



**SINDIFISCO
NACIONAL**

Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais
da Receita Federal do Brasil

Nota Técnica N° 33

BÔNUS DE EFICIÊNCIA INSTITUCIONAL NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

**Análise da fonte orçamentária, impactos
administrativos, juridicidade e comparativo
internacional**

**Elaboração:
Diretoria de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional**

Edição Revista e Atualizada
Brasília-DF, janeiro de 2017

Diretoria Executiva Nacional

Presidente

Cláudio Márcio Oliveira Damasceno

1ª Vice-Presidente

Maria Cândida Capozzoli de Carvalho

2º Vice-Presidente

Luiz Henrique Behrens França

Secretário-Geral

Rogério Said Calil

Diretor-Secretário

Pedro Egídio Alves de Oliveira

Diretor de Administração e Finanças

Albino Dalla Vecchia

1º Diretor-Adjunto de Administração e Finanças

César Araújo Ramos

2º Diretor-Adjunto de Administração e Finanças

Cloves Francisco Braga

Diretor de Assuntos Jurídicos

Sebastião Braz da Cunha dos Reis

1º Diretor-Adjunto de Assuntos Jurídicos

Carlos Rafael da Silva

2º Diretor-Adjunto de Assuntos Jurídicos

Sérgio Santiago da Rosa

Diretor de Defesa Profissional

Daniel Saraiva Magalhães

Diretor-Adjunto de Defesa Profissional

Dagoberto da Silva Lemos

Diretor de Estudos Técnicos

Wagner Teixeira Vaz

Diretor-Adjunto de Estudos Técnicos

Edison de Souza Vieira

Diretora de Comunicação Social

Pedro Delarue Tolentino Filho

Diretor-Adjunto de Comunicação Social

Mário Luiz de Andrade

Diretora de Assuntos de Aposentadoria, Proventos e Pensões

Nélia Cruvinel Resende

Diretor-Adjunto de Assuntos de Aposentadoria, Proventos e Pensões

José Castelo Branco Bessa Filho

Diretor do Plano de Saúde

Roberto Machado Bueno

Diretor-Adjunto do Plano de Saúde

Agnaldo Neri

Diretor de Assuntos Parlamentares

José Devanir de Oliveira

Diretor-Adjunto de Assuntos Parlamentares

Maíra Giannico

Diretor de Relações Internacionais e Intersindicais

Juliana Christina Simas de Macedo

Diretor de Defesa da Justiça Fiscal e da Seguridade Social

Assunta di Dea Bergamasco

Diretor-Suplente

Genidalto da Silva Paiva

Diretor-Suplente

Luiz Gonçalves Bomtempo

Diretor-Suplente

Leonardo Picanço Cruz

Conselho Fiscal

Membros Titulares

João Luiz dos Santos

Armando Domingos Barcelos Sampaio

Elias Carneiro Júnior

Membros Suplentes

Marchezan Albuquerque Taveira

Pérsio Rômelo Macedo Ferreira

Roney Sandro Freire Correa

DIRETORIA DE ESTUDOS TÉCNICOS

Wagner Teixeira Vaz

Diretor de Estudos Técnicos

Edison de Souza Vieira

Diretor-Adjunto de Estudos Técnicos

Equipe Técnica:

Álvaro Luchiezi Júnior

Economista, Gerente de Estudos Técnicos

Alexandre Rodriguez Alves Coelho

Economista, Assessor de Diretoria III



Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

SDS - Conjunto Baracat - 1º andar - salas 1 a 11
Brasília/DF - CEP 70392-900

Fone (61) 3218 5200 - Fax (61) 3218 5201

www.sindifisconacional.org.br

e-mail: estudostecnicos@sindifisconacional.org.br

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte

BÔNUS DE EFICIÊNCIA INSTITUCIONAL NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Análise da fonte orçamentária, impactos administrativos, juridicidade e comparativo internacional.

1 - Introdução

Em 29 de dezembro de 2016, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 765 (MPV 765/16), que reorganiza cargos e carreiras de diversos setores do Serviço Público Federal.

No que tange aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, a MPV 765/16 reestruturou a carreira em três classes, com 3 padrões cada uma, corrigiu o Vencimento Básico (V.B.) a partir de dezembro de 2016 até 1º de janeiro de 2019 e instituiu o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira (Bônus de Eficiência), com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (...). Como reza o § 2º do art. 5º, o Bônus será “mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil”. O § 2º do art. 5º criou o “Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil”, encarregado de definir o Índice de Eficiência Global, os indicadores de desempenho e a metodologia para a mensuração da produtividade global da RFB até 1º de março de 2017.

A base de cálculo do valor global do Bônus são as seguintes fontes componentes do FUNDAF - Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização: a) arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela RFB; b) recursos advindos da alienação de bens apreendidos (§ 2º do art. 5º). Essa base de cálculo é o limite máximo para o valor global do bônus, o qual corresponde ao produto da base de cálculo pelo referido Índice de Eficiência Global (§§ 5º e 6º do art. 5º).

Os Auditores Fiscais terão direito à proporção de um inteiro ao valor individual do Bônus de Eficiência. Os Auditores Fiscais ativos o recebem

proporcionalmente ao período em atividade, em valores que variam entre 50%, 75% e 100%, conforme o tempo de atividade. Os aposentados recebem de acordo com o tempo de aposentadoria, em proporções que variam de 100% a 35%. Os pensionistas, cuja pensão foi estabelecida em função do falecimento do Auditor Fiscal na ativa, têm direito ao Bônus de Eficiência nas mesmas proporções do Auditor Fiscal que está na ativa, enquanto que os pensionistas cuja pensão foi estabelecida a partir do falecimento do Auditor Fiscal perceberão o Bônus de Eficiência na mesma proporção dos aposentados.

Enfatize-se que a edição da MPV 765/16 resulta do acordo assinado em 23 de março de 2016 entre o Sindifisco Nacional, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Gestão de Pessoas e Relações do Trabalho no Serviço Público, o qual previa a reestruturação da carreira, a correção do V.B e a instituição do Bônus de Eficiência com a mesma base de cálculo do valor global e as mesmas proporções. Ou seja, MPV 765/16 reflete parcialmente um acordo celebrado entre as partes mais de nove meses antes. Diz-se parcialmente, pois não previu diversas prerrogativas funcionais relevantes, necessárias à Classe, e constantes do subscrito acordo.

O presente estudo analisa a instituição do referido Bônus de Eficiência Institucional, que passa a compor a remuneração dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, especialmente no que tange aos seus aspectos jurídicos, a vinculação de recursos do FUNDAF e aos eventuais impactos sobre a sociedade, além de apresentar um comparativo internacional sobre o uso de Programas de Desempenho e bônus baseado em metas na remuneração de grande número de servidores de Autoridades Tributárias e de servidores públicos em geral em diversos países.

2 – Da Vinculação de Valores do FUNDAF

O Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF) foi criado em 1975, pelo Decreto-Lei nº. 1.437/75, sendo regido, atualmente, pelo Decreto nº. 2.037/1996:

Art. 1º A gestão dos recursos do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto-lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 22, de 1990, **destinado a fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e**

reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, rege-se pelo disposto neste Decreto. (grifo nosso).

Dentre as várias receitas que compõem o FUNDAF, serão destinadas ao pagamento do Bônus de Eficiência tão somente as receitas decorrentes de multas tributárias e aduaneiras arrecadadas e de alienação de mercadorias apreendidas.

Quanto às receitas decorrentes da alienação de mercadorias apreendidas, é evidente que não há óbices à sua vinculação ao FUNDAF e, assim, ao pagamento do Bônus.

Por outro lado, dúvidas foram suscitadas nos meios de comunicação em relação à constitucionalidade da vinculação de toda e qualquer multa tributária, inclusive aquela decorrente de infração relacionada a impostos.

Isso porque o art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, estabelece a seguinte proibição:

Art. 167. **São vedados:**

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); (grifo nosso)

Trata-se do **Princípio da Não Vinculação de Impostos**, segundo o qual as receitas decorrentes da arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a uma destinação previamente estipulada.

Registre-se, no entanto, que a Constituição Federal faz clara distinção entre os termos “imposto” e “tributo”, dispondo no art. 145 que impostos são espécies de tributos, de modo que o Princípio da Não Vinculação é restrito às receitas decorrentes de impostos, não podendo ser aplicada às demais

espécies de tributos, nem a outras receitas de natureza não tributária, como é o caso das multas.

Neste sentido, imperioso destacar que o Código Tributário Nacional definiu tributo da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (*grifo nosso*).

As multas tributárias, arrecadas pela Receita Federal e destinadas ao FUNDAF, não podem ser consideradas tributos (e muito menos, portanto, impostos) justamente porque constituem sanção, a qual é aplicada em razão de infrações previstas na legislação pátria.

É o que leciona o doutrinador de direito tributário Paulo de Barros Carvalho:

Desse modo, qualquer que seja o nome que se lhe dê, toda multa tem, incontestavelmente, natureza de sanção, advinda da inobservância de um dever jurídico.¹

Assim sendo, é evidente que não há fundamentos para sustentar o argumento de inconstitucionalidade do “Bônus de Eficiência Institucional” pela violação ao Princípio da Não Vinculação, tendo em vista que as multas não podem ser consideradas tributos, tampouco impostos.

3 – Auditor Fiscal: a Autoridade Pública, Tributária e Aduaneira do Brasil

Quando se trata da arrecadação e da fiscalização de tributos, é imperioso que se esclareça que esta é conduzida não apenas por profissionais de alta qualificação, mas que também são legalmente identificados como as autoridades responsáveis por prover o Tesouro Nacional dos recursos de que o Governo necessita para promover as políticas públicas e para o literal sustento dos Três Poderes da República. A lei garante, por essa via, segurança jurídica à arrecadação e à fiscalização tributária.

Não é expletivo que se esclareça o que significa uma autoridade pública. E, em seguida, o que é a autoridade tributária.

¹ CARVALHO, 2011, p. 871.

Autoridade pública é, na exata dicção do art. 1º. § 2º, III, da Lei 9784/99, o seguinte: “**autoridade é o servidor ou agente público com poder de decisão**”.

Portanto, não são todos os servidores públicos que podem ser qualificados como autoridades públicas, mas tão-somente aqueles que possuem poder de decidir no âmbito de seus respectivos órgãos.

3.1 - Autoridade Tributária é Exclusivamente o Auditor Fiscal

Esclarecido o que se deve entender por autoridade pública, é relevante que se compreenda o que é autoridade tributária.

Na esfera federal, o **Auditor Fiscal é a única autoridade tributária**. E isso está claro nas leis vigentes. Da leitura do art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional) e do art. 6º, inciso I, alíneas “a” e “b” da Lei 10.593 de 6 de dezembro de 2002, observa-se que o Auditor Fiscal da RFB é a única autoridade tributária na esfera federal, pois **apenas a ele cabe constituir o crédito tributário pelo lançamento** (art. 142 do CTN), **bem como decidir (isto é, julgar) processos fiscais** (art. 6º., I, “b”, da Lei 10.593/2002).

Por derradeiro, observe-se a letra clara das leis que estabelecem ser o Auditor Fiscal a autoridade da RFB segundo o CTN:

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

Indispensável observar-se, agora, a letra do art. 6º, inciso I, alíneas a e b da Lei 10.593/2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo**:

a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições**

(...)

Ora, apenas da leitura desses dois dispositivos, em pleno vigor desde 1966 (caso do CTN) e de 2002 (caso da Lei 10.593/2002), nota-se de modo claro que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade da RFB.

Há ainda, apenas a corroborar o que se disse acima, **vasta legislação federal que estabelece que o Auditor Fiscal da RFB é a Autoridade Fiscal e Aduaneira do Brasil**: arts. 142, 149, 194 a 197 e 200 do CTN; arts. 35 e 36 da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996; art. 64 da Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997; art. 24, §§ 1o. e 2.º, da Lei 12.815 de 5 de junho de 2013.

Analisando-se qualquer um destes últimos dispositivos legais acima, após uma breve leitura do art. 142 do CTN e do art. 6º. da Lei 10.593/2002, acima transcritos, é fácil observar que todas as normas legais mencionadas no parágrafo anterior se referem exclusivamente ao Auditor Fiscal como a autoridade tributária, fiscal e aduaneira do Poder Executivo Federal.

É imperioso salientar, ainda, que o **cargo de Auditor Fiscal é essencial e exclusivo de Estado**. Mas não todos os servidores da Administração Tributária que gozam dessa prerrogativa.

Os cargos **essenciais ao Estado** são aqueles indispensáveis à sua manutenção, vale dizer, sem os quais o Estado não existiria. Aqui ocorre a distinção entre os cargos que exercem atividades essenciais, ou seja, aquelas sem as quais o órgão ou a própria atividade de Estado não existiria, e os que exercem atividades administrativas ou de apoio: relevantes, porém não essenciais.

4 – Dos Impactos Sociais e da Juridicidade: Legalidade e Constitucionalidade do Bônus de Eficiência Institucional aos Auditores Fiscais.

Não se pode olvidar que o incentivo financeiro à eficiência de qualquer órgão fiscalizatório gera o receio quanto ao cometimento de abusos por parte de suas autoridades e de seus servidores, no intuito de auferir, a qualquer custo, vantagens econômicas.

A medida ora analisada não ficou livre dessa crítica. Os opositores do incentivo defendem que o Bônus de Eficiência resultará em uma “*Indústria de Multas*”, argumentando, equivocadamente, que “*quanto mais dinheiro entrar em multas e apreensões, mais os responsáveis pela punição incham seus contracheques*”².

² BATISTA, 2016.

Após a edição da MPV 765/16, outras opiniões emergiram³, algumas das quais buscaram, com argumentos equivocados, qualificar de indevido ou improcedente o recebimento do Bônus de Eficiência a Auditores Fiscais que, por exemplo, atuam nos julgamentos das DRJ – Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sob a alegação de que ao julgarem “a legalidade das autuações fiscais e das multas aplicadas a contribuintes, terão um incentivo econômico para concordar com a Receita Federal”. Nesta mesma linha a OAB – Ordem dos Advogados do Brasil divulgou que avalia entrar com Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI⁴ contra o Bônus de Eficiência, caso a MPV 765/16 seja aprovada no Congresso, ou mesmo antes disso. O Bônus de Eficiência “seria irregular por desviar receitas públicas para a remuneração de auditores fiscais⁵”. Esta opinião não é dominante na entidade. Conforme noticiado pela mídia⁶, “parte da categoria, por outro lado, defende que o bônus não influenciará o trabalho dos auditores”.

Esta leitura é equivocada por diversas razões. Os bônus, ou instrumentos semelhantes, visam à melhoria do desempenho da atuação profissional e são adotados em diversas organizações públicas, e em muitos países, além de já ser uma realidade em DIVERSOS Estados do Brasil, em relação aos Auditores Fiscais Estaduais. No caso do Bônus de Eficiência, haverá um real incentivo à eficiência do Auditor Fiscal, dos servidores e da própria instituição Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O Bônus de Eficiência está atrelado ao cumprimento de metas institucionais, não individuais. Somente será pago se as metas forem atingidas. O argumento da “indústria de multa” passa para a opinião pública que o Auditor Fiscal passará a lançar multas, talvez mesmo sem critérios, o que seria absurdo, pois quanto mais multar, maior será sua remuneração. Este argumento é falso e encontra seu primeiro obstáculo no alcance das metas. Mesmo existindo um alto nível de arrecadação de multas tributárias e aduaneiras, não haverá pagamento do Bônus de Eficiência se as metas

³ CANÁRIO, 2017

⁴ BONFIM, 2017

⁵ MENGARDO, 2017

⁶ Idem

preestabelecidas não forem cumpridas. Ou seja, a produtividade global da RFB será mensurada através de diversos indicadores de desempenho e metas, e avaliada para efeitos de pagamento do Bônus de Eficiência. Não se trata, portanto, da mera e simplória aplicação de multas para se auferir o benefício. Isto foi expressamente acordado entre o MPOG e o SINDIFISCO NACIONAL, no supracitado acordo de 23 de março de 2016.

Observe-se os múltiplos requisitos, caracterizados por **diversos indicadores**, que formarão as metas que deverão ser cumpridas pela RFB, suas autoridades e servidores, para fazerem jus ao chamado Bônus de Eficiência⁷:

- I - Índice de realização da meta global de arrecadação;
- II - Tempo Médio dos Processos de Consulta em Estoque;
- III - Índice de Efetividade do Combate ao Contrabando e Descaminho;
- IV - Grau de fluidez do despacho de importação;
- V - Tempo Médio dos Processos Administrativos Fiscais Prioritários em Contencioso de 1ª Instância; e
- VI - Índice de Presença Fiscal de Tributos Internos.

Mesmo que por ora não se aprofunde o estudo sobre cada um dos seis indicadores estratégicos acima, é forçoso concluir que a busca pelo atingimento dessas metas (requisito fundamental para o recebimento do bônus) trará evidentes benefícios a toda a sociedade. Observe-se, por exemplo, o item II (tempo médio dos processos de consulta em estoque), ou também os III, IV, V: efetividade no combate ao contrabando e descaminho, grau de fluidez do despacho de importação; tempo médio dos processos em julgamento em 1ª instância.

Além disso, sabe-se que as multas tributárias e aduaneiras somente são aplicadas e arrecadadas se, e somente se existir, de fato, uma infração, tendo em vista que a legislação brasileira garante a possibilidade de revisão administrativa e judicial da penalidade e do débito tributário apurado pelo Auditor Fiscal.

⁷ Portaria Nº 31 de 18 de janeiro de 2017. Esta Portaria fixa as metas para dezembro de 2016 e janeiro de 2017. As regras definitivas serão fixadas pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil (§ 1º, art. 5º, da MPV 765/16)

Em outras palavras: de nada adiantaria lançar multas infundadas ou abusivas, pois elas seriam facilmente derrubadas, seja nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (administrativamente) no CARF ou no Poder Judiciário, em suas várias instâncias!

O argumento de que poderia haver abusividade na aplicação de multas ofende todas as instâncias de julgamento: DRJ, como revisora dos atos administrativos do Auditor Fiscal; CARF, como instância revisora dos julgamentos da DRJ. Neste ponto faz-se mister esclarecer um detalhe que os detratores do Bônus de Eficiência deixaram descuidadamente (sic) passar. Apenas a metade do CARF é composta por Auditores Fiscais. A outra metade, por representantes dos contribuintes. E nele atuam advogados defendendo os contribuintes. Ora, se houver abusividade no lançamento das multas e, em hipótese pouco plausível, ela for referendada nas DRJ, no CARF dificilmente permaneceria, a não ser por descuido ou deslize involuntário. Mas o processo revisor das multas não se encerra aqui. O Poder Judiciário, onde não atuam Auditores Fiscais, é a última instância. E é ali que os autos de infração do Auditor Fiscal são definitivamente validados ou reformulados, parcial ou integralmente. Argumentar que a abusividade das multas passará pelo crivo do Poder Judiciário, além de manifestação perniciosamente ingênua, pois apela à ausência de discernimento e de capacidade jurídica da mais alta instância de julgamento, também lhe constitui grave ofensa.

Um auto de infração é acompanhado ao longo de sua vida processual pelo seu próprio autor e também por outros Auditores Fiscais. Ele pode ser mantido, revisto ou rejeitado pelas instâncias de julgamento. Um auto não será abusivo se for mantido até o fim. Se abusividade houver, será revisto ou rejeitado. Ora, a bem da sua própria reputação, o Auditor Fiscal tem o bom senso de não reproduzir um auto de infração, de sua autoria ou de outro colega, que tenha sofrido revisão. Ele estará sempre atento ao caminho percorrido pelo seu auto de infração, a fim de gerar um instrumento que reflita a boa juridicidade do processo, os direitos e deveres do contribuinte e a sua competência profissional. Ademais, o Auditor Fiscal sabe que um auto de infração que atenda a todos os requisitos de legalidade e que, por esta razão,

não sofra revisões, concorre para a justificação e sustentação do Bônus de Eficiência no futuro.

Portanto, observe-se: de nada adiantaria, mesmo para o recebimento do Bônus de Eficiência, que por absurdo um Auditor Fiscal julgasse um Auto de Infração sem imparcialidade, ou seja, pró-fazenda, sabendo ser uma autuação abusiva, pois além de poder ser futuramente derrubado pelo Poder Judiciário, não exerce o poder de aperfeiçoamento das próprias autuações, que o bom e correto julgamento produz.

Autos de infração lavrados hoje não resultam em multas efetivamente arrecadadas no presente. O Bônus de Eficiência, que recompensa o esforço do Auditor Fiscal no presente, tem por base os recursos de multas que foram arrecadados, e devidamente discutidos administrativa e judicialmente, no passado. Enquanto um auto de infração estiver sendo discutido, a multa, supostamente abusiva, não foi arrecadada e muito menos compôs o montante de recursos do FUNDAF. Logo, não remunerou nenhum Auditor Fiscal. Somente as multas efetivamente arrecadadas (isto é, pagas) é que integrarão o FUNDAF. E, dado que foram amplamente discutidas, não podem ser abusivas!

Por fim, repise-se que o Bônus de Eficiência é institucional, calculado a partir de um valor global. Ou seja, não é calculado e pago segundo o desempenho individual de cada Auditor Fiscal, mas sim com base em metas institucionais nacionalmente estabelecidas e a serem cumpridas pelo conjunto da instituição. Mesmo que o Auditor Fiscal, individualmente, atue, em tese, com abusividade, e à parte todo o processo revisional, o valor individual da multa é irrelevante para o contexto global das verbas que compõem o FUNDAF. Multas isoladas, de casos individuais e específicos, não influenciam o valor global do bônus. É o conjunto dos autos de infração, corretamente elaborados, mantidos por todas as instâncias julgadoras do país, e pagos, é que constituem a base sobre a qual se calculará o Bônus de Eficiência.

Também é fundamental esclarecer que os recursos que abastecerão o bônus serão provenientes de tributos sonegados e do leilão de mercadorias que ingressaram ilegalmente no País. O bom contribuinte EM NADA ARCARÁ com esses recursos, que serão extraídos dos comprovadamente maus contribuintes, que tentam obter vantagens ilícitas e praticam a concorrência

desleal, em prejuízo dos milhões de brasileiros que cumprem regularmente suas obrigações TRIBUTÁRIAS!

As receitas do FUNDAF não se originam apenas de recursos oriundos de atividades administradas pela RFB. Estas referem-se às fontes 131 – Selos de Controle e Lojas Francas; 132 Juros de Mora da Receita de Impostos e Contribuições Administrados pela RFB; 139 – Alienação de Bens Apreendidos e 158 – Multas Incidentes sobre a Receita de Impostos e Contribuições Administrados pela RFB. Os recursos destas fontes são destinados à Administração Tributária. Contudo, há outras duas fontes cujos recursos não se destinam à RFB. A primeira é a fonte 133 – Recursos do Programa de Administração Patrimonial Imobiliário, compõe-se das receitas de multas e são destinadas ao Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (PROAP), gerido pela Secretaria do Patrimônio da União. A segunda é a fonte 157 – Receita de Honorários de Advogados, é apropriada pela PGFN e é composta pelas receitas de honorários de advogados e de ônus de sucumbência, “nos processos judiciais em que a União figura como parte vencedora”⁸.

Esta última destinação está prevista em nosso ordenamento legal desde 1988 com a edição da Lei 7.711 de 22 de dezembro de 1988, que criou o “Programa de Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União”, o qual é gerido pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e cujos recursos, dentre outras destinações previstas pelo referido diploma legal, destinam-se também a cobrir “custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal (...)”. Em outras palavras, as custas – advocatícias – e os emolumentos⁹ são pagos, desde 1988, com recursos do FUNDAF por lei regulamentar da qual não se arguiu nenhum vício.

Aliás, recentemente o Governo Federal aprovou a Lei 13.327 de 29 de julho de 2016 que prevê em seu art. 27 o pagamento “de honorários advocatícios de sucumbência e outras questões que envolvem os ocupantes dos cargos de: I – Advogado da União; II – Procurador da Fazenda Nacional; III

⁸ Ementário de Classificação das Receitas da União, 2012, p. 410

⁹ Prêmio ou gratificação recebido além do salário fixo, na definição dicionarizada do termo.

– Procurador Federal; IV – Procurador do Banco Central do Brasil; (...). Esta mesma lei prevê em seus artigos 29 e 30 que:

Art. 29. Os honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais pertencem originariamente aos ocupantes dos cargos de que trata este Capítulo.

Parágrafo único. Os honorários não integram o subsídio e não servirão como base de cálculo para adicional, gratificação ou qualquer outra vantagem pecuniária.

Art. 30. Os honorários advocatícios de sucumbência incluem:

I – O total do produto dos honorários de sucumbência recebidos nas ações judiciais em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais;

II – até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1º do Decreto Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969;

III – O total do produto do encargo legal acrescido aos créditos das autarquias e das fundações públicas federais inscritas na dívida ativa da União, nos termos do § 1º do art. 37 A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002.

Veja-se que Procuradores e Advogados da União têm legalmente assegurados o direito de receberem prêmio de gratificação pela sua atuação profissional e pela vantagem que essa atuação traz à Fazenda Nacional. E os recursos para tanto se originam do próprio acréscimo financeiro produzido pelo seu trabalho. O caso dos Auditores Fiscais é idêntico.

Ademais, se a RFB e os Auditores têm precedência sobre os demais órgãos do Poder Executivo – ao menos enquanto viger a Constituição Federal (art. 37, inc. XVIII) –, não é concebível que a lei conceda benefícios a uma classe deste, e quem tem precedência seja preterido.

Outro disparate é o fato de que o FUNDAF, inclusive a parte dos honorários de sucumbência relativos a execuções fiscais, tem como origem de sua existência as fiscalizações e atuações efetuadas pelos Auditores Fiscais, pois sem os créditos tributários constituídos pelas autoridades tributárias, nos termos do art. 142 do CTN, nada haveria para executar! Portanto, a lei prever honorários de sucumbência a Procuradores e Advogados da União e não prever o correspondente bônus aos Auditores Fiscais seria o cúmulo do *non sense*, o máximo da injustiça e um acinte ao cargo e à sociedade.

Em apertada síntese: é de todo descabido e equivocado falar-se em “INDÚSTRIA DE MULTAS”. Afinal, o trabalho do Auditor Fiscal poderá ser (e quase sempre é) submetido a várias instâncias julgadoras administrativas, que determinarão se a penalidade foi aplicada nos termos da lei.

E mesmo que a multa seja mantida no âmbito dos julgamentos administrativos, o contribuinte poderá ainda questionar sua legalidade perante o Poder Judiciário. Certamente é a mais plena obediência ao Princípio Constitucional da Ampla Defesa.

Assim, vê-se que vários são os instrumentos de defesa disponíveis ao cidadão que se sentir injustiçado, demonstrando que inexistem motivos para ter receios em relação ao incentivo à administração tributária.

Os únicos que devem realmente temer tal incentivo são aqueles que se encontram à margem da lei, cometendo crimes de sonegação fiscal, evasão de divisas, lavagem de dinheiro, corrupção, entre outras ilegalidades que são frontalmente combatidas pelos Auditores Fiscais e pela Receita Federal do Brasil.

Esta importância da Receita Federal do Brasil foi reconhecida na própria Constituição Federal, ao estabelecer que a administração tributária da União terá recursos prioritários para a realização de suas atividades:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

XXII - as **administrações tributárias da União**, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Dessa forma, não subsiste minimamente à razoabilidade a eventual alegação de que o Bônus de Eficiência culminará em imposições abusivas e ilegais de multas, intitulada midiaticamente como “Indústria da Multa”.

5 – Comparativo Internacional – Remuneração por Desempenho e Bônus Baseado em Metas nas Administrações Tributárias e no Serviço Público de Outros Países.

A remuneração variável com base no desempenho, que integra o sistema de pagamento de salários, é uma prática antiga em instituições da Administração Pública, sobretudo nas Administrações Tributárias. Um estudo publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI)¹⁰, aponta que dos 21 países com administrações tributárias pesquisados pelos autores, 12 afirmaram ter planos de remuneração de desempenho da atividade. Nestes países os planos para remuneração por desempenho são, na verdade, bônus relacionados à obtenção de metas de receita. Nos dizeres do estudo:

Muitos dos países que indicaram terem planos de remuneração de desempenho, de fato, tinham um programa de bônus relacionados ao atingimento de metas de arrecadação, ao invés de programas de remuneração por desempenho. Vários países indicaram que o desenvolvimento de planos de remuneração por desempenho estavam sendo considerados.

De acordo com estudo realizado pela OCDE¹¹, o qual pesquisou 56 economias desenvolvidas e emergentes, sendo 35 membros e 21 não membros, o resultado é ainda mais expressivo. A maior parte das administrações tributárias (82%) dispõe de sistemas de gestão do desempenho, sendo que grande maioria dos órgãos (92%) revisa o desempenho de cada membro do pessoal pelo menos uma vez por ano. Além disso, cerca de dois terços dos órgãos das Administrações Tributárias consultados possuem flexibilização para incluir os resultados do desempenho nas remunerações. Ainda segundo o estudo, além do vencimento básico, o uso de bônus coletivo é uma das práticas remuneratórias adotadas:

A natureza dos mecanismos de recompensa existentes varia muito e inclui salários individuais ou coletivos, flexibilidade para ajustar escalas salariais, promoções, bônus coletivos ou individuais, e recompensas não-monetárias¹².

Um terceiro estudo sobre administração de recursos humanos nas administrações tributárias da América Latina e Caribe, sob os auspícios da

¹⁰ KIDD e CRANDALL, 2006, p. 34

¹¹ OECD, 2015, p. 142

¹² Idem, p. 159

USAID¹³, argumenta que a fim de que as administrações tributárias atinjam seus objetivos, não basta o pagamento de salário, “razão fundamental para que empregados trabalhem”. Muitas administrações tributárias utilizam-se de um sistema de compensações para atingirem suas metas. O estudo recomenda que além do vencimento básico, pago de acordo com o mercado, e de remuneração crescente conforme a experiência adquirida, também se utilizem sistemas de Remuneração por Desempenho, Incentivos e Bônus. As Remunerações por Desempenho devem ser tão maiores quanto melhor for o desempenho. Nos sistemas de incentivos e bônus, os incentivos devem ser pagos para resultados obtidos além das expectativas e os bônus devem ser pagos pelo atingimento de determinados critérios (metas).

Depreende-se, pelo acima descrito, que o sistema de remuneração das diversas administrações tributárias de outros países integra ao salário do servidor mecanismos de remuneração com o objetivo de premiar e incentivar o bom desempenho.

Um levantamento parcial junto a algumas administrações tributárias estrangeiras, a fim de identificar quais utilizam sistemas de remuneração por desempenho e bônus, resultou nas seguintes observações.

- a) Estados Unidos – Servidores do órgão tributário do país, “Internal Revenue Service (IRS)”, são beneficiados pelos chamados “Performance Awards” (Prêmios de Desempenho) que são remunerações extras anuais baseados no desempenho atingido ao longo do ano. O programa, que avalia e concede o pagamento de prêmio de desempenho, segue como parâmetro diversos níveis de metas estabelecidas. Isso significa que os servidores com pontuações (no atingimento das metas) mais altas devem receber prêmios de desempenho maior do que aqueles com menores pontuações. No caso da fiscalização, o bônus deriva das autuações, são individuais e baseados em metas. Servidores que não atingem as metas não recebem o prêmio.

¹³ OSINSKI, LETHBRIDGE e HINSZ, 2013, pp. 21-23

b) Cingapura – Na autoridade fiscal e tributária do país, IRAS, o salário mensal fixo é acrescido de um bônus que funciona progressivamente conforme o estabelecido em uma tabela de performance (PARS). O montante final deste bônus depende do nível de desempenho mensurado por “Indicadores Chave de Desempenho” (Key Performance Indicators) que cobrem as atividades que são consideradas indispensáveis ou fundamentais. Cada meta atingida integra o montante e, dessa forma, o desempenho individual tem uma ligação direta com o desempenho da organização.

c) Chile – A remuneração dos servidores do fisco chileno (“Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos – SII”) é composta, além do vencimento básico, por uma “remuneração especial de estímulo”, composta por:

- um percentual fixo por carreira, chamado de componente básico;
- uma parte associada à gestão tributaria (incentivo por cumprimento de metas em equipe);
- bônus por desempenho coletivo, que deverá considerar os indicadores ligados à redução de fraude e evasão fiscal, incluindo indicadores de controle e facilitação, e cumprimento das obrigações fiscais para todas as equipes.

Os pagamentos são realizados em quatro parcelas: março, junho, setembro e dezembro.

Há também um bônus anual ligado à qualidade do serviço prestado aos usuários e contribuintes (para servidores específicos) associado a um índice de satisfação. É pago em duas parcelas, nos meses de julho e novembro.

d) Portugal – Além dos vencimentos básicos há o pagamento de um bônus (suplemento de produtividade), cujo recurso provém do Fundo de Estabilização Tributário (FET), cujo montante deriva das cobranças coercivas dos processos instaurados pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Como determina o artigo n °

22 do Decreto-Lei nº 47/2005, o percentual das cobranças destinadas ao fundo é fixado anualmente por uma portaria do Ministério da Fazenda do país, após avaliação da execução dos objetivos definidos no plano de atividades.

e) França

Além dos vencimentos básicos e auxílios, algumas carreiras, dentre as quais o Inspetor de Impostos, recebem o Prêmio de Função e de Resultados que é composto de duas partes:

- A primeira leva em conta as responsabilidades, o nível de conhecimentos e exigências especiais relacionadas com a função;
- A segunda considera os resultados do processo de avaliação individual prevista pela regulamentação em vigor.

Cabe a cada ministério definir por decreto as regras aplicáveis aos órgãos que o compõem.

O pagamento do prêmio é mensal.

f) Austrália

Todos os servidores do Escritório Australiano de Tributação recebem um Bônus de Produtividade nos seguintes termos:

- O servidor é concursado ou não-permanente e deve ter trabalhado continuamente durante o todo o ano;
- O servidor não poder ter estado em licença do serviço sem pagamento por mais de 30 dias;
- O pagamento do bônus é feito de acordo com o enquadramento do servidor até o mês de junho;
- O pagamento é feito com base na classificação das atribuições de cada servidor que tiver exercido continuamente suas funções durante o período a que se refere o bônus, no nível em que estiver classificado ou em nível superior.
- Os valores pagos são anuais e em única parcela.
- A carreira está dividida em oito níveis, sendo pagos seis valores diferentes do bônus, definidos anualmente.

g) Canadá

- O salário básico é definido em contrato. A carreira é dividida em seis níveis com oito padrões em cada uma delas.
- Com base no desempenho, o servidor pode ter direito a um aumento de pagamento, este limitado ao último padrão do último nível.
- Os bônus individuais estão restritos às atividades complexas desempenhadas pelos servidores com longa experiência (sênior staff)¹⁴

Além das experiências acima citadas, um estudo recente do Ministério da Descentralização da Função Pública da França¹⁵, conduzido junto a 20 países europeus, norte-americanos e asiáticos, mostra que a grande maioria deles adota sistemas de Remuneração por Desempenho e Bônus baseado em metas para remunerar seus servidores públicos. O Quadro I ilustra os resultados do estudo.

Portanto, essas práticas não ficam restritas apenas aos servidores da Administração Tributária. São, aliás, correntes e difundidas em países desenvolvidos, que as utilizam a fim de melhorar a produtividade do servidor público e, por conseguinte, do atendimento ao cidadão e dos serviços prestados.

¹⁴ OECD, 2015

¹⁵ DGAFF, 2014

Quadro 1 – Remuneração por Desempenho e Similares em Países Selecionados

País	Formas de Remuneração por Desempenho ou Similares
Alemanha	<u>Remuneração por Desempenho</u> : há um sistema de bônus para o trabalho excepcional. Pode ser individual ou atribuído a uma equipe inteira que trabalhou em um projeto particular.
Áustria	<u>Prêmio por Desempenho</u> : Este bônus aplica-se apenas aos servidores concursados. Destina-se a premiar particularmente performances notáveis, não definidas em lei. O objetivo é motivar os servidores. O pagamento do prêmio ocorrer logo após o fim da tarefa objeto do desempenho. <u>Cláusula de Flexibilidade</u> : os órgãos que realizam projetos no âmbito da "cláusula de flexibilidade" (órgãos com maior flexibilidade e maior responsabilidade na gestão fiscal) têm a oportunidade de recompensar o desempenho individual dos seus servidores individuais que contribuíram para o "sucesso orçamentário" da organização. Estes prêmios são, pelo menos, 50% do salário mensal (mais de um ano). Os montantes reservados para este prêmio variam de acordo com os resultados econômicos que foram alcançados graças a um melhor desempenho orçamentário da organização.
Dinamarca	<u>Pagamento por Desempenho</u> : é concedido com base no atingimento de um conjunto de objetivos quantitativos e qualitativos predeterminados. Este complemento pelo desempenho pode ser concedido individualmente e/ou coletivamente.
Espanha	<u>Prêmio Especial</u> : depende das condições particulares de exercício da função: nível de responsabilidade, dificuldades técnicas ou período de alta tensão. <u>Remuneração por Desempenho</u> : este bônus recompensa um compromisso ou um desempenho particular; a execução de uma tarefa específica ou uma iniciativa excepcional. Cada órgão estabelece seus próprios procedimentos de avaliação. Os critérios mais importantes frequentemente são o compromisso com trabalho e o cumprimento de horas complementares de trabalho. <u>Compensação por Serviços Extraordinários</u> : este prêmio recompensa a execução de uma tarefa única realizado em horários especiais, fora do horário de trabalho. O seu montante não é fixo, ele depende do trabalho executado.
Finlândia	<u>Complemento com Base em Resultados</u> - Resultados obtidos por toda a organização, departamento, unidade ou indivíduo. <u>Bônus por Resultados</u> : negociado simultaneamente ao vencimento básico, conforme os termos da convenção coletiva de trabalho.
Grécia	<u>Complemento Anual pelo Desempenho</u> - depende do grau de realização dos objetivos. O sistema de avaliação de desempenho estabelece um procedimento para identificar objetivos e a conclusão de um contrato de desempenho entre o servidor e seu superior. <u>Complemento pelo Desempenho Econômico</u> : para o caso particular dos servidores que trabalham em posições relacionadas com os serviços financeiros, econômicos e de inspeção. Se as metas forem atingidas, 10% da massa salarial pode ser distribuída a esses servidores.
Itália	Há benefícios para recompensar os desempenhos individual e coletivos de uma administração em seu todo ou de uma unidade em particular.
Lituânia	O bônus mais significativo recompensa o desempenho do servidor. Os servidores são divididos em três classes de acordo com seu mérito (o primeiro sendo o mais alto): classe 3, bônus de 15% do vencimento básico; classe 23, bônus de 30% do vencimento básico; classe 1, bônus de 50% do vencimento básico.
Portugal	Existem hoje, aproximadamente, 280 complementos salariais diferentes. Os mais importantes em valores são pagos pelas polícias, exército e administração tributária. 25% das carreiras recebem mais de cinco suplementos diferentes.
República Tcheca	<u>Remuneração pelo Mérito</u> : recompensa um excelente desempenho a longo prazo. O montante pode chegar a 50% do salário do valor da padrão mais elevado ao nível ao qual pertence o servidor. Ele é pago uma vez por ano. O Prêmio por Desempenho também existe e pode, ocasionalmente, ser pago a servidores com elevado mérito.
Estados Unidos	Algumas agências federais atribuir prêmios de desempenho coletivo, mas estas iniciativas não são generalizadas. A atribuição dos "performance awards" é descentralizadas ao nível das agências (tal como a Administração Tributária Americana, o IRS) que os administram de forma independente e no âmbito das suas possibilidades orçamentárias.
Canadá (Quebec)	<u>Remuneração pelo Desempenho</u> : um servidor pode se beneficiar de um bônus se seus resultados são considerados excepcionais. O bônus pode atingir até 3,5% do vencimento de base recebido durante o período em que ele foi avaliado. Este bônus é pago de uma única vez sob a forma de um valor fixo. A proposta do supervisor de atribuir este bônus de desempenho a um empregado deve ser validado por um comitê <i>ad hoc</i> , cujos membros são nomeados pelo vice-ministro ou dirigente do organismo no qual o servidor atua.
Japão	<u>Bônus de Eficiência</u> : remuneração pelo desempenho que depende de resultados individuais avaliados duas vezes por ano.

Fonte: DGAFP, 2014

5 - Conclusão

O estudo do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), à luz dos dispositivos constitucionais e legais que tratam das autoridades e dos servidores da administração tributária, não deixa margens à dúvida, ao se cotejar atribuições e competências, que, no âmbito federal, o Direito Brasileiro consagra o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil como a Autoridade Tributária, referida expressamente como autoridade administrativa no citado dispositivo.

As experiências internacionais mostraram que o uso de sistemas de Remuneração por Desempenho e Bônus baseado em metas são bastante comuns na maioria dos países mencionados, servindo com estímulo à produtividade e ao crescimento da arrecadação.

Restou demonstrado neste estudo, ainda, que a vinculação das receitas de multa tributária e aduaneira e de alienação de bens apreendidos não encontra óbices na Constituição da República, tendo em vista que não se tratam de tributos.

Portanto, a origem financeira do Bônus de Eficiência é plenamente válida.

Em face dessa origem dos recursos, especialmente quanto às multas tributárias e aduaneiras, houve a divulgação nos meios de comunicação que o Bônus resultará em uma verdadeira “Indústria de Multas”, tendo em vista que, segundo os críticos, o valor do benefício será diretamente proporcional ao valor decorrente de multas aplicadas.

No entanto, esta alegação carece de aprofundamento acerca da medida de incentivo. A norma que o institui prevê, expressamente, que o Bônus será pago em razão de metas preestabelecidas de eficiência, e não em razão da aplicação de multas.

Além disso, conforme explicado acima, o processo tributário (PAF – Processo Administrativo Fiscal), que apura a validade ou não da multa, simboliza, hoje, a mais plena aplicação do Princípio Constitucional da Ampla Defesa. Assim, eventuais abusos por parte do Auditor Fiscal certamente serão

corrigidos, seja pelos órgãos julgadores administrativos, seja pelo Poder Judiciário.

Por fim, cabe destacar que a melhora na eficiência do trabalho dos Auditores Fiscais e da própria instituição RFB, que se pretende alcançar com a instituição do Bônus, representa um importante passo para a superação da crise orçamentária, bem como para a superação da crise moral que há tempos resta instaurada no Brasil. Isso porque a fiscalização tributária é fundamental não apenas para o combate à sonegação fiscal, mas também à lavagem de dinheiro, à evasão de divisas, à corrupção, ao crime organizado.

Nota-se também que a remuneração das autoridades tributárias e servidores das Administrações Tributárias, em parte vinculada a um “bônus” ou “prêmio” atrelado à produtividade (em geral, institucional) é realidade bem sucedida em diversos países do mundo, conforme aqui foi demonstrado, e também, como é cediço, em diversos Estados e Municípios do Brasil.

Trata-se, pois, de medida que dá vigência ao Princípio da Eficiência no âmbito da Administração Tributária Federal e trará impactos positivos incomensuráveis ao Brasil e benefícios à toda a sociedade brasileira.

Referências

BATISTA, V. Sociedade Teme Indústria de Multa com Aprovação do Bônus de Eficiência. **Correio Braziliense**, Blog do Servidor, Brasília, 23 mar 2016. Disponível em <<http://blogs.correio braziliense.com.br/servidor/sociedade-teme-industria-de-multas-com-aprovacao-do-bonus-de-eficiencia>> Acesso em 11 jan 2017

BONFIM, R. OAB Decidirá se pede Adin contra a MP das bonificações. **DCI, Legislação & Tributos**, 11 jan. 2017, Disponível em <http://www.dci.com.br/legislacao-e-tributos/oab-decidira-se-pede-adin-contr-a-mp-das-bonificacoes-id599172.html> Acesso em 11 jan 2017

BRASIL. Decreto Nº 2.037, de 15 de outubro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 2016. Disponível em< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1996/D2037.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out 1966. Disponível em< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 10 jan. 2017.

BRASIL. Lei Nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7711.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1º fev. 1999. Disponível em< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Lei Nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 9 dez. 2002. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10593.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Lei Nº 13.327, de 29 de julho de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 jul. 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13327.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Medida Provisória 765, de 29 de dezembro de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 2016. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Mpv/mpv765.htm> Acesso em: 13 jan. 2017.

BRASIL. Portaria Nº 31, de 18 de janeiro de 2017. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 jan. 2017. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79743>> Acesso em: 20 jan. 2017.

CANÁRIO, P. Governo atropela Congresso e cria bônus para auditor multar mais. **Consultor Jurídico**, 11 jan. 2017, Disponível em http://www.conjur.com.br/2017-jan-11/governo-atropela-congresso-cria-bonus-auditor-multar?utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook, Acesso em 11 jan 2017

CARVALHO, P. B.. **Direito Tributário**: linguagem e método. 4ª Ed. – São Paulo: Noeses, 2011.

DGAFP – Direction Générale de l'Administration et de la Fonction Publique. **Système de Rémunérations des Fonctionnaires**: étude comparative internationale. Paris, Ministère de la Décentralisation et de la Fonction Publique, 2014. Disponível em http://www.fonction-publique.gouv.fr/files/files/publications/coll_outils_de_la_GRH/systemes-de-remuneration-des-fonctionnaires-2014.pdf. Acesso em 16 jan 2017

KIDD, M. e CRANDALL, W. **Revenue Authorities**: Issues and Problems in Evaluating their Success. Washginton – DC, IMP Working Papers, 2006, 95 p. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06240.pdf>>. Acesso em 12 jan 2017

MENGARDO, B. OAB estuda ação contra bônus de auditores fiscais. **JOTA**, 09 jan. 2017, Disponível em <http://jota.info/tributario/oab-estuda-acao-contrabonus-de-audidores-fiscais-09012017> Acesso em 11 jan 2017

OECD. **Tax Administration 2015**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en. Acesso em 12 jan 2017

OSINSKI, D.; LETHBRIDGE, C.; HINSZ, S.B. **Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean** - Human Resource Management and Organizational Development. Washington – DC, USAID – LFPM, 2013.