

# CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIOS ENTRE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL E ENTES FEDERADOS – O CASO DO MUNICÍPIO DE NITERÓI/RJ

Márcio Roberto Santezo Baptista

## RESUMO

O objetivo deste trabalho foi identificar quais as vantagens, desvantagens e os ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios. Buscou-se, por meio da análise de um caso concreto – Convênios entre a RFB e o Município de Niterói/RJ, identificar e propor mudanças, melhorias ou ampliações que busquem atingir a plenitude do potencial desse instrumento legal, em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação.

Para tanto, realizou-se um estudo de caso e, com a análise de variáveis previamente levantadas, efetuou-se uma pesquisa qualitativa baseada, principalmente, em entrevistas em profundidade com as pessoas “chave” nos processos de implantação e acompanhamento dos convênios celebrados, tanto do lado da Receita Federal do Brasil quanto do Município de Niterói.

A pesquisa demonstrou uma grande diferença de percepção entre a ótica do pessoal da RFB e a ótica do pessoal do Município na identificação das vantagens, desvantagens e dos ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios. Foram também identificadas e propostas diversas mudanças, melhorias ou ampliações possíveis de implantação a curto prazo sem maiores dificuldades, e conseguimos concluir que, em uma República Federativa como o Brasil, a celebração de Convênios Administrativos é a melhor maneira de se unir e integrar os entes políticos das três esferas de Governo – União, Estados e Municípios; para que todos em conjunto possam oferecer ajuda mútua e alavancar sua performance tributária individual.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Organograma da Receita Federal do Brasil .....	39
Figura 2 – Quadro Geral das Unidades Descentralizadas .....	41

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	06
1.1 Contextualização .....	06
1.2 Objetivo .....	07
1.3 Relevância do Estudo .....	08
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	09
2.1 Conceito de Convênio Administrativo .....	09
2.2 Repartição de Competências entre os Entes Federados .....	13
2.3 Aspectos Jurídicos dos Convênios entre Diversos Entes Federados .....	17
2.4 Convênios Existentes - Legislação .....	21
2.4.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR .....	21
2.4.2 SIMPLES Nacional .....	25
3. METODOLOGIA.....	29
3.1 Tipos de Pesquisa .....	29
3.2 Universo, Amostra e Sujeitos .....	32
3.3 Coleta de Dados .....	32
3.4 Tratamento dos Dados .....	33
3.5 Limitações do Método .....	34
4. ENTES PÚBLICOS ESTUDADOS.....	37
4.1 A Receita Federal do Brasil .....	37
4.2 O Município de Niterói .....	42
5. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	45
5.1 Convênio Administrativo - Conceitos .....	45
5.2 Repartição de Competências entre os Entes Federados.....	48
5.3 Convênios Existentes .....	50
6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	60
6.1 Conclusões .....	61
6.2 Utilidade e Sugestões para Pesquisas Futuras .....	70
7. REFERÊNCIAS .....	72
APÊNDICE .....	76

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização:

É incontroversa a organização político-administrativa do Estado Brasileiro em entidades dotadas de autonomia federativa sob o invólucro da repartição de competências legislativa e material. A essas entidades, imputa-se função administrativa nas conformidades da adoção, no Brasil, da forma federativa de estado.

A Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998 – Reforma Administrativa Federal – permitiu, mediante a inovação de paradigmas no que tange à consecução das tarefas da Administração e o reforço do cooperativismo federativo, a introdução de meios que possibilitassem referido intento através da reunião de esforços entre os “personagens” da Administração Direta.

A distribuição de competências dentre os diversos entes federados configura o indicativo da responsabilidade de cada um para a realização do fim precípua da Administração, buscando atingir equilíbrio na tensão entre os diversos interesses que se nutrem dentro de cada uma dessas esferas de governo. Assim é que se estabelece uma organização político-administrativa através da distribuição de atribuições da Administração Pública, reguladas pela legislação infraconstitucional pertinente, e que tratam de concretizar as disposições legislativas e constitucionais.

Nesse ínterim, José Afonso da Silva aponta a existência de várias Administrações Públicas: a federal (da União), a de cada estado (Administração estadual) e do Distrito Federal e dos Municípios (Administração municipal ou local) (SILVA, 2007).

Ocorre que, para a realização concreta do interesse público, a atuação isolada de uma determinada entidade nem sempre é suficiente. Portanto, no âmbito da atuação administrativa, é indispensável que o Estado disponha de instrumentos jurídicos próprios que permitam a conjugação dos esforços de vários entes públicos ou mesmo destes com particulares, visando objetivos comuns.

Neste sentido, tendo em vista a necessidade crescente e ampla dos administrados, que impõe à Administração tarefas da maior responsabilidade, estes instrumentos de cooperação assumem papel fundamental e indispensável no cenário do Estado Federativo Brasileiro.

A razão de ser da Administração repousa na satisfação dos interesses gerais de seus administrados, para tanto, utilizando-se de instrumentos jurídicos, conforme as devidas particularidades de cada situação, capazes de proporcionar o alcance de seus objetivos. Nesse

diapásão, repousa o escopo deste trabalho, que é traçar uma análise sobre os convênios administrativos, enquanto mecanismos de realização daqueles interesses.

## **1.2 Objetivo**

Identificar quais as vantagens, desvantagens e os ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios. Por meio da análise de um caso concreto – Convênios entre a RFB e o Município de Niterói/RJ, identificar e propor mudanças, melhorias ou ampliações que busquem atingir a plenitude do potencial desse instrumento legal, em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação.

## **1.3 Relevância do Estudo**

A situação atual de nosso país, bem como as projeções de cenários para o futuro a curto e médio prazos, indica uma profunda crise política e econômica, com retração do mercado, alto grau de incerteza e desconfiança por parte de quase todos os setores da sociedade. Faz-se necessário, portanto, a implementação de projetos com o objetivo de ampliar a arrecadação fiscal sem aumento da carga tributária (já extremamente elevada), evitando inclusive a criação de novos impostos. Devem-se buscar medidas que aumentem a eficácia da cobrança, da arrecadação dos tributos e, principalmente, do combate à sonegação fiscal.

A exploração do potencial da celebração de convênios entre a Receita Federal do Brasil e os Estados e Municípios, em sua plenitude, tem o condão de proporcionar uma reorganização funcional interna, visando a uma maior concentração nos trabalhos com maior potencial de arrecadação e, por conseguinte, delegando a outros entes federados algumas tarefas de menor prioridade e menor interesse por parte do Fisco Federal.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Este capítulo tem como objetivo apresentar uma revisão de literatura acerca do principal tema deste trabalho – Convênios Administrativos – bem como dos demais aspectos relacionados. Para facilitar a compreensão de cada assunto, o capítulo foi dividido em quatro partes, conforme a seguir exposto.

A primeira parte explora o conceito de convênio administrativo e suas características; a segunda aborda a repartição de competências entre os entes federados; a terceira explora os aspectos jurídicos dos convênios; enquanto a quarta apresenta os principais convênios existentes e versa sobre a legislação dos mesmos.

Esta revisão de literatura possui papel crucial na análise e interpretação dos dados coletados, para atender ao objetivo proposto neste estudo.

### **2.1 Conceito de Convênio Administrativo**

Convênio administrativo, na administração pública brasileira, refere-se a acordos firmados entre uma entidade da administração pública federal e uma entidade pública estadual, distrital ou municipal da administração direta ou indireta ou entidades particulares sem fins lucrativos, para realização de objetivos de interesse comum entre os participantes (chamados de partícipes). Não são dotados de personalidade jurídica, pois dependem da vontade de cada um e não são vinculantes, ou seja, não levam a obrigações legais. No âmbito federal, o tema é parcialmente regulado pelo Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que trata exclusivamente dos convênios onerosos. A matéria também é atualmente regulada pela Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU nº 507, de 24 de novembro de 2011, que dá outros pormenores sob a ótica do Tesouro Nacional. A formação de um convênio é uma das formas possíveis de disciplinar a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. Não se trata de um contrato, e sim de um acordo, pois não é vinculante nem possui partes com interesses conflitantes.

Os convênios, apesar de serem instrumentos pelo qual a administração pública se utiliza para fazer associações com outras entidades, não constitui modalidade contratual. Tem em comum com os contratos somente o fato de ser um acordo de vontades, mas de características próprias que

não se confundem. A discussão resulta da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que dispõe, no *caput* do art. 116, que suas normas se aplicam aos convênios "*no que couber*".

A equiparação ou não dos contratos administrativos aos convênios é ponto destoante na doutrina, uma vez que a lei pertinente aos contratos administrativos, não obstante apresentar disposições sobre os convênios, não cuidou de diferenciá-los dos contratos. Nesse ínterim, são relacionados vários pontos que desautorizam referida equivalência, a saber: enquanto nos contratos apontam-se características como interesses opostos e contraditórios que se compõem – mas não se adicionam, a existência de partes (e não partícipes) e a imposição de obrigações recíprocas; de outro lado, nos convênios, destacam-se a reciprocidade de interesses (havendo, portanto, uma conjugação dos mesmos) e a existência de partícipes em comunhão de interesses, preponderando, nestes últimos, a mútua colaboração na busca por um resultado comumente pretendido, dentre outras características.

CARVALHO FILHO (2015) assevera que, no contrato, os interesses são opostos e diversos, enquanto no convênio são paralelos e comuns; neste tipo de negócio jurídico, o elemento fundamental é a cooperação, e não o lucro, o qual é almejado pelas partes no contrato. Outro aspecto distintivo reside nos polos da relação jurídica: nos contratos, são apenas dois os polos, ainda que em um deles haja mais de um pactuante; nos convênios, ao revés, podem ser vários os polos, havendo um inter-relacionamento múltiplo, de modo que cada participante tem, na verdade, relação jurídica com cada um dos integrantes dos demais polos.

Partindo-se da ideia de que os convênios não são contratos, pode-se dizer então que aqueles se referem a acordos celebrados pelo Poder Público, entre seus entes ou com entidades privadas, para a realização de objetivos e interesses comuns nutridos pelos partícipes, que não adquirem personalidade jurídica, daí serem considerados como espécie de “cooperação associativa, livre de vínculos contratuais” (MEIRELLES, 2008).

Ademais, há quem considere tratar-se de contratos de segundo tipo, como Celso Antônio Bandeira de Mello (2006), ao elucidar que na Teoria Geral do Direito há duas modalidades de contratos, uns que cuidam de interesses contrapostos e outros que se destinam à comunidade de interesses. No entanto, ao analisar as características dos contratos administrativos, vê-se que há aquelas que não condizem com o que é visado e praticado pelos convênios, tais como a possibilidade da retirada, por qualquer partícipe, de sua cooperação no momento em que desejar, resguardado obviamente, conforme aponta Hely Lopes Meirelles (2008), sua responsabilidade

pelas obrigações e acesso às vantagens correspondentes ao tempo em que se encontrava na situação de cooperado.

A liberdade de ingresso e retirada dos partícipes do convênio é traço característico dessa cooperação associativa e, por isso mesmo, não admite cláusula obrigatória da permanência ou sancionadora dos denunciante. Nossas Administrações, entretanto, têm confundido, em muitos casos, o convênio com o contrato administrativo, realizando este em lugar e com a denominação daquele, o que dificulta sua interpretação e execução.

São amplas as diferenças entre contrato e convênio, dentre as várias podemos ressaltar: a) os interesses nos contratos são opostos, enquanto nos convênios são recíprocos, ou seja, no convênio, todos os partícipes querem a mesma coisa; b) todos os conveniados possuem o mesmo objetivo institucional; c) verifica-se no convênio, a mútua colaboração; d) no contrato, a percepção de frutos passa a integrar o patrimônio da entidade, sendo irrelevante para o repassador a utilização que será feita do mesmo, enquanto no convênio, a remuneração obtida não perde a natureza de dinheiro público, por tanto, só é possível sua utilização para o fim conveniado; e) nos contratos, ocorre a soma de vontades dos contratantes, ocasionando a chamada vontade contratual, nos convênios, como não há vontades diferentes, estas não se somam (REIS, 2010).

Em relação aos interesses, Odete Medauar (2008) expõe que: "a presença do poder público em um dos polos levaria a raciocinar que o interesse público necessariamente será o fim visado pelos convênios e contratos administrativos; por outro lado, no caso de convênio celebrado com particular poder-se-ia argumentar que este não atua com fim de interesse público, havendo, então, interesses contrapostos; por um e outro raciocínio, não se fixa a distinção. E ainda: nas situações de contratos e convênios entre entidades estatais nem sempre é clara a separação entre as duas figuras, porque o interesse público aparece como denominador comum". A característica dos convênios está na sua especificidade, por envolverem uma (ou mais) entidade estatal ou pelo interesse que visam conseguir.

Quem melhor forma um conceito de convênios é Hely Lopes Meirelles (2008) conjecturando que: "*Convênios administrativos são acordos firmados por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes*".

Posto tal igualdade entre os partícipes aos convênios, é interessante reafirmar que a qualquer tempo, observando a ausência de vínculo contratual, pode qualquer partícipe denunciá-lo e retirar sua cooperação quando for de sua vontade, respondendo por obrigações e auferindo vantagens somente no espaço de tempo que participou do acordo. Então observa-se que não se admite nenhuma cláusula obrigatória de permanência ou sancionadora dos denunciantes.

Por fim cabe ressaltar que a natureza jurídica dos convênios aqui entendida se refere a um acordo, pois o fim lucro não é o esperado ou o principal; não ocorre a imposição de obrigações capaz de forçar um cumprimento contratual em casos de inadimplência ou fim da associação. Ou seja, convênios administrativos são espécies de acordos de vontade e não contratos, resumindo-se em instrumento utilizado pela Administração Pública para associar-se com outras entidades estatais ou paraestatais, desde que haja estrutura capaz de atingir o fim conveniado.

## **2.2 Repartição de Competências entre os Entes Federados**

Federalismo é um sistema político que os estados se unem para fazer uma organização mais ampla, pactuam obrigações recíprocas e mantêm sua autonomia. É um sistema político em que as funções governamentais estão repartidas entre o poder central e o grupo de estados associados.

A assunção da forma de Estado Federal deu-se em 1889, com a proclamação da República e sua manutenção pela Constituição de 1988, em seu artigo 1º, que qualifica o Brasil como "República Federativa", formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal – inclusive representando, tal disposição, cláusula pétrea, constante do artigo 60, § 4º, I da Carta Magna.

O sistema federalista brasileiro tem como fundamentos a organização política e administrativa que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos nos termos da Constituição. Estas são as esferas de governo no País. Cada um desses governos tem competências, definidas pela CF/88, que estabelece quais os atos que a União pode praticar, assim como quais os que podem ser realizados pelo Estado, pelo Município e pelo Distrito Federal. Quando o Município ou o Estado, dentro da atuação que lhe compete, executar algo que

tenha relação com as atividades de competência exclusiva da União; eles têm que se articular com ela ou com seus prestadores de serviço para implementar políticas públicas municipais (ou estaduais) sem prejuízo do que é feito pela União (PINTO, 2016).

Conforme anota José Afonso da Silva (2007), a federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados Federados, Estados-membros ou simplesmente Estados; o cerne do conceito de Estado Federal está na configuração de dois tipos de entidades: a União e as coletividades regionais autônomas (Estados Federados). Nesse contexto, destacam-se as ideias de soberania e autonomia. No âmbito internacional, fala-se em soberania do Estado Federal, ou seja, sob a ótica do Direito Internacional, possui este o poder de autodeterminação. O Estado é a esfera legítima através da qual a soberania é exercida, e por representar um defensor dos direitos dos cidadãos é denominado de Estado Democrático de Direito. O poder soberano representa a pilastra de tal Estado, no sentido de que lhe serve de base de sustentação, posto ser em tal poder que se fundamentam ou se originam as funções que o Estado deve exercer: manutenção da ordem, questões fundamentais, efetivação dos direitos, dentre outras.

No tocante aos Estados-membros, estes possuem a titularidade da autonomia, ou seja, neste cenário, impera a repartição de competências exclusivas de cada ente. Consta na Carta Magna de 1988, no que tange à competência administrativa, um sistema de repartição de competências exclusivas e comuns, norteado essencialmente pelo princípio da predominância do interesse. Em paralelo a essa repartição de competências, destacam-se as formas de execução dos serviços inclusos na seara de cada ente. Assim, considera-se que o sistema adotado pelo Brasil é o imediato, pelo qual os entes federados mantêm servidores públicos próprios para executar os serviços de suas respectivas administrações.

A distribuição de competências dentre os diversos entes federados configura o indicativo da responsabilidade de cada um para a realização do fim primordial da Administração, buscando atingir equilíbrio na tensão entre os diversos interesses que se nutrem dentro de cada uma dessas esferas de governo. Assim é que se estabelece uma organização político-administrativa através da distribuição de atribuições da Administração Pública, reguladas pela legislação infraconstitucional pertinente, e que tratam de concretizar as disposições legislativas e constitucionais. Porém, para a realização concreta do interesse público, a atuação isolada de uma determinada entidade não é suficiente para efetivá-lo; neste sentido que, no âmbito da atuação administrativa, é indispensável

que o Estado disponha de instrumentos jurídicos próprios que permitam a conjugação dos esforços de vários entes públicos ou mesmo destes com particulares, visando objetivos comuns.

O Código Tributário Nacional, com relação aos acordos entre os entes federados, assim dispõe em seu artigo 100, inciso IV, concernente ao tema da legislação tributária: “*Art.100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*”. Ademais, o Decreto nº 6.170, de 2007 dispõe os convênios como práticas de descentralização administrativa, proclamando que o convênio será utilizado como forma de descentralização da Administração Federal, que delegará, no todo ou em parte, a execução de programas, de características locais, a entidades ou órgãos estaduais ou municipais, encarregados de serviços semelhantes, desde que estejam devidamente aparelhados. Vê-se, portanto, que a autonomia federativa tem na autonomia gerencial e na gestão associada seus afluentes, sob os quais se manifesta o esforço pela busca da realização de interesses mútuos. Abre-se de tal modo, vistas, ao que é chamado de federalismo cooperativo.

No Brasil, as inspirações do texto constitucional de 1988 construíram um sistema de competências que faz rigorosamente necessário o reforço dos laços entre os diversos entes da federação. Neste sentido, a Carta Magna determinou expressamente esforços comuns na atuação administrativa dos entes federados, e mesmo destes com a iniciativa privada de modo subsidiário. Eis, pois, que o federalismo cooperativo brasileiro dispôs igualmente de acordos jurídicos próprios para sua realização material, avultando os instrumentos dos convênios e contratos administrativos – instrumentos de ajuste de interesses, atos de complexidade externa, bilaterais ou múltiplos.

Por fim, cabe citar lições de José dos Santos Carvalho Filho (2015), referente às previsões de disciplina por lei dos convênios acordados entre entes públicos, advertindo que a lei a que se refere o artigo 23, parágrafo único da Constituição Federal trata-se de lei complementar, que fixará normas de cooperação para assegurar o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional; enquanto que a lei a qual se reporta o artigo 241 do mesmo diploma legal é ordinária, que tem o objetivo específico de regular os convênios cooperativos para a gestão associada dos serviços públicos e transferência dos elementos do serviço sem perda da continuidade.

De todo modo, todos os citados escritos apontam para a busca da eficiência administrativa na realização de suas competências, de modo que a partilha de esforços veio fomentar o que, de modo isolado, os entes públicos não alcançariam ou, pelo menos, não obteriam o êxito esperado.

### **2.3 Aspectos Jurídicos dos Convênios entre Diversos Entes Federados**

A constituinte de 1988, inicialmente, não trazia em seu bojo, qualquer menção notadamente sobre os convênios, como também não impedia sua formação segundo o art. 23º, parágrafo único: "*É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) Lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional*". Em sede de reforma administrativa federal, desde a segunda metade dos anos sessenta, já havia rabiscos dos convênios – no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que no seu art.10, § 1º, alínea "b" recomendava os convênios como meio de descentralização, com a ressalva da devida aparelhagem dos partícipes.

Não possuindo forma própria, a organização dos convênios sempre se deu mediante autorização legislativa e recursos financeiros para atender os encargos assumidos no termo de cooperação. Contudo, o STF vem decidindo acerca da inconstitucionalidade da lei que exige a autorização legislativa dos convênios, visto que fere a independência dos poderes; Hely Lopes Meirelles (2008) discorda do entendimento jurisprudencial, citando que: "*Data vênia, não nos parece que ocorra essa inconstitucionalidade, porque o convênio e o consórcio são sempre atos gravosos que extravasam dos poderes normais do administrador público e, por isso, dependem da aquiescência do Legislativo*".

Em 04 de junho de 1998, a Emenda Constitucional nº 19 deu nova cara ao art. 241 da Carta Magna prevendo que: "*A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos*".

O dispositivo constitucional teve claro intuito, qual seja, o de prever atividades de cooperação entre as pessoas políticas. Não obstante, é importante distinguir dois aspectos. O art. 241, com sua nova redação, previu a edição de lei reguladora dos convênios e consórcios com vistas à transferência de serviços (na verdade, deverá haver leis reguladoras a serem editadas pelas diversas pessoas federativas). Tais leis, contudo, apresentarão caráter genérico no que toca a esse objetivo específico. Mas, independentemente do dispositivo, nada impede que convênios para fins diversos, embora também cooperativos, sejam celebrados entre as entidades políticas sem que haja

necessariamente lei autorizadora, eis que essa atuação se caracteriza como normal atividade administrativa (CARVALHO FILHO, 2015).

Os convênios podem ser celebrados entre as pessoas de Direito Público ou entre estas e as entidades privadas, destacando que a União poderá celebrar convênios com os consórcios públicos, com o objetivo de viabilizar a descentralização e a prestação de políticas públicas em escalas adequadas (art.14 da Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005). No que tange ao acordo entre entidades públicas e particulares, Maria Silvia Zanella Di Pietro (2007) aponta que não pode este ser tido como delegação de serviço público, mas sim como modalidade de fomento; isto é o Poder Público auxiliando a iniciativa privada a desempenhar certas atividades, com capital ou subvenções, financiamentos, favores fiscais, dentre outros. E continua a autora: *“O convênio não se presta à delegação de serviço público ao particular, porque essa delegação é incompatível com a própria natureza do ajuste; na delegação ocorre a transferência de atividade de uma pessoa para a outra que não a possui; no convênio, pressupõe-se que as duas pessoas têm competência comuns e vão prestar mútua colaboração para atingir seus objetivos”*.

Ainda, Hely Lopes Meirelles (2008) escreve: *“no convênio, a posição jurídica dos signatários é uma só, idêntica para todos, podendo haver apenas diversificação na cooperação de cada um, segundo suas possibilidades, para a consecução do objetivo comum, desejado por todos”*.

Nesse diapasão, Celso Antônio Bandeira de Mello (2006) entende que: *“só podem ser firmados convênios com entidades privadas se estas forem pessoas jurídicas sem fins lucrativos”*; do contrário, havendo finalidade lucrativa, sua presença na relação jurídica não teria as mesmas finalidades do sujeito público. Para tais convênios, fora os casos de possibilidade de estabelecer o acordo com todos os interessados, o sujeito público deve licitar ou garantir o princípio da igualdade mediante outro meio. Nesse viés, imperioso destacar que o posicionamento do autor se baseia em sua defesa de que tais acordos configuram contratos administrativos

Sobre o tema, Maria Silvia Zanella Di Pietro (2007) escreve: *“Quanto à exigência de licitação, não se aplica aos convênios, pois neles não há viabilidade de competição; esta não pode existir quando se trata de mútua colaboração”*, ou seja, a autora evidencia que a exigência de licitação constante no artigo 2º da Lei nº. 8.666, de 1993 não abrange os convênios.

Para fomentar a divergência ideológica, existem ainda os ensinamentos de Odete Medauar (2007): *“No tocante aos convênios entre órgãos ou entes estatais e entidades particulares, o que, sobretudo, fundamenta a desobrigação de licitação é a especificidade do objeto e da finalidade.*

*No entanto, se a Administração pretender realizar convênio para resultados que poderão ser alcançados por muitos, deverá ser realizada a licitação, ou se abrir a possibilidade de convênios sem licitação, atendidas as condições fixadas genericamente”*,

A previsão de lei para disciplinar tal espécie de cooperação ou “gestão associada” repousa na inexistência de obrigações recíprocas (DI PIETRO, 2007). Tal medida, somada à defesa de apresentação prévia do plano de trabalho, conforme as exigências contidas no artigo 116, § 1º da Lei nº. 8.666, de 1993, repousa no pressuposto de que há repasse de verbas para as entidades conveniadas, portanto, deve haver regulação e controle de tais recursos; nos outros casos – em que não há repasse de verbas – é admissível a não observância do supracitado artigo 116. Ainda, tal repasse implica na submissão ao artigo 70, § único, da Constituição Federal, isto é, a prestação de contas é obrigatória.

## **2.4 Convênios Existentes – Legislação**

Existem diversos convênios que podem ser celebrados entre a União (por intermédio ou com a participação da Receita Federal do Brasil) e os demais entes federados – Estados, Distrito Federal e Municípios; seja visando estimular o aumento da arrecadação tributária ou mesmo para fins de cooperação técnica e integração fiscal, intercâmbio de informações sobre repasses e transferências de recursos financeiros, entre outros.

Dentre todos os convênios previstos na Legislação, dois se destacam: o primeiro, atualmente disposto na Instrução Normativa RFB nº 1640, de 11 de maio de 2016, para delegação ao Distrito Federal e aos Municípios optantes das atribuições de fiscalização – inclusive a de lançamento de créditos tributários – e de cobrança relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); e o segundo, com base na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para fins de delegação da inscrição e cobrança da Dívida Ativa relativamente aos créditos tributários incluídos no regime de arrecadação do Simples Nacional.

### **2.4.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR**

O exercício de instituir impostos não pode ser delegado de um ente para o outro; entretanto, a cobrança e a fiscalização podem ser delegadas. Por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que é de competência da União, pode ser cobrado e fiscalizado pelos Municípios (art. 153, § 4º, III da CF/88).

Essa transferência de arrecadação, no entanto, não é automática. Para a obtenção do benefício, os municípios devem firmar um convênio com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ficando aptos a implementar as políticas de fiscalização, partindo-se do princípio de que são eles os entes públicos que melhor detêm as informações quanto às propriedades rurais situadas nos territórios de sua competência, de forma a poder verificar a exatidão das informações prestadas pelos responsáveis de fato e de direito.

A medida não transforma o imposto rural em um novo tributo municipal, pois este continua ainda sob a competência da União. A ideia foi apenas promover a transferência da outra metade arrecadada pela União aos municípios, já que estes já recebem metade de todo o imposto arrecadado referente às propriedades rurais de sua jurisdição.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR é um imposto federal atualmente previsto no inciso VI do artigo 153 da Constituição Federal. É de apuração anual e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural. Considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada fora da zona urbana do município. O Imposto Territorial Rural é um tributo que surgiu em 1891, sendo os Estados os responsáveis pela sua fiscalização e cobrança; daquele ano até os dias atuais ocorreram diversas alterações, sendo que posteriormente tal obrigação fiscal passou, sucessivamente, para os municípios e depois para a União, voltando - agora em termos - para os municípios, sendo que, após a Constituição Federal de 1988, foi reduzido o repasse aos municípios em 50% (cinquenta por cento), ficando a União com os restantes 50% (cinquenta por cento). E é deste percentual de cinquenta por cento – assegurado à União – que se abriu a possibilidade de ser novamente atribuída aos municípios.

O convênio para delegação de fiscalização e cobrança do ITR permite que o ente conveniente aumente sua arrecadação, pois 100% (cem por cento) da receita do ITR dos imóveis rurais de sua jurisdição passa a ser destinado a ele – sem o convênio, conforme supracitado, o valor corresponde a apenas 50% (cinquenta por cento); a vigência do convênio é por tempo indeterminado, cessando seus efeitos apenas se o próprio DF ou Município desistir, ou se for denunciado pela Receita Federal por descumprir as condições para a sua manutenção.

A IN RFB nº 1.640, de 2016, dispõe sobre a celebração de convênio entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em nome da União, e o Distrito Federal e os Municípios, para que estes possam fiscalizar, lançar e cobrar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Referida IN consolida e uniformiza procedimentos para a execução das competências delegadas aos entes

convenientes (Distrito Federal e Municípios) e para o gerenciamento e controle da Receita quanto ao cumprimento das condições do convênio firmado.

Quanto aos requisitos necessários à celebração do convênio e ao momento em que tais condições precisam ser atendidas, os entes interessados no convênio, previamente a ele, já devem dispor de estrutura de tecnologia da informação suficiente para acessar os sistemas da Receita Federal do Brasil, que contemple equipamentos e redes de comunicação; devem ter uma lei vigente instituidora de cargo com atribuição para o lançamento de créditos tributários e devem ter servidores aprovados em concurso público de provas ou de provas e títulos para esse cargo e que estejam em efetivo exercício. Por sua vez, a RFB promoverá o treinamento desses servidores, habilitando-os a atuarem nas atividades de fiscalização e lançamento do ITR, e dando a eles acesso aos dados e informações necessários à execução dessas atividades.

Assim, os municípios que quiserem receber a totalidade do ITR arrecadado terão que celebrar um convênio com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, passando a assumir a responsabilidade pelas atividades de fiscalização das informações sobre os imóveis rurais, continuando a arrecadação sob o controle da RFB.

Deste modo, cabe, porém, aos municípios, antes de qualquer coisa, analisar as vantagens e desvantagens de aderir ao convênio, pelo fato de ter que assumir toda a estrutura necessária para controlar, organizar e fiscalizar o pagamento do ITR pelos proprietários rurais. A potencialidade do ITR é grande, mas até hoje há controvérsias sobre sua efetiva viabilidade, face às dificuldades de fiscalização. Se não fosse pela análise do custo da implantação da cobrança contra a baixa e difícil arrecadação, os municípios teriam teoricamente mais condições de fiscalização sobre os imóveis rurais de sua competência do que tem atualmente o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra). O que é preciso saber é como vai ficar, doravante, a base de cálculo e a alíquota do tributo, que é de competência da União e não dos municípios, e que pode ser alterada somente por meio de lei complementar ou lei ordinária (ZANON, 2006).

A potencialidade de arrecadação do ITR é grande, uma vez que o tributo tem como fato gerador a propriedade ou o domínio útil do imóvel localizado em área rural, destacando-se principalmente a grande extensão territorial rural em nosso país e o desenvolvimento da agroindústria. Apesar disso, até hoje o imposto não se mostrou viável, face às dificuldades de identificação e fiscalização. Dessa forma, os municípios interessados em aderir ao convênio devem urgentemente se estruturar para tal feito, por meio de pessoas tecnicamente especializadas, uma

vez que a estimativa de sonegação é de quase 100% (cem por cento) do valor arrecadado (ZANON, 2006).

#### **2.4.2 SIMPLES Nacional**

A inscrição em Dívida Ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais – apurados no regime de arrecadação do Simples Nacional – pode ser delegada aos Estados e Municípios, mediante convênio (que pode ser do tipo integral ou parcial), pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional com a participação da Secretaria da Receita Federal do Brasil. No que tange aos convênios integrais, a proposta de convênio deve ser encaminhada pelos entes interessados até o dia 15 de novembro de cada ano, para que tenha a sua vigência iniciada no ano subsequente, visto que há um necessário fluxo de informações entre a PGFN e a RFB antes da disponibilização dos dados ao ente convenente, justificando tal prazo. No caso do convênio parcial, que tem vigência imediata a partir de sua publicação, o ente convenente pode encaminhar a proposta a qualquer momento.

A Confederação Nacional dos Municípios, por meio de sua Nota Técnica 01, de 04 de janeiro de 2016, apresenta aspectos importantes positivos e negativos que devem ser analisados pelos Municípios interessados em assinar o convênio com a PGFN. Entre as situações com avaliação positiva para os Municípios estão o risco de prescrição dos créditos lançados, bem como os entraves tecnológicos para a inscrição em Dívida Ativa da União de créditos lançados por aplicativos locais pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Outro ponto é que a PGFN não inscreve em Dívida Ativa da União débitos de um mesmo devedor, cuja soma for igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), e também não ajuíza execução fiscal de valor igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais); entretanto, em caso de convênio, essas regras não são impositivas aos Estados e Municípios convenentes. Nessa situação, eles deverão aplicar sua legislação própria quanto aos limites mínimos para inscrição em dívida ativa e ajuizamento.

Já em relação aos pontos negativos para os Municípios, há o risco de prescrição de débitos já transferidos ao convenente; essa hipótese pode trazer consequências para o gestor como responder por renúncia de receita. Os Municípios também precisam estar alertas sobre a adaptação de seus sistemas para atender ao artigo 35 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que trata da atualização monetária do débito, multa e parcelamento.

Assim, o Município interessado em assinar o convênio deve avaliar as condições estruturais e de pessoal que possuem para realizar o trabalho pós-convênio. Após essa análise, o Município deve decidir se vai dar continuidade ao andamento do convênio.

Conforme consta na Nota Técnica nº 01/2016 da CNM, é importante que os Municípios conheçam, também, alguns requisitos que devem ser observados após a celebração do convênio, como a seguir exemplificado.

Para os convênios integrais: a) A adesão ao convênio deve ser formalizada pelo chefe do Poder Executivo local ou por autoridade munida de documento formal de delegação conferindo-lhe poderes para a prática do ato, o qual deve ser remetido à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para comprovação da legitimidade; b) O procedimento de cobrança, a forma de pagamento e o ingresso da receita obedecerão aos mesmos procedimentos aplicáveis à cobrança dos demais tributos do convenente não inseridos na sistemática prevista na Lei Complementar nº 123, de 2006; c) Aplicar-se-ão aos débitos de ISS as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda (inclusive a taxa Selic), de acordo com o art. 35 da Lei Complementar nº 123, de 2006; d) A inscrição em dívida ativa própria do convenente deverá ser realizada imediatamente a partir da vigência do convênio, independentemente de qualquer atividade por parte da concedente, pois os autos de infração encontram-se na posse do próprio convenente; e) A denúncia não surtirá efeitos retroativos, subsistindo para o convenente a responsabilidade pela cobrança judicial dos créditos já inscritos em sua dívida ativa.

Para os convênios parciais: a) A adesão ao convênio deve ser formalizada pelo chefe do Poder Executivo local ou por autoridade munida de documento formal de delegação conferindo-lhe poderes para a prática do ato, o qual deve ser remetido à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para comprovação da legitimidade; b) A depender do ente federado, pode haver necessidade de, no âmbito interno, haver definição prévia de competências e responsabilidades entre a secretaria fazendária e a procuradoria local quanto à adoção dos procedimentos necessários ao cumprimento do convênio; c) A partir do termo inicial de vigência do convênio, a Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá iniciar a transferência de arquivos contendo os débitos de ISS dos Municípios cuja cobrança deverá ser promovida pelo ente convenente; d) A partir da disponibilização dos arquivos, os débitos passarão a ser de responsabilidade do ente federado, inclusive para fins de parcelamento, observadas as disposições do art. 21 da Lei Complementar nº 123, de 2006; e) Apesar da transferência para o Estado ou Município, aplicar-se-ão aos débitos de

ISS as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda (inclusive a taxa Selic), de acordo com o art. 35 da Lei Complementar nº 123, de 2006; f) Os débitos serão disponibilizados em seu valor original, cabendo aos entes federados consolidá-los segundo as regras tratadas no item anterior, podendo, para tanto, utilizar aplicativo de cálculos disponibilizado no Portal do Simples Nacional; g) O débito do Simples Nacional é constituído em nome da empresa, e não do estabelecimento; portanto, constarão dos arquivos os débitos por tributo, período de apuração e empresa, cabendo ao ente federado efetuar a individualização por estabelecimento, caso entenda necessário, com base nas informações da DASN; h) A denúncia não terá eficácia retroativa e não haverá devolução da competência para inscrição e cobrança dos créditos já disponibilizados ao outrora conveniente pela RFB no Portal do Simples Nacional à PGFN quando do termo inicial dos efeitos da denúncia.

### **3. METODOLOGIA**

Neste capítulo, apresenta-se a metodologia adotada no presente estudo, especificando-se o tipo de pesquisa, o processo utilizado para coleta, processamento e análise de dados, assim como as limitações do estudo.

#### **3.1 Tipo de Pesquisa**

A pesquisa qualitativa foi desenvolvida a fim de habilitar que pesquisadores da área de ciências sociais pudessem estudar fenômenos culturais e sociais. Esta pesquisa opõe-se à pesquisa comumente praticada pelo campo das ciências naturais, a quantitativa. Quando se opta por fazer a pesquisa qualitativa, o pesquisador abre mão, conscientemente, de transformar seus conhecimentos e achados em leis e explicações gerais (MALHOTRA, 2006).

Os pesquisadores qualitativos buscam o envolvimento dos participantes na coleta de dados e tentam estabelecer harmonia e credibilidade com as pessoas no estudo. A pesquisa qualitativa é emergente em vez de estritamente pré-configurada (diversos aspectos surgem durante um estudo qualitativo); e fundamentalmente interpretativa – não é possível evitar as interpretações pessoais, na análise de dados qualitativos. Quanto mais complexa, interativa e abrangente a narrativa, melhor o estudo qualitativo. Além disso, a natureza emergente da pesquisa qualitativa permite o

surgimento de aspectos e categorias relevantes de forma espontânea, sendo possível refinar as perguntas de acordo com o aprendizado do pesquisador, aprofundando-se nas questões mais relevantes (CRESWELL, 2007).

O eu pessoal torna-se inseparável do eu pesquisador; isso também representa honestidade e abertura para pesquisa, reconhecendo que toda investigação é carregada de valores (MERTENS, 2003). O pesquisador qualitativo usa um raciocínio complexo multifacetado, interativo e simultâneo; adota e usa uma ou mais estratégias de investigação, como um guia para os procedimentos no estudo. O processo de pensamento também é interativo, fazendo um ciclo que vai da coleta e análise de dados até a reformulação do problema e volta (CRESWELL, 2007). A pesquisa qualitativa é uma pesquisa interpretativa, com o investigador geralmente envolvido em uma experiência sustentada e intensiva com os participantes; isso introduz um leque de questões estratégicas, éticas e pessoais no processo de pesquisa qualitativa (LOCKE *et al*, 2000).

Há diversas maneiras de se fazer pesquisa qualitativa na área de ciências sociais. A técnica de pesquisa qualitativa usa estratégias de investigação como narrativas, fenomenologias, etnografias, estudos baseados em teoria ou estudos de teoria embasada na realidade (estudos de caso). O pesquisador coleta dados emergentes abertos com o objetivo principal de desenvolver temas a partir dos dados (CRESWELL, 2007). Cada estratégia tem suas vantagens e desvantagens. A fim de se escolher o melhor método, deve-se levar em consideração três fatores: o tipo de pergunta a ser respondida; o controle que o investigador tem sobre os eventos a serem pesquisados; e o foco em fenômeno contemporâneo *versus* histórico (YIN, 2003).

O método escolhido para ser utilizado nesta pesquisa será o estudo de caso. Este tipo de pesquisa implica a busca de um grande número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas, almejando compreender a totalidade de uma situação e descrever a complexidade de um caso concreto. Por meio de uma investigação profunda e exaustiva em um objeto delimitado, o estudo de caso possibilita a penetração na realidade social, não alcançada pela análise estatística (BOGDAN & BIKLEN, 2006).

Esta pesquisa pode ser descrita como sendo exploratória e descritiva quanto aos seus fins (VERGARA, 2016). De acordo com MALHOTRA (2006), a pesquisa exploratória visa fornecer critérios e compreensão e não examinar relações de causalidade ou testar hipóteses específicas. Não foram encontradas pesquisas no mesmo tema, escopo e setor estudados neste trabalho, podendo o mesmo, assim, ser considerado exploratório. A pesquisa descritiva tem por objetivo,

como o próprio nome diz, descrever características de grupos relevantes; portanto, esta pesquisa é descritiva, pois visa identificar quais as vantagens, desvantagens e os ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios, por meio da análise de um caso concreto – Convênios entre a RFB e o Município de Niterói/RJ.

Quanto aos meios, o presente estudo pode ser classificado como: bibliográfico, pesquisa de campo e estudo de caso (VERGARA, 2016). Bibliográfico por ter envolvido material publicado em periódicos, livros, páginas da internet, revistas, teses, dicionários, entre outros; ou seja, material acessível ao público em geral; pesquisa de campo porque foram realizadas entrevistas no local de trabalho dos entrevistados; e, por fim, estudo de caso porque a pesquisa limitou-se a estudar o caso de um município apenas, preocupando-se em aprofundar e detalhar a pesquisa unicamente quanto aos convênios celebrados entre a Receita Federal do Brasil e o Município de Niterói, situado no Estado do Rio de Janeiro.

Com relação à abordagem utilizada com os entrevistados, optou-se pelo método direto ou seja, os reais motivos da pesquisa não foram encobertos (MALHOTRA, 2006).

### **3.2 Universo, Amostra e Sujeitos**

A definição do universo de pesquisa determina o conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo (VERGARA, 2016). A amostra é uma parte do universo, e os sujeitos da pesquisa são as pessoas que fornecerão os dados necessários.

Este estudo teve como universo de pesquisa o conjunto de todos os Entes Federados brasileiros (Estados, Distrito Federal e Municípios). A amostra não probabilística escolhida foi o Município de Niterói, localizado no Rio de Janeiro.

A fase de pesquisa em profundidade ocorreu em dezembro de 2016, e foram realizadas 06 (seis) entrevistas no total, tanto com sujeitos do Município de Niterói quanto com sujeitos da Receita Federal do Brasil. Todas as entrevistas foram aplicadas no local de trabalho dos profissionais.

### **3.3 Coleta de Dados**

As entrevistas desta pesquisa tiveram duração aproximada de 60 (sessenta) a 120 (cento e vinte) minutos cada, foram realizadas presencialmente em dezembro de 2016, no local de trabalho,

individualmente, preservando a privacidade dos entrevistados a fim de minimizar possíveis interferências externas sobre o conteúdo das entrevistas. Nomes foram omitidos e a confidencialidade assegurada ao início de cada conversa. Durante as entrevistas, o entrevistador tentou minimizar sua presença e impacto sobre o respondente: não foram feitas perguntas que sugerissem respostas; não foram feitas perguntas ambíguas; não foram atribuídos acertos ou erros às respostas; e não foi emitida opinião por parte do entrevistador. Foi utilizado como apoio ao entrevistador um roteiro de entrevista semiestruturado (em anexo) – no intuito de conservar certa padronização das perguntas sem impor opções de respostas, além de permitir ao entrevistado formular respostas pessoais que melhor expressassem sua subjetividade – e um gravador digital a fim de gravar as entrevistas, com autorização dos entrevistados. De acordo com YIN (2003), as entrevistas são as fontes de dados mais preciosas em estudos de caso.

### **3.4 Tratamento dos Dados**

Utilizou-se, neste trabalho, a metodologia de análise de conteúdo para avaliar qualitativamente as entrevistas, método que consiste em desmontar a estrutura e os elementos desse conteúdo para esclarecer suas diferentes características e extrair seu significado (LAVILLE & DIONNE, 1999). Assim, os trechos transcritos e os comentários anotados ao longo das entrevistas foram analisados e agrupados de modo a evidenciar categorias de análise.

Para BARDIN (2004), a análise de conteúdo, técnica que tem sido muito utilizada nas ciências humanas e sociais, abrange as iniciativas de explicitação, sistematização e expressão do conteúdo de mensagens, com a finalidade de se efetuarem deduções lógicas e justificadas a respeito da origem das mensagens emitidas.

No processo de análise, baseando-se nas premissas propostas por CRESWELL (2007), o pesquisador buscou: manter sempre o senso do todo, lendo todas as transcrições cuidadosamente; entender o significado subjacente de cada entrevista, apontando pontos que chamaram a atenção; agrupar tópicos semelhantes em categorias, tomando o cuidado de revisar as informações em busca de novas categorias; e, por fim, atribuir a cada categoria os dados encontrados nas entrevistas.

Importante mencionar ainda que não houve nenhum tratamento estatístico para os dados levantados, por não haver etapa quantitativa.

O pesquisador ainda analisou os dados tendo como base os estudos apresentados na revisão de literatura, procurando identificar semelhanças e diferenças entre o caso estudado e a literatura. Alguns trechos das entrevistas foram selecionados para ilustrar o resultado do estudo.

### **3.5 Limitações do Método**

Por se tratar de um estudo de caso, não é possível fazer generalização estatística dos resultados obtidos, embora a pesquisa possa revelar particularidades do Município analisado que são interessantes para o assunto estudado.

Todo método de pesquisa possui vantagens e desvantagens, pontos fortes e fracos. Portanto, a metodologia qualitativa utilizada, apesar de adequada para o estudo, apresenta fragilidades em algumas etapas, mas também justificativas para seu uso, características que precisam ser levantadas e, na medida do possível, contornadas pelo pesquisador.

Para BLAKE & MOUTON (1982), BASS (1990) e AAKER *et al* (1998), *apud* HILAL (2002), são limitações da pesquisa qualitativa:

- Requer habilidade por parte do entrevistador para estabelecer empatia e credibilidade com o entrevistado;
- Pode apresentar problemas quanto ao registro das informações fornecidas pelos respondentes, especificamente no caso em que as entrevistas não podem ser gravadas;
- Resultados de pequenas amostras podem não ser representativos da população como um todo;
- Podem conter uma considerável dose de ambiguidade nos seus resultados, permitindo interpretações subjetivas por parte do pesquisador;
- O pesquisador acaba por ter de utilizar-se de sua intuição e experiência para trazer à tona informações e dimensões vitais;
- As atitudes do entrevistador durante a entrevista podem influenciar os resultados.

CRESWELL (2007) também ressalta, entre as desvantagens do método, a possibilidade de viés, gerada pela presença do entrevistador, e a diferença de *performance* entre os diversos entrevistados, ocasionada pela subjetividade das respostas. Quanto às vantagens relevantes no uso das entrevistas em profundidade, o autor cita: os participantes podem fornecer informações históricas e mais completas sobre o tema investigado e o pesquisador pode conduzir a entrevista, controlando o levantamento das informações.

Mais especificamente quanto às principais ressalvas na coleta de dados, há, nas entrevistas, uma possibilidade de que exista dificuldade de expressão e de comunicação por parte do entrevistador ou do entrevistado. Há também uma possibilidade de o entrevistado ser influenciado, consciente ou inconscientemente pelas atitudes do entrevistador, assim como por informações anteriores e ideias preconcebidas sobre o assunto em questão. Além disso, os entrevistados podem nem sempre fornecer respostas verdadeiras às perguntas realizadas.

Por fim, na análise de dados também existem ressalvas. Por se tratar de método qualitativo, a interpretação do pesquisador tem forte influência sobre os resultados do trabalho, assim como sua percepção sobre cada entrevista e as consequentes categorias selecionadas. Segundo CRESWELL (2007), a pesquisa qualitativa é fundamentalmente interpretativa, o pesquisador faz interpretações e conclusões de acordo com as lições aprendidas. No entanto, o apuro científico na forma de conduzir os estudos não foi ignorado; tentou-se incorporar a visão crítica na parte de análise de resultados e conclusões.

## **4. ENTES PÚBLICOS ESTUDADOS**

### **4.1 – A Receita Federal do Brasil**

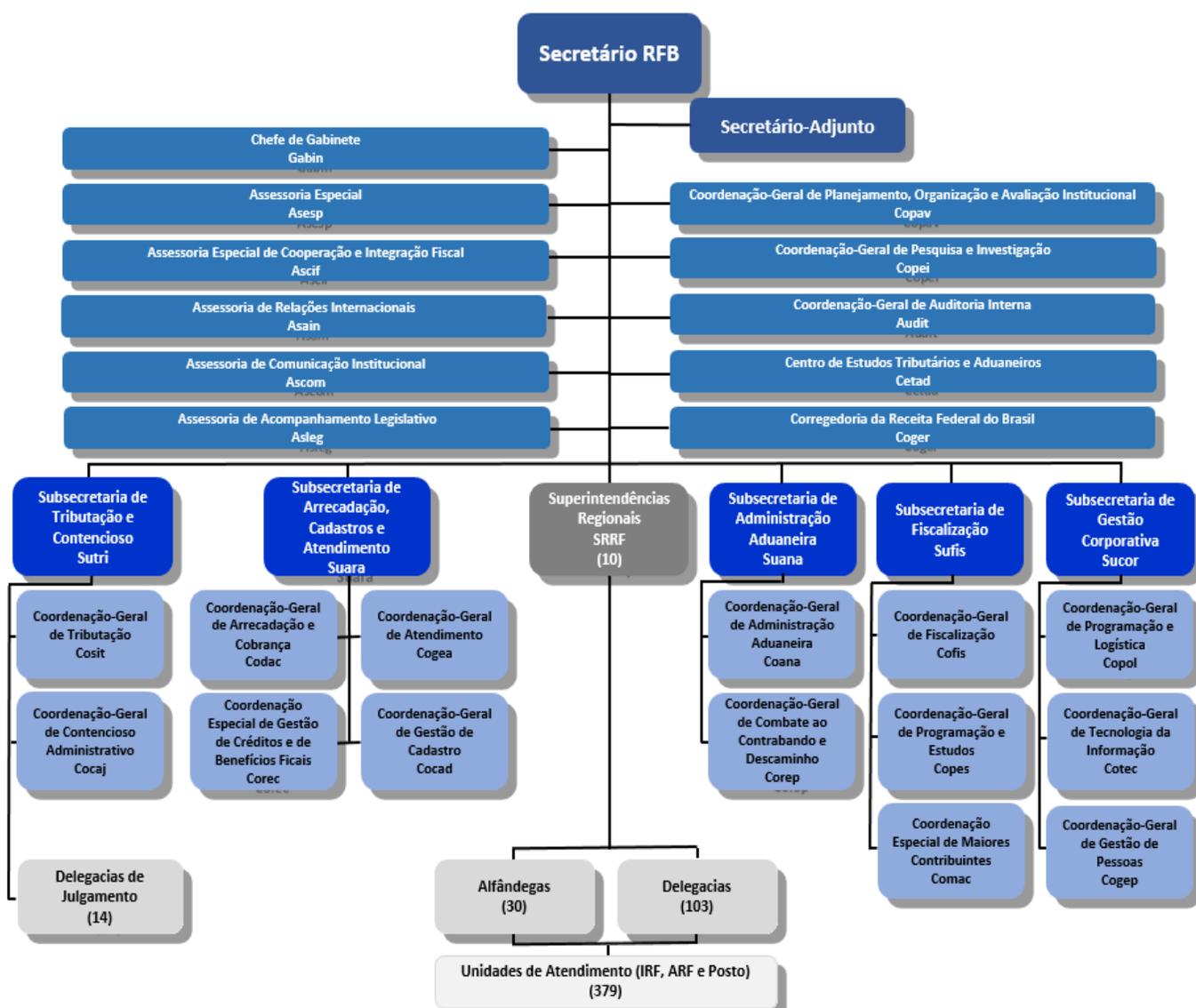
A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) foi criada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, quando ocorreu a fusão entre a Secretaria da Receita Federal (SRF) – criada pelo Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968, em substituição à Diretoria-Geral da Fazenda Nacional, criada por Getúlio Vargas, em 1934 – e a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP); tendo sido apelidada pela imprensa, na ocasião, de "Super Receita". A RFB é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir seus objetivos; é responsável pela administração dos tributos de competência da União – inclusive os previdenciários e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País. Auxilia, também, o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, além de trabalhar para prevenir e combater a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

As competências da Receita Federal do Brasil podem ser sintetizadas como:

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

- Promoção da integração com órgãos públicos e privados afins, mediante convênios para permuta de informações, métodos e técnicas de ação fiscal e para a racionalização de atividades, inclusive com a delegação de competência;
- Atuação na cooperação internacional e na negociação e implementação de acordos internacionais em matéria tributária e aduaneira;

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é composta por unidades centrais e unidades descentralizadas, distribuídas por todo o território nacional, abrangendo uma área de oito milhões e meio de quilômetros quadrados, e é estruturada conforme o organograma abaixo.



**Figura 1 – Organograma da Receita Federal do Brasil**

(Extraído de: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/arquivos-e-imagens/organograma-v3.png>)

As unidades descentralizadas (distribuídas pelas dez regiões fiscais que abrangem todo o território nacional, conforme o mapa e tabela a seguir) compreendem:

- ALF: Alfândegas da Receita Federal do Brasil
- ARF: Agências da Receita Federal do Brasil
- DEFIS: Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização
- DEINF: Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras
- DECEX: Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Comércio Exterior
- DELEX: Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscaliz. do Com. Exterior
- DEMAC: Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes
- DERAT: Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária
- DERPF: Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas
- DRF: Delegacias da Receita Federal do Brasil
- DRJ: Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil
- IRF: Inspetorias da Receita Federal do Brasil
- Posto: Postos de Atendimento da Receita Federal do Brasil
- SRRF: Superintendências da Receita Federal do Brasil



- 1ª RF**  
 Distrito Federal  
 Goiás  
 Mato Grosso  
 Mato Grosso do Sul  
 Tocantins
- 2ª RF**  
 Acre  
 Amapá  
 Amazonas  
 Pará  
 Rondônia  
 Roraima
- 3ª RF**  
 Ceará  
 Maranhão  
 Piauí
- 4ª RF**  
 Alagoas  
 Paraíba  
 Pernambuco  
 Rio Grande do Norte

- 5ª RF**  
 Bahia  
 Sergipe
- 6ª RF**  
 Minas Gerais
- 7ª RF**  
 Espírito Santo  
 Rio de Janeiro
- 8ª RF**  
 São Paulo
- 9ª RF**  
 Paraná  
 Santa Catarina
- 10ª RF**  
 Rio Grande do Sul

QUADRO RESUMO DAS UNIDADES DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL											
Tipo de Unidade	1ª RF	2ª RF	3ª RF	4ª RF	5ª RF	6ª RF	7ª RF	8ª RF	9ª RF	10ª RF	Total
Unidades Centrais											31
Superintendência Regional	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10
Delegacia de Julgamento	2	1	1	1	1	2	1	2	2	1	14
Delegacia Especial de Fiscalização								1			1
Delegacia Especial de Instituições Financeiras								1			1
Delegacia Especial de Maiores Contribuintes						1	1	1			3
Delegacia Especial de Administração Tributária								1			1
Delegacia Especial de Pessoas Físicas								1			1
Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior								1			1
Delegacia Especial de Comércio Exterior							1				1
Delegacia	7	9	7	7	6	11	8	21	10	8	94
Alfândega	4	3	1	1	1	1	4	4	7	4	30
Inspetoria	1	12	3	6	3	1		1	6	9	42
Agência	29	23	24	27	30	41	20	60	40	33	327
Posto	2		7		1						10
<b>Total</b>	<b>46</b>	<b>49</b>	<b>44</b>	<b>43</b>	<b>43</b>	<b>58</b>	<b>36</b>	<b>95</b>	<b>66</b>	<b>56</b>	<b>557</b>

**Figura 2 – Quadro Geral das Unidades Descentralizadas**

(Extraído de: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/quadro-geral-das-unidades-descentralizadas>)

O ingresso no Quadro de Pessoal do Órgão se dá, mediante aprovação em concurso público realizado pela Escola de Administração Fazendária (ESAF), na Carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil – composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) – autoridades tributárias e aduaneiras da União – e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil (ATRFB).

Porém, exercem também suas funções no Órgão servidores de diversos cargos pertencentes aos quadros do Ministério da Fazenda, bem como empregados do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), funcionários terceirizados e estagiários.

A Receita Federal do Brasil possui, como missão, visão e valores, o seguinte:

**MISSÃO** – Exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade.

**VISÃO DE FUTURO** – Ser uma instituição inovadora, protagonista na simplificação dos sistemas tributário e aduaneiro, reconhecida pela efetividade na gestão tributária e pela segurança e agilidade no comércio exterior, contribuindo para a qualidade do ambiente de negócios e a competitividade do país.

**VALORES** – Respeito ao cidadão, integridade, lealdade com a Instituição, legalidade, profissionalismo e transparência.

## **4.2 O Município de Niterói**

Niterói é um município do estado do Rio de Janeiro, na Região Sudeste do Brasil. Com população estimada em 497.893 habitantes segundo os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística de 2016, e uma área de 129,3 km<sup>2</sup>, integra a Região Metropolitana do Rio de Janeiro e ostenta o mais elevado Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) do Estado e o sétimo maior entre os municípios do Brasil. Individualmente, é o segundo município com maior média de renda domiciliar *per capita* mensal do Brasil e aparece na 13<sup>a</sup> (décima-terceira) posição entre os municípios do país segundo os indicadores sociais referentes à educação.

A cidade é um dos principais centros financeiros, comerciais e industriais do estado do Rio de Janeiro, sendo a 12<sup>a</sup> (décima-segunda) entre as cem melhores cidades brasileiras para se fazer negócios. Niterói vem registrando um alto índice de investimentos na cidade, principalmente imobiliários e comerciais, advindos tanto da herança de ter sido a capital estadual, como por sua proximidade geográfica com a cidade do Rio de Janeiro. Segundo dados do

IBGE de 2010, o produto interno bruto nominal de Niterói foi de 11,2 bilhões de reais, figurando como o quinto município com maior produto interno bruto do estado, depois da capital (a cidade do Rio de Janeiro), de Duque de Caxias, Campos dos Goytacazes e Macaé; além de ser o 45º (quadragésimo-quinto) município mais rico do Brasil. A cidade é o segundo maior empregador formal do Estado do Rio de Janeiro, embora ocupe o quinto lugar quanto ao número de habitantes, que correspondem a 4,11% (quatro vírgula onze por cento) do total da população da Região Metropolitana do Rio de Janeiro.

Niterói possui o melhor índice de desenvolvimento humano do Estado e o terceiro do país de acordo com estudo feito pela Fundação Getúlio Vargas em junho de 2011, que também classificou Niterói como "a cidade com população mais rica do Brasil", por possuir 30,7% (trinta vírgula sete) por cento dela inserida na classe A. Considerando as classes A e B, Niterói também aparece em primeiro lugar, com 42,9% (quarenta e dois vírgula nove por cento) de sua população inserida nessas classes. Está entre as cidades mais alfabetizadas do Brasil, além de apresentar a menor incidência de pobreza, a população com maior renda mensal per capita e o maior índice de longevidade municipal do Estado do Rio de Janeiro.

Em Niterói, o poder executivo é representado pelo prefeito e gabinete de secretários, em conformidade ao modelo proposto pela Constituição Federal. A Lei Orgânica do Município e o atual Plano Diretor, porém, preceituam que a administração pública deve conferir à população ferramentas efetivas ao exercício da democracia participativa. Deste modo, a cidade é dividida em secretarias regionais (embora já tenha sido dividida em administrações regionais), cada uma delas dirigida por um secretário nomeado pelo prefeito.

O poder legislativo é constituído à Câmara Municipal de Niterói (CMN), composta por 21 vereadores eleitos para mandatos de quatro anos (em observância ao disposto no artigo 29 da Constituição Federal, que disciplina um número mínimo e máximo para municípios de acordo com número de habitantes). Cabe à casa elaborar e votar leis fundamentais à administração e ao Executivo, especialmente o orçamento participativo (Lei de Diretrizes Orçamentárias).

## 5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme detalhado no capítulo 3 – Metodologia, os resultados desta pesquisa foram obtidos com base na análise de seis entrevistas em profundidade com sujeitos do Município de Niterói e da Receita Federal do Brasil.

As entrevistas foram conduzidas usando como base perguntas pré-formuladas, semiestruturadas, que se encontram disponíveis para consulta no apêndice. Da análise das entrevistas, surgiram as seguintes categorias.

### 5.1 Convênio Administrativo - Conceitos

Nas entrevistas, inicialmente procuramos identificar quais os objetivos de cada ente conveniado e constatar se a comunhão de interesses está presente nos convênios administrativos celebrados, conforme aponta a literatura trazida para o presente estudo.

Todos os entrevistados consideraram que há comunhão de interesses nos convênios administrativos existentes, em sintonia com a teoria, que destaca nos convênios a existência de partícipes em comunhão de interesses, preponderando, dentre outras características, a mútua colaboração na busca por um resultado comumente pretendido.

Porém, embora exista um consenso entre os entrevistados quanto à comunhão de interesses, metade deles destacou alguns aspectos que dificultam a obtenção plena do interesse comum. Um dos entrevistados comentou o seguinte:

*“Eu acho que a vontade é comum e é grande, mas falta uma mudança cultural e faltam iniciativas para transformar essa vontade em realidade e obter o potencial desses convênios. Se por exemplo, ao invés de agir sob demanda, a gente finalizasse uma fiscalização e, de forma espontânea, encaminhasse esse resultado para o Estado verificar a nível de ICMS, seria uma troca de informações efetiva e importante”.*

(Entrevistado 1)

Dois entrevistados indicaram uma percepção de certa “desigualdade” entre os participantes dos convênios, atribuindo a RFB uma eventual “posição superior”:

*“Existe comunhão de interesses sim, mas de forma bastante incipiente. Não existe um fórum onde possa haver uma integração e, principalmente, onde todos se considerem iguais. A RFB parece se considerar uma ‘elite’ e os demais são inferiores, devendo*

*‘ficar com as migalhas que a RFB resolve dar’. Portanto, existe uma questão política de se dizer que existem convênios, existe integração, quando na prática isso não se verifica de forma efetiva’.* (Entrevistado 5)

*“A RFB inclusive precisa compreender as dificuldades operacionais e tecnológicas dos municípios”.* (Entrevistado 6)

A literatura aponta que o convênio administrativo não se trata de um contrato, e sim de um acordo, pois não é vinculante nem possui partes com interesses conflitantes. Constata-se que os entrevistados foram unânimes em demonstrar uma sintonia com a teoria nessa questão, embora elencando algumas dificuldades e questões limitadoras:

*“Conflitante não. O que eu vejo são algumas dificuldades, principalmente por parte dos municípios, em implementar esses convênios, pois a RFB só pode fornecer as informações para municípios que tenham um corpo técnico adequado (fiscais concursados, etc.), o que não ocorre em grande parte dos municípios. Não é um fator conflitante, mas é limitante”.* (Entrevistado 2)

*“Outra dificuldade é a existência de algumas informações que são protegidas por sigilo fiscal, que mesmo existindo esses convênios, não podem ser fornecidas”.* (Entrevistado 4)

*“Enquanto órgão técnico, não vejo nenhum conflito, muito pelo contrário. Mas por conta de informações isoladas em bancos de dados que não se comunicam, nós aqui no Brasil pecamos demais; e eu sei que existem algumas resistências também nos Estados e Municípios em fornecerem seus dados, então o conflito, em tese, poderia aparecer quando a administração fazendária de algum ente não é técnica, mas sim política. (...). Ou seja, o conflito em potencial é esse político, mas isso pode ser dirimido em municípios que possuam uma estrutura fiscal permanente, com fiscais estatutários”.* (Entrevistado 5)

A afirmação de CARVALHO FILHO (2015) de que “em um convênio administrativo, o elemento fundamental é a cooperação, e não o lucro” é plenamente verdadeira, na avaliação dos entrevistados. O pensamento geral é de que quando alguém começa a se sentir muito demandado e pouco beneficiado com o convênio, acaba havendo uma má vontade; mas se existe uma via de mão-dupla, cada um dos participantes se sente recompensado e é importante, por isso, intensificar

esse fluxo de mão-dupla para permanecer o interesse das duas partes. Um dos entrevistados sintetizou de forma relevante a questão prática decorrente dessa opinião:

*“O objetivo é a utilização de mão-de-obra e demais recursos de cada um para que ambos sejam beneficiados”*. (Entrevistado 3)

Há também uma concordância unânime dos entrevistados com a teoria no tocante à liberdade de ingresso e retirada dos partícipes do convênio como traço característico dessa cooperação associativa, não admitindo cláusula obrigatória da permanência ou sancionadora dos denunciantes. O conceito de igualdade entre os partícipes dos convênios – podendo algum deles, a qualquer tempo, denunciá-lo e retirar sua cooperação quando for de sua vontade, respondendo por obrigações e auferindo vantagens somente no espaço de tempo que participou do acordo – está estabelecido no entendimento dos entrevistados, assim como a observação de que não se admite nenhuma cláusula obrigatória de permanência ou sancionadora dos denunciantes. É consenso geral que, uma vez algum participante tendo avaliado que o convênio não é mais de seu interesse, pode encerrá-lo a qualquer momento, sem nenhuma sanção.

## **5.2 Repartição de Competências entre os Entes Federados**

Quanto ao disposto no Decreto nº 6.170, de 2007, que classifica os convênios como práticas de descentralização administrativa, proclamando que os mesmos serão utilizados como formas de descentralização da Administração Federal; a discordância foi praticamente unânime, havendo apenas um entrevistado que concordou parcialmente com a classificação.

*“Concordo parcialmente, porque a descentralização não é tanto administrativa, mas sim operacional; descentraliza a informação, a obrigação de fazer”*. (Entrevistado 6)

Um ponto bastante comentado foi a questão da “cooperação” existente nos convênios, ao encontro do que é chamado de federalismo cooperativo; manifestando-se o esforço pela busca da realização de interesses mútuos e de acordos jurídicos próprios para a realização material do federalismo cooperativo brasileiro, realçando o convênio administrativo como instrumento de ajuste de interesses bilaterais ou múltiplos.

*“Vejo mais como uma cooperação administrativa e uma maneira de alavancar o trabalho de cada um dos conveniados. A palavra ‘cooperação’ para mim representa cerca de oitenta por cento do que vem a ser um convênio. Mesmo na medida em que se consiga implementar efetivamente um convênio para fiscalização e cobrança de*

*tributos (como no caso do ITR), não enxergo isso como uma descentralização administrativa, mas sim como uma cooperação, onde ambos possuem interesse no êxito do convênio”.* (Entrevistado 1)

*“Aqui no Brasil, eu vejo mais como um trabalho em conjunto, que visa um ‘ganha-ganha’ para os dois lados. Não considero bem uma descentralização administrativa, mas uma descentralização de informações”.* (Entrevistado 2)

*“Descentralização dá uma impressão de que você está ‘transferindo a responsabilidade do trabalho’, o que não é o caso; a questão é mais de cooperação mútua, ganhos para os dois lados”.* (Entrevistado 3)

Confirma-se, portanto, a implementação prática das inspirações do texto constitucional de 1988 na construção de um sistema de competências que reforça os laços entre os diversos entes da federação, com esforços comuns na atuação administrativa dos entes federados.

Todo o referencial teórico estudado sobre os convênios aponta para a busca da melhoria da eficiência administrativa na realização de suas competências, de modo que a partilha de esforços veio fomentar o que, comparativamente de modo isolado, os entes públicos não alcançariam ou, pelo menos, não obteriam o êxito esperado. Porém, instados a avaliar o resultado prático positivo do papel dos convênios nesse incremento de eficiência, houve uma grande divisão dos entrevistados, com avaliações positivas bem como opiniões sinalizando que, apesar do grande potencial dos convênios, esse resultado ainda está longe de ser alcançado na prática.

*“Em teoria, sim. No ITR, por exemplo, desde que os municípios tivessem interesse bem como mão-de-obra e tecnologia para tanto, seria uma ilustração perfeita disso”.* (Entrevistado 2)

*“Tenho certeza absoluta. Se, por exemplo, alguém for em uma empresa e detectar uma omissão de receitas, isso é de interesse da União, Estado e Município; se não houver integração entre os fiscos das três esferas de Governo, teremos perda de arrecadação, perda de receitas. Os órgãos de inteligência federais deveriam, ao detectar omissão de receitas em alguma empresa, socializar a informação para os estados e municípios, para eles também arrecadarem nas suas esferas de competência; e vice-versa, porque aí torna-se uma relação ganha-ganha”.* (Entrevistado 5)

### **5.3 Convênios Existentes**

Conforme legislação estudada, existem diversos convênios que podem ser celebrados entre a União (por intermédio ou com a participação da Receita Federal do Brasil) e os demais entes federados – Estados, Distrito Federal e Municípios; seja visando estimular o aumento da arrecadação tributária ou mesmo para fins de cooperação técnica e integração fiscal, intercâmbio de informações sobre repasses e transferências de recursos financeiros, entre outros.

Embora haja um destaque em termos de importância, dentre todos os convênios previstos na Legislação, tanto do relativo à fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – atualmente disposto na Instrução Normativa RFB nº 1640, de 11 de maio de 2016 – quanto daquele para fins de delegação da inscrição e cobrança da Dívida Ativa relativamente aos créditos tributários incluídos no regime de arrecadação do Simples Nacional, com base na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; verificou-se que, por ser mais celebrado e amplamente utilizado pela RFB, o principal convênio no Órgão é o de intercâmbio de informações e cooperação técnica.

Questionou-se, nas entrevistas, quais seriam os principais convênios administrativos existentes entre a RFB e demais entes federados, inclusive no caso concreto do Município de Niterói, e diversos apontamentos interessantes surgiram, inclusive críticas contundentes. Para ilustrar as diversas vertentes, seguem algumas transcrições de respostas:

*“Tanto o Convênio do SIMPLES quanto do ITR estão começando a ser desenvolvidos agora; (...) no SIMPLES, há um aspecto tecnológico para dificultar, enquanto no ITR existe a dificuldade de definição das estratégias a serem adotadas para treinar e capacitar os Municípios. A estrutura de fiscalização da grande maioria dos municípios é bastante precária; os fiscais possuem baixa remuneração e estão no cargo ‘de passagem’, ou seja, não se pode investir e apostar nessas carreiras, o que é um grande problema. A maioria dos municípios vivem mais dos repasses financeiros do Estado e da União, portanto não se interessam muito em desenvolver uma estrutura de fiscalização; e isso é um grande entrave para o Convênio de ITR, pois a RFB exige uma estrutura mínima. Não adianta o município celebrar o Convênio se ele não possuir mão-de-obra qualificada para realizar o trabalho; a RFB também já não tem quantitativo suficiente de Auditores Fiscais em geral, na área de ITR menos ainda”.*

(Entrevistado 1)

*“Grande parte dos municípios possuíam convênios com a RFB para acesso eletrônico ao cadastro, sem troca de informações. Com a edição de novas normas, fizemos convênios mais detalhados, como esse com Niterói, que inclusive queremos usar com outros municípios. Fomos na AMERJ (Associação de Municípios do RJ) para tentar implantar esse trabalho, inclusive com relação ao SIMPLES Nacional, porque isso iria desafogar nossa fiscalização e proporcionar um ganho para os Municípios, pois para eles é uma arrecadação interessante. Na questão do ITR, a gente esbarra em um problema: os Municípios não têm muito interesse na efetiva fiscalização; primeiro porque estão ali perto do contribuinte, geralmente um fazendeiro com muito poder e influência na política do Município, e segundo porque o ITR não tem tanto retorno na arrecadação”.* (Entrevistado 3)

*“(...) tivemos que fazer um concurso público para a admissão de novos fiscais, pois os fiscais mais antigos, em geral, não tinham conhecimento mais profundo de informática. Muitas vezes um Município não consegue acessar a informação na RFB por falta de sistemas de informática compatíveis ou falta de conhecimento de bancos de dados. O maior empecilho que enfrentamos nessa questão é a falta de alguém capacitado para treinar os servidores municipais no SIMPLES; recorreremos tanto à União quanto ao Estado, porém sem sucesso. No Estado queriam inclusive cobrar por esse treinamento, quando na realidade há um compromisso assinado de repasse de informações sem custos. (...) Na minha opinião, a RFB deveria facilitar a capacitação de fiscais municipais com treinamentos regulares de SIMPLES Nacional, para que possamos pulverizar a atuação nos municípios; até porque, embora a RFB não esteja muito preocupada com a arrecadação do SIMPLES, para os Municípios é uma arrecadação importante – em Niterói, cerca de 15% da arrecadação de ISS vem do SIMPLES Nacional. O convênio de troca de informações também funciona de forma precária, visto que a RFB celebra esses convênios mas ‘desconfia’ dos entes, alegando muitas vezes necessidade de sigilo fiscal para não repassar informações, como se o fiscal municipal não soubesse guardar sigilo. Existe uma enorme dificuldade para se chegar na ‘caixa preta’ da RFB, você mal consegue acessar os dados cadastrais básicos de CNPJ e CPF; se você quiser fazer uma circularização de CNPJ com Receita Bruta é praticamente impossível. E se você quiser obter, por exemplo, uma ‘massa’ de*

*informações de CPF para colocar em cadastro de IPTU, acaba por ser oneroso, o que é um ponto fraquíssimo da RFB”.* (Entrevistado 5)

*“A impressão é que a RFB se ‘encastelou’, que se considera ‘dona da informação’ e tem muita dificuldade para compartilhar com estados e municípios, pois acham que esses entes farão uso político daquelas informações. E essa preocupação não se justifica, até porque se houver um vazamento de dados sigilosos, cada um deverá responder na forma da Lei”.* (Entrevistado 6)

Quando se trata de avaliar a questão do custo-benefício dos convênios de intercâmbio de informações e cooperação técnica, a opinião é unânime no sentido positivo, apesar de todas as dificuldades e limitações citadas. Todos enxergam, ainda, um bom potencial de desenvolvimento e ampliação para melhor aproveitamento desses instrumentos legais.

*“O município de Niterói vem tentando desenvolver sua estrutura de fiscalização, para que possa aproveitar melhor o potencial desses convênios, e neste caso acho que será mais fácil a RFB desenvolver todo o potencial que enxerga nesses convênios; portanto eu considero promissor. Esse potencial não será alcançado sem o esforço dos dois lados”.* (Entrevistado 1)

*“Bom custo X benefício, principalmente na otimização de recursos. Quanto mais nós pudermos trocar informações entre os entes federativos, melhor será para todos. Claro que às vezes ocorrem alguns contratemplos, como por exemplo, o colega da ponta não conhecer o convênio; ou a falta de clareza de algum convênio, que tenha sido formatado em uma visão passada que não corresponde mais à realidade de hoje. Em um convênio tem que haver reciprocidade, principalmente em convênios de troca de informações. A RFB, ao fornecer uma informação a um ente federado, não está fazendo isso prestando um favor, mas sim com o interesse de que ele faça o que nós não podemos fazer. (...). O texto do convênio também precisa evoluir para se adequar ao ambiente atual (...) E essa evolução não ocorre na velocidade adequada”.* (Entrevistado 2)

*“Existe o problema limitador que é o custo do fornecimento da informação pelo SERPRO, fazendo com que a RFB consiga as informações de forma gratuita quando solicita, porém, quando é o inverso, existe um custo alto para o ente conveniado, cobrado pelo SERPRO, para realizar a apuração especial. Em um convênio, a*

*colaboração entre os entes conveniados precisa ser recíproca, então esse custo tem que ser repensado, para alavancar o potencial do convênio”.* (Entrevistado 3)

Na questão específica do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que é de competência da União, mas pode ser cobrado e fiscalizado pelos Municípios – conforme art. 153, § 4º, III da CF/88; os municípios podem firmar um convênio com a Secretaria da Receita Federal do Brasil para obter o benefício do recebimento da outra metade arrecadada pela União (uma vez que já recebem metade de todo o imposto arrecadado referente às propriedades rurais de sua jurisdição), ficando aptos a implementar as políticas de fiscalização. O pressuposto é que os municípios são justamente os entes públicos que melhor detêm as informações quanto às propriedades rurais situadas nos territórios de sua competência, o que torna mais fácil verificar a exatidão das informações prestadas pelos responsáveis de fato e de direito. Ressalte-se que o convênio não transforma o imposto rural em um novo tributo municipal, pois este continua ainda sob a competência da União.

Nas entrevistas, constatou-se a consciência de que a Receita Federal do Brasil não possui recursos humanos necessários para desenvolver de forma efetiva a fiscalização do ITR, efetuando apenas a “Malha ITR”, com cruzamento das informações recebidas do INCRA com as declarações dos contribuintes (ou seja, não é uma fiscalização mais aprofundada). Verificou-se uma estratégia adotada pela RFB de treinar alguns municípios, e atualmente, dos 170 (cento e setenta) municípios na área de abrangência da SRRF07 (estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo), 45 (quarenta e cinco) possuem esse convênio previsto na IN 1.640/2016, o que corresponde a 26% (vinte e seis por cento) do total de municípios da região. O município de Niterói não é um dos conveniados e não há previsão para sua celebração, em virtude principalmente de dois fatores: Niterói é um município essencialmente urbano; e, em virtude da escassez de recursos humanos, não compensa deslocar fiscais para efetuar trabalho de ITR.

*“Não possui, porque o Município de Niterói praticamente não tem ITR, não vale a pena manter uma estrutura de fiscalização para isso”.* (Entrevistado 5)

*“Na verdade, se formos considerar legalmente, há até um conflito, porque Niterói não tem área rural pela Lei Municipal, é totalmente urbano; e nós sabemos que a RFB tem alguns cadastros de ITR no município. Por tudo isso, realmente não vale a pena se preocupar com o ITR em Niterói”.* (Entrevistado 6)

Conforme verificado na teoria estudada, a potencialidade do ITR é grande, mas até hoje há controvérsias sobre sua efetiva viabilidade, face às dificuldades de fiscalização. Se não fosse pela análise do custo da implantação da cobrança contra a baixa e difícil arrecadação, os municípios teriam teoricamente mais condições de fiscalização sobre os imóveis rurais de sua competência do que tem atualmente o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra). Assim, os municípios interessados em aderir ao convênio devem urgentemente se estruturar para tal feito, por meio de pessoas tecnicamente especializadas, uma vez que a estimativa de sonegação é de quase 100% (cem por cento) do valor arrecadado (ZANON, 2006).

No caso de Niterói, ao analisar as vantagens e desvantagens de aderir ao convênio, pelo fato de ter que assumir toda a estrutura necessária para controlar, organizar e fiscalizar o pagamento do ITR pelos proprietários rurais, em cotejo com a previsão de incremento de arrecadação; o convênio não se mostrou viável, principalmente em face das dificuldades de identificação e fiscalização e carência de pessoal. A avaliação dos entrevistados, em geral, é de que o custo-benefício não seria interessante para o Município atualmente, embora possa haver um potencial a ser explorado.

Quanto aos convênios entre a PGFN e outros entes federados, com a participação da RFB, para fins de inscrição e cobrança da Dívida Ativa relativamente aos créditos tributários incluídos no regime de arrecadação do Simples Nacional – nos moldes da Lei Complementar nº 123, de 2006; verificou-se que esse assunto não é tratado como prioridade na RFB. A SRRF07 não possui nenhum convênio desse tipo e não há qualquer previsão para sua celebração, embora alguns trabalhos estejam sendo desenvolvidos para iniciar essa fiscalização tanto por parte do próprio Órgão quanto diretamente por parte dos demais entes.

*“No SIMPLES Nacional, a legislação permite que tanto a RFB quanto o Estado ou Município fiscalize o contribuinte optante, portanto a RFB está oferecendo treinamentos e tentando incentivar os demais entes federados a fazer esse trabalho; existem contribuintes que a RFB não fiscalizaria no dia a dia, então é melhor dar subsídios e informações aos Estados e Municípios para que façam, havendo assim um ganho para todos em termos de arrecadação”.* (Entrevistado 3)

*“Não temos ainda nenhum caso em que o Auditor Fiscal da RFB tenha autuado um optante do SIMPLES Nacional e isso tenha se tornado uma Dívida, mas vai ter, estamos em curso para desenvolver isso. A RFB tem poucos Auditores Fiscais lotados*

*na área de fiscalização em geral, cerca de 20% no total; portanto, trabalhando no SIMPLES Nacional são pouquíssimos”.* (Entrevistado 4)

A análise dos aspectos importantes positivos e negativos relativamente à assinatura desse convênio com a PGFN e RFB, no caso do Município de Niterói, verificou-se positiva, uma vez que o Município demonstrou possuir interesse na sua celebração, estando no aguardo apenas do parecer jurídico. Todo o trabalho preparatório em termos de pessoal, material e tecnologia foi efetuado, e a legislação municipal está sendo aperfeiçoada, para que o convênio seja efetivo quando for celebrado.

*“Há interesse em celebrarmos o convênio. Está sob análise da PGM, que hoje não possui uma capacidade técnica muito boa nem mesmo para executar as dívidas do próprio Município. Então acredito que, enquanto isso não for solucionado, essa análise ficará relegada a segundo plano; porém não houve nenhuma ‘negativa’ por parte da Procuradoria (...). Até porque, nós só começamos efetivamente a trabalhar com SIMPLES há uns 2 meses; demoramos bastante a preparar nosso pessoal e nossos sistemas, treinar, obter certificação digital, ou seja, houve um grande atraso também de nossa parte. Não adiantava eu fazer toda uma movimentação nesse sentido lá em 2013, se eu sequer possuía sistemas robustos o suficiente para fazer cobranças ou para trocar informações de SIMPLES; então primeiro tivemos que adequar os sistemas, e isso iniciou em novembro de 2014, ou seja, estamos fechando o segundo ano de uso do novo sistema, que ainda está em fase de customização. Com esse convênio, eu acredito que consiga dobrar minha arrecadação do SIMPLES, porque há bastante margem para avanços. Essa não é uma análise científica, mas sim baseada na experiência. O próprio controle municipal ainda é um pouco deficitário nessa área, por isso estamos promovendo alterações na legislação e nos sistemas”.* (Entrevistado 5)

*“Esse é um convênio de cobrança administrativa, e ainda está totalmente a cargo da RFB. Hoje temos uma situação ‘sui generis’, se eu lançar o débito aqui pelo Município, ele será cobrado lá pela RFB, é obrigatório que o Auto de Infração seja feito pelo sistema da RFB; eu treino meus fiscais no sistema da RFB, cobro por lá e, se não houver o pagamento - e o débito for inscrito na Dívida Ativa da União, eu precisaria desse convênio para poder cobrar por aqui. Esse convênio ainda está em análise pela Procuradoria Geral do Município”.* (Entrevistado 6)

## **6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS**

O objetivo deste trabalho foi identificar quais as vantagens, desvantagens e os ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios. Buscou-se, por meio da análise de um caso concreto – Convênios entre a RFB e o Município de Niterói/RJ, identificar e propor mudanças, melhorias ou ampliações que busquem atingir a plenitude do potencial desse instrumento legal, em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação.

Para tanto, realizou-se um estudo de caso e, com a análise de variáveis previamente levantadas, efetuou-se uma pesquisa qualitativa baseada, principalmente, em entrevistas em profundidade com as pessoas “chave” nos processos de implantação e acompanhamento dos convênios celebrados, tanto do lado da Receita Federal do Brasil quanto do Município de Niterói.

A pesquisa foi realizada na Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos tributos de competência da União – inclusive os previdenciários e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País; e no Município de Niterói, que integra a Região Metropolitana do Rio de Janeiro e é um dos principais centros financeiros, comerciais e industriais do Estado, ostentando o mais elevado Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) do Estado e o sétimo maior entre os municípios do Brasil - individualmente, é o segundo

município com maior média de renda domiciliar *per capita* mensal do Brasil, além de ser o 45º (quadragésimo-quinto) município mais rico do país.

Foram efetuadas 06 (seis) entrevistas no total, tanto com sujeitos do Município de Niterói quanto com sujeitos da Receita Federal do Brasil; e foi utilizado um roteiro semiestruturado de perguntas com a finalidade de nortear as entrevistas, que foram realizadas no mês de dezembro de 2016, todas conduzidas pelo próprio pesquisador.

A questão que norteou este estudo foi a seguinte:

- Quais as vantagens, desvantagens e os ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios?

Outras questões, desdobradas da questão principal, foram elaboradas e também guiaram este trabalho:

- Quais as possíveis mudanças, melhorias ou ampliações que poderiam contribuir para atingir a plenitude do potencial desse instrumento legal, em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação?
- Quais os pontos em que a literatura e a prática divergem?

Neste capítulo, buscar-se-á fazer uma reflexão crítica sobre o que foi encontrado durante a pesquisa, relatar a utilidade do estudo e fazer sugestões para pesquisas futuras.

## **6.1 Conclusões**

A pesquisa efetuada abrangeu os Entes Federados brasileiros (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); e o foco foi direcionado para a Receita Federal do Brasil (como Órgão Federal representando a União) e o Município de Niterói, situado no Estado do Rio de Janeiro. Todos os sujeitos entrevistados, tanto da Receita Federal do Brasil quanto do Município de Niterói, no momento das entrevistas, estavam desempenhando funções que implicavam grande relevância nos processos de implantação e acompanhamento de convênios administrativos celebrados.

De acordo com o que foi encontrado tanto na literatura quanto – e principalmente – nas entrevistas, inicialmente destacam-se as vantagens e as desvantagens da celebração de convênios administrativos, tanto na ótica da RFB quanto do Município de Niterói. A pesquisa indicou que existe uma grande diferença de percepção entre o pessoal da União e o pessoal do Município. Da parte da RFB, o sentimento é de que, comparativamente, os convênios são muito mais vantajosos para os demais entes. Em síntese, foram citados dois aspectos principais:

- a RFB possui o domínio de muito mais informação do que os Estados e Municípios, e os convênios possibilitam aos mesmos receber essas informações que, de outra forma, não teriam; e
- os Estados e Municípios não têm como instituir obrigatoriedade de informações que são de âmbito federal, como por exemplo, DIRF, DCTF, DIMOB, DMED.

Os entrevistados da RFB avaliaram não haver nenhuma desvantagem com a celebração de convênios, mas foram unânimes em apontar aspectos que classificaram como “dificuldades”, tais como: falta de evolução do texto dos convênios na velocidade necessária; frequente alteração nas normas; falta de manuais de padronização de procedimentos; custo para alguns tipos de acesso à base de dados da RFB (cobrado pelo SERPRO). Uma dificuldade citada em especial foi a frequente negativa da RFB em fornecer uma determinada informação por não ter certeza sobre a questão do sigilo fiscal, ou sobre a ocorrência de infração a algum dispositivo legal, ocasionada pela falta de maior clareza na regulamentação (alegou-se que a legislação é bastante esparsa e, às vezes, até conflitante).

Na ótica do Município, as potenciais vantagens decorrentes da celebração de convênios com a RFB são quase que “anuladas” na prática, em decorrência de atitudes e comportamentos dos servidores do Órgão Federal. Ou seja, o Município possui grande interesse nos convênios, enxerga seu potencial e acredita que eles são essenciais para o país no momento atual de crise de arrecadação, mas considera que a “cultura burocrática” inviabiliza um maior aproveitamento desses instrumentos legais. A opinião dos entrevistados é que a legislação é muito boa, mas na prática, existem dificuldades por parte dos gestores da RFB em trabalhar de maneira conjunta com outros órgãos. Eles acreditam que o acesso deveria ser facilitado, bem como a tecnologia para o acesso deveria ser melhorada, já que muitos municípios não possuem sistemas tão robustos e avançados quanto os da RFB. Enfatizou-se, nas entrevistas, a opinião de que a legislação é boa, o sistema é excelente, mas falta maior comunicação entre os entes conveniados, bem como faz-se necessário uma mudança de estrutura e de cultura, para que os melhores resultados apareçam. Aqui, houve críticas contundentes justamente no aspecto da negativa do fornecimento de informações pela RFB com base no “sigilo fiscal”: o entendimento do Município é que essa preocupação não se justifica a ponto de constituir um entrave, pois bastaria exigir que a entrega do dado fosse feita a um Auditor Fiscal de carreira estatutária do ente federado; e na eventualidade de haver um vazamento de dados sigilosos, o responsável responderia na forma da Lei.

A questão do SIMPLES Nacional também foi bastante abordada pelos entrevistados do Município de Niterói. Citou-se que esse regime tributário diferenciado abriga 85% (oitenta e cinco por cento) das empresas e a RFB não fiscaliza, então bastaria passar para os estados e municípios fiscalizarem, pois haveria ganhos de arrecadação para todos. A opinião é de que não é suficiente apenas haver a vontade, por parte da RFB, de transferir a capacidade tributária ativa para os estados e municípios nessa questão, mas que o Órgão Federal precisa dar as ferramentas e o apoio necessários, para que os resultados positivos efetivamente apareçam. Um importante aspecto levantado foi quanto ao objetivo dessa fiscalização, transcendendo a arrecadação tributária – não tão expressiva no cenário total da União – e contribuindo para maior idoneidade dessas empresas: existem algumas “pequenas empresas de fachada”, que são constituídas no regime do SIMPLES Nacional e servem para esconder negócios escusos e de maior vulto; portanto precisam ser fiscalizadas não tanto para efeitos de arrecadação, mas principalmente para evitar que se perca arrecadação com empresas maiores (que estão incluídas indevidamente no regime tributário do Simples).

Quando abordada a questão de “o que poderia ser aperfeiçoado na prática”, notou-se que a RFB possui uma ferramenta poderosa já registrada no INPI – o sistema ContÁgil. Existe uma versão “aberta” do sistema que pode ser utilizada por qualquer ente conveniado, e ela foi desenvolvida justamente para ser uma ferramenta de utilização comum mediante convênio, com potencial para alavancar principalmente os municípios que têm uma estrutura muito pequena de fiscalização, de forma a analisar e trabalhar essas informações visando identificar fraudes. Da parte da RFB, a estratégia já foi iniciada – o sistema foi registrado e já se desenvolveu uma versão “lite”, porém falta agora “vender a ideia” para os municípios, de forma que eles passem a utilizar a base de dados do sistema para a troca de informações, gerando assim um ganho considerável (principalmente na identificação de eventuais inadimplências e sonegações, permitindo que os municípios possam agir na recuperação dessas receitas desviadas). Por outro lado, os entrevistados do Município de Niterói foram unânimes na crítica sobre a falta de disponibilização do referido sistema por parte da RFB, pois consideram que seria uma importante ferramenta de aperfeiçoamento na realização de atividades de fiscalização, para combater a evasão fiscal a fim de incrementar a receita tributária.

Verifica-se, portanto, nessa questão específica do sistema ContÁgil uma “falta de sintonia” entre a RFB e os demais entes federados: a RFB já finalizou todo o trabalho de desenvolvimento e

registro e acredita que precisa focar no “marketing” junto aos demais entes; enquanto estes já estão conscientes da importância do sistema, mas não conseguem obter o acesso ao mesmo. Ou seja, o “marketing” é desnecessário, o que precisa ser feito na prática é a disponibilização imediata da ferramenta para utilização plena por parte dos Estados e Municípios.

Outro aspecto constatado foi que, embora seja unânime a avaliação de que, com a celebração de convênios administrativos, existem ganhos para todos os participantes; os entrevistados em geral apontaram diversas mudanças que poderiam ser implantadas no processo visando atingir a plenitude do potencial desse instrumento legal (em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação). Muitas dessas sugestões são, na prática, perfeitamente possíveis de implantação a curto prazo sem maiores dificuldades e, em tese, teriam o condão de efetivamente incrementar o potencial dos convênios, como por exemplo:

- Instituir a troca “automática” de informações ao final de cada fiscalização da RFB, com o envio direto – sem necessidade de aguardar solicitação – aos entes federados que pudessem ter interesse, das informações mínimas do resultado da ação fiscal (CNPJ, nome do contribuinte, exercícios fiscalizados, tributos lançados), para que outro ente federado também pudesse atuar, relativamente aos tributos de sua competência.
- Realizar um trabalho de disseminação da informação, por meio de seminários, simpósios, ou mesmo reuniões com troca de informações, para conscientizar os servidores sobre a importância da utilização desses instrumentos legais de forma efetiva; visto que os servidores, de um modo geral, tanto na RFB quanto nos demais entes federados, desconhecem a existência desses convênios e, mesmo quando conhecem, não sabem da plenitude do seu potencial de utilização ou mesmo têm medo de utilizá-los.
- Promover uma maior aproximação com os diversos entes federados e até mesmo com outros Órgãos federais, pois a RFB é muito “isolada” e desconhece até mesmo quais são as carências dos demais Órgãos.
- Estabelecer uma melhor coordenação entre os diversos setores da RFB para evitar problemas como, por exemplo, a descontinuação de um sistema pela COTEC sem avisar a COCIF, que é quem cuida dos convênios.
- Atualizar o texto de diversos convênios, de tempos em tempos, para adequá-los à realidade do momento.
- Elaborar um manual de troca de informações, como já existe na área internacional.

Ficou claro que o pensamento dominante é de que não adianta simplesmente um representante da RFB celebrar esses convênios com um representante de Estado ou Município, para que haja visibilidade política (fotos, reportagens, etc.) e, na hora da utilização, na prática, não se traduzir em um ganho; ou seja, isso precisa ser feito de forma efetiva e não apenas no papel.

Por fim, passamos a apresentar algumas conclusões e percepções particulares que resultaram desse estudo, principalmente das entrevistas realizadas.

A maneira como se organiza o sistema tributário nacional, por vezes, induz à guerra fiscal entre os estados ou entre os municípios; e essa organização, no tocante à repartição de receitas tributárias, do ponto de vista municipal, apresenta também uma grande distorção: os municípios maiores tem uma grande relação percentual entre as receitas próprias e as receitas totais e, portanto, possuem bastante interesse em aumentar suas receitas próprias; porém, à medida que os municípios vão ficando menores, a dependência das transferências constitucionais de receitas – via fundos de participação, transferências de percentual de tributos ou royalties – vai ficando cada vez maior, chegando a 90% (noventa por cento) ou até 95% (noventa e cinco por cento) do total. Dessa forma, esses municípios não possuem nenhum interesse em manter uma fiscalização de ISS ou IPTU, muitos municípios pequenos abrem mão quase que completamente da sua competência de gerar e fiscalizar receitas próprias; e, nesses casos, não adianta celebrar convênio, pois não há o interesse político – e talvez uma grande parte dos municípios do Brasil esteja nessa situação.

Portanto, a legislação e os convênios em si não guardam muito essas realidades e interesses particulares de cada ente. Nos Estados e em cidades maiores, como Niterói e as capitais dos Estados, via de regra, a organização tributária e a independência do seu corpo fiscal possuem uma relação muito próxima com a União, normalmente centralizada em arrecadação de receitas próprias. Assim, os servidores responsáveis (no âmbito da Receita Federal do Brasil) pela área de convênios administrativos deveriam efetuar um mapeamento para fins de tratamento gerencial específico dos maiores centros, visando um maior ganho de arrecadação para estes e para a União também; e nos municípios menores, poderia haver um tratamento mais “paternalista”. Dessa forma, poderíamos ter uma Federação mais integrada, mais conectada nas três esferas de Governo, com uma tributação mais justa e o cidadão satisfeito.

Comparativamente com alguns municípios, a administração tributária da RFB está alguns anos e até décadas a frente, em termos de sistemas e estrutura, portanto a União precisa comandar efetivamente o processo. Hoje, com os instrumentos que temos – SPED contábil, SPED fiscal, Nota

Fiscal Eletrônica; dá para se fazer um grande trabalho de combate à sonegação de tributos em geral. Os municípios possuem outras fiscalizações que também podem auxiliar, como as fiscalizações de posturas – para verificação de cadastros, efetiva atividade econômica exercida, e coisas do gênero.

Estima-se que o índice de sonegação nas microempresas esteja na faixa de 90% (noventa por cento), ou seja, se houvesse uma fiscalização mais efetiva de modo geral, muitas microempresas perderiam essa condição e passariam a ser Empresas de Pequeno Porte. Por outro lado, deveria haver um incentivo ao empreendedorismo, a legislação poderia facilitar e estimular o contribuinte a mudar de faixa, e nesse aspecto seria interessante envolver em convênios outras entidades como o SEBRAE; hoje, a legislação penaliza o contribuinte, e ele começa a sonegar para não mudar de faixa e pagar mais tributos. Essa política de tutelar muito as microempresas gera esses conflitos, portanto, convênios envolvendo outras entidades não tributárias (SEBRAE, Juntas Comerciais, Secretarias de Desenvolvimento Econômico) são essenciais também, pois melhoram a arrecadação através de uma “política fiscal”; ou seja, não basta celebrar convênios visando somente fiscalizar, mas também é importante verificar como tratar o empresário para que ele cresça, e como as administrações estaduais e municipais vão atuar para atrair novos negócios para alavancar PIB bem como arrecadação sustentável. Se isso não for feito, por mais que se atinja a excelência no nível de controle de arrecadação e não haja mais sonegação fiscal, esse patamar ficará estável, a menos que se agregue mais movimento econômico no sentido de gerar mais tributos. Assim, a legislação tributária precisa andar em conjunto com outras políticas públicas, para facilitar que esse microempreendedor individual se torne um dia uma grande empresa, gerando assim mais arrecadação tributária.

Em síntese, podemos afirmar que os objetivos deste estudo foram alcançados, com a identificação das vantagens, desvantagens e dos ganhos para a Receita Federal do Brasil com a celebração de convênios com Estados e Municípios, com uma grande diferença de percepção entre a ótica do pessoal da RFB e a ótica do pessoal do Município. Foram ainda identificadas e propostas diversas mudanças, melhorias ou ampliações com o fim de buscar atingir a plenitude do potencial desse instrumento legal, em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação; e foram também registrados pontos de divergência e de concordância entre a literatura e a prática. Concluindo, podemos inferir que, por ser nosso País uma Federação, com três esferas de Governo – União, Estados e Municípios, a celebração de Convênios Administrativos é a melhor maneira de se unir e integrar os três entes políticos, sem maiores entraves burocráticos, sem

vaidades e orgulho pessoal, para que todos em conjunto possam oferecer ajuda mútua e alavancar sua performance tributária individual.

## **6.2 Utilidade e Sugestões para Pesquisas Futuras**

Convênios administrativos são espécies de acordos de vontade, resumindo-se em instrumento utilizado pela Administração Pública para associar-se com outras entidades estatais ou paraestatais, desde que haja estrutura capaz de atingir o fim conveniado. Nos convênios, o elemento fundamental é a cooperação, e não o lucro; e destacam-se a reciprocidade de interesses (havendo, portanto, uma conjugação dos mesmos) e a existência de partícipes em comunhão de interesses, preponderando, nestes últimos, a mútua colaboração na busca por um resultado comumente pretendido, dentre outras características.

Considerando os resultados deste estudo, abrangendo um ente federado que possui grande relevância econômica no cenário nacional – Município de Niterói, sétimo maior IDHM entre os municípios do Brasil e segundo município com maior média de renda domiciliar *per capita* mensal do Brasil, sendo a 12ª (décima-segunda) entre as cem melhores cidades brasileiras para se fazer negócios; faz-se pertinente recomendar, como sugestão para pesquisas futuras, o aprofundamento deste trabalho, abrangendo em especial municípios menores e com características diversas, bem como estados da Federação. Entendemos que podem surgir importantes resultados ao se analisar, através de casos concretos, quais as vantagens, desvantagens e eventuais ganhos com a celebração de convênios com Estados e Municípios de diferentes tamanhos e características, muitas vezes necessitando até mesmo preocupar-se mais com a parte política do que técnica no trabalho de arrecadação tributária.

Outra sugestão para pesquisas futuras é a de aplicar este estudo a convênios entre a União e entidades de caráter privado sem fins lucrativos, para analisar como funcionam na prática. Acredita-se que diferentes percepções sejam identificadas, já que uma organização do setor público difere em muito de uma organização do setor privado; e seria interessante efetuar uma comparação com o que se observou relativamente a entidades da administração pública, principalmente no intuito de se trazer, para um ou para outro lado, as melhores práticas que se revelem eficazes em uma administração (seja pública ou privada) e, porventura, não estejam sendo observadas na outra. Essa expansão do estudo poderia ainda comprovar ou desmentir o pensamento de Odete Medauar (2008) em relação aos interesses, de que "*a presença do poder público em um dos polos levaria a*

*raciocinar que o interesse público necessariamente será o fim visado pelos convênios e contratos administrativos; por outro lado, no caso de convênio celebrado com particular poder-se-ia argumentar que este não atua com fim de interesse público, havendo, então, interesses contrapostos; por um e outro raciocínio, não se fixa a distinção".*

## 7. REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 3a. Ed., 2004

BOGDAN, R.C.; BIKLEN, S.K. **Investigação Qualitativa em Educação: Uma Introdução à Teoria e aos Métodos**. Porto: Porto Editora, 2a. Ed., 2006

CARVALHO FILHO, J.S. **Manual de Direito Administrativo**. 28ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015

CÓDIGO Tributário Nacional. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/DOUconstituicao88.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/DOUconstituicao88.pdf) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

CONVÊNIO. In: **Wikipédia**. Disponível em: < <https://pt.wikipedia.org/wiki/Conv%C3%AAnio> > Acesso em: 04 de agosto de 2018

CRESWELL, J.W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. Porto Alegre: Artmed, 2 a. Ed., 2007

DECRETO nº 6.170, de 25 de julho de 2007. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

DECRETO-LEI nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Atlas, 2007

HILAL, A.V.G. **Dimensões e clusters de cultura organizacional de uma empresa brasileira com atuação internacional.** Tese de Doutorado em Administração. Rio de Janeiro: Instituto COPPEAD de Administração/UFRJ, 2002

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 1640, de 11 de maio de 2016. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73816> >  
Acesso em: 04 de agosto de 2018

LAVILLE, C., & DIONNE, J. (1999). **A Construção do Saber: Manual de Metodologia de Pesquisa em Ciências Humanas.** Porto Alegre: Artmed, 1999

LEI nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

LEI nº 11.107, de 06 de abril de 2005. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111107.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111107.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

LEI nº 11.457, de 16 de março de 2007. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

LEI COMPLEMENTAR nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm) > Acesso em: 04 de agosto de 2018

LOCKE, L.F.; SPIRDUSO, W.W.; SILVERMAN, S.J. **Proposals that Work: A Guide for Planning Dissertations and Grant Proposals.** Thousand Oaks: Sage, 4 th ed, 2000

MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de Marketing: Uma Orientação Aplicada.** Porto Alegre: Bookman, 4ª. Ed., 2006

MEDAUAR, O. **Direito Administrativo Moderno.** 12ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

MERTENS, D.M. Mixed methods and the politics of human research: The transformative-emancipatory perspective. In: TASHAKKORI, A.; TEDDLIE, C. **Handbook of Mixed Methods in the Social and Behavioral Sciences**. Thousand Oaks: Sage, 2003

NITERÓI. In: **Wikipédia**. Disponível em: < <https://pt.wikipedia.org/wiki/Niter%C3%B3i> >  
Acesso em: 04 de agosto de 2018

NOTA TÉCNICA CNM n° 01, de 04 de janeiro de 2016. Disponível em < [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca\\_antiga/NT\\_01\\_2016\\_Conv%C3%AAnioParcial\\_e\\_Integral\\_Simples\\_Nacional-Atualizada.pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/NT_01_2016_Conv%C3%AAnioParcial_e_Integral_Simples_Nacional-Atualizada.pdf) > Acesso em: 04 de agosto de 2016

PINTO, M. D. B. F. **Gestão Municipal**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2016

PORTARIA Interministerial MPOG/MF/CGU n° 507, de 24 de novembro de 2011. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?IdAto=36800&visao=anotado> >  
Acesso em: 04 de agosto de 2018

REIS, I. J. L. T. Convênios na Administração Pública: do Contrato ao Acordo. **Webartigos**, 2010. Disponível em < <http://www.webartigos.com/artigos/convenios-na-administracao-publica/36202/> >  
> Acesso em: 04 de agosto de 2018

SILVA, J.A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007

VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 16<sup>a</sup>. Ed., 2006

YIN, R.K. **Case Study Research: Design and Methods**. Thousand Oaks: Sage, 3rd. Ed., 2003

ZANON, J. A. ITR: Presente de Grego ou Benefício? **Valor Econômico**, 19 de maio de 2006. Disponível em < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/467482/noticia.htm?sequence=1> > Acesso em 04 de agosto de 2018

#### **APÊNDICE – Roteiros de entrevistas para a pesquisa de campo da dissertação:**

A) Para entrevistados da Receita Federal do Brasil:

- 1) Fale sobre sua trajetória profissional. Como entrou na Secretaria da Receita Federal do Brasil, e qual a sua experiência profissional anterior?
- 2) Há quanto tempo trabalha neste Setor? Quais os prós e contras de trabalhar aqui?
- 3) Como é a estrutura de seu Setor de trabalho?
- 4) Quais os principais convênios administrativos que a SRRF07 possui com outros entes federados, em especial aqueles celebrados com Municípios?
- 5) Quais os principais convênios administrativos que a SRRF07 possui com o Município de Niterói?
- 6) Como o Sr. Avalia os objetivos de cada partícipe nesses convênios? Há comunhão de interesses?
- 7) O Sr. Identifica algum possível interesse conflitante entre os partícipes de algum convênio celebrado?
- 8) Qual a sua opinião sobre a seguinte afirmação: “em um convênio administrativo, o elemento fundamental é a cooperação, e não o lucro”?
- 9) Caso haja vontade por parte da SRRF07, ela pode encerrar um convênio a qualquer momento, ou há alguma cláusula obrigatória de permanência ou sancionadora?
- 10) O Sr. concorda com o disposto no Decreto n° 6.170, de 2007, que classifica os convênios como “práticas de descentralização administrativa”?
- 11) O Sr. acredita que convênios entre entes públicos contribuem para a melhoria da eficiência administrativa na realização de suas competências, comparativamente com o êxito que cada ente poderia alcançar de modo isolado?
- 12) A SRRF07 possui convênio com municípios para fins de cobrança de ITR, nos moldes da Instrução Normativa RFB n° 1640, de 2016? Niterói é um desses municípios conveniados?

- 13) (caso NÃO) Por que? Já foi cogitada em algum momento a celebração desse convênio com o município de Niterói? Há alguma previsão para sua celebração?  
(caso SIM) Quais motivos levaram a SRRF07 a celebrar convênios com esses municípios, inclusive Niterói? Há previsão para encerramento de algum?
- 14) Qual a sua avaliação em termos de custo X benefício para a RFB com a celebração desses Convênios (em especial, aquele celebrado com a Prefeitura de Niterói)?
- 15) A SRRF07 possui participação em convênio da PGFN com outros entes federados para fins de inscrição e cobrança da Dívida Ativa relativamente aos créditos tributários incluídos no regime de arrecadação do Simples Nacional, nos moldes da Lei Complementar nº 123, de 2006? Niterói é um dos municípios conveniados?
- 16) (caso NÃO) Por que? Já foi cogitada em algum momento a celebração desse convênio com o município de Niterói? Há alguma previsão para sua celebração?  
(caso SIM) Quais motivos levaram a SRRF07 a participar de convênios com esses entes federados, inclusive Niterói? Há previsão para encerramento de algum?
- 17) Qual a sua avaliação em termos de custo X benefício para a RFB com a participação nesses Convênios (em especial, aquele celebrado com a Prefeitura de Niterói)?
- 18) Analise as vantagens e desvantagens, para a RFB, desses convênios celebrados e opine livremente sobre o que poderia ser aperfeiçoado (tanto na prática quanto em termos de alteração da legislação).
- 19) Quais são as vantagens e desvantagens, na sua visão, para os outros partícipes dos convênios celebrados com a RFB?
- 20) O Sr. avalia que existem ganhos para a RFB com a celebração desses convênios com outros entes federados? Na sua opinião, haveria mudanças que poderiam ser implantadas no processo visando atingir a plenitude do potencial desse instrumento (em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação)?
- 21) Que outras considerações o Sr. gostaria de tecer sobre o assunto “celebração de convênios entre diversos entes federados”?

**B) Para entrevistados do Município de Niterói:**

- 1) Fale sobre sua trajetória profissional. Como entrou na Secretaria de Fazenda de Niterói, e qual a sua experiência profissional anterior?

- 2) Há quanto tempo trabalha neste Órgão? Quais os prós e contras de trabalhar aqui?
- 3) Como é a estrutura de seu Setor de trabalho?
- 4) Quais os principais convênios administrativos que o Município de Niterói possui, em especial aqueles celebrados com a RFB?
- 5) Como o Sr. avalia os objetivos de cada partícipe nesses convênios? Há comunhão de interesses?
- 6) O Sr. Identifica algum possível interesse conflitante entre os partícipes de algum convênio celebrado?
- 7) Qual a sua opinião sobre a seguinte afirmação: “em um convênio administrativo, o elemento fundamental é a cooperação, e não o lucro”?
- 8) Caso haja vontade por parte do Município de Niterói, ele pode encerrar um convênio a qualquer momento, ou há alguma cláusula obrigatória de permanência ou sancionadora?
- 9) O Sr. concorda com o disposto no Decreto nº 6.170, de 2007, que classifica os convênios como “práticas de descentralização administrativa”?
- 10) O Sr. acredita que convênios entre entes públicos contribuem para a melhoria da eficiência administrativa na realização de suas competências, comparativamente com o êxito que cada ente poderia alcançar de modo isolado?
- 11) O Município de Niterói possui convênio com a RFB para fins de cobrança de ITR, nos moldes da Instrução Normativa RFB nº 1640, de 2016?
- 12) (caso NÃO) Por que motivo não possui? Já foi cogitada em algum momento a celebração desse convênio? Há alguma previsão para sua celebração?  
(caso SIM) Quais motivos levaram o município a celebrar esse convênio? Há alguma previsão para seu encerramento?
- 13) Qual a sua avaliação em termos de custo X benefício para o Município de Niterói com a celebração desse Convênio?
- 14) O Município de Niterói possui convênio com a PGFN e RFB para fins de inscrição e cobrança da Dívida Ativa relativamente aos créditos tributários incluídos no regime de arrecadação do Simples Nacional, nos moldes da Lei Complementar nº 123, de 2006?
- 15) (caso NÃO) Por que motivo não possui? Já foi cogitada em algum momento a celebração desse convênio? Há alguma previsão para sua celebração?

(caso SIM) Quais motivos levaram o município a celebrar esse convênio? Há alguma previsão para seu encerramento?

- 16) Qual a sua avaliação em termos de custo X benefício para o Município de Niterói com a celebração desse Convênio?
- 17) Analise as vantagens e desvantagens, para o Município, desses convênios celebrados e opine livremente sobre o que poderia ser aperfeiçoado (tanto na prática quanto em termos de alteração da legislação).
- 18) Quais são as vantagens e desvantagens para a RFB, na sua visão, desses convênios celebrados com o Município de Niterói?
- 19) Na sua opinião, haveria mudanças que poderiam ser implantadas no processo visando atingir a plenitude do potencial desse instrumento (em termos de racionalização do trabalho, eficiência e aumento da arrecadação), beneficiando a todos os partícipes?
- 20) Que outras considerações o Sr. gostaria de tecer sobre o assunto “celebração de convênios entre diversos entes federados”?