do Código do Trabalho, os Oficiais e Agentes juramentados de Assuntos Marítimos, os Funcionários dos Corpos Técnicos de Aviação Civil encarregados deste mister e juramentados como os Inspectores e Adjuntos dos transportes terrestres podem receber da Administração de Impostos ou a Administração de Aduanas e Impostos Indiretos, se for necessário, comunicação de todos os dados e documentos necessários para o cumprimento de sua **missão na luta contra o trabalho clandestino**.

Os Agentes da Direção Geral de Impostos e a Direção Geral de Aduanas e Impostos Indiretos transmitem aos organismos encarregados de um regime de proteção social ou às caixas que prestam serviço de férias pagas assinaladas no Livro VII do Código do Trabalho, mediante solicitação escrita, todos os dados ou documentos que permitam receber montantes não pagos ou obter o reembolso de montantes pagos indevidamente, reveladas no marco do cumprimento da missão de luta contra o trabalho clandestino.

A qualidade outorgada ao Agente de Inteligência fiscal designado (auxiliar de Polícia para as BNEE).

A eficácia da ação de Inteligência fiscal se relaciona com a circulação da informação. Portanto, deve-se procurar uma flexibilização do sigilo fiscal dentro de um marco jurídico estrito.

Ambos os conceitos de flexibilização e legalidade não são incompatíveis. Por exemplo, o direito de comunicação entre a Polícia e os Serviços de Inteligência fiscal foi evoluindo neste sentido, mantendo, ao mesmo tempo, a obrigação de um documento administrativo.

- 1 – transmissão unicamente por meio da Justiça e sob o seu controle.
- 2 – em novembro de 2002, criação da possibilidade de uma solicitação direta da Polícia dirigida à Administração Tributária.
- 3 – em outubro de 2004, criação de uma transmissão espontânea de parte da Polícia à Administração Tributária para se adaptar às necessidades das estruturas “multi-administrações” dos Grupos de Intervenção Regionais.

- Art. L. 135 do Livro de Procedimentos Fiscais. Dentro do marco da luta contra as atividades lucrativas não declaradas que atentem contra a ordem pública ou a segurança pública, os Agentes da Direção Geral de Contabilidade Pública, a Direção Geral de Alfândegas e Impostos Indiretos, a Direção Geral de Impostos e a Direção Geral da Capacidade, do Consumo e da Repressão de Fraudes devem responder às solicitações que formulam os funcionários e Agentes da Polícia Judicial sobre dados e documentos do tipo financeiro, tributário ou aduaneiro, **sem que possa se interpor à obrigação ao sigilo**. Dentro deste mesmo marco, os funcionários e Agentes da Polícia Judicial devem comunicar aos Agentes das quatro Direções previamente assinaladas todos os elementos capazes de acarretar uma implicação do tipo financeiro, tributário ou aduaneiro, sem que possa se interpor à obrigação ao sigilo.

## Países Baixos:

A Administração Tributária trabalha regularmente em colaboração com outras organizações do Governo. Alguns exemplos:

- Durante operações nacionais como as mencionadas acima, a Administração Tributária trabalha em consonância com a Promotoria Pública por conta dos aspectos criminais das operações e para preparar para procedimentos penais subseqüentes.
- A cada ano, a Administração Tributária e a Promotoria Pública fazem acordos quanto ao número e tipo de casos criminais a serem levantados.
- Para muitas operações nacionais e regionais, é buscada uma cooperação com a Superintendência de Saúde e Segurança, serviços sociais e agências de benefícios de seguros sociais.
- Durante operações nacionais envolvendo, por exemplo, áreas para acampamentos e cassinos ilegais, a Administração Tributária trabalha junto com agências municipais e a polícia.
- A Administração Tributária e o FIOD-ECD são representados no FEC – Centro de Especialização Financeira (*Financial Expertise Centre*). As outras porções nessa parceria incluem órgãos de monitoração financeira (*Financial Markets Authority* (Autoridade em Mercados Financeiros) e o *Nederlandsche Bank* (Banco Holandês)), a Inteligência Geral e o Serviço de Segurança, a polícia e a Promotoria Pública. O objetivo do FEC é salvaguardar a integridade do sistema de finanças nos Países Baixos. Cada organização submete para avaliação qualquer informação recebida de uma determinada área pré-acordada. Isto fornece uma melhor visão geral dos riscos e esclarece a necessidade de levar a cabo investigações e/ou operações adicionais. Por exemplo, o risco de financiamento ao terrorismo é uma das matérias sujeitas à atenção especial dos parceiros.

### Confidencialidade

A confidencialidade em assuntos fiscais é regulada no Artigo 67 do Ato de Estado Tributário dos Países Baixos (*Algemene wet inzake rijksbelastingen*). O Parágrafo 2 desse Artigo declara que o Ministro pode conceder exceção da obrigação de respeitar a confidencialidade.

A política de concessão de exceção é formulada nos Regulamentos sobre Comunicação de Informação de Inteligência.

A cláusula permitindo a exceção é amplamente usada.

- Uso estrutural: a Administração Tributária fornece dados sobre rendimentos em uma base estrutural e completamente automatizada, para agências governamentais responsáveis pela regulamentação de projetos que dependam de renda, como por

exemplo, abatimento de aluguel, financiamento de estudante e benefícios de assistência social.

- Uso ocasional: informações são fornecidas a agências governamentais sob pedido se a agência precisar daquelas informações para executar seus deveres. Qualquer informação dessa natureza é fornecida com a condição de que só seja usada para o propósito que era planejado.
- Parcerias: parcerias sempre trabalham na base de um acordo que explicitamente inclua o aspecto de confidencialidade.
- Promotoria Pública: perguntas advindas da Promotoria Pública com relação a investigações criminais são sempre respondidas.

### **c. Intercâmbio internacional de informações econômico-fiscais**

#### **Brasil:**

É normal constarem cláusulas específicas relativas à troca de informações em todos os tratados, convenções e acordos internacionais firmados pelo Brasil no que se refere a matéria tributária, tanto nos destinados a evitar dupla tributação e evasão, como naqueles voltados a estimular a cooperação aduaneira.

Essas cláusulas têm como fundamento a disposição contida no artigo 26 do modelo de convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o qual recomenda que as informações recebidas por um Estado contratante deverão ser consideradas sigilosas da mesma maneira que as informações obtidas com base no direito interno desse Estado, e somente poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluídos os tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos tributos abrangidos pelo tratado, convenção ou acordo. Essas pessoas ou autoridades somente utilizarão estas informações para os fins tributários, ficando, da mesma forma, obrigadas à manutenção do sigilo fiscal.

A previsão legal de troca de informações tributárias não poderá, em hipótese alguma, obrigar a um Estado a:

- adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou prática administrativa;
- fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal;
- fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, ou profissionais, procedimentos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Conforme previsto no artigo 2º, item XV, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 275, de 15 de agosto de 2005, uma das finalidades da SRF como órgão específico, singular e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda é a de participar da negociação e de implementação de acordos, tratados e convênios internacionais pertinentes à matéria tributária, ressalvadas as competências de outros órgãos que tratem desses assuntos (por exemplo, o Ministério das Relações Exteriores).

Atualmente, encontram-se em vigor três tipos de acordos internacionais envolvendo matérias tributárias, são eles:

- acordos para evitar a dupla tributação, assinados com os seguintes países: Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Países Baixos, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Repúblicas Eslovaca e Tcheca, e Suécia.

- Acordos de Cooperação Aduaneira, assinados com os seguintes países: Estados Unidos, França, Grã-Bretanha, Mercosul (Mercosul + Chile), Mercosul (Tratado de Assunção), Rússia e o Convênio Multilateral sobre Cooperação e Assistência Mútua entre as Direções Nacionais de Aduanas – COMUCAM (Argentina, Brasil, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Espanha, Haiti, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, República Dominicana e Uruguai).
- Acordos de Complementação Econômica, assinados em bloco com os seguintes países:
  - Bolívia, Colômbia, Venezuela, Equador, Peru, Argentina, Paraguai e Uruguai;
  - Argentina, Paraguai e Uruguai;
  - Argentina, Paraguai, Uruguai e México;
  - Uruguai.

O Brasil poderá obter informações tributárias, para fins penais, com a utilização do Acordo de Assistência Jurídica Mútua em Assuntos Penais (*Mutual Legal Assistance Treaty – MLAT*), obedecidos os requisitos exigidos na sua assinatura. Destacam-se os acordos assinados com os países do Mercosul (Argentina, Paraguai e Uruguai), com a França e os Estados Unidos da América.

Por fim, cabe citar que a SRF mantém adidos tributários em três embaixadas de países com significativa importância para o Brasil, no que se refere a suas relações tributárias internacionais: Argentina (Buenos Aires), Estados Unidos (Washington) e Paraguai (Assunção). Os adidos vêm alcançando sucesso também no estabelecimento de parcerias com essas administrações tributárias estrangeiras, facilitando também a obtenção de informações previstas em acordos firmados ou cuja legislação daqueles países permita seu intercâmbio, assim como contribuído substancialmente nas investigações envolvendo organizações criminosas transnacionais.

#### Canadá:

No Canadá, tratados tributários são usados para compartilhar informação com outros países. Os tratados efetivamente limitam o modo pelo qual as informações podem ser usadas para assuntos tributários. Além disso, as informações a serem compartilhadas devem ser aprovadas pela “autoridade competente” nomeada no tratado para assegurar que se encontra em conformidade com o mesmo.

Para facilitar o compartilhamento de informações entre o Canadá e os Estados Unidos, um acordo administrativo foi firmado com a intenção de reduzir a carga administrativa associada com o processo normal de troca de informações relativas ao tratado tributário em casos em que os dois países estão investigando o mesmo alvo.

O Canadá também usa Tratados Legais de Ajuda Mútua para obter informações tributárias, que serão usadas com propósito de investigação criminal.

A CRA está tentando desenvolver tratados tributários com vários países que têm leis bancárias altamente secretas e que estão, por esta razão, relutantes em compartilhar informações tributárias.

#### EUA:

O Título 26 IRC 6103 permite ao IRS trocar informação tributária protegida com países estrangeiros em conformidade com um acordo formal tal como um Tratado Tributário ou Acordo de Troca de Informação Tributária (TIEA) entre os EUA e o governo estrangeiro. A

troca pode ser para assistência na coleta de provas para uma investigação ou usada para qualquer outro propósito de administração tributária permitido pelo acordo. Geralmente os países estrangeiros não podem usar informação tributária para investigações criminais não-tributárias como lavagem de dinheiro, tráfico de droga, etc. Porém, se o crime que está sendo investigado for financiamento ao terrorismo, então uma determinação judicial pode ser exigida para liberar informações tributárias protegidas ao país estrangeiro. Os EUA têm buscado veementemente acordos internacionais de compartilhamento tributário com outros países para obter informação de Inteligência tributária relativas às investigações. O país está usando atualmente o modelo adotado pelo OECD para estes acordos.

Com relação ao compartilhamento de Inteligência tributária protegida com outras administrações tributárias nos EUA, o propósito desta exceção é estimular a obediência às leis tributárias ao permitir às várias administrações tributárias do mundo comparar Inteligência tributária coletada por cada administração tributária para identificar possíveis discrepâncias entre a Inteligência tributária do país e, portanto, possível não-conformidade com as leis tributárias.

Outros acordos internacionais que a IRS-CI utiliza para coletar Inteligência tributária de países estrangeiros são os Tratados Legais de Ajuda Mútua e Cartas Rogatórias. Esses acordos só podem ser usados em investigações criminais. As informações trocadas por meio de tais acordos são controladas pelo Departamento de Justiça dos EUA. Essas informações podem ser usadas para outras violações criminais diferentes de violações tributárias, como lavagem dinheiro, desde que a informação não tenha sido obtida usando um Tratado tributário ou TIEA.

Como resultado do aumento significativo de esquemas fiscais criminosos internacionais durante os últimos vinte anos, a IRS-CI criou uma Seção Internacional na Sede. O componente fundamental desta seção é a colocação de investigadores criminais em postos estratégicos fora do país. A missão desses adidos é trabalhar com Inteligência tributária estrangeira e outras organizações policiais (*law enforcement agencies*) para facilitar a troca de informação, participar em investigações conjuntas e desenvolver investigações potenciais.

Finalmente, o IRS e a IRS-CI esperam reduzir barreiras ao compartilhamento de Inteligência tributária entre países estrangeiros sendo um membro de órgãos internacionais dedicados a estes assuntos como o CIAT e o OECD.

### **França:**

Na França o intercâmbio de dados está contemplado nos Artigos L. 114 e L. 114 A do LPF que estabelecem que a Administração pode intercambiar dados com:

- Os Estados que firmaram com a França um convênio tributário internacional que contempla a assistência mútua (102 convênios);
- As Administrações financeiras dos Territórios de Ultramar e outras coletividades territoriais da República Francesa com regime tributário específico;
- Os Estados membros, no que diz respeito à aplicação de diretivas e normativas da União Européia em matéria de Imposto sobre a Renda e a Fortuna, igualmente em matéria de Imposto do Valor Agregado.

Outros tipos de solicitações de dados surgem dentro do marco da assistência administrativa internacional. Referem-se a situações contempladas de modo expreso e podem ser produzidas durante todas as ações de controle que realizarem os Serviços da Direção Geral de Impostos, quaisquer que sejam os impostos implicados.

Alguns convênios não contêm cláusulas de intercâmbio de dados (especialmente a Arábia Saudita, o Bahrein, o Qatar e Omã). O mesmo acontece nos países com os quais a França não tenha firmado convênio, nenhuma assistência é possível. Na presença de um convênio que contenha uma cláusula de intercâmbio de dados ou um convênio de assistência administrativa, a amplitude da assistência dependerá da redação da cláusula ou do convênio.

Existe também uma rede de agregados fiscais em 7 embaixadas importantes no exterior (Washington, Londres, Berlim, Roma, Madri,...). Estes funcionários da DGI francesa estão encarregados, entre outras atividades, de estabelecer e manter as melhores relações possíveis com as Administrações Tributárias estrangeiras; participam, dentro deste marco, no dispositivo de intercâmbio internacional de informação.

#### **VI.4. Base normativa para a atuação da Inteligência fiscal**

##### **a. Competências legais**

###### **Brasil:**

Pelo Decreto nº1.745, de 13 de dezembro de 1995, foi criada a Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação. As atribuições e competências da Copei são as constantes do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pelo Ministro da Fazenda através da Portaria MF nº 030, de 25 de fevereiro de 2005, e alterações na Portaria MF 275 de 15 de agosto de 2005. Esses atos objetivaram dar base legal para a criação da Copei, bem como a determinação de suas competências legais.

A legislação pertinente define as competências e atribuições legais da Copei para planejar, coordenar, controlar e avaliar as atividades de pesquisa e investigação na área de Inteligência, em especial nos crimes contra a ordem tributária, de contrabando e descaminho e de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, com o objetivo de produzir conhecimentos para uso das unidades da SRF no âmbito de suas competências.

###### **Canadá:**

As leis tributárias do Canadá fornecem vários artigos que são importantes para Inteligência tributária e atividades de investigação:

i. providências claras para propor acusações criminais por sonegação tributária, por conspiração para cometer sonegação tributária, preenchimento de falsas declarações, assim como reivindicação de restituição indevida; a lei institui multas significativas e/ou sentenças de prisão na condenação de tais crimes.

ii. penalidades por falha no preenchimento de Declarações de Imposto de Renda quando exigido;

iii. autoridades específicas para a obtenção de informação com propósitos de atividades impositivas na área tributária, inclusive inspeção ou poderes de auditoria, autoridade para requerer produção de documentos, poder para a obtenção de mandados de busca e autoridade para fazer interrogatórios; e



iv. providências claras que descrevam quando informações tributárias podem ser usadas para propósitos não-tributários.

A CRA também usa providências do Código Penal para reforçar a legislação tributária. Em certas circunstâncias onde as transgressões são consideradas mais sérias que o habitual, as punições relativas à sonegação fiscal são substituídas por punições às fraudes do Código Penal, pois neste as penalidades são mais severas.

#### **EUA:**

Nos EUA, o Congresso aprovou uma série de leis que autorizam o IRS a coletar e distribuir informação tributária às partes apropriadas. Especificamente, o Título 26 do Código Interno do Fisco, Seção 7608(b) e outras seções do Código fornecem a legislação para a IRS-CI coletar informação tributária relativa às investigações criminais e outros meios aprovados.

#### **b. Princípios básicos**

#### **c. Políticas e procedimentos**

#### **Brasil:**

O Manual de Normas e Procedimentos da Copei (atualmente em processo de revisão por grupo de trabalho da Copei) é o instrumento que fixa as políticas e procedimentos que devem ser seguidas pelos agentes da Inteligência fiscal. Tal manual estabelece minuciosamente o método de trabalho vigente na Copei, calcando-se nos princípios básicos sobre os quais se encontra estruturada a atividade, como o da oportunidade, da amplitude, da objetividade, da clareza, entre outros.

O manual de normas e procedimentos descreve em detalhes os procedimentos de trabalho da Copei, apresentando a metodologia de produção do conhecimento, normas para análise e tratamento de denúncias, recomendações a respeito da condução de investigações e das técnicas especializadas de Inteligência, regras para a elaboração dos relatórios de difusão, etc.

#### **Canadá:**

A Agência Canadense de Renda (CRA) desenvolveu um Manual de Investigações detalhado que esboça as políticas e procedimentos para todos os aspectos do programa. Esse manual está disponível no *Website* interno da CRA e pode ser acessado por funcionários a partir de qualquer lugar no Canadá. O manual é atualizado em uma base regular para assegurar que ele reflita a legislação mais atual, jurisprudência e procedimentos operacionais, além de práticas.

#### **EUA:**

O IRS instituiu um manual (IRM) para definir as políticas gerais e procedimentos que as divisões de conformidade do IRS, incluindo a IRS-CI, seguem no desempenho de suas obrigações para coletar informações tributárias. Essas políticas e procedimentos cobrem a extensão das obrigações a serem executadas, a necessidade de oportunidade, clareza,

objetividade, imparcialidade e simplicidade na execução dessas obrigações, o nível de controle dessas obrigações, e o nível de segurança para a informação de Inteligência tributária produzida.

A IRS-CI também instituiu um Manual de Execução Legal (*Law Enforcement Manual* - LEM) para administrar essas atividades que só a IRS-CI executa. Tais atividades podem incluir a administração de tarefas de execução legal especializadas e sensíveis, inclusive operações de Inteligência. Essas políticas e procedimentos fornecem os princípios básicos para coletar Inteligência tributária, seja por atividades de coleta de informações tributárias seja por investigações criminais concretas. Essas políticas e procedimentos são direcionados para a oportunidade, a extensão, a segurança, o controle, a imparcialidade, e outros princípios essenciais para proteger os direitos dos cidadãos dos EUA de atividades excessivamente invasivas e ilegais pelos funcionários da IRS-CI. Por exemplo, o manual impõe a quantidade de controle gerencial que deve ser aplicada na coleta de informação de Inteligência tributária. Todos os agentes especiais do IRS-CI devem passar por uma análise pormenorizada das suas atividades a cada quatro meses e uma análise anual. O propósito dessas análises é assegurar que os agentes estão executando os seus deveres em conformidade com as leis dos EUA e com as políticas e procedimentos do IRS e da IRS-CI. As revisões cobrirão oportunidade, clareza, extensão, entre outros atributos de uma investigação criminal bem conduzida.

As políticas e procedimentos no LEM são consistentes e compatíveis com as políticas e procedimentos de outros órgãos Estaduais de Execução Legal de Inteligência nos EUA.

O IRS e a IRS-CI estão constantemente atualizando sua estrutura para melhorar sua habilidade para coleta de informação de Inteligência tributária. A mais recente e principal atualização foi em 2000, quando o IRS e a IRS-CI sofreram uma reestruturação organizacional completa. Esta reestruturação foi conduzida em conformidade com uma avaliação independente, produzida pelo governo dos EUA, sobre o IRS e a IRS-CI, suas políticas e procedimentos, bem como a implementação destes. Além de mudanças organizacionais, o IRS e a IRS-CI estão atualizando constantemente suas políticas e procedimentos para se adequar à evolução da legislação e das metodologias para a coleta de informação de Inteligência tributária.

#### **d. Dever de proteção institucional**

#### **Brasil:**

O Manual de Segurança Institucional da Secretaria da Receita Federal, foi instituído pela Portaria SRF n<sup>o</sup> 1.700 de 12 de dezembro de 2003. O objetivo do Manual é a apresentação de regras e recomendações que estimulem a conscientização do corpo funcional da SRF quanto aos riscos decorrentes de ações ou interesses externos e internos contra a instituição e seus servidores e à necessidade de salvaguardar conhecimentos e dados protegidos pelo sigilo fiscal.

Sendo assim, a proteção institucional traduz-se na conscientização de seus servidores para a importância da atividade por eles desenvolvida e nos cuidados que devem reservar, tanto no desenvolvimento de suas tarefas, quanto na segurança dos objetos físicos, informatizados ou cognitivos a que têm acesso.

O Manual é destinado a todos os servidores da SRF que, além do cumprimento dos deveres impostos no ordenamento legal e por estarem envolvidos na atividade de arrecadar parte da renda dos contribuintes, deverão ter cuidados adicionais no trato da coisa pública, na postura profissional e na discricionariedade necessária ao desempenho de sua função.

O instrumento atualmente encontra-se na fase de sua difusão, que terá um caráter permanente, ou seja, será uma tarefa contínua no âmbito da SRF. Esta ação visa ao fortalecimento institucional da organização, por meio do aperfeiçoamento e atualização

permanentes dos procedimentos e das recomendações normativas, particularmente no que diz respeito à salvaguarda do sigilo fiscal e de seus funcionários.

A campanha de divulgação inclui a distribuição entre todos os servidores de calendários e marcadores de livros temáticos, contendo recomendações de segurança. Além disso, histórias e charges fictícias estão sendo apresentadas quando do acesso dos servidores a seus computadores conectados em rede, fixando os conceitos de segurança institucional de forma atraente. Também palestras estão sendo periodicamente ministradas a todo corpo funcional.

Esse manual apresenta regras e recomendações voltadas a neutralizar riscos decorrentes de ações externas e internas contra a instituição e seus servidores. Sua estrutura é composta pelos capítulos segurança do pessoal, segurança da documentação, segurança das comunicações e dos sistemas de informações e segurança das áreas e instalações, além de um anexo contendo toda a legislação pertinente. Assim, conforme o Manual, a Segurança Institucional deve ser promovida por um conjunto de ações que visem à prevenção e obstrução de danos potenciais relativos a:

*a) Segurança do pessoal*

Ações voltadas à prevenção e à obstrução de ações de terceiros e de conduta de servidores, que possam colocar em risco a integridade do corpo funcional e a segurança de informações e dados sensíveis, alcançados pelo sigilo fiscal.

*b) Segurança da documentação*

Conjunto de medidas destinadas à salvaguarda de dados e informações contidos em documentos da instituição, especialmente aqueles cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, bem assim à inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas, na forma da lei. Ressalvado o direito, assegurado a todos, de receber informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral, contidas em documentos de arquivos, que deverão ser prestadas no prazo legal.

*c) Segurança das comunicações*

Conjunto de medidas voltado para salvaguarda de conhecimentos e dados sigilosos durante os respectivos atos de transmissão e de recepção. Neste procedimento são previstos, desde o locais adequados para instalação de equipamentos de comunicação, o meio adequado de transmissão e, conforme a sensibilidade do assunto a ser transmitido, a utilização de proteção criptográfica.

*d) Segurança dos sistemas de informação*

Conjunto de recomendações destinadas à garantia da segurança e integridade do *hardware*, do *software*, dos sistemas de gerenciamento de bancos de dados e dos próprios bancos de dados.

Neste contexto, a então SRF já vinha disponibilizando, desde 2001, para seus funcionários o Manual “*on-line*” de Segurança da Informação.

*e) Segurança das Áreas e Instalações*

Conjunto de medidas voltadas para a salvaguarda dos locais onde são elaborados, manuseados ou guardados documentos, dados e informações tratados pela SRF, dos bens sob controle da instituição, bem assim dos servidores no exercício de suas funções, em seus locais de trabalho.

## Colômbia:

Para a administração tributária é uma política constante a proteção a funcionários, recursos técnicos e instalações sensíveis a situações de perigo ou conflito.

Em relação à segurança de áreas e instalações conta-se com um duplo sistema de segurança tanto externo (segurança privada), como interno (responsável de Inteligência e contra-Inteligência operacional – responsável DIPOLFA), além de diferentes meios técnicos como circuitos fechados, detectores de explosivos, armas e um rigoroso controle de acesso por meio de inspeções personalizadas. Em certos níveis se redobra a segurança e se restringe o acesso do pessoal.

Em relação aos meios informáticos tem-se um controle de segurança como: acessos personalizados, usuários identificados, postos de controle, rastreamento, salvaguardas automáticas, restaurações controladas.

## EUA:

A segurança institucional de toda informação de Inteligência reunida pelo IRS e IRS-CI é considerada uma prioridade. O Título 26 do Código Interno de Fisco 6103 é a lei prioritária que administra a revelação de informações tributárias protegidas. O IRS instituiu protocolos de segurança rígidos regulamentando o armazenamento, o acesso e a distribuição de informação de Inteligência tributária. Esses protocolos de segurança são emitidos para todos os funcionários, que devem revisá-los anualmente para se assegurar do seu entendimento e obediência a eles.

Como parte dos protocolos de segurança, todos os funcionários do IRS têm que passar por uma verificação de segurança antes de serem contratados. Essa verificação é conduzida para confirmar se o candidato não tem um antecedente criminal. Ela também determinará a reputação do candidato na comunidade para assegurar que ele é de bom caráter, não será passível de corrupção e não acessará e disseminará, ilegalmente, informação tributária a indivíduos não-autorizados. O nível da verificação de segurança dependerá do tipo de informações tributárias às quais o candidato terá acesso. Por exemplo, a maioria dos agentes operacionais da CI tem uma Permissão Ultra Secreta e devem refazer sua verificação de segurança a cada 5 anos.

Anualmente, é oferecido treinamento a todos os funcionários sobre as leis de revelação das informações protegidas e sobre as penalidades por violar essas leis. As penalidades incluem multas obrigatórias, demissão do IRS, possíveis acusações criminais e prisão, se for considerado culpado. Além disso, o contribuinte pode mover um processo civil contra o empregado por outros danos materiais ou financeiros.

Também como parte dos protocolos de segurança, todos os sistemas de computador são protegidos contra *hackers* / *crackers* por meio do uso de *firewalls* e senhas. Todos os computadores exigem uma senha para permitir acesso aos registros neles armazenados. Todos os bancos de dados e e-mails exigem uma senha secundária para serem abertos. Como proteção adicional, todos os e-mails são criptografados para não serem lidos por *hackers*. Todos os arquivos são mantidos em áreas seguras; trancados em armários ou cofres dependendo do seu nível de sigilo. Fac-símiles seguros são usados quando o nível de sigilo o requeira. Cada Seção do IRS tem um Oficial de Segurança para assegurar que os protocolos de segurança são seguidos. Um treinamento anual é dado aos funcionários para recordar os protocolos de segurança. Todos os funcionários da IRS-CI têm que passar

por um curso de treinamento abrangente depois de serem contratados, relativo aos seus deveres e responsabilidades na coleta e análise de informação de Inteligência tributária. O curso é ministrado em uma instalação de Treinamento Federal e tem duração de 26 semanas. Ele inclui assuntos de direito tributário, direito penal federal e processos, o uso de técnicas investigativas especiais e como conduzir uma investigação financeira.

#### **VI.5. Perfil e habilidades dos funcionários que participem da atividade de Inteligência fiscal**

##### **Brasil:**

As normas relacionadas à seleção e capacitação de funcionários para o exercício de atividades de Inteligência fiscal na Secretaria da Receita Federal, bem como ao seu desligamento, em casos de incompatibilidade de perfil pessoal ou suspeita de desvios funcionais, estão previstas no Manual de Normas e Procedimentos da Copei e no Manual de Segurança Institucional da SRF.

O primeiro prevê critérios voltados ao recrutamento e à seleção de servidores da SRF, que poderão compor o quadro funcional da Copei. Dessa forma, é importante ficar claro que todos os candidatos a trabalhar na unidade de Inteligência fiscal da SRF já possuem elevados conhecimentos de direito tributário, constitucional, comercial, civil e administrativo, além de contabilidade e matemática financeira, testados quando de sua aprovação em concurso público de abrangência nacional, por ocasião de seu ingresso na SRF. Esse concurso público tem como pré-requisito a conclusão de curso de nível universitário.

Já o Manual de Segurança Institucional da SRF objetiva estimular a conscientização do corpo funcional desse órgão quanto aos riscos decorrentes de ações ou interesses externos e internos contra a instituição e seus servidores, bem como quanto à necessidade de salvaguardar conhecimentos e dados protegidos pelo sigilo fiscal.

As orientações constantes de ambos documentos aplicam-se a todos os servidores da SRF que desejem ingressar na Copei, bem como àqueles que se julgue necessário desligar desta.

O Manual de Normas e Procedimentos, dentre outras previsões, estabelece o processo seletivo a ser enfrentado pelos servidores da administração tributária que aspirem a integrar o corpo de agentes da Inteligência fiscal, sendo composto das etapas a seguir relacionadas.

- Análise curricular - Os servidores da SRF interessados em compor o corpo funcional da Copei devem encaminhar *curriculum vitae* que será objeto de análise prévia visando verificar se a formação, o perfil pessoal e a experiência profissional do candidato se ajustam às características e necessidades da atividade.
- Análise de questionário específico - Os servidores que tiverem seus currículos selecionados deverão preencher questionário específico fornecido pela Copei, para análise do perfil profissional e de aptidões pessoais. É também nesta fase que será verificada a regularidade com as obrigações tributárias, bem como o histórico do servidor, com as ocorrências disciplinares e informações de seus chefes anteriores.
- Entrevista - Os candidatos selecionados na etapa anterior serão convocados para uma entrevista, efetuada por dois integrantes da Copei – já experientes na atividade, durante a qual se procurará checar as informações prestadas no questionário, a motivação para ingresso na atividade de Inteligência fiscal e verificar seu perfil pessoal. Nessa ocasião, o entrevistado receberá informações mais específicas a respeito do tipo de trabalho desenvolvido na Copei, características do treinamento obrigatório para ingresso na atividade, etc. Essa entrevista é também uma

oportunidade para sanar dúvidas do candidato, bem como esclarecer quaisquer concepções infundadas sobre a atividade de Inteligência.

- Treinamento na área de Inteligência - Os selecionados na etapa anterior participarão de treinamento específico de Inteligência, que será eliminatório, no qual receberão instruções teóricas e práticas acerca da atividade.

Já o Manual de Segurança Institucional da SRF, dentre outras recomendações, prescreve a adoção de medidas de segurança nos casos de afastamento temporário e desligamento de servidores, tais como a recomendação para o cancelamento de senhas e a devolução de crachá ou documentos de identificação funcional em certos casos específicos.

### **Canadá:**

No Canadá, o programa de atividades de Inteligência e investigações da CRA se concentra em assuntos tributários e portanto a equipe de trabalho deve ter um conhecimento profundo de contabilidade e de auditoria tributária. Desta forma, o recrutamento para estes programas é concentrado em pessoal que já está em nossa atividade de auditoria civil. Este pessoal recebe treinamento específico em várias áreas relacionadas ao conhecimento de investigações criminais e em habilidades que eles não desenvolveriam por meio da experiência em auditoria.

O treinamento para o agente operacional é importantíssimo. Há muitos aspectos de Inteligência operacional e investigação que devem ser ensinados no contexto da operação e que não podem ser trazidos para o serviço de experiências anteriores (trabalho e educação). Isto é particularmente adequado para o trabalho de Inteligência tributária. Por exemplo, não é suficiente contratar ex-policiais na Inteligência tributária já que os agentes devem ter uma formação universitária e têm que entender de impostos e direito tributário. Treinamento progressivo também é importante.

### **Chile:**

Dada a problemática jurídica que traz consigo o desenvolvimento de Inteligência fiscal, especificamente no que está relacionado com as irregularidades jurídico-tributárias que apresentam os casos, é necessário contar com advogados especialistas em assuntos tributários para participarem das etapas de planejamento, desenvolvimento e execução operacional dos casos.

Estes advogados tributários são os encarregados de analisar as leis tributárias e as mudanças que estas sofram, além de analisar a problemática legal que existe ao abordar um caso e são os encarregados de apresentar as ações judiciais perante os Tribunais de Justiça durante um processo penal.

A inclusão no Serviço de Impostos Internos deste tipo de profissionais permitiu realizar as investigações levando em consideração todas as arestas judiciais que uma investigação pudesse apresentar, verificando, desta maneira, se existe correspondência entre os fatos concretos e a norma jurídica abstrata.

### **EUA:**

A IRS-CI contrata agentes operacionais e analistas de informação para coletar Inteligência tributária. A posição de Agente Operacional é uma posição profissional que tem exigências educacionais mínimas, o que inclui pelo menos cinco cadeiras universitárias em contabilidade. Ambos os empregos têm uma descrição detalhada do cargo sobre as qualificações que um candidato deve ter para conseguir a posição e quais serão os seus deveres de trabalho. Ao serem contratados, os empregados são informados a respeito dos critérios e padrões pelos quais eles serão avaliados para determinar se estão fazendo seus trabalhos eficientemente. Nos EUA, todos os agentes operacionais são oficiais de execução da lei (*law enforcement officers*) que portam uma arma, e podem realizar todos os deveres de execução de lei, inclusive executar mandados de busca, mandados de prisão, e usar técnicas investigativas especiais, tais como vigilâncias e operações encobertas.

Por causa da natureza altamente técnica e sensível de ser um agente operacional e do julgamento necessário para executar seus deveres eficazmente, a IRS-CI instituiu um rígido processo de contratação para empregar só os melhores indivíduos. Para se candidatar a uma vaga o candidato tem que fornecer um *curriculum vitae* que deve indicar que o mesmo tem curso superior contendo, no mínimo, cinco cadeiras em contabilidade. O pré-requisito de contabilidade é necessário para executar os deveres contábeis forenses associados à coleta de informação de Inteligência tributária.

Todos os candidatos cujo *curriculum vitae* indicar que eles têm as habilidades e conhecimentos básicos para ser um agente operacional devem passar pelas seguintes etapas para serem contratados:

- Exame escrito
- Entrevista
- Checagem dos precedentes
- Teste de uso drogas, e
- Exame médico

A entrevista é especialmente importante já que fornece uma oportunidade para julgar a habilidade do indivíduo para encontrar e lidar com pessoas. O candidato tem que demonstrar que não abusará dos poderes inerentes ao trabalho. Ele também tem que demonstrar que é facilmente adaptável para coletar informações de pessoas com histórias sócio-econômicas diferentes.

Todos os candidatos que são selecionados para serem contratados como agentes operacionais precisam passar por um extenso curso de treinamento (treino básico). O curso cobre todos os aspectos de como ser um agente operacional, inclusive a política e procedimentos do IRS e IRS-CI, direito tributário, direito e procedimentos penais Federais, como conduzir uma investigação financeira para coletar informação de Inteligência tributária, inclusive as técnicas usadas para a coleta de dados negados e o uso de técnicas investigativas especiais. O direito e procedimentos penais Federais incluem a observação dos direitos e garantias constitucionalmente dadas a todos os indivíduos, inclusive as limitações de usar técnicas investigativas especiais.

Os agentes operacionais são também treinados para conduzir investigações de lavagem de dinheiro e de financiamento ao terrorismo, já que são responsáveis por esses crimes. Eles também são familiarizados com outros crimes federais tais como violações alfandegárias, durante o treino básico.

Depois que o agente operacional passa pelo treino básico, ele é designado para um escritório de campo para começar seus deveres de coleta de Inteligência tributária. Ao se apresentar no escritório, um agente operacional experiente lhe é designado para, durante um período de pelo menos um ano, ser seu instrutor no emprego. Este instrutor é responsável por treinar o agente operacional sobre como conduzir atividades de Inteligência tributária em campo.

Além do treino básico descrito acima, o IRS-CI administra treinamento anual a todos os agentes, sobre tendências criminais emergentes e novas técnicas de coleta de Inteligência tributária. Também dá treinamento avançado a todos os agentes operacionais depois que o agente já está no trabalho por cinco anos. Além disso, é dado treinamento especializado a agentes operacionais experientes que tenham demonstrado uma aptidão para usar equipamentos associados a técnicas investigativas especiais, inclusive dispositivos de monitoração visuais e auditivos, e dispositivos de rastreamento.

O governo dos EUA está autorizado a pagar aos agentes operacionais salários que estão no topo da escala salarial dos funcionários públicos civis. O salário elevado é justificado devido ao conhecimento profissional exigido para ser um investigador financeiro, ao perigo inerente em ser um oficial de execução da lei, e por fornecer um incentivo razoável a um agente operacional que está suscetível a suborno.

Os Analistas de Informação também sofrem um recrutamento rígido e processo de contratação semelhante ao de um agente operacional, com exceção de que não é exigido um exame escrito. As habilidades e educação exigidas não são tão altas para um analista de informação como para um agente operacional porque as suas responsabilidades não são tão complexas. Todos os aspectos inerentes ao treinamento de analistas de informação são significativamente reduzidos quando comparados aos de um agente de Inteligência. Seu treinamento é de apenas aproximadamente duas semanas, não lhes é exigido lidar com o público, exceto como uma pessoa de apoio a um agente de Inteligência. Seus deveres são, principalmente, pesquisar bancos de dados públicos e do governo e preparar relatórios sobre potenciais atividades criminosas para posterior investigação detalhada pelo agente operacional. A mesma adesão para proteger os direitos constitucionais dos indivíduos é esperada de analistas de informação. Uma supervisão é feita por agentes operacionais para assegurar a homogeneidade da informação coletada pelos analistas com o trabalho dos agentes.

Além das posições descritas acima, a IRS-CI também contrata outros especialistas para formar uma unidade de Inteligência tributária mais efetiva. Alguns destes especialistas estão descritos a seguir:

**Advogados:** a IRS-CI tem advogados internos que fornecem aconselhamento legal em investigações que estão em andamento, especialmente no uso de técnicas investigativas especiais tais como operações encobertas e monitoração de conversas.

**Oficiais de Relações Públicas:** a IRS-CI tem treinado agentes operacionais para emitir boletim de imprensa aos meios de comunicação dos EUA. Esses boletins de imprensa auxiliam no aumento da obediência às leis tributárias, informando o público sobre ações coercitivas contínuas, e ajuda a disseminar a Inteligência tributária ao público.

**Especialistas em Informática:** a IRS-CI tem uma filial completa dedicada a projetar e manter sua infra-estrutura de computador. Isto inclui compra de *hardware*, compra de *software*, ou desenvolvimento dos mesmos se não houver disponibilidade de *software* público, manutenção dos bancos de dados da CI, e recuperação de informação de computadores confiscados.

### **França:**

Existem globalmente 2 tipos de seleção para os Agentes que trabalham no setor da Inteligência fiscal:



- No que diz respeito aos especialistas da Informática, são agentes que entraram na Administração Tributária mediante concurso e passaram, em seguida, por outro concurso interno para ter acesso a tal especialização. O que significa que são, ao mesmo tempo, especialistas em assuntos fiscais e informáticos.
- No que diz respeito aos outros Agentes, todos possuem uma especialização em matéria fiscal visto que entraram na DGI mediante concurso e foram selecionados posteriormente pelas suas qualidades com o objetivo de fazer parte dos Serviços de Inteligência.

A capacitação dos Funcionários do Ministério das Finanças está a cargo da Direção Geral que conta com as suas próprias Escolas. Depois de entrar através de concurso, os Funcionários continuam com uma formação de acordo com o cargo que ocupa (ver quadro adjunto); o Ministério incrementa, atualmente, a prática em empresas num período de 5 dias para sensibilizar os Funcionários sobre organização, funcionamento e estratégia empresarial.

No transcurso de sua vida profissional, o funcionário terá sessões de formação profissional ministradas pela sua Administração: estas sessões formativas podem ser de carácter obrigatório (adaptação a um cargo) ou opcionais (por solicitação do funcionário).

Ao longo de sua vida profissional, o funcionário pode ter acesso a uma qualificação profissional (analista de informática, por exemplo). Estes períodos de capacitação, outorgados pelo Ministério, têm uma média de duração de 4 meses e são avaliadas com provas escritas e orais. O funcionário declarado idóneo poderá, então, integrar uma estrutura administrativa específica (Antiga Brigada de Verificação e Contabilidades Computadorizadas).

#### Inspetores Alunos

Promoção 2004-2005, Estrutura, Calendário e Conteúdo do Ciclo de Formação.

E.N.I. Clermont-Ferrand E.N.I. Noisy-Le-Grand E.N.T. E.N.D. I.G.P.D.E	CICLO MINISTERIAL DE FORMAÇÃO INICIAL	15 dias
E.N.I. Clermont-Ferrand ou Noisy-Le-Grand	Elementos fundamentais de Contabilidade e Fiscalização, Estudo da Legislação	1 mês
Dentro dos Serviços	PRÁTICA DE SENSIBILIZAÇÃO	1 semana
E.N.I. Clermont-Ferrand ou Noisy-Le-Grand	Aplicação da Legislação	3 meses
Dentro dos Serviços	1º PERÍODO DE ALTERNÂNCIA	2 semanas
E.N.I. Clermont-Ferrand ou Noisy-Le-Grand	Elementos fundamentais de Contabilidade e Fiscalização, Estudo da Legislação	3 meses
Dentro dos Serviços	2º PERÍODO DE ALTERNÂNCIA	2 semanas

E.N.I. Clermont-Ferrand ou Noisy-Le-Grand	Aprendizagem do ofício	2 meses
Alternando dentro dos Serviços da Direção correspondente e os C.R.F.	PRÁTICA PRIMEIRO OFÍCIO	6 meses

E.N.I. = Escola Nacional de Impostos.

E.N.T. = Escola Nacional de Tesouro Público.

E.N.D. = Escola Nacional de Alfândegas.

I.G.P.D.E. = Instituto de Gestão Pública e Desenvolvimento Económico.

C.R.F. = Centro Regional de Capacitação.

## VI.6. Fontes de informação e ferramentas para a Inteligência fiscal

### a. Fontes Fechadas

#### i. Humanas

#### Brasil:

A Copei atribui importância fundamental à fonte humana como fonte de informação nas atividades de Inteligência fiscal. Qualquer trabalho investigativo no âmbito da Copei procura identificar, já na avaliação inicial, se existem fontes humanas confiáveis e com potencial acesso a informações sobre o contribuinte alvo, que sejam de interesse da investigação.

Essas fontes humanas poderão ser fiscais ou técnicos da própria administração tributária, agentes de outros órgãos de Inteligência, informantes voluntários ou contratados, etc.

Um procedimento que tem se revelado útil, após a delimitação do alvo da investigação, é a busca de informantes que possuam, ou possuíram até recentemente, acesso a dados econômico-tributários relevantes sobre o contribuinte investigado. Além disso, antes de qualquer contato, essas fontes humanas são avaliadas pelo ângulo de sua potencial motivação para o fornecimento de informações.

Normalmente, revela-se particularmente proveitosa a escolha de ex-funcionários, notadamente aqueles que tenham trabalhado em níveis hierárquicos superiores da empresa investigada, ou de ex-cônjuges em processo de separação litigiosa com o alvo.

Nesse particular, cabe ressaltar que esses informantes não são de forma alguma estimulados pelo agente da Copei a praticar atos em desacordo com o ordenamento jurídico nacional. Os treinamentos e procedimentos internos são bem claros quanto à proibição desse tipo de conduta por parte desses agentes de Inteligência.

#### EUA:

A outra fonte de informações é a Inteligência investigativa. Ela pode ser originada a partir de seres humanos, sinais ou imagens. As fontes de Inteligência investigativa nos EUA são:

- Investigações IRS-CI (os Agentes Operacionais)
- Centros de Desenvolvimento de Comando e de Detecção de Fraude (Analistas de Informação)
- Auditorias pelo IRS
- Atividade de Coleta pelo IRS

- Informantes, inclusive acusadores
- Entidades estrangeiras
- Outras investigações governamentais

## ii. Sinais

### Brasil:

A legislação brasileira (Lei 9.296, de 1996) atribui aos órgãos policiais a competência exclusiva para a execução de interceptação de comunicações oriundas de pessoas sob investigação. No entanto, apenas poderão proceder à interceptação de comunicações se autorizados pelo órgão judicial competente, seja juiz ou tribunal.

A solicitação ao órgão judicial só poderá ser feita pela polícia ou pelo ministério público, não havendo previsão legal de competência da administração tributária para tal solicitação direta. No entanto, é possível sugerir ao Ministério Público que solicite ao Judiciário a interceptação das comunicações dos investigados, ao perceber que determinada investigação só poderá ser levada a bom termo se obtidas evidências por meio dessa medida cautelar judicial. Se deferida, a interceptação será efetuada pela Polícia Federal, sendo então possível a autorização judicial para acompanhamento dessa monitoração pelos servidores designados pela SRF/Copei.

Cabe mencionar que, no Brasil, face à grave invasão de privacidade representada por esse tipo de ação, a lei só autoriza a execução de interceptação de comunicações para fins de investigação criminal ou instrução de processo penal. Assim, uma investigação no âmbito da Copei/SRF só poderá aventar a hipótese de solicitar essa medida se forem demonstradas fundadas suspeitas de estar ocorrendo crime de natureza tributária ou aduaneira.

### EUA:

A IRS-CI pode reunir dados de interceptação para propósitos de Inteligência tributária se uma parte da comunicação concordar que a comunicação pode ser monitorada (monitoramento consensual). Estas comunicações podem ser através de telefone, fac-símile, e-mail, telemensagem (*beeper*). A IRS-CI não pode reunir dados de comunicação para propósitos de Inteligência tributária se pelo menos uma parte da comunicação não concordar em ser monitorada; isso viola disposições constitucionais quanto ao direito à privacidade.

## iii. Imagens

### Brasil:

Sempre que identificado como essencial para determinada investigação, a Copei se utiliza de imagens que possam servir de provas ou indícios da prática de ilícitos, destinadas à instrução de procedimentos administrativo-fiscais ou de processos judiciais criminais.

Para que tais imagens sejam juridicamente válidas, devem ser obtidas sem a violação da intimidade dos contribuintes investigados. Assim, procura-se produzir imagens em ambientes públicos ou nos quais não se possa argumentar quanto à expectativa de privacidade, como as repartições públicas fiscais ou aduaneiras.

## EUA:

A IRS-CI também pode reunir dados de fontes de imagem para propósitos de Inteligência tributária, contanto que não viole disposições constitucionais quanto ao direito à privacidade. Essas imagens são principalmente feitas por equipamento fotográfico, câmera de vídeo; a IRS-CI não tem usado radar, imagem de satélite ou sensores infravermelhos para coletar Inteligência tributária.

### **b. Fontes Abertas**

#### **i. Públicas**

## Brasil:

As fontes abertas de natureza pública são amplamente utilizadas pela SRF/Copei, tanto nas pesquisas prévias a quaisquer investigações quanto no transcorrer destas. Podem ser citadas como importantes fontes públicas utilizadas os jornais, os livros, as revistas e a internet.

É importante comentar que os servidores da Copei têm competência legal para, no âmbito de uma investigação, intimar cartórios de registros públicos de documentos, imóveis, estabelecimentos comerciais, etc. No entanto, em investigações de determinados alvos, é possível solicitar determinada certidão de algum desses registros públicos em nome do próprio agente, na qualidade de cidadão comum. Evita-se assim, particularmente em cidades menores e mais sujeitas à influência de contribuintes localmente poderosos, que estes acabem por tomar conhecimento antecipado de sua investigação por parte do fisco federal.

## EUA:

Outra forma de Inteligência não-investigativa é a utilização de registros públicos (abertos) ou governamentais que não partem do IRS. Esses registros geralmente são acessados por um analista de informação ao avaliar uma investigação potencial, ou por um agente investigativo durante uma investigação. Nos EUA, exemplos desses registros são:

- Registros públicos, como registros de propriedade imobiliária, registros empresariais, (nos EUA agora registrados em bancos de dados de computador [Lexus/Nexus]), Internet, etc.
- Notícias publicadas
- Literatura publicada
- Entrevistas publicadas

#### **ii. Fontes acessíveis pelas administrações tributárias**

## Brasil:

A legislação brasileira, com base na Lei 5.172 de 1966, garante à administração tributária o acesso a informações sobre bens, negócios ou atividades de terceiros mantidas por cartórios de registros públicos, instituições financeiras de maneira geral (bancos, corretoras, etc), empresas de administração de bens, leiloeiros, corretores, inventariantes, síndicos

massas falidas, ou qualquer outra pessoa que lei específica do ente federativo designe em razão do cargo ou profissão.

A SRF mantém em seus sistemas extensas e detalhadas bases de dados informatizadas, a respeito das declarações de rendimentos encaminhadas por contribuintes, tanto pessoas como empresas. Constam também desses sistemas informações prestadas por determinação legal, a respeito de imposto eventualmente retido por ocasião de pagamento de salários, prestação de serviços, pagamento de rendimentos de aplicações financeiras ou outros casos previstos de incidência do imposto sobre a renda, e dos demais tributos federais.

Essas bases de dados internas são também alimentadas com informações a respeito da aquisição de imóveis, cuja informação é obrigação legal do registro público onde é lavrada a escritura, bem como sobre operações com cartões de crédito, cuja informação é obrigação legal das empresas administradoras desse meio de pagamento.

Por abranger também a administração aduaneira, a SRF conta com acesso às bases de dados referentes aos registros de importação e exportação de mercadorias.

Cabe mencionar que, para fins de controle de acesso, o ingresso em tais sistemas internos é limitado de acordo com a área de atuação do servidor, e efetuado mediante senha e cartão magnético pessoais, ficando registrada a identidade e a ocasião de qualquer entrada nos bancos de dados.

A legislação brasileira autoriza à SRF a requisição administrativa de relatórios sobre a movimentação financeira de contribuintes aos bancos onde mantiverem contas (Dec. 3.724/2001, que regulamenta o art. 6º. da Lei Complementar 105/2001), desde que já oficialmente iniciada a fiscalização desse contribuinte e obedecidos critérios objetivos estabelecidos na respectiva lei.

A SRF também mantém convênios com órgãos detentores de bases de dados de especial interesse para a avaliação do patrimônio de contribuintes sob investigação, como o Banco Central, as administrações tributárias estaduais e municipais, entre outros. Assim, vários desses sistemas podem ser acessados *on line* nos computadores dos próprios fiscais encarregados dessas auditorias: propriedade de veículos, sociedade em empresas comerciais, operações de câmbio, arrecadação de tributos estaduais e municipais, etc.

Outra importante fonte de informações acessível pela SRF provém da unidade de Inteligência financeira brasileira: o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF. Essa unidade compartilha com a administração tributária informações sobre operações julgadas suspeitas e operações em moeda corrente acima de R\$ 100.000,00, a ela encaminhadas por instituições financeiras em geral, quando há indícios de irregularidades fiscais, ou quando demandada por esta SRF.

### **Canadá:**

A Agência Canadense de Renda (CRA) fez arranjos para obter acesso on-line a vários bancos de dados externos como também a fontes de demanda que podem auxiliar a identificar os indivíduos e corporações, os seus interesses empresariais, a sua renda e riqueza. Algumas dessas fontes são fornecidas gratuitamente e algumas requerem que a CRA pague pelo serviço. Estas fontes de informação incluem:

- Outros reguladores governamentais (agricultura, pesca, inscrições empresariais, serviços de saúde, serviços sociais)
- Registro de veículos motores
- Avaliações imobiliárias / de propriedade
- Agências de crédito
- Unidades de Inteligência financeira (lavagem de dinheiro).

## EUA:

Ao IRS também é permitido obter informação tributária em conformidade com acordos de administrações tributárias locais, estaduais e de governos estrangeiros.

Isso permite ao IRS comparar as declarações preenchidas neste órgão com as declarações preenchidas nas outras entidades para observar qualquer discrepância e coletar dados para análise.

A última fonte, interna, baseia-se em outros registros mantidos pelos governos Federal, Estadual e locais. Esses registros incluem antecedentes criminais, carteiras de motorista, registros de veículos, e registros da previdência social.

### iii. Fontes internas das administrações tributárias

## Brasil:

A Copei, para alcançar seus objetivos de pesquisa e investigação, conta com poderosas ferramentas de informação, baseadas em modernos suportes informatizados:

- Sistema de Pesquisa e Investigação - Sispei.
- “Extratores” de dados dos Sistemas de Controle da SRF.
- Aquisição de informações de bancos de dados externos.

O Sistema de Pesquisa e Investigação informatizou os procedimentos da Copei, viabilizando o fluxo eletrônico de informações e o armazenamento digital dos dados relevantes a fim de agilizar os processos de pesquisa, investigação e controle gerencial. A sua aplicação é de uso exclusivo dos funcionários em atividade na Copei. A implantação definitiva do Sistema de Pesquisa e Investigação ocorreu em julho de 2003. O Sistema de Pesquisa e Investigação começou a ser utilizado parcialmente a partir de agosto de 1999. Neste período inicial foram promovidos diversos treinamentos com a finalidade de capacitar os servidores da Copei na utilização da nova ferramenta de trabalho que começou a operar com a utilização de alguns módulos do Sistema. Em julho de 2002 com a migração para o Sistema de toda a documentação e informações disponíveis no âmbito da Copei, iniciou-se a sua utilização efetiva com o aproveitamento de todos os módulos e recursos previstos no seu desenvolvimento.

Dentre as principais características do Sistema de Pesquisa e Investigação podemos destacar:

- A segurança dos dados, seja no armazenamento como na transmissão; a disponibilidade das informações uma vez que permite a realização de consultas nas estações de trabalho dos servidores;
- possui uma interface amigável;
- confiabilidade; e
- integração total entre todas as funcionalidades.

O sistema é composto por 10 módulos permitindo que o Sistema funcione como uma indispensável ferramenta de gerenciamento, controle, informação e de conhecimento.

Esses módulos vão desde o protocolo dos documentos, controle de matérias e de pessoal até o banco de informações.

A implantação efetiva do Sispei proporcionou uma maior segurança e controle das informações geradas/obtidas e dos conhecimentos produzidos no exercício da atividade de

pesquisa e investigação fiscal. Deve-se ressaltar, também, o aumento significativo da velocidade do fluxo documental e de informações.

Os “extratores” de dados dos Sistemas de Controle da SRF buscam a obtenção otimizada e adequada às especificidades de determinado tipo de consulta realizada com utilização de programas desenvolvidos com a finalidade de se extrair os dados de interesse que se encontram registrados nos bancos de dados dos Sistemas de Controles da SRF. Sua utilização é feita por funcionários da SRF, mediante autorização prevista em Normas internas que definem o perfil do usuário que poderá ter acesso ao programa “extrator” de dados. A utilização dos programas de “extração” vem sendo promovida de acordo com as necessidades e o potencial de informações que podem ser obtidas, permitindo que a Administração Tributária aprimore seus mecanismos de controle e arrecadação. A implantação dos programas de “extração” de dados vem ocorrendo na medida em que as unidades verificam a necessidade e a oportunidade, conforme a definição e/ou alteração das políticas da administração Tributária. Uma característica importante é possibilidade de otimizar e especificar o tipo de informação que se deseja obter a partir da utilização de Sistemas de grande porte que normalmente geram uma grande massa de informação sem priorizar o específico. A obtenção de informações adequadas às necessidades específicas de cada órgão da Administração Tributária, por intermédio da extração de dados, tem proporcionado o aprimoramento dos os instrumentos de controle e arrecadação.

A aquisição de informações de bancos de dados externos é voltada a adquirir informações oficiais de países estrangeiros que se encontram disponibilizadas em diversos *sites* da Internet, mediante a utilização de verba específica. Sendo muito útil na identificação e localização de bens não declarados à Administração Tributária. A Copei, com a utilização de verba específica, é capacitada a buscar tais informações. É útil na obtenção, de forma rápida e confiável, de informações que se encontram disponíveis nas denominadas fontes abertas, particularmente a Internet. Essa possibilidade de obtenção de dados permite a identificação de bens localizados no exterior, nos casos cujo real proprietário seja cidadão brasileiro e que não tenha prestado as devidas declarações a Administração tributária e até mesmo ao Banco Central do Brasil na efetivação do negócio (compra ou venda).

### **Canadá:**

A Agência Canadense de Renda (CRA) tem muitas fontes de informação de terceiros que são exigidas por lei para serem arquivadas com ela. A informação é fornecida principalmente em um formato eletrônico de forma que possa ser comparada automaticamente com os dados da Declaração de Imposto de Renda do indivíduo. Os tipos de informações prestadas dessa maneira incluem:

- Renda de emprego
- Renda de pensão
- Juros e dividendos
- Transações de segurança; e
- Algumas informações sobre pagamentos feitos sob arranjos contratuais.

A CRA conseguiu acordos com outros países para compartilhar informações que recebe regularmente sobre renda que é paga aos residentes desses outros países. A CRA também recebe informações semelhantes desses países. Esse compartilhamento anual é feito automaticamente.

O sistema utilizado pelo Serviço de Impostos Internos – SII – é auto-declaratório, os contribuintes declaram os seus impostos majoritariamente através da Internet, atingindo este ano de 2005 mais de 95 % das declarações anuais de Imposto de Renda por este meio. Esta informação é cruzada em processos informáticos com os dados entregues por outros contribuintes, validando, desta maneira, as declarações. No caso de existirem diferenças entre o que foi informado pelo contribuinte e o que informaram terceiros contribuintes ao SII, convoca-se o contribuinte a prestar explicação das diferenças diante de um fiscal. Esta é uma boa prática de fiscalização, já que permite confrontar a informação que diz um contribuinte em relação ao que outro contribuinte diz sobre ele.

Como fontes de informação são utilizados:

- Formulário Imposto de Renda Anual.
- Formulário Declaração e pagamento simultâneo mensal Imposto ao Valor Agregado.
- Formulário Declaração e pagamento simultâneo mensal de imposto Adicional e de Retenção.
- Formulário de Carimbos e Selos.

Declarações Juradas: são solicitadas 47 declarações juradas, que abrangem informação tributária do contribuinte relacionada com os seus movimentos nacionais e estrangeiros.

No Serviço de Impostos Internos existem sistemas de informação que permitem aos encarregados de realizar a Inteligência fiscal apoiarem as diferentes atividades que são realizadas em cada uma das etapas da Inteligência fiscal.

Para obter uma visão geral do sujeito a ser investigado se utiliza o Sistema de Informação Integrada do Contribuinte. Para a etapa de seleção na qual são realizados numerosos cruzamentos de informação se utiliza o Sistema de Extração de Dados e, num futuro próximo, utilizar-se-á um sistema que está em projeto (Datawarehouse) que permitirá realizar Inteligência de negócios com toda a informação que está disponível nas bases de dados; além disso, existe um sistema que apóia os trabalhos reativos de Inteligência fiscal, função exercida pelo Departamento de Delitos Tributários da Subdireção Jurídica. Os sistemas de informação são<sup>4</sup>:

- **Sistema de Informação Integrada do contribuinte.**

Este sistema permite obter uma visão geral do contribuinte, entregando informação de diversos assuntos tributários que afetam o contribuinte, tais como:

- Dados gerais do contribuinte: RUT, Razão Social, Domicílio, Sócios, Atividade Econômica, Data de Início de Atividade, Representante Legal.
- Sujeito de Investigação: fornece informação histórica do sujeito a ser investigado, o seu comportamento, observações, anotações tributárias e de resultado de processos de fiscalização.
- Carimbagem: permite controlar a autorização de documentos dos contribuintes e conhecer as categorias autorizadas por períodos. Exemplo: Carimbagem de Faturas, Notas Fiscais, Notas Fiscais eletrônicas apresentadas, etc.

---

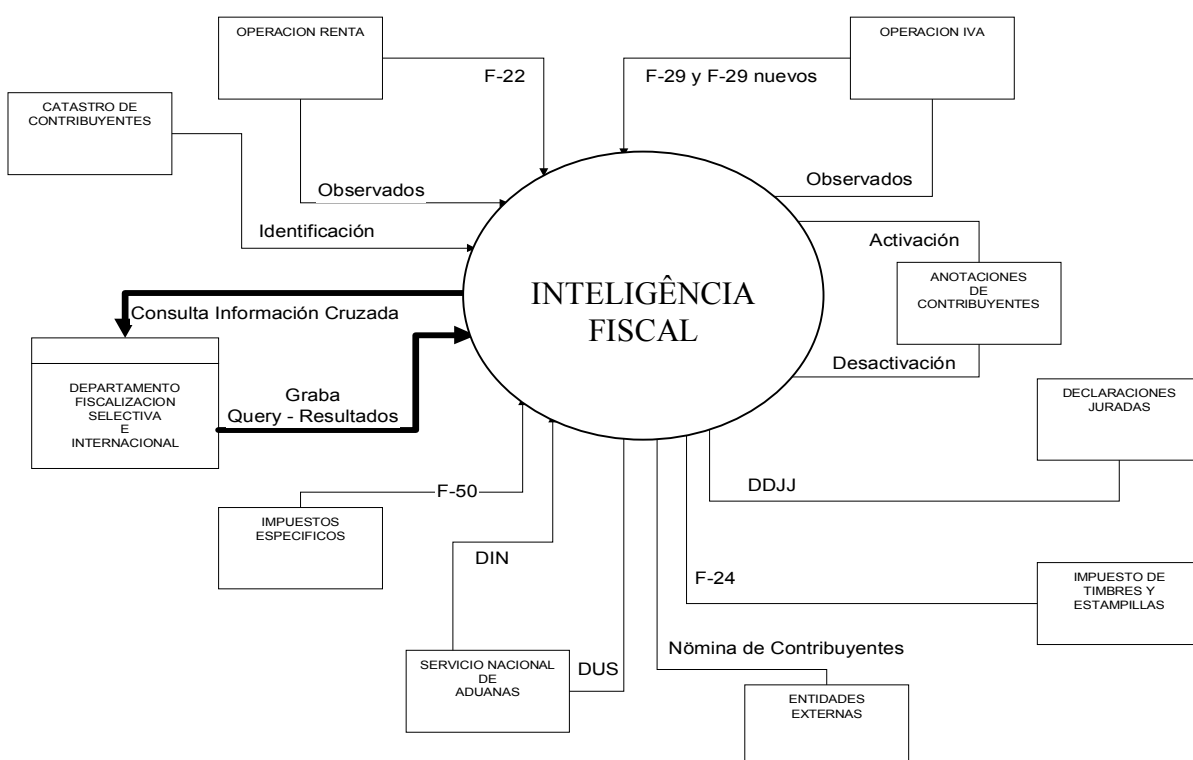
<sup>4</sup> O Sistema Datawarehouse indicado não foi listado, uma vez que se encontrava ainda em fase de estudo.



- Formulários apresentados de Imposto de Renda Anual (F22), Imposto sobre as Vendas e Serviços (F29), Imposto Adicional (F50): permitem ver as declarações dos contribuintes e a sua situação.
- Declarações Juradas apresentadas.
- Controle: permite a criação e manutenção dos sujeitos e o controle destes através da entrada de notas que mostram situações pendentes dos sujeitos.
- Transferências: entrega informação sobre o detalhe dos investimentos dos sujeitos e as retenções efetuadas pelas empresas.

● **Sistema de Extração de Dados.**

Este sistema permite obter informação de maneira estruturada das diferentes bases de dados que o SII manipula. A informação utilizada é a seguinte:



\*VISTA

S AUTÔNOMAS. FISCALIZAÇÃO SELETIVA E INTERNACIONAL

\*Quadros:

- 1- Operação renda.
- 2- Operação IVA.
- 3- Cadastro de contribuintes.
- 4- Anotações de contribuintes.
- 5- Departamento de fiscalização seletiva e internacional.
- 6- Declarações juradas.
- 7- Impostos específicos.
- 8- Imposto de Carimbos e Selos.
- 9- Serviço Nacional de Alfândegas.
- 10- Entidades externas.

\* F22.

\* F29 e F29 novos.

\* Observados.

\* Observados.

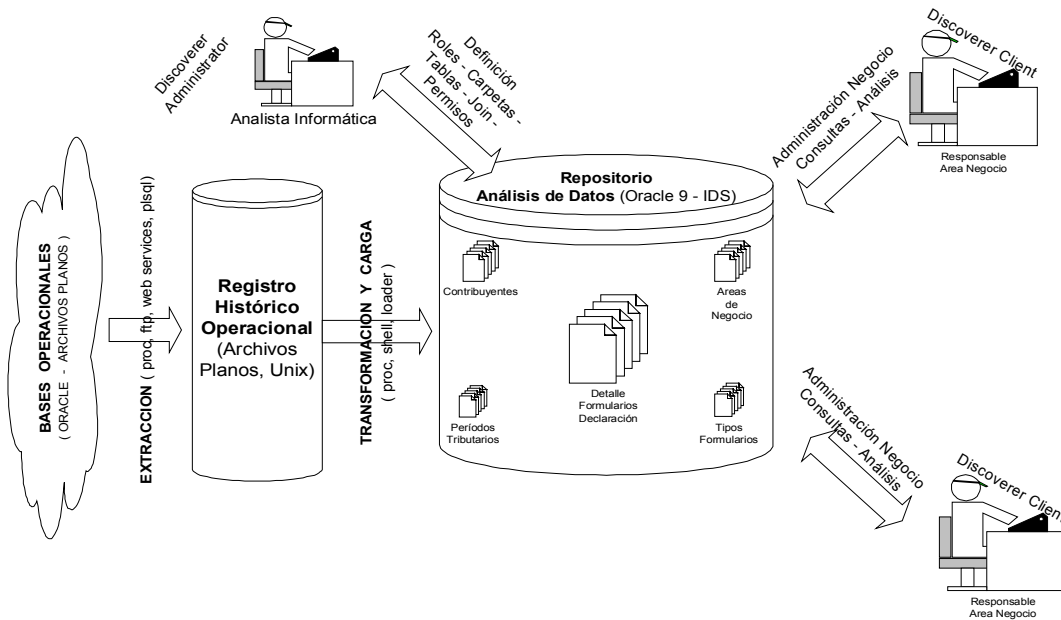
\* Identificação.

\* Ativação.

\* Desativação.

- \* Consulta informação cruzada.
- \* Grava Query-resultados.
- \* Lista de contribuintes.

A estrutura geral dos processos e a solução que entrega o software aos requerimentos são descritas no seguinte esquema:



- Bases operacionais (oracle – Archivos Planos).
- Extração (proc, ftp, serviços web, plsqli).
- Registro Histórico Operacional (Archivos Planos, Unix).
- Transformação e Carga (proc, shell, loader).
- Discoverer administrador.
- Analista de informática.
- Definição (papéis, pastas, tábuas, permissões).
- Repositório. Analista de Dados (Oracle 9 – IDS).
  - Contribuintes.
  - Atas de negócio.
  - Detalhe formulários de declaração.
  - Períodos tributários.
  - Tipos de formulários.
- \* Administração negócio (consultas, análises).
- \* Discoverer cliente.
- \* Responsável ata do negócio.
- \* Administração negócio (consultas, análises).
- \* Discoverer cliente.
- \* Responsável ata do negócio.

De forma resumida, o sistema permite:

- Integrar e coordenar vários entes envolvidos
- Juntar diferentes fontes de informação
- Entregar consultas estruturadas conforme o requerimento do usuário.

- **Sistema de Delitos Tributários (DIDET)**

Registra a informação associada a todas as ações realizadas nos casos de investigação administrativa por delito tributário, permitindo construir redes de investigados associados com um caso, os montantes envolvidos, etc. Além disso, permite o controle de prazos na execução dos casos.

### **Espanha:**

Para a realização das ações de investigação foram desenvolvidas ferramentas e programas de informática que, além de oferecer ampla informação, permitem o cruzamento de dados para detectar possíveis descumprimentos.

As Bases de Dados se alimentam das declarações apresentadas pelos contribuintes, especialmente em relação a operações com terceiros.

Para a análise da informação contida nas Bases de Dados e da obtida no desenvolvimento das ações de investigação existem diferentes ferramentas, algumas mais elementares que permitem expor ao público as discrepâncias nas Bases de Dados, e outras mais sofisticadas. Entre estas últimas cabe destacar o Método de Ajuda à Comprovação (MAC), que oferece informação ampliada e sistematicamente ordenada em arquivos, com possibilidade de aplicar sobre os mesmos, “técnicas de interrogação”.

Além disso, a AEAT dispõe de ferramentas para a análise e tratamento de contabilidades mercantis, livros de registros e movimentos de contas bancárias que incorporam utilitários para a importação de arquivos com dados às respectivas aplicações.

### **EUA:**

Nos EUA, o IRS coleta Inteligência tributária de muitas fontes e utiliza diversas ferramentas para fazer isso. Para os propósitos deste grupo de trabalho dividiremos Inteligência tributária em duas categorias, Inteligência não-investigativa e Inteligência investigativa.

Inteligência não-investigativa é coletada principalmente do governo, especialmente do IRS (interno) e fontes públicas (abertas).

A maior fonte de Inteligência não-investigativa são os registros arquivados no IRS. Esses registros incluem Declarações de Imposto de Renda que fornecem as informações básicas sobre cada contribuinte, inclusive:

- Nome
- Endereço
- Número de Identificação Tributária
- O cônjuge e outros dependentes
- Fontes de renda
- Negócios com os quais podem estar envolvidos
- Instituições financeiras nas quais investiram fundos
- Contas bancárias estrangeiras (F-Bars)
- Trustes estrangeiros

Todas as Declarações de Imposto de Renda são arquivadas em um dos 10 Centros de Serviço. Todos os dados são transcritos em bancos de dados de computador. Essas informações são armazenadas então em um único computador. Esse banco de dados está disponível a todos os empregados que precisarem dessas informações para executar seus deveres.

A outra fonte mais importante de Inteligência não-investigativa do IRS são as informações de renda de declarações arquivadas junto ao IRS. Nos EUA, todos os declarantes de renda acima de uma certa quantia, dependendo do tipo de renda, devem emitir um Formulário IRS 1099 ou W-2 que reflita a renda adquirida. Uma cópia dessas informações de declarações também é arquivada no IRS, e colocada em um banco de dados de computador. Esse banco de dados é confrontado periodicamente com Declarações de Imposto de Renda preenchidas para assegurar que a renda foi informada. Se forem encontradas discrepâncias, são iniciadas auditorias ou investigações criminais, dependendo da quantia de renda que não tiver sido informada. Exemplos de informações de Declarações de Imposto de Renda prestadas nos EUA são:

- Renda de Juros
- Renda de Dividendos
- Vendas de Bens imóveis
- Venda de Títulos
- Ganhos com Jogo
- Salários

Outra fonte muito importante de Inteligência arquivada no IRS são Registros Tributários de Emprego. Todos os empregadores devem deduzir dinheiro dos seus empregados para ser retido na fonte. Esta retenção é relativa a pagamentos tributários sobre os rendimentos ao IRS e para pagamentos de Previdência Social. Essas declarações são usadas para identificar indivíduos que não preencheram Declarações de Imposto de Renda.

O IRS também recebe todos os formulários de informações financeiras arquivadas nos EUA. Esses formulários incluem:

- Relatórios de Transação em Moeda Corrente de mais de \$10,000 de Instituições Financeiras
- Relatórios de Transação em Moeda Corrente de mais de \$10,000 de Negócios
- Relatórios de Transação em Moeda Corrente de mais de \$10,000 de Cassinos
- Relatórios de Transação Suspeita de Instituições financeiras
- Relatórios de Transação Suspeita de Negócios
- Relatórios de Transação Suspeita de Cassinos
- Relatórios de Transação Transnacional de Moeda Corrente de mais de \$10,000

### **França:**

Para a DGI, a fonte de informação mais importante e mais evidente está nos mesmos dados da Administração Tributária, através dos bancos de dados com a qual a mesma conta. Níveis nacional, regional e local e para, pelo menos, os 3 últimos anos:

- Banco de Pessoas Físicas que apresentam declarações de imposto de renda (34 milhões de declarações): sobrenome, nome, data de nascimento, endereço, localização do domicílio fiscal, receitas várias, bens imóveis, etc.
- Banco de Pessoas Físicas que apresentam declarações de impostos locais (proprietários e inquilinos): descrição dos locais, endereço, proprietários ou inquilinos sucessivos.
- Dados de patrões que pagam salários: sobrenome, nome, endereço, data de nascimento, antecedentes do empregador, montante do salário pago.
- Dados sobre honorários pagos por empresas ou pessoas.

- Dados procedentes de bancos sobre produtos financeiros.
- Registro de locais e propriedades urbanas e rurais (cadastró) com histórico de proprietários ao longo do tempo (100.000.000 imóveis ou locais).
- Lista de declarações profissionais apresentadas (IVA, receitas várias, etc.) para 3.500.000 empresas.
- Histórico completo do controle fiscal e do controle com base em documentos realizados.
- Referências de contas bancárias de particulares e empresas.
- etc.

A totalidade das aplicações informáticas ao serviço dos Agentes está acessível de acordo com as missões e/ou ocupações dos mesmos. Para isso, os Chefes de Serviços outorgam as habilitações correspondentes.

Todas são gerenciadas com uma ferramenta chamada BAHIA. Permite dedicar níveis de habilitações ao acesso à rede.

Baseia-se numa aplicação informática ANNUAIRE que integra, para cada funcionário da DGI, os seus nomes e sobrenomes, posto, número administrativo, serviço que desempenha, etc. Dependendo do serviço e do nível hierárquico outorga-se um acesso mais ou menos aberto e a possibilidade de utilizar ou não todas as funções.

Para exercer o controle interno e como contrapartida do acesso a estas aplicações, foi estabelecido um seguimento informático que permite ao Chefe de Serviço, dentro do marco de uma fiscalização realizada regularmente por solicitação da Hierarquia, conhecer o histórico das consultas realizadas por cada Agente e, deste modo, saber se as consultas foram efetuadas com fins exclusivamente profissionais. Não ocorrendo, toda consulta com fins alheios ao serviço deve ser vista como intromissão na vida privada e violação do princípio de confidencialidade dos dados fiscais, indo totalmente de encontro às normas de ética profissional.

Há pouco tempo, foi desempenhada ao nível nacional da DGI uma pesquisa sobre o uso de FICOBA (contas bancárias dos contribuintes franceses) no caso das pessoas famosas e dos políticos, e avaliar se todas as consultas eram justificadas com motivos profissionais.

A Direção Nacional de Investigações Fiscais (DNEF) conta com um aplicativo uma aplicação (EDEN) que permite, a partir de dados da DGI procedentes do mundo profissional (IVA, dados das diversas declarações, importações, exportações, etc.), do mundo pessoal (imposto de renda, imposto sobre a fortuna, etc.), dos dados cadastrais e informação derivada dos controles, efetuar análises do tecido fiscal e análises de riscos mediante sistemas de comparação das empresas. Dispositivos parecidos existem ao nível regional e local.

A DNEF conta também com outros Serviços especializados na coleta de dados abertos:

- Trata-se da Grupo de Imprensa que, mediante acesso a diversos meios (imprensa escrita, rádio, televisão, Internet, etc.), coleta, analisa, difunde e conserva os dados que transmite espontaneamente para serem aproveitados. Realiza investigações a pedido de alguém.
- E o Grupo de Fiscalização Internacional, que responde às solicitações dos investigadores e analistas sobre a existência de pessoas físicas ou jurídicas no exterior, a sua localização exata, e as relações jurídicas e financeiras entre tais pessoas e os operadores econômicos estabelecidos na França. As investigações são realizadas com base em qualquer suporte (documentos, bancos de dados, Internet, CD Roms ou arquivos internos de Administrações Tributárias).

## VI.7. Técnicas e metodologias de atuação da Inteligência fiscal.

### Canadá:

A CRA usa uma variedade de técnicas para obter dado negado. Em particular estas incluem:

- Empreender auditorias com livros tradicionais e técnicas de registro;
- Empreender auditorias usando métodos indiretos, particularmente auditorias de patrimônio líquido, em que o contribuinte não tem livros e registros adequados;
- Emissão de “requerimentos”, ou exigências de informação, sob a autoridade das normas tributárias; se o contribuinte não atender, acusações criminais podem ser levantadas contra ele, ou podem ser levantadas acusações por desacato à autoridade do tribunal cível que podem resultar em prisão;
- Empreender investigação, como autorizado nas leis tributárias;
- Mandados de busca em investigações criminais, assim como ordens de serviço;
- Programa de Direção de Informante por meio do qual informações são fornecidas voluntariamente pelo público.

### Chile:

#### Modelo de seleção de contribuintes

Esta técnica tem como objetivo determinar os contribuintes sujeitos a fiscalização. Para se atingir este objetivo, a área de Inteligência fiscal da Subdireção de Fiscalização está organizada por Setores Econômicos, Tipos de Contribuintes e Tipos de Impostos. Estas áreas são:

- Serviços Financeiros e Outros: análise e controle sobre o mercado de capitais e mercado financeiro; empresas de diversão e entretenimento; e, em geral, empresas voltadas à prestação de serviços de todos os tipos.
- Grandes Setores: análise e controle dos setores: mineração, petróleo, telecomunicações, eletricidade, gás e água.
- Indústria, Transporte, Comércio e Construção: análise e controle de todos os setores anteriormente mencionados e a tributação que os afeta.
- Rendas Pessoais: análise e controle de toda a tributação que afeta as Pessoas Físicas domiciliadas ou residentes no Chile ou não, independente do setor econômico ao qual pertençam.
- Regimes Especiais: análise e controle dos usuários de Zonas Francas, empresas de tabaco, empresas localizadas em áreas que contemplem Regimes Especiais de Tributação e empresas que utilizem isenções tributárias.
- Operações Internacionais: análise dos contribuintes que realizam operações internacionais, especificamente no que está relacionado com o controle dos preços de transferência, intercâmbio de informação, Convênios de Dupla Tributação e os pagamentos associados às Operações Internacionais.

Desta maneira a tarefa inicial das áreas é realizar estudos setoriais ou de análises de tipos de impostos, com a finalidade de determinar segmentos objetivos para, assim, proceder à utilização da informação obtida do contribuinte através de processos massivos de

recopilação de informação ou através de declarações solenes nas quais o contribuinte informa para alguma revisão em particular, com a finalidade de realizar confrontações de informação e aplicar as técnicas e modelos matemáticos que permitem selecionar os contribuintes ou grupo de contribuintes a serem fiscalizados.

### Análise dos Contribuintes

Com informação das bases de dados da Administração Tributária.

Com a informação reunida através das diversas fontes formais, para obter informação dos contribuintes e informais, tais como são geradas (jornais, revistas, notícias, etc.):

- Confrontações de informação com a finalidade de determinar inconsistência entre o que foi declarado pelo contribuinte e terceiros que dão informação sobre ele.
- Modelos matemáticos que comparam diversos indicadores tributários e financeiros que permitem determinar os sujeitos passíveis de investigação e que fogem do comportamento comum de outros sujeitos com características similares.

Com informação do contribuinte.

Uma vez realizados todos os cruzamentos de informação, aplicação dos modelos e que se tenha podido estabelecer um grupo de contribuintes sujeitos à fiscalização, procede-se a notificação dos contribuintes selecionados. Em alguns casos esta notificação vai acompanhada de uma fiscalização e, em outras, só é realizado um levantamento de informação, com a qual se valida e complementa a informação das bases de dados institucionais.

### Planejamento

As auditorias devem estar planejadas desde o seu nascimento, ajustadas aos procedimentos vigentes de auditoria e ao uso de formulários e instruções específicas para a fiscalização de auditorias tributárias.

Os pontos importantes a serem considerados no momento de planejar uma atividade de Inteligência fiscal são:

- Sua origem está baseada em critérios de seleção definidos e documentados.
- Identificam e caracterizam o grupo de objetivo de contribuintes, áreas temáticas ou outros segmentos de contribuintes.
- Identificam e caracterizam figuras de evasão – ou elisão – a serem fiscalizadas, associadas ao setor produtivo, atividades, transações, processos, registros contábeis, benefícios tributários ou outros.
- Formular o objetivo do programa e hipóteses específicas de revisão, formalizado através de tarefas concretas.
- Estabelecer os impostos a serem revisados e assinalam as normas legais e instruções aplicáveis.
- Determinar o procedimento de revisão.
- Selecionar de maneira objetiva os contribuintes sobre os quais será aplicado o procedimento.
- Definir de forma prévia a designação do plano, uma lista de casos a serem fiscalizados.
- Determinar uma data de término para a execução de programas específicos.
- Considerar o uso de papéis de trabalho *ad-hoc* se a revisão assim desejar, além das já estabelecidas pela unidade de Inteligência fiscal.

Estas auditorias são geradas como resposta a uma determinada figura de evasão tributária, levando em consideração a temporalidade de sua aplicação e a estimativa de rendimento, entre outros fatores associados ao programa específico.

Todos os programas de fiscalização gerados estão inseridos num Plano Anual de Fiscalização, que é uma carta de navegação que descreve as ênfases de fiscalização que serão abordadas durante o ano, estabelecendo um seguimento a todas as atividades que estão envolvidas na realização dos programas de fiscalização contidos no Plano Anual. Este plano considera em seu projeto três características importantes:

- **Carga equilibrada de Trabalho:** no projeto do Plano Anual é considerada a disponibilidade de funcionários que fazem os trabalhos de Inteligência fiscal, desde que a carga de trabalho seja de forma equilibrada e jamais supere a disponibilidade de homens-hora.
- **Calendário de Trabalho:** cada programa considerado dentro do planejamento anual tem uma data de início e de término, datas que são estabelecidas com base na complexidade do caso, tamanho do contribuinte, coleta da informação e desenvolvimento do plano de trabalho.
- **Estratégia de Fiscalização:** no plano são considerados tópicos de fiscalização e setores econômicos relevantes e os definidos pela autoridade tributária.

Esta forma de planejar a fiscalização permitiu abordar diferentes setores econômicos e tópicos de fiscalização através de uma estratégia coerente que permitiu obter uma retroalimentação da fiscalização e cobertura de cada uma das ações contidas no plano.

### **Estudos setoriais**

Esta atividade permite determinar o segmento objetivo dentro dos setores econômicos que são relevantes de serem fiscalizados, para o qual é necessário compreender e entender o funcionamento de cada setor, a sua importância e seu impacto dentro da economia do país. Os estudos que são realizados para os setores são: financeiros, tributários, organizacionais e jurídicos.

Para sistematizar o registro desta informação se utiliza uma “Ficha Setorial Codificada Uniforme” que coleta os seguintes dados dos setores econômicos:

- **Descrição do setor:**
  - Glosa explicativa.
  - Determinação de pertença de contribuintes ao setor.
  - Conceitos declarados no Formulário de Imposto de Renda Anual (F22), Formulário de Imposto sobre as Vendas e Serviços (F29), Formulário de Imposto Adicional (F50), Formulário de Imposto de Carimbos e Selos (f24) e outros formulários específicos.
  - Informação das declarações juradas das solicitadas através de processos massivos. Pertence a listas de associações gremistas. Registra códigos de atividade.
  - Características do setor.
  - Associações gremistas, instituições reguladoras (superintendências), sociedades certificadoras.
  - Principais contribuintes, negócios relacionados.



- Normas e legislação associada:
  - Existência de instruções do SII, do Serviço Nacional de Alfândegas, da Tesouraria Geral da República ou outro organismo.
  - Existência de regulação *ad-hoc*.
- Quantificação do setor - dada a data de fechamento da informação.
  - Quantidade de contribuintes que participam e sua distribuição regional.
  - Montantes de arrecadação conforme os formulários e o tipo de imposto.
  - 20/80 – detalhe de contribuintes mais importantes.
  - Distribuição dos contribuintes segundo a importância relativa.
  - Outros que permitam caracterizar e comparar o setor.
  - Determinação de figuras evasivas / elisivas e medição da evasão.

### **Determinação de Figuras de Evasão / Elisão**

Observação: o modelo que se apresenta a seguir é um projeto próximo de ser implantado, mas a forma de detecção das figuras evasivas / elisivas nas Unidades de Inteligência fiscal funciona desta maneira, só que não está estabelecido formalmente.

É um modelo que permite registrar, classificar, analisar e gerenciar as figuras de evasão / elisão detectadas pelos funcionários do SII, permitindo incorporar este conhecimento no desenvolvimento de melhorias aos processos da administração tributária chilena.

O processo consiste em gerenciar, avaliar, analisar e propor à autoridade correspondente, soluções sobre a forma de combater as figuras de evasão / elisão documentadas e informadas pelos funcionários que participam de auditorias seletivas. Este sistema apresenta três níveis de operação:

Nível 1: lugar no qual são detectadas e documentadas as figuras evasivas / elisivas que posteriormente são enviadas à Unidade de Análise de Figuras de Evasão UAFE.

Nível 2: fase na qual são realizadas a recepção, avaliação, análise e propostas de ação / solução para as figuras de evasão / elisão recebidas. As atividades a serem desenvolvidas são:

- Análise preliminar: tem como objetivo estabelecer filtros dos tipos completude e suficiência – relevância.
  - Completude: preocupação em conter todos os dados necessários para compreender a figura informada.
  - Suficiência - Relevância: preocupação para que a informação entregue seja relevante e, além disso, contenha as condições de suficiência mínima do ponto de vista técnico, legal ou de origem (fiscalização) para estabelecer que a figura existe e, desta maneira, poder continuar realizando outras análises que permitam se chegar a uma solução à evasão apresentada. As condições de suficiência são:
    - Existência factível e coerência legal da evasão apresentada.
    - Analisada num processo de fiscalização, ou seja, deve ser validada em campo através de um caso prático. Não podem ser casos teóricos.

- **Análise Exaustiva:** consiste em executar uma análise profunda e detalhada da figura pelo menos nos seguintes âmbitos:
  - **Análise Tributária:** o objetivo é entender a função da figura de evasão apresentada, determinando, por sua vez, o melhor caminho técnico para cortar a brecha elisiva.
  - **Análise Legal:** o objetivo é determinar quais são as normas legais que sustentam a elisão utilizada pelos contribuintes. Além disso, paralelamente são procurados antecedentes que minimizem a vulnerabilidade do sistema impositivo.
  - **Análise Econômica:** o objetivo é quantificar estimativamente qual é o impacto econômico que a figura elisiva provoca no Fisco.
- **Definição de propostas de solução:** esta atividade terá como objetivo apresentar à Comissão as soluções desenvolvidas que estarão dentro das seguintes linhas gerais:
  - Executar ações de fiscalização: planos de fiscalização, piloto, seletivo ou massivo.
  - Mudanças ou novas interpretações da Normativa Legal.
  - Mudanças nas Leis vigentes.

**Nível 3:** nível no qual um Comitê decide qual (is) das soluções propostas pela UAFE será a executada.

Desta forma são detectadas, analisadas e avaliadas as diferentes figuras de evasão / elisão detectadas no desenvolvimento da Inteligência fiscal.

### **Medição da Evasão**

Dispor de estimativas dos montantes que a evasão alcança é importante por vários aspectos. Em primeiro lugar é importante porque permite dimensionar o problema. O conhecimento da magnitude da evasão pode determinar que sejam designados recursos adicionais para a administração tributária, sejam definidas políticas de fiscalização, ou seja modificada a legislação tributária. Em segundo lugar, a evasão tributária é, de certo modo, uma medida de eficiência da administração tributária. E conhecer a sua evolução no tempo permite avaliá-la. Em terceiro lugar, permite medir o efeito das políticas de fiscalização e tomar ações corretivas. De forma ideal, se a administração tributária tivesse à sua disposição estimativas de evasão por imposto e setor econômico, poderia focar os recursos de evasão por imposto e setor econômico, poderia focalizar os recursos de fiscalização naqueles grupos de contribuintes que mais realizam evasões, melhorando, assim, a sua eficácia e efetividade.

São dois os principais métodos utilizados para medir a evasão tributária:

- **Método Amostra:** este método estima a porcentagem de evasão a partir de uma amostra de contribuintes. Em geral, a medição é realizada contrastando o imposto declarado pelos contribuintes com resultados de auditorias praticadas em suas declarações. A diferença entre o imposto antes e depois de auditorias – estendida sobre o universo de contribuinte – nos permite perceber o nível de evasão. A confiabilidade da medição está determinada principalmente pela qualidade e profundidade das auditorias e pela representatividade da amostra.
- **Potencial Teórico Via Contas Nacionais:** este método consiste basicamente em calcular a base teórica a partir de uma fonte de informação independente. Esta fonte corresponde, no geral, ao Sistema de Contas Nacionais (CN, adiante). A arrecadação teórica é estimada aplicando a taxa impositiva legal na base teórica construída com as CN, e depois se compara com a arrecadação efetiva – aquela que entre

verdadeiramente nas contas do fisco – de modo que a diferença nos permite perceber o descumprimento tributário agregado.

### **Aplicação do Método do Potencial Teórico para o caso do IVA no Chile.**

As estimativas de evasão do IVA das quais dispõe atualmente o SII se baseiam na estimativa da base teórica do imposto a partir das CN. Foram aplicados dois tipos de estimativa (Serra 1991). O primeiro calcula as vendas e compras vinculadas ao nível setorial e, em seguida, agrega a informação ao nível total. O segundo se baseia nas cifras de gasto (consumo e investimento) das CN para determinar a parte deste que constitui a base do IVA. Neste caso se calcula o gasto com IVA não dedutível, ou seja, aquele gasto que envolve um pagamento de IVA, porém que não gera créditos.

Por razões de disponibilidade de informação, a série de evasão do IVA foi construída seguindo esta última forma de medição baseada no gasto com IVA não dedutível. Este gasto compreende o consumo final de bens e serviços gravados por esse tributo e a aquisição por parte de empresas de bens e serviços intermediários e de capital destinados à produção isenta.

O componente de consumo final onerado pelo IVA se calcula descontando do consumo final das CN, o consumo em espécies isentas, as doações internacionais, as importações de bens de consumo da Zona Franca, o consumo de estrangeiros não residentes, as gorjetas e o auto-consumo agrícola. À cifra resultante se agrega o consumo de chilenos no exterior.

O componente de consumo intermediário onerado, destinado à produção isenta se determina descontando do consumo intermediário total o consumo intermediário isento e, em seguida, estimando quanto deste resultado corresponde ao consumo intermediário onerado que tem como destino a produção de classes isentas. O investimento onerado destinado à produção isenta é calculado de maneira análoga.

Da base tributável teórica assim calculada deve ser descontado o IVA arrecadado efetivamente, já que as cifras das CN já o incluem. Finalmente, a arrecadação potencial é estimada aplicando a taxa legal à base tributável teórica. Esta arrecadação teórica é comparada com a arrecadação efetiva (IVA da Taxa Geral mais IVA da Taxa de Importações) e a diferença está no montante evasão. A arrecadação efetiva não considera os resíduos de crédito do IVA já que as medidas de arrecadação nas cifras das CN excluem tais resíduos considerando-os como se fossem reembolsados pelos produtores no período em que são originados.

Em termos gerais as limitações do método de medição se relacionam principalmente com a confiabilidade do sistema das CN como fonte idônea para quantificar a arrecadação potencial. Esta limitação compreende pelo menos três aspectos. Primeiro, o valor agregado informal que as CN não registram e que geraria uma subestimação do potencial de arrecadação. Segundo, o uso de antecedentes tributários na construção das CN e as fontes não tributárias, por exemplo, os balanços ou estados contábeis que podem estar “contaminadas” com evasão, também poderiam implicar numa subestimação. Terceiro, a precisão com que se mede a variação de inventários em certos setores, o que poderia subestimar ou superestimar a arrecadação potencial do IVA, conforme seja o caso.

Diante do exposto se considera que o sistema de CN oferece um grau aceitável de confiabilidade em ordens de magnitude da evasão. Entre outras razões pelo fato de que a sua construção obriga a conciliar uma mesma cifra com dados provenientes de diferentes

fontes e diferentes agentes econômicos. O anterior pode remediar os problemas descritos no parágrafo anterior.

Outro problema envolvido na estimativa da série de evasão do IVA se refere à disponibilidade de informação atualizada e definitiva das CN para os anos mais recentes. Isso obriga a aplicar algumas hipóteses para projetar a informação disponível na matriz de insumo-produto de 1986 que está atualizada pelas CN só até 1988, tratando-se de 1986 em diante de cifras “provisórias”. Este aspecto passa a ter relevância porque a taxa de evasão estimada acaba sendo bastante sensível às revisões de cifras que o Banco Central realiza.

### **Aplicação do Método das Auditorias para a Medição da Evasão do IVA**

A aplicação do método das auditorias é muito menos complexa e onerosa do que parece e pode permitir estimativas confiáveis de evasão para os diferentes impostos e por diferentes variáveis de segmentação, tais como atividade econômica, localização geográfica, etc. Do ponto de vista dos recursos requeridos para a aplicação deste método cabe ressaltar que a auditoria para medir evasão não tem por que diferir da auditoria que normalmente os fiscais efetuam, e o que muda é o critério de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados, que, neste caso, deve ser aleatória. Mas também não é preciso uma amostra muito grande para se obter um bom grau de confiabilidade (a amostra necessária não é proporcional ao tamanho do universo).

A aplicação deste método ao caso do IVA deveria considerar a estimativa separadamente das duas grandes formas de evasão deste imposto: subfaturamento de vendas e aumento de créditos

Para medir a primeira forma de evasão deveria ser escolhida uma amostra de contribuintes aleatoriamente entre todos os que vendem ao consumidor final para serem submetidos a uma auditoria de Ponto Fixo ou medição do Inventário, dependendo do caso. Ambos os métodos correspondem a formas de fiscalização de campo, utilizadas habitualmente pelas administrações tributárias. O método do ponto fixo consiste em que o fiscalizador se apresenta diante do contribuinte e permaneça por várias horas observando o seu cumprimento tributário, para depois comparar o volume de vendas gerado durante a sua permanência no local com o obtido anteriormente em períodos similares. Para que este método dê certo é necessário que a presença do fiscal altere o comportamento do vendedor, mas não o do comprador. Neste sentido, acaba sendo mais adequado para empresas que vendem bens de consumo, de preços não muito elevados e onde as negociações entre comprador e vendedor são pouco frequentes. No método da medição do inventário, o fiscal realiza uma contagem física de cada produto para depois comparar este resultado com a quantidade obtida dos documentos contábeis. O montante de evasão corresponde à diferença entre o inventário físico e o inventário contábil multiplicada pelo preço de venda do respectivo produto. Este método é adequado para empresas com poucos produtos e de venda não massiva.

Para medir a evasão por aumento de créditos, deveria ser escolhida uma amostra aleatoriamente de contribuintes do IVA para serem submetidos a uma revisão exaustiva de notas fiscais, fazendo cruzamentos de notas fiscais com os fornecedores, se for necessário.

Obviamente, se é desejável conhecer a evasão por setor econômico, o tamanho do contribuinte, a localização geográfica ou outra variável, a amostra a ser considerada deve ser maior. No entanto, deve-se notar que uma medição como a descrita antes, baseada num número reduzido de auditorias, permite conhecer quanto se evade por subfaturamento de

vendas e quanto se evade pelas diferentes formas de aumento de créditos (notas fiscais falsas, compras pessoais em nome de empresas, etc.), estimativa que o método do potencial teórico não proporciona e que é de suma importância para a administração tributária.

## EUA:

Nos EUA, o IRS e especificamente, a IRS-CI, usa muitas técnicas e metodologias para reunir e verificar Inteligência tributária quanto a dados negados. Inicialmente, serão descritas algumas que se acredita serem singulares para os EUA, e então sob cada subtítulo, será confirmado se a IRS-CI está usando aquela técnica e metodologia, com qualquer elaboração adicional se necessário.

### **Técnicas e Metodologias para Reunir Informação Tributária negada:**

- Auditorias e Atividade de Coleta
  - O uso de uma Intimação para controlar a produção de registros não declarados. (Um pedido formal de informação feita pelo IRS relativa a uma investigação ou auditoria que pode ser determinado pela justiça.)
- Investigações da IRS-CI
  - A emissão de uma Intimação (Um pedido formal por informação feita pela justiça dos EUA no interesse do IRS-CI para investigações criminais)
  - Uso de Informantes
  - Operações encobertas
  - Monitoramentos consensuais para registros de conversas (em que uma parte concorda com a gravação de uma comunicação pessoal ou por meios eletrônicos, i.e., telefone, computador, fac-símile, etc.)
  - Vigilâncias que podem incluir o uso de equipamento de fotografia
  - Mandados de busca.
  - Entrevistas com Testemunhas

Recuperação de provas a partir de computadores e outros formatos eletrônicos: a IRS-CI tem procurado usar tecnologia de informática recentemente desenvolvida para auxiliá-la efetivamente na coleta de Inteligência tributária e na investigação de violações tributárias criminosas. Em 1987, a IRS-CI formou uma Unidade de Tecnologia da Informação (ITU) para fornecer supervisão de administração e apoio aos agentes investigadores no uso da informática. Nos anos 90, a IRS-CI começou a treinar os investigadores criminais a extrair provas a partir de computadores apreendidos e outros formatos eletrônicos como a Internet e sistemas de e-mail no decurso de uma investigação. Em 2003, um laboratório de computação de última geração se tornou operacional para auxiliar os especialistas em computadores apreendidos a executar suas tarefas. A IRS-CI também desenvolveu centros computadorizados especializados em *data mining*, Centros de Direcionamento (LDCs), para coletar Inteligência tributária para auxiliar na identificação de possíveis alvos para a IRS-CI investigar. Em 2004, a ITU foi promovida para se reportar diretamente ao chefe do IRS-CI.

## a. Técnicas operacionais especializadas de Inteligência fiscal

### i. Técnicas de Análise e identificação de alvos

#### Brasil:

A SRF utiliza diversos métodos e cruzamento de informações com o intuito de selecionar os contribuintes que serão alvo de auditoria de maneira transparente e objetiva. Destaca-se a utilização do *Sistema Gerador de Ação Fiscal - DW* (SIGA-DW), poderosa ferramenta informatizada tipo *data warehouse*, que possibilita o cruzamento de todas as informações disponíveis internamente, e de algumas de origem externa, bem como a definição de parâmetros para seleção, permitindo a identificação de contribuintes com alto risco de não cumprimento das obrigações tributárias. A ferramenta é conhecida como o “*Big Brother*” da SRF, em alusão ao romance de George Orwell.

Na área aduaneira, utiliza-se o sistema *Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros* (RADAR), o qual disponibiliza, em tempo real, informações de natureza aduaneira, contábil e fiscal que permitem à fiscalização aduaneira identificar o comportamento e inferir o perfil de risco dos diversos agentes relacionados ao comércio exterior, tornando-se uma ferramenta fundamental no combate às fraudes.

No âmbito de atuação da Copei, destacam-se como fontes para o início de investigações as denúncias, os informantes, e os órgãos de combate à criminalidade que trabalham em parceria, como a Polícia Federal, o Ministério Público Federal, a unidade de Inteligência financeira brasileira (COAF), etc.

#### Canadá:

A Agência Canadense de Renda (CRA) administra uma grande variedade de programas e práticas para identificar alvos para a Inteligência tributária e para as atividades de investigação tributária. A maior parte deles é empreendida nos programas de administração tributária civis da CRA. Estes incluem:

- Programas que se concentram em deduções específicas de imposto e isenções, como contribuições à caridade;
- Cruzamento de informações de terceiros, relacionadas a vários tipos de receitas, com a quantidade de receita informada pelos contribuintes;
- Programas que se concentram nos indivíduos e negócios que não preenchem suas declarações quando assim exigido;
- Sofisticados programas automatizados de avaliação de risco que usam uma variedade de fontes de informação internas e externas para identificar contribuintes em situações em que há um alto risco de não-conformidade;
- Programas que se concentram em atividade de planejamento tributário agressivo;
- Estudos analíticos que se concentram em setores específicos da economia.

A maioria dos casos de não-conformidade que são identificados por esses programas e práticas são tratados pela Administração Tributária Civil. Contudo, quando é encontrada evidência de fraude como parte da não-conformidade, a Administração Civil faz orientações

para os programas de investigação em que as investigações de crimes tributários são tratadas como um potencial processo.

A CRA também mantém ligações muito próximas com a força Policial Nacional do Canadá, a Polícia Montada Canadense Real, e polícias provincianas e locais para identificar as pessoas envolvidas em atividades criminais que também podem incluir não-obediência e sonegação tributárias. Esta é uma fonte importante de Inteligência tributária, já que indivíduos que obtêm rendimentos de atividade criminal raramente são incluídos nos processos de avaliação de risco normais da CRA uma vez que eles não praticam uma atividade empresarial normal.

#### EUA:

A IRS-CI usa muitos métodos para identificar possíveis alvos. Exemplos desses métodos são:

- Programas analíticos de computador – A IRS tem desenvolvido *software* de computador que pode analisar Declarações de Imposto de Renda preenchidas em busca de possível fraude através de comparação de diferentes documentos do IRS, como Declaração de Informação de Renda e Declarações de Imposto de Renda preenchidas ou não preenchidas. Além disso, o *software* que foi desenvolvido pode correlacionar Inteligência tributária para fornecer estatísticas abrangentes para pesquisa e análise.
- Centros de Detecção de Fraudes – a IRS-CI instalou em Centros de Serviços (onde Declarações de Imposto de Renda são arquivadas), analistas de informação que podem usar técnicas analíticas sofisticadas para revisar Declarações de Imposto de Renda à medida que elas são emitidas em busca de possível fraude.
- Centros de Direcionamento – a IRS-CI tem grupos de analistas de informação que analisam o direcionamento a possíveis violações criminais à lei tributária, lavagem de dinheiro, e financiamento ao terrorismo. Esses analistas de informação acessaram todos os registros mencionados acima para executarem suas análises.
- Equipes de Revisão de Relatórios de Atividade Suspeitas – a IRS-CI está envolvida com outros agentes investigadores Federais para revisar todos os Relatórios de Atividade Suspeitos arquivados por Instituições e Negócios Financeiros em busca de possíveis alvos.
- Forças-tarefa – a IRS-CI está envolvida com outros agentes investigadores Federais para revisar toda e qualquer informação em busca de alvos.
- Centro de Processamento de Dados de Detroit (DCC) – são enviados todos os formulários de transação financeira preparados nos EUA ao IRS DCC. A IRS-CI tem uma equipe de analistas de informação localizada no DCC para revisar esses formulários em busca de alvos.
- Programa de Orientação de Fraude – a IRS-CI formou parcerias com as divisões civis do IRS. Se durante as auditorias e atividades de coleta conduzidas por estas divisões, são descobertas indicações de fraude fiscal, o auditor faz uma orientação para a IRS-CI para uma possível investigação criminal. Para fortalecer esse programa, auditores foram treinados para serem os Especialistas de Orientação de Fraude em cada escritório de campo. Esses especialistas trabalham diretamente com os auditores para assegurar que eles compreendam o que constitui fraude, e revisem todas as auditorias suspeitas para determinar se a atividade suspeita constitui fraude.
- Informantes – a IRS-CI identifica muitos de seus alvos por meio de informação fornecida por informantes. Para prevenir abusos, a IRS-CI tem diretrizes muito rígidas quanto ao uso de informantes.

- Grupos de Trabalho de Conformidade de Instituição Financeira – É sabido pela IRS-CI que a maioria dos sonegadores de impostos e outros criminosos estão cometendo os seus crimes para adquirir mais dinheiro. Nos EUA a maior parte desse dinheiro terminará em uma instituição financeira, inclusive bancos, seguradoras e empresas de transferência de fundos. Os agentes da IRS-CI trabalham diretamente com os Oficiais de Conformidade nessas instituições em busca de alvos a partir das atividades suspeitas do cliente, identificadas pelos Oficiais de Conformidade.

## França:

Focalização e estudos prospectivos (ao nível nacional): a DNEF conta com 6 Brigadas Nacionais de Investigações (BNI), sendo cada uma delas especializada num setor ou atividade específica (financeiro, compra / venda, localização de domicílio de pessoas físicas, pessoas jurídicas internacionais, novas tecnologias, industrial e imobiliário). O seu trabalho consiste em coletar todos os dados relacionados com estas atividades com vistas a conhecer perfeitamente o setor. A cada ano, em função das evoluções observadas, lhe é designado um plano de atividades específico (por exemplo, telefones celulares, componentes eletrônicos, comércio eletrônico, etc.), e cada BNI envolvida deverá produzir uma documentação (estudos setoriais, fichas técnicas, fichas de interesse geral, procedimentos de fraude, etc.) atualizada sobre o assunto.

Desta forma, as Brigadas de Investigação produzem a cada ano uma documentação que se difunde em todos os serviços da DGI, e que lhes informa sobre os novos tipos de fraude, evoluções das atividades, etc. Estes documentos se classificam de acordo com a sua importância e sensibilidade. Podem ser consultados num site Intranet com acesso restrito onde estão mais de 500 documentos de referência sempre atualizados.

Da mesma forma, o uso do aplicativo EDEN (DNEF) já mencionado permite efetuar estudos de análises de riscos em todo o território nacional, permitindo focar as atividades mais oportunas para fiscalizar ou vigiar. São utilizados muitos outros aplicativos:

ARIANE: aplicativo em rede Intranet protegida que permite o vínculo e informação mútua de todos os serviços sobre todo o território nacional.

Dados Aduaneiros: arquivo de transferências de fundos para o exterior.

FIDAVI: sigla em francês que significa Arquivo de Honorários, Comissões pagas por empresas francesas a pessoas físicas ou jurídicas localizadas em países com regime tributário privilegiado.

ALPAGE: sigla em francês da Aplicação de Monitoração de Operações de Controle Fiscal *in situ* (desde a programação até a arrecadação) disponível na rede sobre todo o território.

ANACRIM: software da Gendarmaria Nacional que usam os Serviços Operacionais da DNEF nas investigações com múltiplas ramificações.

ACL: software que permite recuperar os dados da contabilidade geral e analítica de uma empresa (utilizado pelos Agentes especializados em informática ou os analistas). É utilizado ao nível nacional ou local.

Focalização e estudos prospectivos (ao nível local): a metodologia de estudo de riscos é praticada sobre um território mais restrito a uma aplicação SINFONIE que retoma as mesmas fontes de dados que EDEN, porém em menor escala. Em relação à aplicação OASIS, ela é utilizada para explorar os dados procedentes das declarações profissionais e determinar tipos de anomalias ou omissões. Embora sua finalidade seja mais diretamente a programação do controle fiscal, os Agentes da Inteligência fiscal a empregam de vez em quando.



## Países Baixos:

Exemplos de grupos de conhecimento de risco nacional, organizados de formas distintas, podem ser encontrados em: setor de construção, comércio, a indústria de serviço, setor de bares e restaurantes, setor médico etc. O *staff* desses grupos inclui de 10 a 20 membros.

### **Método de trabalho do grupo de conhecimento sobre lavagem de dinheiro**

Se, por exemplo, as Autoridades Alfandegárias informam ao grupo de conhecimento sobre lavagem de dinheiro quantias incomuns de dinheiro e / ou de artigos com um alto valor monetário que foram descobertos durante auditorias de rotina. O grupo avalia a relevância fiscal do achado e passa a informação para o escritório tributário competente e o Escritório de Descobertas de Transações Incomuns (Unidade de Inteligência Financeira).

Se, durante as auditorias que conduz, a Administração Tributária se depara com situações que indicam atividades de lavagem de dinheiro, estas informações também serão passadas para o grupo de conhecimento sobre lavagem de dinheiro. Depois de avaliar a situação, uma vez mais, o grupo passará a informação para o Escritório de Descobertas de Transações Incomuns. Se este Escritório considerar que esses relatórios constituem as chamadas operações suspeitas e o Serviço Público de Acusação, conseqüentemente, decidir ordenar uma investigação, o FIOD-ÉCD será responsável por conduzir essa investigação. Investigações sobre lavagem de dinheiro em larga escala são levadas a cabo pelo Departamento de Inteligência Criminal Nacional, auxiliado pelo FIOD-ECD.

Informação destas e de outras investigações julgadas pertinentes em termos de arrecadação de impostos são passadas para a Administração Tributária, depois que uma permissão tiver sido concedida pelo Promotor Público.

### **Exemplos de operações nacionais**

A Administração tributária dos Países Baixos tem conduzido várias operações nacionais durante os últimos anos. Essas incluem o seguinte:

- **Projetos de Contas:** informações recebidas da Bélgica indicaram que vários cidadãos holandeses tinham aberto contas em um banco de Luxemburgo que usa nomes em código. Para assegurar uma abordagem uniforme nacional, uma equipe de projeto de nível nacional foi montada para esta operação com um grupo condutor que incluiu os representantes do Serviço Público de Acusação. A investigação para localizar os nomes em código foi conduzida pelo FIOD-ECD. A arrecadação de imposto adicional chegou a € 50 milhões.
- **Projetos de Ativos Estrangeiros:** o objetivo deste projeto é descobrir ativos secretos, mantidos em países estrangeiros por cidadãos holandeses, por exemplo: bens, navios, contas em bancos e títulos. Os Países Baixos organizaram um seminário internacional sobre esse assunto, que foi assistido por Administrações Tributárias de vários países, inclusive a Alemanha, França, Itália e Espanha. Isto resultou em um fluxo significativo de informações destes países. O projeto é organizado na mesma linha dos projetos de contas e resultou em € 100 milhões em arrecadação de imposto adicional até agora.
- **Projeto de Fraude de Construção:** como conseqüência de uma investigação Parlamentar sobre consultas prévias proibidas e acordos de preços no setor de construção, a Administração Tributária lançou um projeto de fraude de construção para examinar a precisão de sistemas contábeis primários, transações financeiras e a possível incidência de suborno. O projeto está baseado nos resultados da investigação, no conhecimento do setor disponível dentro da Administração Tributária

e informação do Serviço Público de Acusação. Essa operação de âmbito nacional está sendo coordenada por um grupo de projeto de especialistas motivados, conduzidos por um grupo de direção. Resultados até agora: € 40 milhões em arrecadação de imposto adicional e cerca de 50 alertas para corrupção oficial e privada.

## ii. Utilização de informantes

### Brasil:

No âmbito de atuação da Copei o informante é qualificado conforme o grau de relevância da informação que possui, bem como de acordo com seu envolvimento na investigação.

As informações obtidas de informantes poderão ser pontuais, ou seja, relacionadas apenas a fatos parcialmente conhecidos, servindo para desencadear uma investigação ou identificar seu foco principal.

Existe, também, a possibilidade de que as informações em poder do informante sejam fundamentais ou contribuam para o desenvolvimento da investigação. Nesse caso existe a previsão legal de que sejam efetuados pagamentos, com a finalidade de se obter tais informações. Esses pagamentos são considerados como gratificações a informante ou colaborador eventual. Nesses casos, há a preocupação de manter, por questão de segurança e preservação da fonte, o seu anonimato. Por isso, existe um rígido controle das gratificações, seja no âmbito interno, pela própria Copei, como no externo, pela Controladoria-Geral da União, órgão responsável pelo controle da gestão financeira, orçamentária e patrimonial na administração pública federal.

O pagamento é efetuado com a utilização de verba reservada (ou seja, com prestação de contas de caráter sigiloso), após a devida avaliação do encarregado da investigação e do Chefe do respectivo Escritório de Pesquisa e Investigação – Espei, e aprovação por parte da Coordenação-Geral. Uma vez aprovado, o pagamento será realizado seguindo-se normas estritas de execução e de controle.

A cada pagamento é elaborado um relatório onde constam todas as informações obtidas e que terão a sua devida avaliação para posteriores providências. Além disso, o encarregado da investigação assina, juntamente com o chefe do Espei, uma declaração onde consta o valor pago, o tipo de despesa (obtenção de informação) e a declaração de sua efetiva utilização nas investigações realizadas na Copei.

Tanto na abordagem inicial como na manutenção do vínculo com o informante, é importante ressaltar a importância da utilização, também, de técnicas especializadas de entrevista. Seja para conquistar sua confiança, com o estabelecimento de uma relação harmônica entre o informante e o agente de Inteligência, seja para manter o controle desse informante, quando o relacionamento tenda a se prolongar ou até mesmo durar todo o período da investigação.

### Colômbia:

Recentemente foi sancionada a Lei 863 de 2003 mediante a qual se regulamenta o pagamento até de 3% do valor das mercadorias apreendidas, por denúncia ou irregularidade comprovada, na exportação e importação de bens e serviços e nas transações financeiras.

Objetivos:

- Estimular na comunidade em geral a colaboração com as autoridades competentes em matéria de denúncias que acarretem em mais objetivos cumpridos no pertinente a detenções, apreensões e confiscos.

- A partir da colaboração cidadã, diminuir os gastos oficiais destinados a reduzir tais ilícitos.
- Busca-se a desarticulação da capacidade operativa do infrator.

Tal recompensa se aplica a toda pessoa física ou jurídica que de boa fé ou por lucro denuncie o cometimento de um delito tributário, aduaneiro, cambial ou financeiro, somente se a denúncia for sólida e produzir resultados efetivos.

Quem denunciar fatos que constituam inexatidão, apresentando provas ou informação concreta que permita liquidar oficialmente os impostos evadidos e punir o infrator, terá direito a uma recompensa em dinheiro equivalente a 50 % dos custos de fiscalização.

Quando a denúncia permitir identificar contrabando de mercadorias, o denunciante terá direito a uma recompensa em dinheiro equivalente a 3% do valor da mercadoria estabelecido no reconhecimento e avaliação, pago posteriormente à definição da situação jurídica das mercadorias. “Lei 863 de 2003, Artigo 37”.

### EUA:

A IRS-CI divide a classificação de informantes em duas categorias. A primeira categoria é daqueles informantes que apenas fornecem a informação inicial e não têm mais nenhum envolvimento na investigação. A segunda categoria é daqueles informantes que continuam tendo um envolvimento na investigação depois da apresentação inicial da informação ou foram pagos pela sua informação.

Todos os informantes da segunda categoria têm que passar por um rígido processo de revisão para ser assegurado que eles aderirão às leis dos EUA, atuando no interesse dos EUA, e não têm segundas intenções. Esses informantes devem ser aprovados pelo Agente Especial em Comando (SAC) do Escritório de Campo antes de serem aproveitados ou pagos. Se o informante estiver situado em um país estrangeiro, a aprovação para uso do informante deve ser obtida a partir da Sede.

Todos os informantes aprovados são colocados em um banco de dados na Sede para futura referência e ao término da investigação, os resultados do uso do informante são acrescentados. A Sede conduz uma revisão anual de todos os informantes aprovados pelo SAC, para assegurar que as diretrizes estão sendo seguidas e se algum informante deve ser desligado.

Todos os pagamentos feitos para um informante são registrados. Informantes que agem no interesse da IRS-CI são geralmente envolvidos em uma operação encoberta para coletar evidência adicional sobre o alvo.

É preparado uma Orientação de Relatório de Informação (*Information Report Referral*, cópia em anexo) que resume a informação fornecida pelo informante. O agente investigador revisa as informações para determinar se há credibilidade suficiente nas informações para autorizar uma investigação criminal imediata, ou se pode ser enviada para um Centro de Direcionamento para pesquisa adicional e confirmação.

O IRS pode pagar gratificações a informantes de duas maneiras. A primeira e mais usada é pagando ao informante até 10% de todos os impostos coletados quando da conclusão da atividade do IRS. A porcentagem depende do quanto as informações resultaram na determinação do correto imposto devido.

O segundo método é mais freqüentemente usado em investigações criminais. O agente investigador pode pagar ao informante na hora em que recebe a informação, se o agente investigador acreditar que o valor da informação justifica o pagamento imediato.

Um exemplo de quando isto seria permitido é quando o informante entrega um segundo conjunto de livros contábeis de uma empresa que armazenam corretamente as receitas e despesas geradas pela atividade. Geralmente, as quantias pagas imediatamente são cobertas abaixo de 10% do potencial de perda tributária, e ao informante pode ser pago o restante dos 10% uma vez que os impostos foram coletados. Todas as informações fornecidas por informantes são examinadas a fundo para que seja julgada sua exatidão.

É especialmente importante revisar a motivação do informante para assegurar que a informação tem alguma validade, e não apenas a intenção do informante em envolver a unidade de Inteligência tributária nos negócios do alvo, sem valor.

#### **França:**

Boas práticas das Aduanas: com base numa resolução ministerial de 1957, o Serviço de Aduanas tem a faculdade de remunerar informantes pela denúncia de casos. A recompensa não pode superar 33% do montante da multa ou das penalidades; existe um teto de 3.000€ (euros) e deve ser paga através do Chefe do Serviço de Aduanas.

### **iii. Reconhecimento**

#### **Brasil:**

Os agentes da Copei têm como regra fundamental, antes da execução de qualquer operação de Inteligência, efetuar o reconhecimento dos locais e instalações utilizadas pelos alvos da investigação.

No reconhecimento são obtidos todos os dados e informações relevantes, de acordo com o objetivo da missão, tais como: os usuários do ambiente operacional, existência de segurança privada, meios de transporte utilizados, horários de entrada e saída, número de acessos, possibilidade de utilização de imóvel ou veículo de apoio, existência de hospital nas redondezas, etc.

O Manual de Normas e Procedimentos da Copei conta, inclusive, com roteiros de verificações mínimas a serem observadas em reconhecimentos, quando em atividades de vigilância fixa ou móvel.

Além disso, a Copei utiliza o reconhecimento como uma técnica essencial para o sucesso no cumprimento de mandados judiciais de busca e apreensão. Nesses casos, o reconhecimento auxilia na estimativa dos recursos necessários ao bom andamento de uma ação judicial desse gênero, tanto em termos de pessoal como de material.

#### **França:**

**Procedimentos para a obtenção de informação utilizados pela DGI da França:**

Três procedimentos fundamentais e progressivos vêm sendo desenvolvidos. Permitem confirmar ou invalidar as conclusões provenientes do estudo preliminar ou da análise de riscos e constituem uma fase indispensável.

### **O direito de comunicação**

Artigo L 81: o direito de comunicação permite que os Agentes da Administração tenham conhecimento dos documentos e dados que assinalam os artigos do presente capítulo, nas condições que ali são detalhadas, para estabelecer a base impositiva e exercer o controle fiscal.

O direito que o parágrafo prévio considera é exercido qualquer que seja o suporte utilizado para a conservação dos documentos, mesmo quando este seja de tipo magnético.

No que diz respeito aos documentos mencionados nos Artigos L. 83 a L.95, o direito de comunicação se estende aos Agentes das Administrações encarregadas da arrecadação de impostos e taxas compreendidas no Código Geral de Impostos.

### **O direito de indagação**

Artigo L.80 F – para investigar os casos de descumprimento das normas de faturamento às quais estão submetidos os sujeitos ao Imposto ao Valor Agregado, em aplicação do Código Geral de Impostos e as disposições adotadas pelos Estados-Membros para aplicar o Artigo 22-3 da sexta Diretiva (C.E.E.) número 77-388 de 17 de maio de 1977, os Agentes Tributários que ostentarem pelo menos o cargo de interventor podem exigir a apresentação das notas fiscais, da contabilidade e dos livros, registros e documentos profissionais que podem ser relacionados com operações que deram ou devem gerar faturamento e proceder à comprovação material dos elementos físicos do negócio.

Para este fim, eles podem acessar de 8:00 às 20:00 e durante as horas de trabalho profissional do contribuinte aos locais de uso profissional, salvo as partes destes locais designadas para efeito de domicílio privado, aos terrenos e depósitos. Também têm acesso aos meios de transporte de uso profissional e sua carga.

Podem obter ou tirar cópia, por todos os meios e sobre todos os suportes, dos documentos referentes às operações que deram ou devem gerar faturamento.

Podem coletar *in situ* ou por intimação, dados e documentos justificativos. Estas indagações cedem lugar ao estabelecimento de relatórios de oitiva.

A investigação definida no presente Artigo não se relaciona com procedimentos de fiscalização do imposto considerados nos Artigos L.º10 ao L.º47ºA.

Além disso, cada intervenção é objeto de lavratura de ata que faz a recontagem das operações efetuadas.

### **O direito de visita e embargo**

Art. L. 16 B. – I. Quando a Autoridade Judicial, avisada pela Administração Tributária, considera que existe a presunção de que um contribuinte se exclua ao estabelecimento ou pagamento de Imposto de Renda ou sobre os benefícios ou o Imposto ao Valor Agregado, realizando compras ou vendas sem nota fiscal, utilizando ou entregando notas fiscais ou documentos que não possuem relação com operações reais ou deixando ao conhecimento de todos o fato de passar ou fazer passar escrituras ou passando ou fazendo passar ao conhecimento de todos, escrituras inexatas ou fictícias em documentos contábeis cuja contabilidade é imposta pelo Código Geral de Impostos, a mesma pode, nas condições compreendidas no II, autorizar que os Agentes da Administração Tributária, que ostentarem pelo menos o cargo de Inspetor e que habilite, para estes fins, o Diretor Geral de Impostos, procurem a comprovação destas atuações, realizando visitas em todos os lugares, inclusive privados, onde os comprovantes e documentos relacionados com tais atuações podem ser encontrados e proceder a retenção dos mesmos, qualquer que seja o suporte.

II. Cada visita deve ser autorizada mediante uma ordem do Juiz de Liberdades e Detenção do Tribunal de Grande Instância cujo âmbito de competência corresponda às áreas onde estão os lugares a serem visitados.

O Juiz deve verificar de modo concreto que a solicitação de autorização que lhe seja apresentada esteja bem fundamentada; a solicitação deve contar com todos os elementos de informação que a Administração possua, capazes de justificar a visita.

#### **iv. Entrevista**

##### **Brasil:**

A Copei considera a técnica de entrevistas indispensável na reunião de informações nas atividades de Inteligência fiscal, dada a importância das fontes humanas no processo investigatório. Assim, a habilidade de conduzir entrevistas é essencial para os servidores do órgão. Dessa forma, busca-se que todos os seus funcionários, e em especial os agentes operacionais, sejam capacitados a entrevistar pessoas com os mais diversos perfis pessoais e profissionais, sobre os mais distintos assuntos.

O treinamento de técnicas de entrevista ministrado aos servidores da SRF possui conteúdo teórico apresentado em um dia e meio, sendo que o treinamento prático conta com 2 dias. Todos os 20 alunos de cada classe, dois a dois, entrevistam atores que interpretam contribuintes com papéis diversos. As entrevistas são assistidas pelos demais alunos via circuito interno de vídeo, quando são analisadas pelos instrutores.

Esse treinamento reproduz o método utilizado pelos servidores da Copei, quando em suas entrevistas investigativas. São observadas as diferentes formas de comunicação verificadas ao longo de uma entrevista, caracterizando-as perfeitamente: simbólica, verbal, não-verbal e escrita. Após esse curso, os entrevistadores passam a prestar especial atenção à psicologia humana envolvida no uso da técnica de entrevista. Assim, para aumentar seu poder de persuasão, utilizam-se de recursos como as técnicas da reciprocidade, da consistência e da instigação. Além disso, identificam a necessidade da criação de afinidade, a influência da aparência, etc.

As técnicas utilizadas levam em conta que a atitude do entrevistador não deve ser meramente passiva, mas capaz de estimular comportamentos no entrevistado, passíveis de avaliação quanto à sua veracidade ou não. Esses comportamentos constituem, também, informações de interesse à investigação.

Além disso, nenhuma entrevista realizada durante uma investigação da Copei é executada sem que seja efetuado um planejamento prévio, prevendo seus objetivos, as características do entrevistado, os estudos técnicos necessários, o ambiente físico, etc.

De acordo com as técnicas utilizadas, as entrevistas seguem cinco fases, relacionadas à apresentação, aproximação, questionamento, resumo e encerramento. Da mesma forma, é método padrão da Inteligência fiscal da SRF o formato de dois entrevistadores, assumindo os papéis de agente primário e secundário, sendo bem fixadas suas atribuições.

O Manual de Normas e Procedimentos da Copei conta, inclusive, com um roteiro de verificações mínimas a serem observadas no planejamento de suas entrevistas.

##### **EUA:**

A IRS-CI conduz muitas entrevistas para reunir Inteligência tributária. Ela considera esta técnica indispensável na coleta da Inteligência. A habilidade para conduzir uma entrevista é um dos seis elementos críticos por meio dos quais os agentes investigadores são avaliados a cada ano. O agente investigador tem que ter a habilidade para entrevistar os indivíduos sobre muitos aspectos de suas vidas, de uma maneira muito profissional, incluindo alvos,

advogados, contadores, empresários, informantes, e testemunhas. Como visto no texto, é vital para um entrevistador ser capaz de criar empatia com o entrevistado para obter a melhor informação. Isso se torna especialmente verdadeiro ao administrar uma entrevista com um alvo. Obter uma confissão de um alvo na entrevista inicial é muito útil no sentido de que pode economizar para o governo fundos significativos pela redução do tempo para completar a investigação. Os agentes operacionais recebem treinamento em técnicas de entrevista tanto em classes de treinamento iniciais, quanto em cursos de técnicas de entrevista avançadas, no decorrer de sua carreira.

## **v. História-cobertura e Operação encoberta**

### **Brasil:**

A Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação utiliza essa técnica operacional, visando a confidencialidade da investigação e a proteção da identidade de seus agentes operacionais e instalações.

Devido à sensibilidade da técnica, sua utilização depende sempre de prévio conhecimento e aprovação por parte do chefe do respectivo Espei, sendo obrigatória a elaboração de relatório R1 que consolide as informações obtidas, bem como as sugestões para próximas ações.

Por se basear na utilização de uma história elaborada, à qual o agente deverá estar perfeitamente integrado, permitindo sua interação ou observação do fato, situação ou alvo a ser investigado, a técnica da história-cobertura deverá ser bem estudada e planejada em profundidade.

Assim, alguns requisitos são sempre observados nas histórias-cobertura, tais como:

- simplicidade, diminuindo a possibilidade de desconfiança ou perguntas;
- adequação ao ambiente operacional;
- compatibilidade entre as ações do agente e a história-cobertura criada;
- aproveitamento de características, aptidões e conhecimentos do agente de Inteligência envolvido na ação.

Portanto, o agente designado para execução da ação é sempre bem treinado, além de possuir tipo físico adequado ao ambiente operacional. São realizados diversos testes destinados a verificar a consistência da história-cobertura, antes de sua execução. Além disso, o material, o vestuário e os equipamentos que poderão ser utilizados, devem ser escolhidos de acordo com os dados observados durante o reconhecimento do ambiente operacional.

É importante que o agente designado, durante a execução da ação, demonstre naturalidade e perfeita intromissão com o enredo elaborado. E mais, ao término da ação, a história-cobertura não poderá ser simplesmente abandonada, uma vez que, no futuro poderá ser necessário o retorno ao ambiente operacional para se buscar outras informações.

Dependendo da profundidade da história-cobertura, necessitando esta da emissão de documentos ou registros públicos para a credibilidade dos agentes ou práticas envolvidas, é necessária a intervenção do Ministério Público e do Poder Judiciário. Dessa forma, pode ser

autorizada judicialmente a prática de certos atos jurídicos administrativos, no interesse das investigações, evitando qualquer responsabilização do agente de Inteligência.

## **EUA:**

A IRS-CI considera o uso de operações encobertas para coletar informação tributária negada uma ferramenta essencial. No entanto, ela considera a condução de uma operação encoberta muito perigosa para o agente secreto e invasiva à privacidade do alvo. Assim, a IRS-CI implementou protocolos extensos que norteiam todos os aspectos da técnica de operações encobertas e só aprovará uma operação deste tipo como um método de último recurso para adquirir a prova que tiver sido negada.

A IRS-CI tem uma seção especial na sede que é responsável pela supervisão do gerenciamento do uso de operações encobertas, a Seção de Técnicas Investigativas Especiais. Agentes operacionais, designados para essa Seção, têm experiência em operações encobertas, e são conhecidos como Gerentes de Programas Encobertos (UPM). Os UPMs são responsáveis por fornecer recomendações técnicas aos agentes operacionais e gerenciamento no uso de operações encobertas. Os UPMs asseguram que todas as atividades encobertas estão em conformidade com as políticas e procedimentos da IRS-CI e com a legislação dos EUA que protege a privacidade dos indivíduos.

Antes de iniciar uma operação encoberta (UCO), o Escritório de Campo trabalha com o UPM para desenvolver um Plano de Ação. O Plano de Ação tem que detalhar o propósito da UCO e como planeja conduzi-la. O pedido de UCO é remetido ao gerente sênior da IRS-CI para revisão e aprovação. Uma vez que uma UCO é aprovada, deve acontecer uma reunião na qual todos os participantes da UCO estejam presentes para revisar o Plano de Ação. Os participantes incluem a Equipe de Administração do Escritório de Campo, o UPM, o UCA, o Agente de Contato, a Equipe de Cobertura, e o Agente do Caso. O Agente de Contato é um agente operacional que será o contato exclusivo que o UCA terá enquanto a UCO estiver em andamento. O Agente de Contato também estará usando uma falsa identidade para dar segurança ao UCA. A Equipe de Cobertura são outros agentes operacionais que conduzirão a vigilância do UCA durante a UCO para prevenir dano ao UCA. O Agente do Caso é o agente operacional que realmente conduz a investigação, que pediu o uso da UCO, e que estará apresentando o resumo ao UCA sobre que evidências ele deveria tentar obter.

A Cada 90 dias durante a UCO, o UPM tem que reunir a equipe de UC para revisar o progresso da UCO, e assegurar que está sendo conduzida conforme os protocolos de operações encobertas. Um relatório escrito da revisão é preparado e remetido ao chefe da Seção de Técnicas Investigativas Especiais. Parte do relatório indicará se a UCO deverá ser descontinuada caso não esteja havendo progresso. Geralmente, ao término de 1 ano, o Escritório de Campo tem que solicitar novamente à Administração Sênior para continuar a UCO. Ao término da UCO um relatório final deve ser preparado, discutindo os resultados da UCO, e fazendo recomendações para melhoria do processo. Estes relatórios são enviados à Sede, revisados e arquivados com a outra documentação da UCO, i.e. aplicação e revisões trimestrais.

Essa Seção de Técnicas Investigativas Especiais também administra o trabalho feito no desenvolvimento de proteção para os agentes secretos da IRS-CI. Como parte desse processo, essa seção utiliza regras rígidas de seleção e treinamento dos agentes operacionais da IRS-CI para serem agentes secretos. Também asseguram que a todos os agentes secretos seja fornecida documentação suficiente para criar uma identidade fictícia



para dar segurança enquanto estiver trabalhando encoberto. A seleção do agente secreto e o tipo de identidade falsa a ser usada em uma operação encoberta dependerá do alvo. Estes fatores serão fundados naquilo que permitirá ao agente secreto trabalhar facilmente no ambiente em que o alvo opera. Isto tem se tornado cada vez mais difícil com o crescimento de navegadores da Internet como o *Yahoo* e o *Google* em que o alvo pode verificar a identidade de um agente secreto.

Outra prática que a IRS-CI usa para aumentar a segurança de agentes secretos inclui a não utilização de um agente secreto no local onde ele vive. Isto reduz a oportunidade para o alvo encontrar o agente secreto ou a sua família acidentalmente sob o nome real do UCA. Os agentes secretos são também examinados uma vez por ano para que um psiquiatra monitore se a tensão de ser um UCA está se tornando opressiva, inclusive mostrando sinais de que o UCA está começando a viver o papel encoberto na vida real.

Exemplos de tipos de UCOs que a IRS-CI usa para coletar informações de Inteligência tributária são as seguintes:

- Empresas de Fachada – Empresas de Fachada são negócios fictícios que os UCAs abrem para alugar espaço de escritório real para se encontrar com alvos. O negócio fornece um pano de fundo ao UCA. O escritório empresarial permite aos UCAs registrar essas reuniões tanto em vídeo como em equipamento de áudio. Foram mantidos negócios de fachada operacionais durante anos para ajudar a convencer que se tratava de um negócio legítimo.
- Programa de Oportunidades Empresariais – Nos EUA, negócios que lidam principalmente com dinheiro vivo, como restaurantes e bares, são mais suscetíveis de não informarem toda a sua renda e sonegar impostos. A IRS-CI enviará UCAs a esses tipos de estabelecimentos quando eles estiverem sendo oferecidos à venda, para determinar se o dono do negócio informará para os UCAs a renda correta que justifique o preço de venda.

Devido à sensibilidade dos UCOs e os perigos inerentes à atividade, a IRS-CI conduz apenas aproximadamente 75 operações encobertas, das 4000 investigações, a cada ano.

### **França:**

Boa prática dos serviços da Alfândega Francesa:

Operações de infiltração podem ser autorizadas por um Magistrado. A operação de infiltração não pode ser outorgada para um período que supere 4 meses e que pode ser renovada em condições iguais de forma e duração. A totalidade das operações está sob controle do Magistrado que conduz as investigações.

O Agente infiltrado do Serviço Nacional de Aduanas Judiciais age sob a responsabilidade de um Oficial de Polícia encarregado de coordenar a operação; deve ter recebido uma formação no marco do Serviço Interministerial de Assistência Técnica (SIAT) que centralizará a informação produto das operações de infiltração.

O Funcionário infiltrado conta com uma habilitação outorgada pela Justiça, prévia autorização do Diretor de Aduanas; este Funcionário tem competência ao nível nacional para se fazer passar por delinqüente diante de pessoas suspeitas de cometer infrações. Goza, neste caso, de imunidade de responsabilidade penal, seja na qualidade de co-autor, cúmplice ou partícipe. Portanto, pode possuir substâncias proibidas, resguardar pessoas infratoras, etc. Esta imunidade impede qualquer processo contra ele por fatos repreensíveis

que possa cometer, dentro do marco de sua missão. Conta com uma identidade falsa, já que a sua identidade real nunca deverá aparecer durante o processo. O relatório de atividades do Agente infiltrado é realizado pelo Oficial de Polícia que supervisiona o Agente.

## **vi. Vigilância**

### **Brasil:**

A Copei se utiliza, com muita frequência, da técnica da vigilância, particularmente com o objetivo de identificar bens não-declarados por contribuintes sob investigação (automóveis, imóveis, etc que possam estar em nome de terceiros), seus contatos com pessoas ou empresas, ou eventuais atividades ilícitas em que estejam envolvidos.

A vigilância sempre dá no contexto de uma investigação em andamento. Dessa forma, é executada após sua autorização pelo chefe do Escritório de Pesquisa e Investigação – Espei onde esteja ocorrendo.

Após cada operação de vigilância, o agente encarregado deverá elaborar um relatório denominado R1, onde são descritos todos os fatos observados, incidentes ocorridos, bem como incluídas fotografias ou filmagens eventualmente obtidas. Esse relatório passará a fazer parte integrante do histórico da investigação.

O Manual de Normas e Procedimentos da Copei conta com um roteiro de verificações mínimas a serem observadas no planejamento de vigilâncias fixas ou móveis, tais como quantidade de pessoal envolvido, pontos de observação, equipamentos a serem utilizados, medidas de segurança, etc.

Assim como as demais técnicas operacionais de Inteligência, a vigilância é executada dentro dos parâmetros de direitos e garantias previstos pela legislação brasileira.

### **EUA:**

A IRS-CI conduz vigilâncias para coletar Inteligência tributária. Ela usa vigilâncias para todos os propósitos declarados acima. A IRS-CI incorpora todas as práticas já mencionadas na condução de uma vigilância. Antes que esta operação possa ser conduzida, um Relatório Especial de Atividade de Execução (SEAR) deve ser preparado e aprovado pelo Gerente Sênior de um Escritório de Campo. O SEAR tem que identificar todos os possíveis perigos às iminentes vigilâncias, quem estará envolvido, medidas para contra-vigilância, como a operação será conduzida, isto é, por indivíduos, por meio mecânico, eletrônico, etc. Depois que a vigilância for concluída, todas as notas devem ser transcritas e acrescentadas ao arquivo do caso, e um pós-SEAR deve ser preparado para discutir o resultado da operação. Tal qual as outras técnicas de investigação invasivas anteriormente discutidas, vigilâncias somente são conduzidas conforme as leis de direito à privacidade dos EUA.

## **vii. Fotografia e Filmagem**

## **Brasil:**

A Copei utiliza também a fotografia e a filmagem como meios para a obtenção de provas ou indícios da prática de ilícitos tributários, aduaneiros ou de lavagem de dinheiro. Para isso, seus agentes operacionais são treinados na utilização desses equipamentos. Cada um dos 10 Espei e 4 Nupei possui equipamentos de fotografia e filmagem modernos, adequados à captação de imagens ao meio digital.

Vários desses equipamentos foram perfeitamente adaptados para registrar imagens de maneira discreta ou por controle remoto, sem que o agente se exponha a riscos ou tenha sua atividade revelada.

A SRF encontra-se atualmente em processo de aquisição de aeronaves (dois aviões e dois helicópteros). Essas aeronaves já contarão com equipamentos de filmagem integrados, do padrão "FLIR", que permite o registro de imagens sem quaisquer vibrações. Além disso, o equipamento estará capacitado para operações noturnas, pois operará também no espectro infravermelho. Para facilitar a análise posterior das imagens, bem como fortalecer sua utilização como evidência na instrução de processos, esses equipamentos de filmagem contarão com recursos de geo-referenciamento, constando da imagem sua localização em termos de coordenadas geográficas.

O foco principal da utilização das aeronaves será a repressão ao contrabando e ao descaminho, podendo ser assim registradas movimentações de mercadorias irregulares, bem como seu transporte pelo território nacional, à margem da legislação aduaneira, podendo também ser utilizadas para produção de Inteligência em investigações realizadas pela Copei.

## **EUA:**

A IRS-CI fotografa e filma para coletar informações de Inteligência tributária. Ela treina os especialistas e adquire equipamento especializado para executar tarefas. Todas as fotografias tiradas são conduzidas conforme as leis dos EUA de direito à privacidade. Uma técnica que a IRS-CI utiliza na área de fotografias é conhecida como máquina fotográfica de poste. Pode haver circunstâncias em que se precisa registrar a atividade durante um certo tempo em um local e é impraticável ter um agente operacional presente para tirar fotos. É nesses casos que uma câmera de vídeo será instalada secretamente em uma posição que inspeciona o local que se deseja fotografar, como um poste de telefone (daqui o termo máquina fotográfica de poste) de onde se tiram fotos remotas do local.

### **viii. Busca e Apreensão**

## **Brasil:**

No Brasil, Mandado de Busca e Apreensão é a autorização judicial, concedida à autoridade policial ou oficial de justiça, para investigar e procurar, seguido da apreensão da coisa ou detenção da pessoa procurada, motivada por indício da ocorrência de ilícito.

A administração tributária federal pode propor tanto à autoridade policial, como ao Ministério Público Federal (Procurador da República) ou ao Procurador da Fazenda Nacional que solicitem ao Poder Judiciário (Juiz ou Tribunal) a concessão do mandado.

Nesse caso, as instituições envolvidas na sua execução poderão atuar em regime de força-tarefa. Se isso ocorrer, deve haver clara definição da atribuição de cada órgão, conforme as suas atribuições legais.

Na administração tributária, particularmente na Copei/SRF, o agente de Inteligência encarregado de coordenar a operação deverá conhecer profundamente o desenvolvimento do caso, podendo ser ou não aquele que foi responsável pela condução da investigação. Deverá ser o responsável, dentre outras providências preparatórias:

- pela definição da equipe que irá atuar, principalmente, na área logística e de informática;
- pela escolha dos locais que deverão ser previamente reconhecidos, evitando-se imprevistos e surpresas no momento do cumprimento do mandado;
- pela identificação do tipo de equipamento, plataforma de hardware, sistema operacional e outros sistemas utilizados na área da informática, bem como pela localização do centro de processamento de dados.
- pelo comando das equipes de agentes da administração tributária, designadas para cumprir o mandado, dividindo-as por áreas.

Os integrantes de cada equipe que participarem da operação deverão estar cientes da sinopse da investigação; da correta identificação do alvo do mandado; dos objetivos a alcançar (documentos de interesse, bases de dados a serem copiadas, equipamentos a serem apreendidos, etc); de informações adicionais que possam auxiliar no transcorrer da operação. Tais informações são repassadas em *briefing* prévio à operação, normalmente horas antes da mesma.

Após a execução do mandado, é realizada uma reunião dos coordenadores de área com suas respectivas equipes (caso o mandado seja executado simultaneamente em vários locais). Nesta, será feito um relato sobre as atividades realizadas e a entrega do relatório de avaliação de cada equipe. Posteriormente, os coordenadores de cada área consolidarão os relatos sobre as atividades realizadas na região ou locais sob sua responsabilidade, entregando os relatórios de avaliação das equipes ao coordenador da operação.

O cumprimento de mandados de busca e apreensão por parte da Copei/SRF é sempre efetivado tendo em vista as determinações judiciais previstas no texto desse documento, bem como a urbanidade no trato com os contribuintes alvos dessas medidas. No que se refere às evidências existentes em meios magnéticos diversos, evita-se a apreensão de servidores ou computadores de cuja operação dependam as atividades econômicas das pessoas ou empresas investigadas. Nesses casos, opta-se sempre pela cópia desses arquivos magnéticos, utilizando-se técnicas que garantam a completa identidade dessas cópias com os originais (espelhamento, por exemplo).

### **Canadá:**

Mandados de busca devem ser executados sem demora indevida. Em algumas jurisdições, ao mandado de busca pode ser atribuído um prazo (i.e. 15 dias) durante o qual este deve ser executado. Um planejamento apropriado assegurará que o prazo selecionado é realista e que não haverá nenhuma surpresa de último minuto, como por exemplo, o indivíduo objeto da busca estar de férias.

A execução de um mandado de busca é uma questão muito séria que deve ser planejada cuidadosamente. Os seguintes pontos devem ser cobertos no processo de planejamento:

- Um plano dos locais a serem buscados deverá estar preparado sempre que possível.

- O investigador no comando do caso deve ser responsável pelo planejamento total da busca e sua execução eficaz. Deve ser designada a responsabilidade de agir como líder de uma equipe de busca a um investigador experiente, para cada local de busca, sendo que este responderá às perguntas dos membros da equipe de busca e de indivíduos encontrados nos locais de busca.
- Um memorando de instruções específicas deve ser preparado pelo investigador no comando do caso, especificando, entre outras coisas, a data da busca e tempo da anotação, os endereços de cada um dos locais a serem buscados, os nomes das pessoas da equipe que vão para cada local de busca, detalhes dos registros a serem levados, e quaisquer outras informações que possam auxiliar os participantes.
- O investigador no comando deve calcular o volume de registros que eles esperam reunir de forma que possam organizar transporte e espaço de armazenamento e pedir caixas suficientes e outros materiais.
- Rótulos de caixa devem estar preparados.
- Uma cópia do mandado de busca assinado, junto com uma cópia do plano dos locais, o memorando de instrução específica preparado pelo investigador no comando do caso, rótulos e adesivos, e cartões de visita do investigador no comando devem ser dados a cada líder de equipe de busca.
- Uma equipe de busca será composta de tantos oficiais quantos forem necessários para fazer o trabalho rápida e eficazmente. Pelo menos um investigador feminino deve ser incluído onde apropriado, particularmente em locais residenciais.
- Um oficial sênior deve permanecer no escritório para agir como coordenador da busca. Líderes de equipe de busca têm que informar ao coordenador sobre a entrada e saída de cada local de busca, e indicar se a evidência que se crê estar naquele local foi encontrada e confiscada.
- Geralmente, todos os lugares a serem buscados devem ser buscados simultaneamente. Isto evitará a possibilidade de registros serem destruídos em um lugar, como resultado de uma busca em outro.

Antes da busca, deve ser realizada uma reunião de todos os participantes. Deve acontecer tão perto do dia da busca quanto possível, preferivelmente no dia anterior. Serão designados os oficiais às suas respectivas equipes de busca e serão emitidas quaisquer outras instruções necessárias, inclusive disposição de transporte para o local da busca.

### EUA:

Nos EUA, o mandado de busca é um método inestimável usado como execução legal para obter dados negados. A IRS-CI tem designado uma autoridade estatutária para administrar mandados de busca no curso de investigações tributárias criminais. Porém, já que a Constituição dos EUA protege contra buscas e apreensões não-razoáveis, protocolos rígidos são seguidos para assegurar que todos os mandados de busca são feitos com segurança e em conformidade com as leis dos EUA.

Por causa desta designação, o mandado de busca é usado com grande discrição e restrição. Todas as outras ferramentas investigativas, como *mail cover* (nos EUA é permitido por lei manter registro de toda informação que aparece nos envelopes de correspondência e, dependendo da classe de correspondência é possível inclusive ter acesso ao conteúdo das mesmas), vigilância, informantes, exame do lixo, etc., são consideradas antes de se tomar a decisão de que um mandado de busca é realmente necessário para se conseguir a prova. A IRS-CI consulta seus advogados e os do Departamento de Justiça para avaliar se a situação requer um mandado de busca.

Uma vez que tiver sido decidido executar um mandado de busca, a IRS-CI executa os seguintes passos:

- a. Preparar a petição para o mandado de busca.
- b. Conseguir a aprovação de um Magistrado dos EUA.
- c. Planejar a ação coercitiva.
- d. Executar o mandado de busca e preservar a prova.
- e. Seguir os procedimentos de pós-operação aplicáveis.

a) Preparar a petição para o mandado de busca.

Nos EUA o agente especial tem que preparar uma garantia para mandado de busca que demonstra que há causa provável de que uma violação tributária criminosa foi cometida e que artigos associados a esse crime estão presentes no local onde se deseja que seja feita a busca. A evidência necessária para demonstrar a causa provável normalmente é coletada através de outros métodos para obter dados negados, tais como informantes, vigilâncias, operações encobertas, monitoramentos consensuais, etc.

b. Conseguir a aprovação de um Magistrado dos EUA para executar o Mandado de Busca.

Uma vez que a garantia é completada, ela é revisada pelo IRS e advogados do Departamento de Justiça para assegurar que engloba todos os critérios necessários para provar que há causa provável suficiente de que um crime foi perpetrado e que a prova daquele crime está no local que precisa ser procurado. O agente especial é então convocado a aparecer ante um Magistrado dos EUA e jurar que as informações contidas na garantia são verdadeiras e precisas. Uma vez que o Magistrado concede o mandado de busca, o agente especial procede então com o plano e condução do mandado de busca.

c. Planejar a ação coercitiva

Como conduzir um mandado de busca pode ser uma operação altamente perigosa, a IRS-CI executa pré-planejamento extenso e trabalho de base para assegurar uma operação segura e eficiente. Os seguintes documentos de planejamento são usados para todo mandado de busca:

- Formulário de Revisão de Ação Coercitiva
- Guia de Avaliação de Risco
- Lista de Checagem de Mandado de Busca
- Plano de Mandado de Busca

O Formulário de Revisão de Ação Coercitiva resume o tipo de ação coercitiva a ser empreendida, tal como um mandado de busca, que nível de risco é envolvido com a ação: alto, médio, ou baixo, e fornece a base do motivo pelo qual um mandado de busca é necessário para obter os dados negados. O formulário deve ser aprovado pelo Agente Especial no Comando do escritório.

O Guia de Avaliação de Risco é uma lista de checagem que auxilia o agente especial a averiguar o nível de risco na condução da ação coercitiva: alto, médio, ou baixo. Artigos listados na lista de checagem incluem:

- O alvo tem antecedentes criminais?

- Sabe-se se o alvo possui armas?
- Será que outras pessoas estarão no local do mandado de busca, como por exemplo, crianças?
- Que tipo de edificação será submetida à busca?

A Lista de Checagem de Mandado de Busca é um resumo de todos os passos que o agente especial precisa cumprir no preparo de um mandado de busca. As áreas-chave na lista de checagem são:

- Pré-operação de Coleta de Informações: obtendo histórias pessoais e criminais do alvo e seus associados, inclusive fotografias; observar modo de operações, hábitos e respostas prováveis ao mandado de busca.
- Pesquisa de Local: tipo de edificação, vizinhança, fotografias da estrutura, locais de estacionamento para se posicionarem, dependências médicas mais próximas, preparo de mapas, se há menores na área, i.e. no edifício ou em uma escola próxima.
- Fornecimento de pessoal: quantas pessoas devem participar, quais serão os seus papéis, quem está no comando, se deve ser solicitado auxílio das autoridades legais locais.
- Equipamento: proteção para o corpo, tipos de armas, ferramentas iniciais, equipamento de informática forense, máquina fotocopadora, *kit* de primeiros socorros, equipamento de iluminação, equipamento de captação de bancos de dados informatizados (*RAID*) para documentar as provas coletadas.
- Comunicações: testar todos os rádios e frequências, verificar se há interferência na área de procura, determinar os sinais a serem usados, números de telefone de polícia, hospital, e de pessoal de emergência.
- Resumo de Instruções Pré-operacionais (*Briefing*): preparar e revisar o plano escrito, reunir com todos os participantes do mandado para revisar todos os aspectos da procura, discutir informações, conduzir ensaio prático.
- Revisão pós-operacional: agrupamento de todo o pessoal do mandado para discutir atividade e fornecer *feedback* para melhorar operações no futuro.

O Plano de Mandado de busca coloca por escrito todos os aspectos sobre como o mandado será conduzido, endereçando as áreas listadas na Lista de checagem do Mandado de Busca.

#### d. Executar o mandado de busca e preservar a prova

Ao entrar, o local é bloqueado e o mandado de busca é lido a quem estiver no controle do local. Agentes especiais designados fotografam e / ou filmam cada parte do local para identificar a condição dos locais na entrada, e para auxiliar na identificação do local da prova confiscada. Em seguida, é feito um esboço do local e as dependências são rotuladas.

O Programa de Inventário Computadorizado de Mandado de Busca da CI é usado para registrar todos os documentos e outras provas confiscadas em conformidade com o mandado. Todas as provas confiscadas também serão rotuladas com uma etiqueta de evidência de Investigação Criminal do IRS, e uma cadeia de formulários de custódia é preparada.

Quando um computador fica no local durante a execução de um mandado de busca, o seguinte é considerado:

- Preservar a cadeia de custódia e integridade da prova.
- *Software* destrutivo Pré-programado que pode alterar ou apagar dados.
- Determinar onde a informação está sendo confiscada: um computador pessoal local, um computador de rede, ou um computador localizado fora dos Estados Unidos. Geralmente, não se confisca prova eletrônica localizada fora dos Estados Unidos.
- Documentar e fotografar completamente a área. Fotografar os componentes dos computadores e as conexões de cabo.
- Se o computador deve ser removido do local para fazer a busca.

À conclusão do mandado de busca uma cópia do inventário dos artigos confiscados é fornecida ao alvo ou ao indivíduo no comando do local.

e. Seguir os procedimentos de pós-operação aplicáveis

Os agentes especiais da IRS-CI preparam um Formulário de Resumo de Pós-Operação de Execução que resume a ação coercitiva, incluindo quem participou, seus papéis na operação, que indivíduos estavam no local do mandado de busca, método de entrada, descrição do local ao entrar e sair, fotografias / vídeos dos locais, descrição de qualquer força necessária para executar o mandado, que prova foi encontrada, inclusive contrabando e armas a quem foi fornecida uma cópia do mandado de busca e uma cópia do inventário de artigos confiscados à conclusão do mandado. Uma avaliação é executada para se saber como o mandado de busca poderia ter sido administrado mais eficazmente.

## **b. Metodologia de produção do conhecimento**

### **Brasil:**

Conforme a metodologia utilizada pela Copei, a primeira etapa dos trabalhos de Inteligência fiscal é a pesquisa, ou seja, a coleta de dados e informações disponíveis em fontes abertas, possibilitando ao analista formalizar uma primeira interpretação do problema e propor ações subsequentes.

Após esses procedimentos, sendo considerado relevante e consistentes os indícios, é autorizada pela Coordenação-Geral a abertura do caso: inicia-se então a investigação propriamente dita, com a finalidade de produzir conhecimento de Inteligência para subsidiar futuras ações fiscais das demais unidades da SRF, inclusive no que tange aos aspectos criminais eventualmente detectados.

A investigação obedece às seguintes fases:

#### a) Planejamento

Nessa fase, o trabalho a ser desenvolvido no Espei ou Nupei é estimado pelo agente, com vistas a atingir o fim desejado da maneira mais eficiente e econômica, sempre norteando essa atividade nos princípios básicos da atividade de Inteligência.

Todos os aspectos desenvolvidos no planejamento deverão constar na elaboração do documento denominado Projeto Inicial (PI), que é obrigatório para a aprovação pela Copei e formalização do início da investigação a nível de Espei/Nupei.

Nesse documento, serão explicitados o assunto, a abrangência do assunto no tempo, o usuário do conhecimento, a finalidade do conhecimento, o prazo previsto para execução, as informações essenciais já conhecidas e as informações que se pretende obter. Serão



também previstos os meios necessários, tais como número de agentes envolvidos, necessidade de veículos, aluguel de imóveis, pagamento de informantes, utilização de instrumentos específicos, etc.

É importante que conste também do PI se haverá necessidade de auxílio de outros escritórios regionais ou núcleos da Copei, bem como contatos com outros órgãos estatais, tais como o Ministério Público, forças policiais, ou a Justiça.

#### b) Reunião

Após a aprovação do Projeto Inicial – PI, pela Copei, o agente encarregado no respectivo Espei ou Nupei inicia a fase na qual todos os dados ou conhecimentos referentes a uma investigação são colhidos e obtidos. Na sistemática da Inteligência fiscal da SRF, são utilizados os seguintes instrumentos nessa fase:

- Coleta - destina-se à obtenção exaustiva dos dados disponíveis em fontes abertas, na qual não há necessidade de utilização de técnicas operacionais especializadas.
- Busca - atividade não-ostensiva que visa à obtenção do dado negado, na qual são utilizadas de técnicas operacionais especializadas de Inteligência.
- Diligência - visa à obtenção oficial de dado disponível, junto ao contribuinte, por meio de sua intimação para o fornecimento de informações ou documentos que a legislação tributária permita acesso por parte de agentes da administração tributária.

Na fase da reunião, os escritórios regionais (Espei) ou seus núcleos (Nupei) da Copei realizam, em suas respectivas jurisdições, as ações especializadas necessárias de pesquisa e investigação que serão documentadas em relatórios denominados R1. De outra forma, cada Espei/Nupei poderá, se for o caso, solicitar aos demais escritórios regionais as informações ou conhecimentos necessários para sua atividade. Nesse caso, o escritório solicitante, com a ciência da Copei, deverá formalizar o pedido ao escritório que irá executar o trabalho. Essa formalização se dá por meio de documentos internos denominados pedidos de coleta, de busca e de diligência. Tanto esses pedidos, como suas respostas, circularão pelo sistema intranet da Copei - o Sispei, onde são elaborados, expedidos, avaliados, aprovados e respondidos.

#### c) Análise e Síntese

Fase na qual os conhecimentos e dados reunidos, tanto por meio de coleta, como pela busca ou por diligências são devidamente avaliados, buscando chegar a um estado de certeza ou de opinião com base nos conhecimentos obtidos sobre práticas de ilícitos tributários, aduaneiros ou de lavagem de dinheiro.

Com fins de assessoramento da alta administração da SRF, se os conhecimentos de Inteligência obtidos revelarem tendências quanto a procedimentos futuros de planejamento tributário de outros contribuintes ou segmentos econômicos, a análise e síntese servirão para alcançar também essa opinião quanto à necessidade de alterações ou aperfeiçoamentos na legislação tributária ou criminal.

#### d) Interpretação e conclusão

Após a elaboração do relatório, em formato que seja o mais adequado ao tipo de conhecimento produzido, é prevista sua revisão pela chefia imediata, no próprio Espei ou Nupei da localização do agente encarregado pelas investigações.

Sendo o relatório aprovado integralmente no nível regional, segue para a revisão pela Copei, onde passará pelo crivo dos analistas da Divisão de Investigação – Divin. Havendo a necessidade de aperfeiçoamentos ou alterações, o relatório regressa à repartição que lhe deu origem, onde o agente encarregado das investigações avaliará as sugestões de alterações. Nessas revisões são verificados aspectos de redação, de coerência na escrita, bem como avaliada a qualidade e suficiência probatória das investigações realizadas.

No sentido de aperfeiçoar essa fase da produção do conhecimento, onde são necessários recursos de redação que permitam transmitir o resultado das investigações, bem como expressar o estado de opinião do analista, a Copei elaborou e tem aplicado a seus analistas de informação e agentes operacionais um treinamento específico sobre técnicas de redação de relatórios de Inteligência fiscal. Essas técnicas são voltadas à privilegiar a clareza na exposição e a padronização desses relatórios.

#### e) Difusão.

A difusão normalmente ocorre com a remessa ou transmissão do Relatório de Pesquisa e Investigação – R.P.I., do Relatório Especial – R.E., ou dos informes elaborados, após sua aprovação pela Coordenação-Geral.

Na difusão do conhecimento, a Copei tem a preocupação em estabelecer o grau de sigilo necessário, assim como o meio de comunicação a ser utilizado. Assim, segundo o princípio da compartimentação, os relatórios são difundidos apenas para aqueles com necessidade de conhecê-los. Ou seja, serão destinatários dos conhecimentos de Inteligência apenas os setores da SRF que, segundo recomendações constantes de item próprio desses relatórios, devam tomar alguma providência, ou os órgãos estatais com poderes e autorização legal para conhecimento dessas informações sigilosas (Ministério Público e Justiça, principalmente).

Além disso, os relatórios e informes aprovados permanecem arquivados no sistema de informações da Copei – o Sispei, para futuras consultas. Os documentos originais, que formem anexos ou apêndices desses relatórios, permanecem arquivados no Espei ou Nupei que produziu a informação. Assim, sendo essas provas ou evidências necessárias no curso de procedimentos administrativos ou processos judiciais, poderão ser requisitadas especificamente. Isso contribui para diminuir os riscos quanto ao extravio ou destruição de documentos probatórios essenciais.

### EUA:

A metodologia para coletar informações de Inteligência nos EUA consta dos passos listados neste capítulo.

**Planejamento** – Antes que qualquer investigação seja iniciada, é feita uma sessão de planejamento entre o agente e seu supervisor para desenvolver o plano de ação para a investigação. Eles revisam os princípios de objetivo, segurança, controle, imparcialidade e simplicidade durante a sessão. Preparam prazos para a conclusão dos diferentes passos da investigação, necessários para a coleta dos indícios necessários para provar ou contestar a acusação de atividade criminal pelo alvo. Essa sessão de planejamento é escrita em um relatório. O relatório é atualizado a cada quatro meses com o progresso da investigação, até

sua conclusão. Mudanças no plano de ação serão feitas periodicamente à medida que novas informações forem coletadas.

**Coleta** – O verdadeiro trabalho investigativo é a coleta de provas. É feito de acordo com o plano de ação preparado pelo supervisor e o agente investigador. Todas as fontes legais de informações estão disponíveis ao agente investigador para a coleta de provas. O agente investigador faz resumo para o supervisor de todos os principais passos concluídos nesta coleta para assegurar que os passos corretos estão sendo seguidos.

**Análise e Síntese** – À medida que o agente coleta provas, ele e seu gerente constantemente as analisam e sintetizam para determinar se os passos planejados devem ser corrigidos.

**Interpretação** – O agente e o gerente discutirão periodicamente os resultados dos passos de coleta, análise e síntese das investigações para avaliar se provas suficientes estão sendo reunidas e autorizar uma recomendação criminal ou se a investigação deve ser descontinuada. A IRS-CI tenta executar sua interpretação o mais breve possível dentro da investigação para limitar o desperdício de recursos e a invasão não justificada na privacidade do alvo.

**Disseminação** - Uma vez que a investigação é concluída, é descrita em um relatório e encaminhada às devidas partes para revisão por precisão e qualidade legal exigida. É então remetida às devidas partes para distribuição, seja para execução penal, para uso na formulação de política tributária, ou treinamento. Todas as informações pertinentes a uma investigação são colocadas em um banco de dados em um computador central para referência futura sempre que necessário.

## i. Planejamento

### França:

A gestão dos Serviços no Ministério da Economia, Finanças e Indústrias (MINEFI) se baseia no Contrato de Desempenho. Este contrato trienal se desenvolve em todos os níveis da Hierarquia e se inscreve dentro do marco de um respeito das missões, gerando, assim, aumentos de produtividade e eficácia.

O atual Contrato da Direção Geral de Impostos cobre o período 2003 / 2005 e compreende 3 Capítulos:

- A DGI em movimento:

- 1- Transformar-se numa Administração de Serviços modelo.
- 2- Garantir a igualdade dos Cidadãos perante o Imposto.
- 3- Fazer com que a mudança seja positiva para todo o conjunto da DGI.
- 4- Incrementar os níveis de produtividade.

- As alavancas de mudança:

- 5- Maior abertura da DGI para o exterior.
- 6- Reforçar o apoio da Administração Central a favor da Rede.

- Os recursos:

- 7- Dividir os ganhos e assegurar a visibilidade dos recursos.
- 8- Fazer com que a DGI se interesse pelos seus resultados.

O Contrato é, ao mesmo tempo, um objetivo a ser atingido e uma garantia de recursos outorgada pelo Ministro à sua Administração para chegar a tal objetivo.

O contrato atual foi assinado em 15/04/2003 entre o Diretor Geral de Impostos e o Ministro da Economia, Finanças e Indústria. O Diretor Geral o transferiu aos 9 Delegados Inter-regionais que o representam. Por sua vez, os Delegados o adaptaram junto às Direções dos Serviços Tributários (de competência departamental) e estabeleceram um Plano Inter-regional de Controle Fiscal. Os Diretores de Serviços Tributários estabelecem um Contrato de Objetivo com cada um dos Chefes de Serviço com vistas a cumprir com o Contrato de Rendimento.

Considera-se, entre o Ministro e o Diretor Geral, a possibilidade de uma designação adicional de recursos financeiros no caso de ir além dos objetivos estabelecidos. Estes recursos não podem ser destinados a incrementos de remunerações, e sim devem se dedicar à melhoria das condições trabalhistas (material de informática, equipamento de escritório mais ergonômico).

Como toda atividade administrativa, a Inteligência fiscal deve se organizar dentro do marco de um plano de ação.

O mesmo deve ser pelo menos anual. Poderia, como é de praxe na França, organizar-se no marco de um contrato de desempenho de 3 anos que oferece uma visão dos recursos financeiros e humanos que serão designados ao Serviço. Como contrapartida, existe um compromisso em torno dos resultados a serem alcançados (medidos com indicadores) que se relacionam com a duração do contrato.

Em matéria de Inteligência fiscal, os aspectos medidos se referem especialmente:

- À capacidade dos Serviços para promover o controle fiscal (produção).
- À qualidade dos casos propostos (referente às penalidades aplicadas).
- Ao montante total de impostos notificados por caso.
- À capacidade da ação do Serviço de servir como exemplo (porcentagem de casos que acarretam processos judiciais).

Todos os elementos necessários para esta monitoração correspondem ao software ALPAGE, que permite dar seqüência ao processo de um controle fiscal desde a proposta de controle até a cobrança.

O plano de ação é proposto pelo Chefe de Serviço, que define os objetivos específicos que pretende designar ao Serviço (ações direcionadas a setores sócio-profissionais específicos, por exemplo), assim como o desenvolvimento da atividade global do Serviço (métodos que devem ser utilizados, etc.). É discutido com a hierarquia e é objeto de um balanço a cada trimestre. Os indicadores e seu estado de desenvolvimento em relação à meta estabelecida podem ser consultados em acesso direto ao nível local, regional ou nacional e evoluem a cada trimestre (rede Intranet protegida).

## **ii. Reunião**

As melhores práticas enviadas pelos países a respeito deste item foram consolidadas no item VI.7.b.

### **iii. Análise e Síntese**

As melhores práticas enviadas pelos países a respeito deste item foram consolidadas no item VI.7.b.

### **iv. Interpretação**

As melhores práticas enviadas pelos países a respeito deste item foram consolidadas no item VI.7.b.

### **v. Difusão**

As melhores práticas enviadas pelos países a respeito deste item foram consolidadas no item VI.7.b.

## **VI.8. Resultados e Produtos de Inteligência fiscal**

### **Brasil:**

O produto dos trabalhos de Inteligência fiscal normalmente fica consubstanciado em relatórios de investigação, a serem encaminhados para os setores competentes da SRF. Tais setores tanto poderão ser a área de fiscalização de tributos internos (imposto sobre a renda, sobre produtos industrializados, etc), como a aduaneira. Esses setores é que, com base nesses relatórios de Inteligência, executarão a fiscalização dos contribuintes indicados. Ademais, esses relatórios de Inteligência são focalizados também na apuração de evidências quanto a condutas criminais, permitindo, se for o caso, que a representação penal a ser encaminhada ao Ministério Público seja sólida o suficiente para contribuir para a condenação do contribuinte ao final do processo judicial.

Eventualmente, o resultado das investigações da Copei demanda a imediata notificação do Ministério Público Federal, sendo que, nesses casos, o relatório de pesquisa e investigação é encaminhado diretamente a esse órgão. Isso se dá, notadamente, nos casos de ilícitos onde seja essencial solicitação de mandado judicial para apurações mais aprofundadas por parte do órgão policial, detentor, por exemplo, de competência exclusiva para executar interceptação de comunicações.

Os conhecimentos de Inteligência produzidos pela Copei são:

#### **Informe**

Trata-se de relato sobre fato ou situação de conhecimento de determinado órgão, a partir de atividades próprias ou de terceiros, podendo ser autônomo ou associado a um caso ou denúncia. O Informe não é assinado, devendo ser transmitido, com classificação sigilosa, aos que precisam saber sobre o assunto, que ficam também responsáveis em preservar o seu sigilo. A circulação do Informe é restrita à SRF e a outros órgãos de Inteligência.

No Informe não cabe a manifestação de juízo de valor sobre os fatos descritos, tampouco sugestões dirigidas aos usuários do conhecimento. Não se devem descrever aqui as técnicas, meios e os recursos utilizados.

O Informe também deve ser utilizado para responder a pedidos realizados entre unidades regionais da Copei. Poderá também ser usado para a difusão de conhecimentos oriundos de investigações que, apesar de não terem tido resultado muito relevante, possuam informações que devam ser divulgadas.

#### **Relatório de Pesquisa e Investigação (RPI)**

Trata-se de relatório divulgado, com classificação de sigilo, como resultado de atividade de pesquisa e investigação, devendo ser assinado obrigatoriamente pelo encarregado da investigação e pelo chefe da unidade, e opcionalmente pelos demais agentes envolvidos no caso. Poderá ser final ou parcial.

### **Relatório Especial (RE)**

Trata-se de relatório sigiloso, elaborado como resultado de atividade de pesquisa e investigação quando, em razão da periculosidade do alvo ou da sensibilidade matéria tratada, possa colocar em risco a integridade física dos agentes investigadores. Sua divulgação deve ser feita sempre com bastante critério, podendo, em casos excepcionais, ser encaminhado a órgãos externos.

Este relatório não conterá a identificação dos servidores que o elaboraram, sendo autenticado por meio de carimbo padronizado e rubrica do chefe da unidade em todas as páginas do corpo do RE.

### **Relatório de Pesquisa (RP)**

Trata-se de relatório divulgado, com classificação de sigilo, como resultado de atividade de pesquisa, quando do tratamento de denúncias encaminhadas às unidades do Sistema de Pesquisa e Investigação. Tem por objetivo apresentar as informações e conclusões da análise da denúncia de uma forma mais concatenada, elucidativa e didática. Deve ser assinado obrigatoriamente pelo responsável pela denúncia e pelo Chefe da unidade.

## **Chile:**

Uma boa prática como resultado e produto da Inteligência fiscal é:

### Produto:

- Geração de um plano anual de fiscalização. Nele, devem ser informados os planos que serão realizados no ano, indicando:
  - Unidade da administração tributária encarregada de executar o plano.
  - Objetivos.
  - Setor econômico.
  - Impostos a serem fiscalizados.
  - Figura de evasão / elisão a ser fiscalizada.
  - Metodologia de trabalho a ser utilizada.
  - Tempo de duração do plano.

### Resultado

- Manutenção de uma base de dados relacionada com os planos de fiscalização. Esta informará sobre o resultado da fiscalização indicando:
  - A figura de evasão / elisão fiscalizada.
  - Os contribuintes fiscalizados.
  - O setor econômico fiscalizado.
  - O imposto fiscalizado.

- o O rendimento obtido.

#### **EUA:**

Os produtos principais da Inteligência tributária nos EUA são os seguintes:

- o A identificação de possíveis violações tributárias criminosas e as subseqüentes investigações das entidades que se acredita estarem cometendo tais violações;
- o A identificação de possíveis violações tributárias não-criminosas e as subseqüentes auditorias das entidades suspeitas de estarem cometendo tais violações;
- o Fornecimento de consultoria a experientes assessores tributários da Fazenda, Congresso e funcionários da Presidência, em assuntos de política tributária.

Estes resultados são apresentados aos seus respectivos clientes em vários formatos. No caso de Inteligência tributária usada para identificação de possíveis violações tributárias criminosas, o formato é de uma orientação. Uma orientação pode se apresentar de muitas formas diferentes dependendo da fonte da Inteligência no IRS. O Relatório de Orientação de Informação (cópia fornecida como um exemplo) é o formulário principal usado pela IRS-CI quando a informação tiver sido originada do público, inclusive a partir de informantes. O Relatório de Orientação de Informação é um formulário padronizado que fornece a informação de identificação pertinente sobre o potencial alvo e a acusação não comprovada. Outro formulário semelhante é o de Orientação Criminal, que é preparado pelas Funções de Exame do IRS baseado em auditorias e outras atividades de obediência civis. Estes relatórios são remetidos tanto a nossos escritórios de campo como aos Centros de Direcionamento. Analistas de informação ou agentes operacionais conduzem coleta de informação não-investigativa preventiva e analisam as orientações para confirmar a acusação. Um relatório escrito (avaliação) é preparado para recomendar se uma investigação criminal formal deve ser aberta ou se a orientação deve ser enviada às Funções de Exame do IRS. A CI também pode remeter informações às Funções de Exame quando suas investigações formais não indicarem intenção criminosa por parte do alvo.

Na Sede do IRS os empregados experientes (conhecidos como analistas seniores), recebem a tarefa de administrar a coleta de informações e a produção de relatórios. O trabalho de coleta de informações pode ser tanto preventivo quanto corretivo. Estes empregados são nomeados tanto para funções de Exame quanto para a CI. Eles coletam informações de várias fontes dentro e fora do IRS para produzir avaliações (relatórios de informações) relativas a vários tópicos da política tributária que estão sendo conduzidos. Estes analistas examinam dados históricos para predizer resultados futuros baseados em política tributária atual, ou mudanças propostas para política tributária. Os analistas também usam estas informações para identificar novos esquemas criminosos e auxiliar a agência a adaptar-se para investigar estes novos esquemas. Eles prepararão políticas e procedimentos novos que sejam distribuídos aos agentes de campo. Os analistas também montarão cursos de treinamento para auxiliar os agentes de campo para rapidamente compreenderem os novos esquemas. Estas informações podem ser compartilhadas com representantes de países estrangeiros em foros multinacionais como CIAT ou OECD.

#### **França:**

Ver anexos, proposta de fiscalização e documento de transmissão de informação entre administrações tributárias e aduaneiras.

Durante as suas atividades, os Funcionários de Inteligência fiscal podem chegar a observar fatos não repreensíveis do ponto de vista fiscal, porém que constituem um delito. O Artigo 40 do Código de Procedimento Penal obriga **todo Funcionário** a informar imediatamente o fato à Justiça.

#### Artigo 40

(Lei nº 85-1407 de 30 de dezembro de 1985 Artigos 1 e 94. Gazeta Oficial de 31 de dezembro de 1985 em vigor desde 1º de fevereiro de 1986).

(Lei nº 98-468 de 17 de junho de 1998. Artigo 27. Gazeta Oficial de 18 de junho de 1998).

(Lei nº 2004-204 de 9 de março de 2004. Artigo 74. Gazeta Oficial de 10 de março de 2004).

O Procurador da República recebe os processos e denúncias e avalia o tratamento que lhes deve ser dado no disposto do Artigo 40-1.

Toda autoridade constituída, todo Agente Público ou Funcionária que, no cumprimento de suas funções, fique sabendo de um crime ou delito tem a obrigação de avisar imediatamente o Procurador da República e transmitir a este magistrado todos os dados, relatórios e atas relacionados com o mesmo.

Ver exemplo de documento de transmissão de informação ao Procurador da República em anexo.

#### **VI.9. Princípios éticos e morais da atividade de Inteligência fiscal.**

##### **Brasil:**

Todos os servidores públicos do Poder Executivo do Brasil (onde se incluem os da Administração Tributária Federal e de sua Inteligência fiscal) encontram-se vinculados ao Código de Ética Profissional aprovado pelo Decreto Presidencial 1.171, de 22/06/1994. Esse código prevê as chamadas “Regras Deontológicas”, os principais deveres do servidor público, suas vedações e cria “Comissões de Ética” em todos os órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, indireta, autárquica e fundacional, bem como em qualquer órgão que exerça atribuições delegadas pelo Poder Público.

Além disso, no sentido de promover a conscientização de seus servidores para a importância da atividade por eles desenvolvida e sobre os cuidados que devem reservar no desenvolvimento de suas tarefas, bem como para estimular a criação e manutenção de uma mentalidade de segurança entre os funcionários da administração tributária, em particular daqueles em serviço no órgão de Inteligência fiscal, foi elaborado pela Coordenação de Pesquisa e Investigação da Secretaria da Receita Federal – SRF o “Manual de Segurança Institucional”. O Manual de Segurança Institucional da Secretaria da Receita Federal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.700 de 12 de dezembro de 2003.

O Manual apresenta regras e recomendações que estimula o corpo funcional da Receita Federal quanto aos riscos decorrentes de ações ou interesses externos e internos contra a instituição e seus servidores e ressalta a necessidade de salvaguardar conhecimentos e dados protegidos pelo sigilo fiscal.

Sendo assim, a proteção institucional traduz-se na conscientização de seus servidores para a importância da atividade por eles desenvolvida e nos cuidados que devem reservar, tanto no desenvolvimento de suas tarefas, quanto na segurança dos objetos físicos, informatizados ou cognitivos a que têm acesso.

O Manual é destinado a todos os servidores da Secretaria da Receita Federal que, além do cumprimento dos deveres impostos no ordenamento legal e por estarem envolvidos na



atividade de arrecadar parte da renda dos contribuintes, deverão seguir uma estrita ética. Essa ética privilegia cuidados adicionais no trato da coisa pública, na preservação do sigilo de dados tributários dos contribuintes, na postura profissional e na discricionariedade necessária ao desempenho de sua função.

Visando o fortalecimento institucional da organização, por meio do aperfeiçoamento e atualização permanentes dos procedimentos e das recomendações normativas, particularmente no que diz respeito à salvaguarda do sigilo fiscal e de seus funcionários, foi constituído (setembro/2003) um grupo de trabalho, composto por representantes das Coordenações da SRF, com a finalidade de elaborar o Manual de Segurança Institucional da Receita Federal.

Em dezembro de 2003 o Manual foi concluído e aprovado e desde então vem sendo realizada uma segunda etapa, qual seja, a execução da fase de implantação dos mecanismos de difusão do Manual. Esta vem se dando por meio de campanhas na intranet com filmes e histórias exemplificativas, utilizando-se de personagens criados especificamente para representar vários tipos de servidores, além da distribuição de calendários e marcadores de páginas com recomendações constantes do manual. Essa difusão terá um caráter permanente, ou seja, será uma tarefa contínua no âmbito da SRF.

## EUA:

Por causa da extrema sensibilidade da informação de Inteligência tributária e o poder inerente que um agente investigador tem no desempenho dos seus deveres, o IRS classifica os comportamentos ético e moral como os critérios mais importantes para julgar um empregado. Os EUA aprovaram várias leis para assegurar que o comportamento ético e moral de seus empregados, e da agência como um todo, seja mantido. Essas leis também governam a maneira pela qual a Inteligência tributária pode ser usada legalmente pelos empregados do IRS e outras partes a quem o IRS pode transmitir Inteligência tributária em conformidade com as leis. O IRS decretou um código de ética que incorpora políticas e procedimentos para implementar essas leis. Se o empregado for encontrado violando essas leis, políticas ou procedimentos, ele pode ser suspenso, demitido, multado ou condenado à prisão, dependendo do grau de severidade da violação.

São checados os antecedentes antes da contratação de todos os empregados para assegurar que eles são da mais alta idoneidade. Dependendo do tipo de atividade de Inteligência tributária em que o empregado possa estar envolvido, são administradas checagens adicionais dos antecedentes ao longo das carreiras dos empregados. Para o trabalho de Inteligência tributária criminal as checagens dos antecedentes de um empregado são renovadas a cada 5 anos.

A todos os empregados, quando da contratação, é ministrado treinamento sobre as leis, políticas e procedimentos que governam assuntos éticos e morais. Além disso, um curso de reciclagem anual é dado a cada empregado.

Uma das maiores preocupações dos EUA tem sido o assunto de políticos que usam Inteligência tributária para proveito pessoal. Para minimizar a incidência disso, apenas a chefia do IRS (o Comissário) é um cargo político. O restante dos empregados é contratado em conformidade com o processo do funcionalismo público e não pode ser demitido quando acontecer uma mudança política nos EUA. Assim os empregados são protegidos da ameaça de serem demitidos caso não divulguem Inteligência tributária a políticos não autorizados a recebê-las. Para reduzir possível corrupção, empregados do IRS são bem pagos e recebem generosos benefícios adicionais.

O Governo dos EUA também criou uma agência independente do IRS para investigar quaisquer violações potenciais da ética e da moral por seus empregados, para assegurar que os mesmos não possam influenciar essas investigações.

## França:

Os Agentes de Inteligência fiscal devem possuir valores fundamentais.

Na França, o Estatuto Geral da Função Pública, que se adapta numa versão específica às missões dos Agentes da Administração Tributária, apresenta o princípio das obrigações designadas aos Funcionários. As mesmas correspondem aos valores próprios de todos os Funcionários da DGI e algumas delas ficam perfeitamente adaptadas aos Agentes de Inteligência fiscal:

- Valores deontológicos (éticos): sigilo profissional, integridade, lealdade, neutralidade.
- Valores de responsabilidade profissional: compromisso, responsabilidade, tecnicidade, adaptabilidade.
- Valores cidadãos: igualdade perante o Imposto, promoção do civismo fiscal, garantia dos direitos.
- Valores de serviço: disponibilidade, eficácia.
- A ação dos Serviços de Inteligência fiscal deve ser realizada dentro do marco do interesse geral sem atentar contra as liberdades individuais fundamentais.

Os Agentes devem ser protegidos por sua Administração dentro do marco do código deontológico da Administração Tributária sempre e quando se comportem no respeito a este código.

### Fundamento legal:

Artigo 11 da Lei nº 83-634 de 13 de julho de 1983, referente a direitos e obrigações dos Funcionários, dispõe:

“Os Funcionários gozam, no exercício de suas funções, de uma proteção organizada pela Coletividade Pública da qual dependem, conforme as normas estabelecidas pelo Código Penal e as Leis Especiais”.

### A magnitude e os limites da obrigação de proteção:

A proteção tem como justificativa:

- não deixar o Funcionário indefeso diante das ameaças e ataques dos cidadãos;
- garantir a proteção da continuidade e o bom andamento do Serviço Público;
- garantir a ordem pública.

O princípio de proteção deixa claro que deve existir um vínculo de causalidade entre as funções e os riscos ou ameaças sofridos pelo servidor. Os ataques contra o Funcionário devem encontrar a sua origem em suas funções e relacionar-se diretamente ao exercício das mesmas.

No assunto de sua magnitude, a obrigação de proteção apresenta dois aspectos, preventivo e repressivo, que têm como objetivos respectivos a proteção propriamente dita (proteção administrativa) e a reparação de danos como conseqüências de ataques por parte de cidadãos (proteção penal). Deste modo, e se não existir falta pessoal, o Funcionário receberá sistematicamente a assistência de um advogado previamente autorizado cujos honorários estarão a cargo do Tesouro Público. Contará, também, com toda a assessoria e assistência necessárias para a sua defesa.

Quando esteja comprovada a sua boa fé e esteja livre de toda responsabilidade, o Agente poderá, se assim desejar, entrar com um processo.

Finalmente, quando intervir para defender os seus Agentes, a Administração pode produzir todos os dados úteis perante a Jurisdição correspondente. Neste caso específico, levanta-se o sigilo fiscal.

Na França, um escritório especializado da Administração Central se encarrega de defender os direitos dos Agentes (casos de ameaças, violências, oposição às suas funções, insultos) e as condenações obtidas são objeto de uma ampla publicidade mediante publicações na imprensa nacional e local (ver um exemplo de Boletim Oficial da DGI em anexo).

Além disso, os controles fiscais mais significativos (dos quais uma maioria corresponde ao trabalho de Inteligência fiscal citado) são objeto, além das sanções fiscais aplicadas, de um processo penal por fraude fiscal apresentada diante do Procurador da República. Em 2003, a quantidade de ações perante os tribunais de justiça foi de 900.

Representa um dos aspectos do dispositivo de luta contra a fraude que não pode ser desconsiderado. A repressão penal é parte do respeito ao princípio de igualdade dos cidadãos perante os encargos públicos e a manutenção da concorrência leal entre as empresas. A ação penal fiscal persegue um objetivo duplo:

- Reprimir os casos de fraude caracterizados pelo parecer de sanções de direito comum contra o defraudador (multas, solidariedade em relação ao imposto defraudado das pessoas condenadas, penas de prisão, prisão por dívida, mas também a proibição temporária de exercer uma atividade profissional, privação de direitos cívicos e civis);
- Afirmar o caráter repreensível socialmente da fraude fiscal e, graças à publicação e colocação dos julgamentos em cartazes, dissuadir os cidadãos inescrupulosos de persistirem em sua conduta fraudulenta.

Este modo de proceder obviamente surte efeito ao mesmo tempo sobre o civismo fiscal em geral e valoriza também a ação dos Serviços de Inteligência e de Controle Fiscal.

## **VII. Conclusão**

Não se aplica à apresentação de melhores práticas.

## **VIII. Glossário**

Não se aplica à apresentação de melhores práticas.

## **ANEXO 2: DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS ÀS MELHORES PRÁTICAS SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL**

**Este anexo é formado por documentos relacionados à atividade de Inteligência fiscal enviados pelos seguintes países associados ao CIAT:**

**Brasil**

**França**

## ANEXO 2.1. DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS ÀS MELHORES PRÁTICAS SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL: BRASIL

### ANEXO 2.1.1. MODELO DE INFORME

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



INFORME SRF/Copei nº		
DATA:		
ASSUNTO:		
ORIGEM:		
DIFUSÃO:		
DIFUSÃO ANTERIOR:		
REFERÊNCIA:		
ANEXO(S): Conforme mencionado no documento		
AVALIAÇÃO :	CLASSIFICAÇÃO DA FONTE E DO CONTEÚDO A - fonte confiável e conteúdo provavelmente verdadeiro B - fonte razoavelmente confiável e conteúdo possivelmente verdadeiro C - fonte sem histórico e conteúdo necessariamente sujeito à verificação	FONTE 1 - pessoa 2 - documento 3 - mídia 4 - interna

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTES DOCUMENTOS  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.2. MODELO DE INFORMAÇÃO DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



**INFORMAÇÃO  
DE  
PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**

**IPEI Nº:**

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTES DOCUMENTOS  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.3. MODELO DE RELATÓRIO DE PESQUISA**

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



**RELATÓRIO DE  
PESQUISA**

**RD DP19XX000**

**CONTRIBUINTE(S) / CNPJ ou CPF**

**DATA: Mês / Ano**

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTE DOCUMENTO  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.3. MODELO DE RELATÓRIO DE PESQUISA (continuação)**

**ORIGEM**

**RESUMO**

**PERFIL ECONÔMICO-FISCAL DOS CONTRIBUINTES**

**ANÁLISE, PESQUISA DE INFORMAÇÕES E LEVANTAMENTO DE INDÍCIOS**

**CONCLUSÕES PRELIMINARES E SUGESTÕES**

**PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**



**ANEXO 2.1.4. MODELO DE RELATÓRIO DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**

**RESERVADO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO



**RELATÓRIO DE  
PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**

**CASO: XYXYXY**

**DATA: Mês / Ano**

---

O DESTINATÁRIO É RESPONSÁVEL PELA MANUTENÇÃO DO SIGILO DESTE DOCUMENTO  
(Port. SRF 782/97, arts. 28 e 29 e Lei 8.112/90, art. 116, incisos III e VII)

**ANEXO 2.1.4. MODELO DE RELATÓRIO DE PESQUISA E INVESTIGAÇÃO**  
**(continuação)**

**ÍNDICE**

**SINOPSE**

**INTRODUÇÃO**

**DESENVOLVIMENTO**

**CONCLUSÃO**

**SUGESTÕES**

## **ANEXO 2.2. DOCUMENTOS INTERNOS RELACIONADOS ÀS BOAS PRÁTICAS SOBRE INTELIGÊNCIA FISCAL: FRANÇA**

### **ANEXO 2.2.1. BOLETIM OFICIAL DE IMPOSTOS**

#### **DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS**

**P.B.O. I-2-05**

**Nº 28 de 11 de FEBRERO de 2005**

#### **PUBLICACIÓN DE SENTENCIAS**

(DEFENSA Y PROTECCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS MIEMBROS DE SU PERSONAL  
ARTÍCULO 11 DE LA LEY DE 13 DE JULIO DE 1983 MODIFICADA)

#### **PRESENTACIÓN**

Esta disposición registra todos los fallos de justicia que llegaron a conocimiento de la Administración Central al año 2004 y resultaron de delitos cometidos en contra de Funcionarios de la Dirección General de Impuestos o la misma Dirección General de Impuestos. Es propicia la ocasión para subrayar la gran determinación con que la Dirección General de Impuestos defiende a sus Funcionarios.

PBO I-2-05

#### **CONFIRMACIÓN DE FALLOS DE PRIMERA INSTANCIA QUE FAVORACEN A FUNCIONARIOS**

1) Uno de los socios de una sociedad verificada que había proferido amenazas de muerte en contra de la Verificadora a cargo del caso interpuso un recurso de apelación en contra del fallo que emitió el 26 de noviembre de 2002 el Tribunal Correccional de Boulogne sur Mer. Por sentencia de 27 de enero de 2004, la Corte de Apelaciones de Douai confirmó la declaración de culpabilidad del contribuyente y aumentó la pena impuesta a este último con una condena a 6 meses de cárcel con la sentencia en suspenso. En su decisión referente a los intereses civiles, la Corte confirma el fallo emitido en todas sus partes y condena al interesado a pagar a la verificadora la suma de 500 euros en base al Artículo 475-1 del Código de Procedimientos Penales por el proceso de apelación. Ordena, además, el envío del proceso a los primeros Jueces para la liquidación de los perjuicios que sufrieron la Verificadora y el Agente Judicial del Tesoro.

2) Los contribuyentes que habían demandado por el delito de malversación de fondos a dos Funcionarios, ante el Tribunal Correccional de Basse-Terre, interpusieron un recurso de apelación en contra del fallo emitido el 20 de septiembre de 2001. La Corte de Apelaciones de Basse-Terre, por sentencia con fecha de 11 de febrero de 2003, consideró también que no se había comprobado el delito de malversación de fondos y confirmó el fallo apelado en la parte que reconoció reparaciones por daños y perjuicios a favor de ambos Funcionarios (7622 euros para cada uno), en base al Artículo 472 del CPP, y sancionó así el abuso de petición de daños y perjuicios. La Corte de Casación, en su fallo con fecha de 28 de enero

de 2004, confirmó la legalidad del fallo al condenar a los contribuyentes al pago de daños y perjuicios.

### **VIOLENCIA EN CONTRA DE PERSONA ENCARGADA DE UNA MISIÓN DE SERVICIO PÚBLICO**

El 3 de octubre de 2002, un deudor moroso, atendido, después de haberlo solicitado, por un Agente del Servicio Tributario para examinar las modalidades de pago de su deuda fiscal, agredió al Recaudador Divisionario. Mediante fallo de 11 de junio de 2003, el Tribunal Correccional de Fort de France, al constar la culpabilidad del contribuyente, condenó al mismo a 40 días multas, a razón de 50 euros por día, al pago de la suma de 1000 euros al Inspector Divisionario en concepto de daños y perjuicios y a la cancelación de la suma de 700 euros en base al artículo 475-1 del CPP. El 4 de marzo de 2004, la Corte de Apelaciones de Fort de France confirmó en todas sus partes el fallo apelado.

### **AMENAZAS EN CONTRA DE UNA PERSONA ENCARGADA DE UNA MISIÓN DE SERVICIO PÚBLICO**

El 21 de marzo de 2003, un contribuyente, citado para proceder a la regularización de sus obligaciones declarativas, profirió graves amenazas en contra de la Controladora en cargada de su expediente. Mediante fallo con fecha de 23 de mayo de 2003, el Tribunal Correccional de Bourg en Bresse dictaminó en contra del acusado una pena de encarcelamiento de 6 meses con sentencia en suspenso, le impuso un régimen probatorio por un periodo de 18 meses y lo condenó a pagarle a la Controladora la suma de 500 euros por perjuicio moral y el monto de 400 euros en base al Artículo 475-1 del CPP. Dicho Tribunal condenó además, el 15 de junio de 2004, al contribuyente previamente señalado al pago al Agente Judicial del Tesoro de la suma de 765,50 euros en concepto de deuda a favor del Estado y 400 euros sobre la base del Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

### **ENCAUSAMIENTO ABUSIVO DE FUNCIONARIOS**

Tres notificaciones para comparecer con el fin de responder a acusaciones de intento de extorsión o malversación se entregaron a tres Funcionarios (Conservador de hipotecas del Registro Público, Inspector Principal e Inspectora) a petición de una pareja de contribuyentes que fueron objeto de un estudio contradictorio de su situación tributaria personal. Mediante fallo del 8 de marzo de 2001, el Tribunal Correccional de Saint-Brieuc pronunció el sobreseimiento de los tres Funcionarios y condenó a los autores de la demanda abusiva a pagar a cada uno de los Funcionarios la suma de 3811,23 euros en concepto de daños y perjuicios. Este fallo lo confirmó la Corte de Apelaciones de Rennes el 21 de marzo de 2003 y luego la Cámara Criminal de la Corte de Casación que, mediante fallo de 5 de mayo de 2004, consideró legal la indemnización por reparación de daños que se les otorgó a los tres Funcionarios abusivamente demandados.

### **ACCIÓN POR DENUNCIA CALUMNIOSA**

Mediante dos intervenciones en los años 2000 y 2002 ante el Secretario de Estado del Presupuesto, un contribuyente atribuyó el origen de un control fiscal en su contra al cargo (obtenido mediante elección) de miembro de Consejo Municipal asumido por un inspector tributario y los conflictos que tuvo este mismo contribuyente con la Alcaldía correspondiente. En 2002, el Funcionario Tributario, al igual que la Dirección de Servicios Tributarios, interpusieron una acción por denuncia calumniosa en contra del contribuyente. Mediante fallo de 23 de septiembre de 2004, el Tribunal de Gran Instancia de Albi declaró culpable al

contribuyente de actos de denuncia calumniosa y dictaminó en su contra una pena con multa de 1000 euros. Se le condenó también a dicho contribuyente a pagar al Inspector la suma de 1000 euros con concepto de daños y perjuicios y la suma de 400 euros en base al Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

### **FALSIFICACIÓN DE DOCUMENTOS ADMINISTRATIVOS**

En junio de 2003, un contribuyente falsificó un aviso de desgravación y utilizó el documento alterado para oponerse a un embargo de bienes muebles. Mediante fallo de 11 de junio de 2004, el Tribunal de Gran Instancia de Pontoise declaró culpable al contribuyente de delito de falsificación y uso de falsas escrituras públicas y lo condenó a una pena de encarcelamiento de 2 meses con sentencia en suspenso. Por otra parte, se acogió la petición de daños y perjuicios del Agente Judicial del Tesoro; a este respecto, se condenó al contribuyente a pagarle la suma de 1 euro por daños y perjuicios y la suma de 400 euros sobre la base del Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

### **DETERIORACIÓN DE BIENES PÚBLICOS**

1) En marzo de 2003, un contribuyente se rindió culpable del deterioro de la puerta de entrada de vidrio de un Centro de Servicios Tributarios. El 3 de noviembre de 2003, el Tribunal Correccional de Toulon pronunció en contra del contribuyente una pena suspensiva de 4 meses de encarcelamiento y lo condenó a pagar a favor del Estado la suma de 578,27 euros en concepto de daños y perjuicios junto a la suma de 450 euros en concepto de costas por el juicio interpuesto (Artículo 475-1 del CPP).

2) El 15 de octubre de 2002, un contribuyente deterioró deliberadamente una puerta de vidrio ubicada en la antesala de un Centro de Servicios Tributarios. El Tribunal Correccional de Nanterre condenó al acusado, en su fallo con fecha de 28 de mayo de 2004, a una multa de 350 euros y al pago de al Agente Judicial del Tesoro de la suma de 350 euros por daños y perjuicios.

### **ROBO DE MATERIALES DE LA ADMINISTRACIÓN**

1) El 1ro de abril de 2002, un robo de materiales cometido con fractura se perpetró en locales de la Administración. Mediante fallo con fecha de 10 de julio de 2003, el Tribunal Correccional de Paris condenó al autor del robo a una pena firme de encarcelamiento de 3 meses.

2) En la noche del 9 al 10 de diciembre de 2003, un individuo, menor de edad, robó material informático y cometió actos de vandalismo en los locales de una Dirección de Servicios Tributarios. Mediante fallo de 18 de octubre de 2004, le Tribunal de Menores de Marsella dictaminó en contra del autor de los hechos una pena de dos meses de encarcelamiento. Dicho Tribunal condenó además al interesado, solidariamente con sus padres civilmente responsables, al pago al Agente Judicial del Tesoro por daños y perjuicios del monto de 17 649,59 euros y la suma de 350 euros sobre la base del Artículo 475-1 del CPP (Código de Procedimientos Penales).

El Subdirector,

Olivier Sivieude

**ANEXO 2.2.2. TRANSMISSÃO DE INFORMAÇÃO (B.T.I.)**

**TRANSMISION DE INFORMACION  
(B.T.I.)**

**DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS  
DIRECCION GENERAL DE ADUANAS Y DERECHOS INDIRECTOS**

<b>Remitente</b>	<b>Destinatario</b>
------------------	---------------------

Adjunto encontrarán las siguientes informaciones (Derecho de comunicación, previsto en los artículos L81, L83 y L83A del Libro de Procesamientos Fiscales, y artículo 65 del Código de Aduanas)

**PERSONA NATURAL O JURIDICA CONCERNIDA**

<b>Nombre, apellido o denominación</b>
<b>Fecha de nacimiento (personas naturales) o fecha de creación (sociedades)</b>
<b>Profesión o actividad</b>
<b>RUC</b>
<b>Número de identificación IVA intracomunitaria</b>

**DIRECCIONES**

<b>Dirección del domicilio</b>
<b>Dirección de la sede social</b>
<b>Residencia secundaria o sucursal, depósito</b>

--

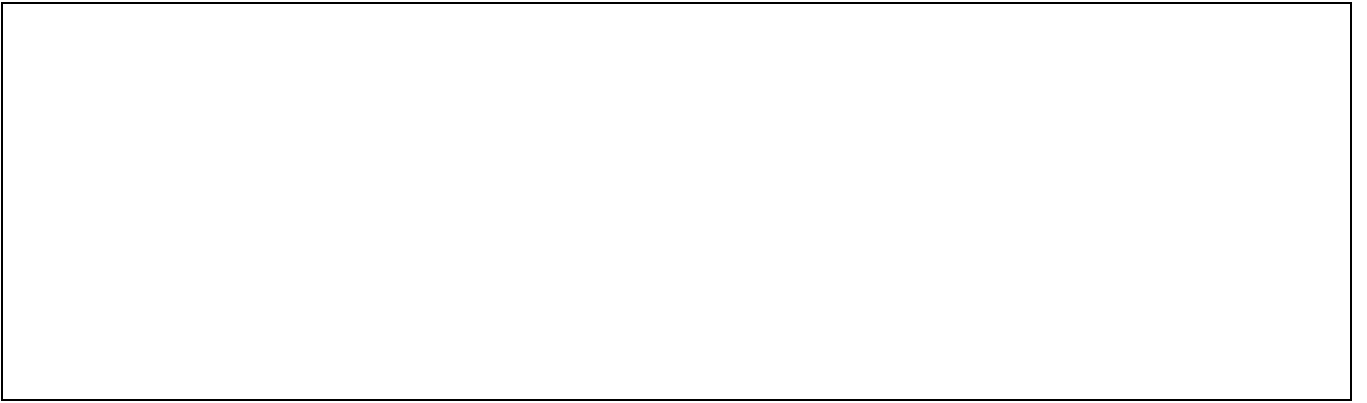
**INFORMACIONES ENCONTRADAS  
(Descripción del caso)**

<b>Tipo de infracción constatada</b>
<b>Anomalías que dejaran pensar en una infracción tributaria o aduanera</b>
<b>Irregularidades encontradas en caso de una fiscalización de campo</b>

**PARA SERVIR SI ES NECESARIO**

<b>Fecha del acta</b>	
<b>Monto</b>	<b>de la multa (para operadores, que no sea personas naturales) del embargo de los impuestos eludidos</b>
<b>Estado del caso</b>	<b>transacción en curso justicia</b>

**DOCUMENTOS TRANSMITIDOS**



Fecha

Firma

Cargo



**ANEXO 2.2.3. APLICAÇÃO DO QUE DISPÕE O ARTIGO 40 DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTOS PENAIS**



DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

BRIGADA DE CONTROL  
E INVESTIGACIÓN DE IMPUESTOS

Téléphone :  
Télécopie :

**lugar, fecha**

El Director de Servicios Tributarios de Gard

Al

Señor Procurador de la República

ante el Tribunal de Gran Instancia de Nimes

OBJETO: aplicación de lo que dispone el Artículo 40 del Código de Procedimientos Penales

Tengo a bien hacer de su conocimiento los siguientes hechos que observaron varios Agentes Tributarios.

Se realizaron operaciones de control fiscal, mediante Brigadas de Verificación que dependen de distintas Direcciones, en empresas de trabajo temporal que ejercen actividades dentro del sector agrícola. Estas verificaciones permitieron detectar disimulaciones muy importantes del volumen de negocios. El procedimiento de fraude utilizado es común a todas estas sociedades y consiste en la no contabilización de operaciones que aparecen en cuentas abiertas a nombre de la persona jurídica.

Se contemplan propuestas de presentación de demandas por fraude fiscal para algunas de las situaciones descubiertas. Por otra parte, el análisis de los movimientos de las cuentas bancarias de estas empresas reveló que:

- se efectuaron retiros muy importantes de dinero en efectivo;
- se cobraron numerosos cheques en efectivo en la ventanilla del Banco sin mencionar detalles dando fe de la identidad de los beneficiarios;
- cheques emitidos a nombre del Banco o de sociedades dueñas de cuentas permitieron retiros de dinero en efectivo sin informar acerca de las personas que efectuaron dichos retiros;
- las firmas de algunos cheques y los documentos de retiro no son idénticas y difieren de las que aparecen en los documentos que posee el Banco;

Los elementos que presentamos abajo en hojas recapitulativas por cada sociedad llevan a cuestionar el cumplimiento por parte de los establecimientos bancarios de las obligaciones que les incumben.

El destino real de los fondos que transitaron por estas cuentas no pudo determinarse.

El Director de Servicios Tributarios,

**ANEXO 2.2.4. FORMULÁRIO DE PROPOSIÇÃO DE FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS**

**BCR**

**Nº Alpage**

**Identificación del contribuyente o la empresa**

Forma	Denominación / apellidos- nombres		
	Nº y vía		
	Complemento dirección :		
	Código postal y Municipio		

**V. Datos referentes al contribuyente o la empresa**

Desconocido por el Servicio :		Rep	<b>Regímenes impositivos</b>		
SPI		SIREN		IVA	
FRP		Código NAF		BIC/IS	
				BA	
				BNC	
				RF	
				Grupos 223 A	
Naturaleza de la actividad ejercida					
CGA/ AGA nº					
Volumen de negocios / ingresos / rentas		Año :		Tipo de actividad :	
Total de activo bruto :		Cantidad de asalariados :			
Fecha de creación de la empresa o de nacimiento del contribuyente					
Criterio DNVSF :		Situación especial		Fecha de la situación	

**Directivo(s) / socio(s)**

Fecha de nacimiento :	Apellidos-nombres		
	Nº y vía		
	Complemento dirección :		
SPI	Código postal y Municipio		
Fecha de nacimiento :	Apellidos-nombres		
	Nº y vía		
	Complemento dirección :		
SPI	Código postal y Municipio		

<b>TSE</b>	
<b>ADONIS</b>	
<b>FICOB</b>	
<b>A</b>	

<b>ADELIE</b>	
---------------	--

## VII. Competencia (cuadro de uso exclusivo de la Dirección)

Envío Dir. competente <input type="text"/>	Dirección competente <input type="text"/>
<input type="checkbox"/> Solicitud de derogación	Llegada a Dir. competente <input type="text"/>
<input type="checkbox"/> Derogación tácita	Aviso <input type="checkbox"/> Derogación aceptada
<input type="checkbox"/> Derogación DCF	<input type="checkbox"/> Derogación denegada
<input type="checkbox"/> Derogación VP – IVA	<input type="checkbox"/> Derogación de oficio
Retorno de aviso <input type="text"/>	<input type="checkbox"/> Error de asignación
	Fecha de aviso <input type="text"/>
	Envío de aviso <input type="text"/>

## VIII. Peculiaridades de la operación propuesta

(De uso exclusivo de la Dirección)

Operación sujeta a plazo compromisorio       Operación nacional piloteada       Posibilidad de diligencias

Riesgos de prescripción       Caso sensible

Zonas Dirección

Motivos

## IX. Datos referentes a la procedencia de la propuesta

**Acción conjunta de varios Servicios :**

(Indicar código de la Dirección y tipo de Servicio involucrados; debe tratarse de Servicios distintos del Servicio de procedencia señalado en la primera página)

Código Dir.	Servicio
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>

**Procedimientos de indagación que generó la propuesta**

Derecho de indagación L. 80 F (DGI)

Derecho de indagación L. 80 I (DGDDI)

Fiscalización de la circulación L. 80 J (IVA I)

Derecho de visita L. 16 B

Procedimiento eco. Art. L. 450-3 et L. 450-4 Código de Comercio

Procedimiento eco. Art. 48 (Ordenanza 01-12-86)

Fiscalización de boleterías L. 26

Derecho de fiscalización de depósitos L. 80 K

Derecho de visita L. 38

Derecho de comunicación L. 81 a L. 102 AA

**Origen de los datos de la propuesta**

Gendarmería

Policía Nacional

Justicia

DGDDI

DGCCRF

RG

Organismos Sociales

Inspección Laboral

Otros

Administraciones extranjeras

## X. Decisión (de uso exclusivo de la Dirección)

Naturaleza de la Operación

Propuesta seleccionada

(ya seleccionada )

Comentarios

Fecha de decisión

Autorización de la DG

Servicio fiscalizador

Observación del Servicio

ES

Fecha de atribución

**I – DATOS IMPOSITIVOS**

Cierre de ejercicio	Resultados declarados			Tributos establecidos en el marco de un procedimiento de oficio	
	Vol. de Neg. o Ingresos	Resultados		Vol. de Neg.	Resultado fiscal
		Contable	Fiscal		
../..					
../..					
../..					

• Déficits anteriores imputados a los años por fiscalizar : .....

• Operaciones intra comunitarias : SÍ  NO

• Operaciones internacionales (fuera de CEE) : SÍ  NO

**II – VÍNCULOS INTERESANTES CON OTRAS EMPRESAS (directamente o a través de directivos)**

Designación	Dirección completa	M (casa matriz) F (filial)

**III – DECLARACIONES NO PRESENTADAS**

NATURALEZA	Emplazamientos enviados (en caso afirmativo, poner un gancho en la casilla)	IVA					
		Indicar el periodo y poner un gancho en la casilla TO en caso de cobro					
			TO		TO		TO
IR							
IS							
BIC-BNC-BA							

**IV – DATOS REFERENTES A DIRECTIVO O ADMINISTRADOR**

APELLIDOS y Nombres : .....		Función asumida : .....	
Situación familiar : .....		Sujeto a ISF : SÍ NO	
	Año :	Año :	Año :
- Salarios (para Directivos) .....			
- Renta gravable.....			
- Otros datos.....			
(desgravación, déficit relacionado con bienes raíces)			

**V – CFE ANTERIORES**

Última fiscalización : Naturaleza

Rectificaciones : SÍ NO

Periodo: hasta Servicio fiscalizador:.....

Monto impuestos simples notificados:

Penalidades:..... Mala fe Maniobras TO/EO Demanda penal fraudulentas



**I DATOS REFERENTES AL CONTRIBUYENTE :**

- . Situación familiar :** - **Número de dependientes :**
- . Apellidos, nombres del cónyuge o concubino(a) :**  
 Su fecha de nacimiento :  
 Su profesión y lugar de trabajo :
- . Elementos de tren de vida :**
- . Residencia principal ... de ser propietario, indicar valor locativo de la propiedad :  
 ... de ser inquilino, indicar monto de alquiler anual :
  - . Cantidad de residencias secundarias :
  - . Cantidad de automóviles :
  - . Otros elementos (botes, empleados domésticos, caballos, cotos de caza, golf, etc.)
- . Contribuyente sujeto a ISF (Impuesto sobre Fortuna):**

**II ELEMENTOS DE SELECCIÓN DEL EXPEDIENTE :**

- 1 - Déficits globales anteriores imputados a años por verificar.
- 2 - Aportes importantes en la empresa o retenciones insuficientes.
- 3 - Incoherencia entre tren de vida y mis rentas declaradas.
- 4 - Incoherencia entre los ingresos declarados y la declaración ISF.
- 5 - Aumento notable de base imponible de ISF durante los últimos años y que no justifica la evolución de los ingresos.
- 6 - Adquisición por un precio anormal de un bien perteneciente a una sociedad.
- 7 - Balance de tesorería que presente saldo positivo (ver anverso).
- 8 - Contribuyente que cuente con varias fuentes de ingreso o actividades dispersadas.
- 9 - Contribuyente que cuente con centros de intereses importantes fuera del Departamento.
- 10 - Contribuyente que cuente con ingresos de fuente extranjera y cuya domiciliación en Francia está por establecerse.
- 11 - Otros motivos (sospechas de ingresos ocultos, desgravación DOM-TOM, viviendas adquiridas para ser alquiladas...) para detallar más abajo. (DOM : Departamento de Ultra Mar - TOM : Territorio de Ultra Mar)
- 12 - VL de la TH > 60.000 F.

**II EXPLICACIONES Y MOTIVACIONES COMPLEMENTARIAS :**

**I**

<b>IV BALANCE DE TESORERÍA SUMARIO</b>				
<b>A – DISPONIBILIDADES LOGRADAS</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>TOTAL</b>
<b>1) Ingresos declarados (monto bruto)</b>				
- Sueldos de funcionarios, salarios, pensiones				
- Ingresos procedentes de bienes raíces				
- Remuneraciones de directivos				
- Ingresos procedentes de capitales mobiliarios				
-BIC – BA				
* beneficiario (impuesto concertado)				
* monto neto de retenciones (régimen. real)				
- BNC (EA o DC)				
- Otros ingresos				
<b>2) Ventas</b>				
- Inmuebles				
- Automóviles, botes				
- Otros bienes muebles				
- Valores mobiliarios				
- Diversos				
<b>3) Préstamos <u>contraídos</u></b>				
<b>4) <u>Otros recursos disponibles</u></b>				
<b>TOTAL - A -</b>				
<b>B - DISPONIBILIDADES UTILIZADAS</b>				
<b>1) <u>Evaluación de tren de vida</u></b>				
<b>2) <u>Impuestos pagados</u></b>				
<b>3) <u>Compras y gastos de mantenimiento de</u></b>				
- Inmuebles				
- Automóviles, botes				
- Otros bienes muebles				
- Valores mobiliarios				
- Diversos				
4) <u>BIC - BA (real) : monto de aportes</u>				
<b>5) <u>Préstamos concedidos</u></b>				
<b>6) <u>Reembolsos de préstamos</u></b>				
<b>7) <u>Diversos</u></b>				
<b>TOTAL - B -</b>				
<b>SALDO (A - B)</b>				
Declaraciones n° 2042 presentadas a tiempo	SÍ/NO	SÍ/NO	SÍ/NO	
Fechas de emplazamientos enviados				
Fechas de grabaciones de oficio realizadas				



vi. HOJA DE ANÁLISIS DE RIESGOS PROGRAMACIÓN CFE

**I- RIESGOS CONCERNIENTES A ASPECTOS ECONÓMICOS**

CRITERIOS	SÍ	NO
<b>c. Actividad de sector sensible o riesgos</b>		
Cambio o extensión de objeto social, ruptura de comportamiento		
Actividad real totalmente diferente de objeto social o de actividad previamente ejercida		
Pluriactividad		
Situación económica o financiera difícil, problemas sociales o conflictos laborales		
Sociedad en proceso de liquidación amistosa desde hace más de 2 años.		
Cesión de la empresa o cesión importantes de derechos de sociedad		
Coeficiente multiplicador ( ventas/ compras revendidas) anormal		
Rendimiento de Personal (salarios/producción) anormal		
Índice de movimientos de existencias ( $((SI+SF)/2)/compras\ revendidas$ )x360) anormal		
Bajo nivel de resultados con respecto al volumen de negocios o la actividad		
Ratios financieros anormales		
Inversiones importantes o movimientos de inmovilizaciones importantes		
Detección de operaciones con personas privilegiadas o especiales ( comunidad de intereses, vínculos familiares, grupo informal, socios mayoritarios, extranjeros ... ) : socios, directivos, asaliarados, clientes o proveedores, prestamistas o prestatarios ...		
Aportes netos del administrador, retenciones netas insuficientes, cuenta corriente de socio deudor		
Enriquecimiento personal, incoherencia ingresos/patrimonio		
Variación importante de patrimonio de directivos o el administrador		
Desastre sufrido por la empresa		
<b>I bis- RIESGOS RELACIONADOS CON ACTIVIDAD INTERNACIONAL</b>		
Sociedad madre o filial en el extranjero, sociedad controlada por accionistas extranjeros		
Empresa extranjera identificada en FRANCIA		
Vínculos con sociedades ubicadas en países con régimen tributario privilegiado		
Reembolso de abono de dividendo extranjero		
Operador intracomunitario		

**II- RIESGOS CONCERNIENTES A ASPECTOS JURÍDICOS**

Sociedades vinculadas con o pertenecientes a un Grupo informal, presencia de permisos y patentes		
Ingreso o salida de Grupo		
Fusión y operaciones afines		
Creación de sociedad holding o transformación de sociedad en holding		
Régimen jurídico poco común o riesgoso		
Sociedad de participación		
Cambio del/de los directivo(s), socio(s) o dirección de domicilio social (frecuente)		
Datos referentes a directivos y dudas acerca de su moralidad (RJ-LJ anteriores, mala fe)		
Fallecimiento de directivo		
Acontecimientos familiares (divorcio...) para BIC-BNC		
Variación importante de capital social, en aumento o baja		
Movimientos importantes de participaciones		

### III- RIESGOS CONCERNIENTES A ASPECTOS CONTABLES O TRIBUTARIOS

Cambio de Contador,		
Ausencia de Contador, Contador asalariado		
Dudas acerca de la moralidad y la competencia del Contador		
Ausencia de CGA o AGA		
Importancia de operaciones auto liquidadas: LASM, IVA INTRA...		
Importancia de productos de riesgos (alquileres, subsidios, intereses, regalías...)		
Importancia de cargas riesgosas ( subcontratación, alquileres, leasing, honorarios, comisiones, ...)		
Existencia de cargos importantes (con respecto a Volumen de Negocios) o que varían de modo anormal		
Importancia de provisiones normadas o provisiones especiales (implementación, grandes reparaciones,...)		
Empresa beneficiaria y provisiones importantes		
Empresa con dificultades financieras y retención del IVA (deuda IVA injustificada, crédito de IVA)		
Régimen tributario de riesgo : derogatorio, opcional, exoneración...( empresa nueva, crédito fiscal, crédito fiscal / Impuesto para Investigación superior a 200 KF ...)		
Fallas en obligaciones declarativas, morosidad en declaración de ingreso o tesorería		
Solicitud reiterada de reembolso de crédito de IVA (fuera de exportadores), o crédito de impuesto que cubra un periodo de más de 3 trimestres en caso de solicitudes de reembolso		
Sociedad pantalla (Volumen de Negocios de aumento rápido o implementación dentro de zona beneficiada con incentivos fiscales)		
Ninguna verificación o verificación antigua		
Verificación reciente (derechos o penalidades importantes o BF no retenida)		
Antecedentes especiales, infracciones diversas		
Existencia de contencioso en curso		
Dirección de domiciliación o ficticia		
Gerente, administrador o profesión liberal con domicilio fuera del Departamento		
Sociedad que invoca solicitud de beneplácito		

**Totalización de criterios :**

### CONCLUSIONES DEL SERVICIO

**CUADRO DE ANÁLISIS DE RIESGOS PARA RECAUDACIÓN  
(para transmitir al Contador)**

**Empresa fiscalizada :**

**N° alpage :**

**Servicio destinatario :**

**N° SIRET :**

CRITERIOS	COTATION			Observaciones
	1 Bajo	3 Alto	5 Comprobado	
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<i>Riesgo</i>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<i>Criterios que debe completar el Servicio que redacta la Ficha 3909</i>				
Empresa morosa	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Obligaciones declarativas	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
<i>Criterio que debe completar la Dirección</i>				
Origen de programación	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
<i>Criterios que debe completar el Servicio fiscalizador</i>				
Manejo de la Contabilidad	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Comportamiento del Contribuyente	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Penalidades	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Situación de Tesorería con respecto a la rectificación	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Activo aprensible (fuera de Tesorería)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Sub Total			<input type="text"/>	
Deuda en contra del Estado o una Colectividad Local	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Total			<input type="text"/>	

**Observaciones del Verificador:**

---

Fecha de creación del Cuadro de Análisis de riesgos de cobro :

Fecha de envío de la 3952 anticipada:

Servicio de donde procede la  
transmisión:
