

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**JURACY BRAGA SOARES JÚNIOR**

**UTILIZAÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PELO  
FISCO ESTADUAL CEARENSE: O ENTRELAÇAMENTO DE BASES DE DADOS  
DE CONTRIBUINTES DO ICMS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA FISCAL**

**FORTALEZA – CEARÁ**

**2007**

**JURACY BRAGA SOARES JÚNIOR**

**UTILIZAÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PELO  
FISCO ESTADUAL CEARENSE: O ENTRELAÇAMENTO DE BASES DE DADOS  
DE CONTRIBUINTES DO ICMS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA FISCAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Orientador: Prof. Dr. Érico Veras Marques**

**Fortaleza – Ceará  
2007**

**JURACY BRAGA SOARES JÚNIOR**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**UTILIZAÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PELO  
FISCO ESTADUAL CEARENSE: O ENTRELAÇAMENTO DE BASES DE DADOS  
DE CONTRIBUINTES DO ICMS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA FISCAL**

Dissertação submetida ao Programa de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr. Érico Veras Marques (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Prof. Dr. Samuel Façanha Câmara (Examinador externo)  
Universidade Estadual do Ceará - UECE

---

Prof. Dr. José de Paula Barros Neto (Examinador interno)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

## **AGRADECIMENTOS**

- Ao Criador, por iluminar nossos passos, pensamentos e palavras. Por nos dar forças para empreendermos mais esta tarefa;
- Aos meus queridos pais, Juracy e Lêda, por me proporcionarem, mesmo sob adversidades, as condições necessárias para que eu completasse os estudos, sem nunca permitir que me faltasse o essencial: amor;
- À minha amável esposa Andréa, que me acompanha sempre com palavras e gestos de carinho, sempre acreditando que somos capazes de transpor todos os obstáculos que a vida nos apresenta;
- Aos meus três filhos Felipe, Letícia e Juliana. Pelos seus gestos de carinho e respeito para comigo e toda a família;
- Ao meu irmão Marco Antônio, que sempre me incentivou a realizar o Mestrado;
- À Profa. Dra. Sandra Santos, pelas atitudes sóbrias e sempre prestativas na condução firme do Curso de Mestrado;
- Ao orientador, Prof. Dr. Érico Marques, que se constituiu numa pessoa que me apoiou e acreditou no trabalho desde o princípio. Suas idéias foram fundamentais para a consecução do mesmo;
- Aos Professores componentes da Banca de Qualificação e Exame, Drs. Samuel Câmara e Barros Neto;
- Aos demais professores componentes do corpo docente do Mestrado, pela acolhida durante a realização do mesmo;
- Aos meus colegas de trabalho, que se prontificaram a responder os questionários e entrevistas, inclusive preparando e enviando dados para a elaboração da presente dissertação, em especial ao Hélder Andrade, Johnson Sá, e Olavo Jr.

## RESUMO

A Auditoria Fiscal Pública de Tributos tem como desafio adequar-se à nova realidade tecnológica. O trabalho dos Auditores Fiscais que antes era desenvolvido tendo como base exclusivamente registros firmados em papel, passa cada vez mais a ter como objeto o arquivo eletrônico. O advento da Nota Fiscal Eletrônica e Escrituração Fiscal Digital ao mesmo tempo em que gera expectativas de economia de recursos e processos, exigirá desses profissionais um grande esforço no processo de qualificação técnico-profissional, com vistas ao atendimento de novas demandas em sua rotina de trabalho. A análise de grandes massas de dados ganhou grande impulso com o surgimento de sistemas de extração e análises de arquivos. Alguns desses sistemas possuem rotinas específicas já prontas para a análise de dados eletrônicos. Além das rotinas pré-formatadas, os mesmos fornecem ferramentas que possibilitam ao Auditor a criação de rotinas adequadas a cada caso. Os arquivos eletrônicos recepcionados, importados ou apreendidos, além daqueles que podem ser gerados a partir do entrelaçamento de bases distintas, servem de prova das infrações praticadas pelo contribuinte. Além de proporcionar instrumento de comparação com os registros formais (contábeis e fiscais), constituem-se, em muitos casos, em fonte autônoma de informações que fornecem provas materiais de sonegação fiscal. O trabalho de Auditoria Fiscal desenvolvido em empresas com massas de dados de grande volume, como as companhias de telefonia e de distribuição de energia elétrica, somente se torna possível com a utilização de tais ferramentas. O quadro de migração da formalização de operações para ambiente eletrônico é hoje uma realidade irreversível. É nesse ambiente que se torna imprescindível para a Auditoria Fiscal o desenvolvimento contínuo de novos estudos, que apontem para novas técnicas de trabalho. O presente trabalho de pesquisa afere o nível de utilização de bases eletrônicas de dados pelos Auditores Fiscais do Estado do Ceará. Realiza um levantamento das principais bases de dados eletrônicas utilizadas pelos mesmos nas ações junto a contribuintes do ICMS. Também são elaborados o inventário e a descrição das principais ferramentas e cruzamentos de dados, bem como medidos indicadores de eficiência, velocidade e incremento na arrecadação a partir do uso de tais ferramentas de T.I.

**Palavras-chave:** Auditoria Fiscal. Arquivos eletrônicos. Bases de Dados. Ferramentas de T.I. Entrelaçamento. Arrecadação Tributária. Fiscalização.

## ABSTRACT

The Public Fiscal Auditing of Taxes faces the challenge of conforming to the new technological reality. The Fiscal Auditors' work, which was previously based only on hard copy records, is now increasingly turning to electronic files. The arrival of the Electronic Invoice and Digital Fiscal Bookkeeping generates expectations regarding the saving of resources and processes, and at the same time it will require from such professionals a great deal of effort in the process of achieving technical and professional qualifications, aiming at meeting new demands in their work routine. The analysis of a large amount of data has gained great impulse with the arrival of extraction and file analysis systems. Some of these systems have specific readymade routines for the analysis of electronic data. Besides the pre-formatted routines, they provide tools which enable the Auditor to create suitable routines for each case. The electronic files which are received, imported or apprehended, in addition to those which can be generated from the entanglement of distinct bases, can be used as evidence of offences committed by the taxpayer. In addition to providing an instrument of comparison with formal records (accounting and fiscal), they consist, in many cases, in an autonomous source of information which provides material evidence of tax evasion. The Fiscal Auditing job carried out in companies with a great volume of large amounts of data, such as telephone and electricity companies, only becomes possible with the use of such tools. The migration of operations formalizing to the electronic environment is an irreversible reality today. It is in this environment that the continuous development of new studies which point to new work techniques becomes essential to Fiscal Auditing. This research paper determines the level in which electronic databases are used by the Fiscal Auditors of the State of Ceará. It also conducts a survey on the main electronic databases used by the aforementioned Auditors in suits against State Value Added Tax (ICMS) taxpayers. The study also elaborates the inventory and description of the main tools and cross-referencing of data, in addition to measuring efficiency, speed and increase in revenue indicators with the use of such I.T. tools.

**Keywords:** Fiscal Auditing. Electronic Files. Databases. I.T. Tools. Entanglement. Tax Collection. Inspection.

## LISTA DE QUADROS

|  |     |
|--|-----|
| QUADRO 1 - Retrospectiva da evolução da Auditoria .....                  | 42  |
| QUADRO 2 - Competências tributárias de cada esfera pública .....         | 45  |
| QUADRO 3 - Dimensões e usos dos S.I .....                                | 50  |
| QUADRO 4 - Agentes relacionados .....                                    | 52  |
| QUADRO 5 - Interações entre agentes .....                                | 52  |
| QUADRO 6 - Ações de e-gov com suporte em T.I .....                       | 53  |
| QUADRO 7 - Benefícios esperados com a Nota Fiscal Eletrônica.....        | 65  |
| QUADRO 8 - Vinculação: objetivos x questões e referencial teórico .....  | 78  |
| QUADRO 9 - Atribuições da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará ..... | 80  |
| QUADRO 10 - Principais bases de dados.....                               | 89  |
| QUADRO 11 - Lista de funcionalidades do Sistema IDEA.....                | 95  |
| QUADRO 12 - Laboratório Fiscal - principais atribuições .....            | 100 |
| QUADRO 13 - Auditoria Fiscal - principais entrelaçamentos .....          | 105 |
| QUADRO 14 - Resumo dos resultados .....                                  | 125 |

## LISTA DE FIGURAS

|   |    |
|---|----|
| FIGURA 1 - Fluxo do lançamento tributário .....                     | 41 |
| FIGURA 2 - Fases do trabalho .....                                  | 70 |
| FIGURA 3 - Fontes de dados para trabalhos de Auditoria Fiscal ..... | 88 |



**LISTA DE TABELAS**

|   |     |
|---|-----|
| TABELA 1 - Principais fontes de receitas tributárias.....                 | 46  |
| TABELA 2 - Arrecadação estadual cearense - participação de tributos.....  | 83  |
| TABELA 3 - Concentração da arrecadação cearense por setor .....           | 84  |
| TABELA 4 - Lançamentos a partir de consultas CELAB - 2006.....            | 101 |
| TABELA 5 - Sexo dos participantes .....                                   | 107 |
| TABELA 6 - Faixa etária dos participantes .....                           | 107 |
| TABELA 7 - Participantes com Especialização.....                          | 108 |
| TABELA 8 - Participantes com Mestrado.....                                | 108 |
| TABELA 9 - Freqüência de realização de ações fiscais/ano.....             | 109 |
| TABELA 10 -Nível de utilização de bases.....                              | 111 |
| TABELA 11 -Nível de Eficiência de Ações c/uso de bases entrelaçadas ..... | 112 |
| TABELA 12 - Uso de bases e velocidade .....                               | 114 |
| TABELA 13 - Uso de bases e aumento de arrecadação.....                    | 116 |
| TABELA 14 - Uso de dados brutos por ordem de prioridade .....             | 117 |
| TABELA 15 - Bases eletrônicas e levantamentos fiscais.....                | 121 |
| TABELA 16 - Ferramentas de T.I. em ordem de prioridade.....               | 123 |

## SUMÁRIO

|   |   |     |
|---|---|-----|
| 1 | INTRODUÇÃO.....   | 11  |
|   | 1.1 Justificativa .....   | 11  |
|   | 1.2 Problematização .....   | 12  |
|   | 1.3 Objetivos.....  | 13  |
|   | 1.3.1 Objetivo Geral.....   | 13  |
|   | 1.3.2 Objetivos Específicos .....   | 13  |
|   | 1.4 Pressupostos .....  | 13  |
|   | 1.5 Estrutura do trabalho .....   | 14  |
| 2 | AUDITORIA FISCAL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....                  | 16  |
|   | 2.1 Administração pública.....  | 16  |
|   | 2.2 Administração tributária .....  | 22  |
|   | 2.3 O tributo e suas espécies .....                                       | 26  |
|   | 2.4 Crédito e obrigação tributária.....                                   | 29  |
|   | 2.5 Lançamento tributário .....   | 32  |
|   | 2.6 Auditoria fiscal .....  | 41  |
| 3 | TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E E-GOV.....                                     | 49  |
|   | 3.1 Tecnologia da informação e sistemas de informação.....                | 49  |
|   | 3.2 A tecnologia da informação no governo brasileiro .....                | 51  |
|   | 3.3 O documento eletrônico.....   | 57  |
|   | 3.4 Auditoria fiscal eletrônica – aparato legal .....                     | 62  |
| 4 | METODOLOGIA .....   | 67  |
|   | 4.1 Tipologia da pesquisa.....  | 67  |
|   | 4.2 Delineamento da pesquisa .....  | 70  |
|   | 4.3 Coleta e análise de dados .....                                       | 74  |
| 5 | CASO: FERRAMENTAS DE T.I. NA AUDITORIA DA SEFAZ-CE .....                  | 79  |
|   | 5.1 Competência institucional da Sefaz-CE.....                            | 80  |
|   | 5.2 Base legal.....   | 80  |
|   | 5.3 Auditoria fiscal eletrônica do ICMS .....                             | 83  |
|   | 5.4 Bases de dados .....  | 87  |
|   | 5.5 Uso da TI pela auditoria fiscal.....                                  | 89  |
|   | 5.6 Ferramentas de T.I. utilizadas pela Auditoria Fiscal na SEFAZ-CE..... | 94  |
|   | 5.6.1 IDEA - <i>Interactive Data Extraction and Analysis</i> .....        | 95  |
|   | 5.6.2 SLE - Sistema de Levantamento de Estoques .....                     | 96  |
|   | 5.6.3 Planilha Ceaud .....  | 97  |
|   | 5.6.4 Análise Fiscal .....  | 98  |
|   | 5.6.5 SAME - Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques .....       | 98  |
|   | 5.6.6 DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa.....                           | 99  |
|   | 5.7 Célula de Laboratório fiscal .....                                    | 99  |
|   | 5.8 Visão do Coordenador de Auditoria Fiscal .....                        | 101 |
|   | 5.9 Visão do Orientador da Célula de Laboratório Fiscal .....             | 104 |
|   | 5.10 Análise do uso da TI pelos auditores fiscais .....                   | 106 |
|   | 5.10.1 Perfil dos respondentes.....                                       | 106 |
|   | 5.10.2 Recepção e preparação de dados colhidos .....                      | 108 |
|   | 5.10.3 Ações fiscais consideradas .....                                   | 108 |
|   | 5.10.4 Nível de utilização de bases eletrônicas.....                      | 110 |
|   | 5.10.5 Eficiência com o uso de bases entrelaçadas.....                    | 111 |
|   | 5.10.6 Uso de bases entrelaçadas e velocidade .....                       | 113 |

|         |  |     |
|---------|--|-----|
| 5.10.7  | Dados entrelaçados e aumento de arrecadação .....                        | 115 |
| 5.10.8  | Dados eletrônicos (brutos) usados em ordem de prioridade .....           | 116 |
| 5.10.9  | Bases eletrônicas e levantamentos fiscais .....                          | 121 |
| 5.10.10 | Ferramentas de T.I. utilizadas em ordem de prioridade .....              | 122 |
| 5.11    | Resumo dos resultados .....  | 125 |
| 5.12    | Considerações finais ao capítulo .....                                   | 127 |
| 5.12.1  | Investir continuamente em treinamento de pessoal .....                   | 127 |
| 5.12.2  | Investir continuamente em <i>software</i> e <i>hardware</i> .....        | 128 |
| 5.12.3  | Integrar bancos de dados e simplificar obrigações .....                  | 129 |
| 5.12.4  | Disponibilizar relatórios de pré-auditoria .....                         | 130 |
| 5.12.5  | Desenvolver rotinas de segurança digital .....                           | 130 |
| 5.12.6  | Aperfeiçoar a legislação fiscal e processual .....                       | 131 |
| 6       | CONSIDERAÇÕES FINAIS .....   | 132 |
| 6.1     | Contribuições .....  | 134 |
|         | REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....   | 136 |
|         | ANEXOS .....   | 145 |
|         | Anexo 1 - Entrevista estruturada - Coordenador da Auditoria Fiscal ..... | 145 |
|         | Anexo 2 - Entrevista estruturada - Orientador Laboratório Fiscal .....   | 146 |
|         | Anexo 3 - Questionário aplicado junto aos Auditores Fiscais .....        | 147 |
|         | Anexo 4 - Quadro geral de respostas .....                                | 150 |

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Justificativa

A Administração Pública Tributária tem como missão garantir os recursos para que o Estado cumpra sua missão de promover tanto o custeio quanto os investimentos necessários para a coletividade. Nesse sentido, deve lançar mão das ferramentas técnicas que garantam tal desempenho da melhor forma possível.

O presente trabalho aborda a temática do uso da Tecnologia da Informação (T.I.) pela Auditoria Fiscal do Estado do Ceará como instrumento de suporte à sua atividade-fim. O foco do exame é o entrelaçamento de bases eletrônicas de dados de contribuintes do ICMS. Tal utilização constitui-se em uma ferramenta de auditoria, utilizada no monitoramento e Auditoria Fiscal de empresas, apoiando a recuperação do crédito tributário.

Cada vez mais processos são realizados em formato eletrônico. O ambiente virtual absorve uma grande variedade de transações que antes eram formalizadas com o uso de documentos tradicionais e hoje cedem espaço para a via eletrônica.

O estudo analisa o nível de utilização de tais artefatos virtuais e como isso afeta o desempenho da atividade de Auditoria Fiscal no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE).

Ao longo do estudo serão elencadas e descritas as ferramentas de T.I. utilizadas no suporte a ações de Auditoria junto a contribuintes do ICMS pelo Fisco Estadual Cearense.

O objeto do presente estudo reveste-se de relevância acadêmica quando observado o pequeno quantitativo de pesquisas realizadas acerca da temática abordada.

Para a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará esse constitui-se num marco importante no segmento. Isso porque ao mesmo tempo em que é medido

estatisticamente o nível de uso de tais dispositivos eletrônicos, é realizado um inventário de todos os atualmente disponíveis, listando-os em ordem de prioridade de utilização pelos respectivos operadores. Acrescente-se o fato de que a pesquisa ainda cruza as opiniões dos entrevistados acerca da utilização de tais utensílios com os respectivos resultados apresentados pelos mesmos em termos de velocidade de realização de ações; quantidade de ações; nível de montante (lançamento tributário) lançado entre outros indicadores apresentados no capítulo do estudo de caso.

Para as demais secretarias fazendárias estaduais o estudo poderá servir de balizador para a implementação, aperfeiçoamento e mensuração de políticas de utilização de informatização na atividade fim.

## **1.2 Problematização**

A Auditoria Fiscal Pública de Tributos, desenvolvida exclusivamente por servidores públicos da Administração Tributária, tem como objetivo verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias) praticadas pelos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas), bem como recuperar, através do lançamento, o crédito tributário devido quando constatadas práticas de sonegação fiscal.

Devido ao grande volume de transações objeto de tais exames, cada vez mais as Fazendas Públicas lançam mão de ferramentas informatizadas que possibilitam a recepção, extração, análise e manipulação de arquivos eletrônicos representativos das operações realizadas pelos milhares de sujeitos passivos das obrigações tributárias.

O trabalho dos Auditores Fiscais que antes era desenvolvido tendo como base exclusivamente os registros firmados em papel, passa cada vez mais a ter como objeto o arquivo eletrônico.

Definido fica, portanto o seguinte problema: Em que nível ocorre a utilização da Tecnologia da Informação como instrumento de suporte à Auditoria

Fiscal no acompanhamento de contribuintes e recuperação do crédito tributário de ICMS?

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

O estudo tem como objetivo geral verificar o nível de utilização da Tecnologia da Informação como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos:**

Elencar e descrever as diversas ferramentas de T.I. utilizadas no suporte a ações de Auditoria junto a contribuintes do ICMS pelo Fisco Estadual Cearense;

Verificar se tal utilização auxilia os Auditores Fiscais e proporciona maior velocidade à recuperação do crédito tributário, bem como outros tipos de levantamentos gerais e específicos;

Identificar quais são as informações (dados brutos e tratados) utilizadas pela Auditoria Fiscal na realização das diversas ações junto a contribuintes do ICMS no Ceará, verificando se tal uso se dá de forma otimizada; e

Levantar quais os principais tipos de cruzamentos de informações (entrelaçamentos) eletrônicas realizados para apoiar as ações da Auditoria Fiscal, observando se o produto de tais rotinas constitui-se em elemento probatório de lançamentos, bem como instrumento de aumento da arrecadação tributária.

#### **1.4 Pressupostos:**

Os Auditores Fiscais estaduais fazem uso de ferramentas de T.I. em ações de Auditoria Fiscal e de acompanhamento de contribuintes do ICMS. Dentre as diversas ferramentas utilizadas pode-se observar que algumas são desenvolvidas

especificamente para essas atividades e outras são de uso genérico, que têm sua aplicação dirigida para tal fim.

A utilização de tais recursos informáticos pode ser observada pela maioria dos agentes, especialmente com a introdução de rotinas específicas de recepção de dados eletrônicos de contribuintes.

Os dados utilizados (brutos e tratados) são aqueles relativos às bases de dados oriundas da própria Secretaria da Fazenda estadual, além de outros que têm origem a partir do próprio contribuinte, daqueles que se relacionaram com o mesmo e de outros órgãos oficiais, que compartilham informações de seus bancos de dados.

As ferramentas de uso mais freqüente por parte dos Auditores Fiscais são aquelas especialmente desenvolvidas para a aplicação em ações de Auditoria Fiscal e acompanhamento de contribuintes, tendo como autores ou colaboradores os próprios Fiscais encarregados de exercer a tarefa.

A utilização de ferramentas de T.I. a partir do entrelaçamento de dados eletrônicos constitui-se em elemento que fornece velocidade à recuperação do crédito tributário, bem como prova para o lançamento tributário.

### **1.5 Estrutura do trabalho**

O trabalho encontra-se estruturado em seis capítulos, a saber: o capítulo 1 constitui-se da introdução no qual o mesmo é apresentado; os capítulos 2 e 3 tratam do Referencial Teórico, onde é apresentada a Auditoria Fiscal de contribuintes, inserida no contexto da Administração Pública. São Abordados também os conceitos relativos ao tributo e suas espécies, bem como os aspectos legais e institucionais vinculados ao crédito e à obrigação tributária, além do lançamento fiscal.

O capítulo 4 trata da metodologia. É apresentada a tipologia da pesquisa, bem como são descritas as diversas fases e tarefas empreendidas para a

materialização do presente esforço, inclusive a rotina desenvolvida para a coleta de dados, via questionários e entrevistas.

No capítulo 5 é apresentado o estudo de caso na SEFAZ-CE, juntamente com a análise dos resultados. Os conceitos previamente trabalhados nos capítulos relativos ao referencial teórico são utilizados para suportar os tópicos tratados. Seguem-se algumas recomendações feitas à Secretaria da Fazenda para aprimorar a atividade de gestão tributária, enfatizando aquelas ligadas à Auditoria Fiscal.

Ao término é apresentado o capítulo relativo às considerações finais do estudo, respondendo a pergunta formulada relativa ao alcance dos objetivos geral e específicos pertinentes à pesquisa. É também evidenciada a necessidade de realização de novos estudos sobre o tema, seguido das referências bibliográficas.



## 2 AUDITORIA FISCAL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O presente capítulo tem como objetivo a abordagem da Auditoria Fiscal no âmbito da Administração Pública de forma a situar, como sua finalidade, a gestão dos recursos tributários. A Administração Tributária ganha especial destaque na elaboração de comentários acerca de conceitos necessários, como o de Tributos; Crédito, Obrigação e Lançamento Tributário. A atividade de Auditoria Fiscal é situada como aquela desenvolvida exclusivamente pela Autoridade Administrativa que, agindo de forma plenamente vinculada, é responsável pelas diversas ações que norteiam a gestão de recursos públicos e a recuperação de créditos ao Erário.

### 2.1 Administração pública

O vocábulo Administração é explicado por Di Pietro (2003, p. 53 *apud* BANDEIRA DE MELO, 1979) em duas versões. A primeira conjuga a preposição *ad* juntamente com *ministro, as, are* (verbo), significando servir, executar.

A segunda explicação advém da expressão *ad manus trahere*, revelando a idéia de dirigir ou gerir. Em ambos os casos, explica, é encontrado o sentido de subordinação e de hierarquia.

A Administração Pública, por sua vez, tem sido entendida pela maioria dos doutrinadores em dois sentidos. A distinção vincula-se ao aspecto da objetividade do termo.

No sentido formal ou subjetivo, a expressão trata das entidades formadoras do que se entende por Administração Pública. São pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos.

Já com respeito à objetividade ou materialidade, o termo refere-se à natureza da atividade exercida pelos entes que a compõem. Ao fazer referência à administração pública, no sentido material, o trabalho estará fazendo referência à própria função administrativa, que é a atividade preponderante do Poder Executivo.

A Constituição de 05 de outubro de 1988 estabelece em seu Artigo 37

plena vinculação da Administração Pública com os Princípios que a norteiam, conforme pode-se verificar em seu texto:

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:(...)

A Administração Pública (AP), assim como outros campos das ciências sociais aplicadas, tem sofrido sérios desafios no seu processo de consolidação como um campo claramente científico. Continuam em aberto questões como: onde se inserir a AP em relação a outros campos de estudo limítrofes? Quais poderiam ser suas matrizes e principais referenciais teóricos e metodológicos? Em que ponto se deveria aplicar mais ênfase: no aspecto teórico ou no prático? Como tratar a tão criticada utilização de referências a outros países?

Autores como Misoczky (2006) têm insistido na sua crítica à falta de reflexões teóricas e críticas à atual Administração Pública brasileira e na adoção simplista e ingênua de ideários estrangeiros na prática da administração pública.

Em termos históricos, Fisher (1984 *apud* PÓ & PRADO, 2006) afirma que definir a Administração Pública (AP) até a década de 1930 seria relativamente fácil. Mas, a partir da década de 1960, a AP tomou um novo sentido de responsabilidade pelo bem estar da sociedade, em termos de qualidade de vida e justiça social.

A partir das décadas de 60 e 70, a AP passou a confundir-se com a área de políticas públicas. Em meados dos anos 70, o caráter interdisciplinar aparece como um desafio à sua consolidação.

Gregory Streib & Christine Roch (2005 *apud* PÓ & PRADO, 2006) destacam como pontos sobre a questão da pesquisa em Administração Pública: o Uso da Teoria; seus Aspectos metodológicos; e o Foco na necessidade dos usuários.

Abordando o uso da teoria, criticam a falta de utilização da base teórica e de testes. Afirmam que a ampliação do conhecimento científico com mais teoria

daria mais relevância à prática. A crítica é no sentido de insistir no peso das Idéias na formulação das Políticas Públicas.

Tratando dos aspectos metodológicos, destacam a pouca sofisticação metodológica. Insiste-se na necessidade de análises causais e de estudos mais profundos sob o aspecto histórico.

Ao focar nas necessidades dos usuários, a prática e as expectativas dos Administradores Públicos comprometeriam a força teórica.

Conforme estudo de Prado & Cruz (2006), a crise do Estado nos países desenvolvidos no final da década de 70 provocou uma crise e uma crítica generalizada sobre o Estado do Bem Estar Social e sua forma burocrática de administração, inadequadas às novas demandas econômicas e sociais. Essa linha de visão baseava-se, sobretudo, numa filosofia neoliberal.

Aparecia cada vez mais clara a necessidade de mudanças de rumo que redefiniram tanto o papel do serviço público como abrissem perspectivas para a criação de novas instituições adequadas à nova realidade.

Surgiu, então, a heterogenia corrente da Nova Administração Pública (NAP) que de uma linha neoliberal evoluiu para um discurso social-democrata. A emergência dessa nova corrente representou uma mudança no paradigma burocrático em direção a um sistema gerencial (BARZELAY, 1992 *apud* PRADO & CRUZ, 2006).

Inúmeras inovações dentro do setor público se fazem presentes. Até então, altamente hierarquizada, inflexível e, por demais, baseada em controles de processos, a mudança renovava os métodos de gestão, aproximando-os de uma realidade mais elástica e moderna.

Para Filippim & Rossetto (2006), ações intentadas no sentido de implantar os conceitos da NAP no Brasil tiveram início por iniciativa da Administração Federal a partir dos anos 90. Somente após o final da década de 90 verificam-se iniciativas partindo de Estados e Municípios.

Adotando a mesma linha crítica e renovadora, o estudo de Capella (2006, p. 01) faz as seguintes colocações:

As abordagens tradicionais sobre o processo de formulação de Políticas Públicas estão centradas nas questões de poder, influência, pressão e estratégia. No entanto, crucial para a compreensão da produção de Políticas Públicas é analisar o papel das Idéias que tomam parte no processo decisório.

Idéias, aqui, seria um sistema de crenças que produzem diferentes visões de Mundo e da Realidade social e econômica.

Apesar da crescente preocupação com os estudos das Políticas públicas, ressalta a autora do artigo, ainda é insignificante a produção acadêmica sobre o impacto das idéias no processo de formulação de políticas públicas. Tem-se assistido, sobretudo, à dominação do modelo sistêmico, com seu procedimento linear e racionalista.

Segundo Capella (2006), diversos pesquisadores dessa área, como Majone (1989), Sabatier (1999) e Stone (2002), destacaram os efeitos determinantes das Idéias, como um sistema de crenças que, refletindo diferentes visões de mundo, produzem uma Realidade e estão no centro do processo de produção de Políticas Públicas.

Kingdon (2003 *apud* CAPELLA, 2006), dentro dessa temática da importância das Idéias, procurou responder à seguinte questão: por que alguns problemas se tornam importantes e decisivos para um determinado governo e para outro não?! Como é o processo da inserção de uma idéia no conjunto das principais preocupações dos formuladores de políticas, tornando-se uma política pública? Como e a partir de quê se forma uma Agenda?

A Agenda governamental, de acordo com esse autor, “o conjunto de assuntos sobre os quais o governo e pessoas ligadas a ele concentram sua atenção num determinado momento” (KINGDON, 2003 *apud* CAPELLA, 2006, p. 02), é constituída de temas e assuntos que despertam a atenção e o interesse dos formuladores de políticas.

Salm & Menegasso (2006) propuseram uma crítica tanto à Administração Pública convencional como ao novo modelo chamado de Nova Gestão Pública.

Conforme os estudiosos, esses dois modelos foram concebidos a partir de categorias epistemológicas que privilegiam a burocracia como referencial básico na produção dos serviços públicos e o mercado como o grande alocador do bem público.

A velha Administração Pública, com sua impessoalidade e forma de dominação, é hoje considerada como altamente ineficiente e de elevado custo operacional, conforme Ketll (2000 *apud* SALM & MENEGASSO, 2006), enquanto a Nova Gestão Pública, fundada no Mercado, é questionada por descaracterizar a esfera pública e a democracia.

A crítica aos dois modelos existentes redundaria, então, numa proposta de reconceituação da Administração Pública, com base na Teoria da Delimitação dos Sistemas Sociais.

Para colher elementos essenciais para tal reconceituação, são apresentadas pelos dois autores as principais categorias epistemológicas de teoria da delimitação dos sistemas sociais. Essas categorias serão ordenadas de acordo com alguns conceitos básicos, a saber: (1) Ser Humano; (2) Sociedade, Mercado e Organizações. A conclusão será a reconceituação de Administração Pública.

O ser humano aparece como um ser único e multidimensional. Único porque só ele pode agir e analisar suas ações com liberdade. Só ele é responsável perante si mesmo, sob o império da razão. Multidimensional, pois é um animal político, social e econômico. Além disso, precisa participar do grupo e dos outros (ROBERTS, 2004 *apud* SALM & MENEGASSO, 2006).

A teoria da delimitação dos sistemas sociais categoriza os espaços da existência humana em fenonomia, isonomia e economia.

O conceito de espaço está dentro do pensamento de Santos (1998). Para esse autor, o espaço é um fato que abrange o mundo concreto e o mundo das

idéias. No mundo concreto é o espaço físico e no mundo da idéias é o espaço da história e da convivialidade humana. É o espaço da vida humana que transcende as aparências e a concretude.

A fenonomia é o espaço vital do ser político. Sem ele, o homem se brutaliza, aliena-se e torna-se um autômato.

A isonomia é o espaço dos iguais, da comunidade e da democracia participativa. É no espaço isonômico que se desenvolvem as organizações sociais.

A economia é o espaço dos desiguais, em que se legitima a dominação (WEBER, 1978). É o espaço da eficiência, da produção e da alocação de bens. É ali que se desenvolve o Mercado, as organizações formais e a burocracia.

No primeiro modelo de Administração Pública, dito convencional, tem-se a presença das grandes burocracias, ministérios, secretarias de Estado e Fundações. No segundo modelo, dito a Nova Gestão Pública, utiliza-se a mesma base paradigmática e a burocracia como estratégia para produzir o bem público. O que muda aqui é a estratégia que busca a eficiência do estado junto ao Mercado.

No terceiro Modelo, busca-se servir aos cidadãos e não aos consumidores, estar a serviço do interesse público, conceder mais valor à cidadania do que ao empreendedorismo, servindo mais e controlando menos o cidadão.

Aqui, Comunidade, Sociedade Civil e Cidadania são os valores centrais (DENHARDT, 2003 *apud* SALM & MENEGASSO, 2006).

Concluindo, pode-se dizer que a Administração Pública, como objeto de discussão e campo científico, se coloca hoje diante das seguintes questões básicas:

- Formulação e construção de um campo e de uma identidade da Administração Pública, que tem de encarar a realidade da interdisciplinariedade e da diversidade de matrizes teórico-analíticas inerentes a essa área.

- A conseqüente definição de objetivos e questões norteadoras do campo, com consideração em relação ao público alvo.
- O aperfeiçoamento na construção e utilização do questionado referencial teórico, para orientar adequadamente a pesquisa.
- O aperfeiçoamento e utilização rigorosa da ferramenta metodológica.
- O trato do normativismo deve saber conviver com a análise rigorosa dos problemas a serem estudados.

## **2.2 Administração tributária**

Cabe à Administração Tributária, a gestão dos recursos financeiros e tributários do Estado. Para que os objetivos venham a ser alcançados, o aparelho estatal necessita de recursos financeiros, que passam a ser gerenciados pela Administração Tributária, já que o Estado não desenvolve atividade econômica com o objetivo de financiar custeio e investimentos públicos.

A Administração Tributária (ou Fazenda, ou ainda, Fiscal), por estar inserida no contexto da Administração Pública, encontra-se umbilicalmente vinculada aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A Emenda Constitucional No. 19/98 inseriu no artigo 37 o inciso XVIII, que no texto da Carta Magna, estabelece a precedência da Fazenda no âmbito da Administração Pública:

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.

O reconhecimento do direito de prioridade à Administração Fiscal, segundo Vieira (2005) é uma orientação para que em casos onde mais de um órgão tenha que agir, a primeira atividade estatal a ser empreendida seja aquela ligada à pasta fazendária.

Machado (2003) ensina que o Estado desenvolve atividade financeira, ora

ao atuar na exploração de patrimônio próprio, ora intervindo no setor privado, na defesa dos interesses da coletividade.

A Intervenção mais presente do Estado é feita através de seu poder de tributar. Assim, explica Machado (2003, p. 37), “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

A atividade de tributação é desempenhada pela Administração Tributária através de seus agentes. A competência originária para o exercício de tal atividade é, portanto, privativa das Autoridades Administrativas. Assim, estabelece o Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 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.

A partir da definição original de competência, fica clara a necessidade de detalhamento da mesma. E essa tarefa fica a cargo da legislação específica, conforme o tributo a cobrar e a atividade que se deseja realizar. Essa é a determinação do comando contido no mesmo CTN em seu artigo 194:

A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

A atividade de fiscalização de tributos é plenamente vinculada, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 142 do CTN. Explicando o dispositivo legal, o mestre Meirelles (1999, p. 82) vincula de forma indissociável esse Múnus Público ao princípio constitucional da legalidade:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador significa ‘deve fazer assim’.



Na mesma linha, Di Pietro (2003, p. 205) reforça que “não pode a autoridade ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, sob pena de ilegalidade”.

A base para a legitimação da atuação da Administração Tributária encontra-se fundada na estreita observância dos Princípios ao qual se vincula por força do caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, a administração tributária sempre foi tida como uma organização especial na vida do Estado. O carácter *sui generis* da Administração tributária é corroborado, desde logo, por ter sido designada entre nós e nas chamadas Nações civilizadas por Fisco, por um lado entendido como integrado no Estado e por outro dele distinto e diferenciado. Segundo Koch (2003, p. 65):

A atual organização da Administração Tributária não permite suficientes, e muito menos razoáveis ou boas, condições de direção, coordenação, controle e planejamento estratégico das organizações tributárias. Deste modo, torna-se evidente que é necessário aumentar os meios organizativos ao dispor daquelas funções de interesse comum da Administração tributária, designadamente, as de auditoria interna, estudo e apoio à concepção das políticas públicas tributárias, formação tributária, desde logo para dirigentes, e de concepção e planejamento dos sistemas de informação.

Freitas (2007, p. 43) aborda o tema analisando que tipo de servidor pode atuar em tal área, para, em seguida, tratar da questão da independência que esses mesmos servidores devem ter assegurado ao desempenho de seu mister:

As competências da Administração Tributária só podem ser exercidas por pessoas jurídicas de direito público.

À luz da Constituição emendada (inciso XXII, art. 37), apenas o servidor público estatutário (estável, nos termos do art. 41 da CF) e de carreira reúne as credenciais necessárias e suficientes para se desincumbir das tarefas da Administração Tributária. O que a Emenda Constitucional 42 teve em vista, com a ressalva de que o trabalho de fiscalização deve ser conduzido por servidores públicos, foi criar situação independente e garantida, capaz de propiciar o desenvolvimento de uma carreira de Estado (não meramente “governativa”), com os tributos do profissionalismo e da estabilidade, sem os quais se corre o risco de transformar a máquina pública em presa das apreensões com a subsistência.

Os princípios da moralidade tributária são válidos tanto para os contribuintes como para a Administração tributária, além de deverem informar a

produção legislativa como condição da própria validade. Mais ainda; é razoável pensar que a moralidade tributária do contribuinte pressupõe a moralidade da Administração como um todo e de cada um dos seus agentes.

Na sua ação, cumprindo o dever funcional de agir, o agente da administração deve escolher os meios e modos, ponderando as circunstâncias, para não impor aos contribuintes ônus, restrições e constrangimentos que não apenas os necessários ou recomendáveis.

Ressalte-se que, no contexto da administração tributária, a missão da fiscalização de tributos internos é a de elevar a percepção de risco sobre o contribuinte faltoso, aumentando, dessa maneira, o nível de cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias e, por consequência, promovendo o incremento da arrecadação. Portanto, a fiscalização busca, sobretudo, resultados indiretos - que se realizam com a elevação do patamar de cumprimento voluntário das obrigações tributárias (KOCH, 2003).

Embora a arrecadação seja um de seus objetivos, o sistema tributário tem que ser visto como um importante instrumento de desenvolvimento econômico e de redistribuição de renda no país.

Eficiência é a capacidade de produzir o melhor resultado com o menor dispêndio de recursos e de tempo. É uma otimização condicionada. No caso de um fisco estadual, ser eficiente é arrecadar o máximo de receitas dadas às condições de arrecadação impostas pela legislação vigente e pela capacidade social de desprender rendas (KOCH, 2003).

Uma Administração Tributária eficiente é então essencial para as ações dos governos que enfrentam restrições orçamentárias. Mas como saber se a Administração Tributária está sendo eficiente? Uma maneira de fazê-lo é compará-la com a de outros Estados, buscando uma eficiência relativa.

Os dados relativos ao caso estudado serão abordados no capítulo específico.

### 2.3O tributo e suas espécies

Etimologicamente, "tributo" é palavra derivada do latim *tributum* (imposto, contribuição); em sentido técnico significa a contribuição imposta, em caso de guerra, ao Estado vencido, ou a soma de contribuições devidas por uma província, ou um Estado vassalo.

No sentido fiscal, que é o que nos interessa, é popularmente conhecido como imposto, que se entende a contribuição devida por todo cidadão estabelecido ou residente num Estado, ou que dele tire proveitos pecuniários, para a formação da receita pública, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado. Contudo, neste sentido fiscal, abrange toda e qualquer contribuição devida ao Estado, mesmo em caráter de emolumentos ou de taxas.

De acordo com Borges (1998, p. 71), "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". No ponto de vista de Federighi (2000, p. 168):

Tributo é a receita recolhida de todos os cidadãos, pelo Estado, através do seu poder fiscal, para cumprimento dos seus fins. Inicialmente, convém destacar que a palavra tributo pode significar impôs, taxa ou contribuição. Assim, os impostos, as taxas e as contribuições, são espécies de tributo.

Já para Fabretti (2000, p. 21):

O Código Tributário Nacional conceitua tributo como toda prestação compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, e não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, Tributo é tudo o que é pago, em virtude de lei, para que o Estado possa proporcionar serviços e benefícios que, individualmente ou mesmo em grupo, não se consegue alcançar, face à complexidade ou especialidade de que se revestem.

Os tributos enquanto espécies classificam-se em impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais.

No Código Tributário Nacional, encontra-se a definição de tributo, "*in verbis*":

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.

Portanto, é necessário esclarecer que há duas espécies de receitas públicas, ou seja, as originárias, provenientes de bens pertencentes ao patrimônio do próprio Estado, e as derivadas, provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos particulares. Assim, quando a receita tenha origem na exploração lucrativa dos bens do Estado, tal receita é denominada originária. Entretanto, quando se derive, exclusivamente, de manifestações patrimoniais dos particulares, sem que entrem em relação de causa os bens estatais, diz-se que a receita é derivada.

Tributo é toda Prestação Pecuniária Compulsória entre o sujeito ativo – o Estado - e o sujeito passivo – o particular (contribuinte). Há uma relação jurídica de natureza obrigacional e, sobretudo, tributária, cuja prestação é sempre pecuniária (em dinheiro) e, também, compulsória (obrigatória e não voluntária). Ressalte-se que este vínculo jurídico existente entre o sujeito ativo e passivo é de natureza obrigacional e, por isso, transitória e de cunho econômico, conforme nos ensina a doutrina civilista (KOCH, 2003).

Através deste vínculo, o primeiro (sujeito ativo) tem o direito de exigir do segundo (sujeito passivo) determinado comportamento, ou seja, dar certa quantia em dinheiro. Há autores que denominam esta obrigação de "*ex lege*", posto que a mesma nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato, que a doutrina tradicional denomina "fato gerador".

Para determinar a natureza jurídica de cada espécie de tributo, deve-se adotar um critério objetivo e jurídico. Para se atingir tal desiderato, a doutrina sugere que se leve em conta a base de cálculo do tributo, ou, então, que se faça a conjunção da base de cálculo com a hipótese de incidência (ou fato gerador "*in abstracto*").

O artigo 4º do CTN ressalta a importância do fato gerador "*in abstracto*" (hipótese de incidência), quando assevera que "*a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...*".

Todavia, não se pode esquecer a base de cálculo, pois o cotejo desses dois elementos leva, inexoravelmente, à natureza jurídica de cada espécie de tributo.

Adotando-se tal critério, descobre-se se está diante de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria.

É oportuno lembrar que a Constituição Federal vigente indica o referido critério para se poder discernir as várias espécies do tributo. De fato, o Novo Texto dispõe, expressamente, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (CF/88, art.145, § 2º.).

E mais, diz a Carta Magna que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos discriminados na Constituição (CF/88, art.154, I).

Imposto é o tributo cuja obrigação tem, por fato gerador, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN).

É a espécie de tributo cuja exigibilidade decorre de fato gerador previsto em lei como necessário e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, que não se vincula diretamente a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. (DENARI, 2002, p. 66).

O Imposto é, portanto, o tributo que traz maior retorno econômico. Mas juridicamente tem a mesma importância dos outros. É o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer não consistente numa atuação estatal (não vinculado).

## 2.4 Crédito e obrigação tributária

Na terminologia adotada pelo CTN, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas: “O crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta” (CTN, art. 139).

Com o advento da obrigação principal, a pessoa jurídica de direito público - sujeito ativo - adquire o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou responsável) o cumprimento desta obrigação. A este direito subjetivo dá-se o nome de *crédito tributário*.

Neste sentido, crédito tributário pode ser definido como sendo o direito subjetivo público que detém o Estado de exigir do sujeito passivo da obrigação tributária o pagamento do tributo devido, na forma prescrita em lei. Logo, pode-se concluir que existe obrigação sem crédito, mas não há que se falar em crédito sem obrigação.

A lei descreve, inicialmente, as hipóteses nas quais o tributo é devido. Firma, assim, o entendimento de “hipóteses de incidência”. Quando tais hipóteses se materializam, pela ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária. A obrigação tributária constitui-se, pois, no vínculo jurídico por força do qual o particular se sujeita a ter contra ele feito um lançamento tributário.

Mesmo com o surgimento da obrigação tributária, o Estado não possui, ainda, direito de exigir do particular a quitação do tributo. Da mesma forma, o surgimento das obrigações acessórias não autoriza, por si só, o Estado a exigir o comportamento a que está obrigado o particular.

Somente com a materialização do descumprimento, tanto de uma obrigação tributária principal como de uma obrigação acessória, que por sua vez fez nascer uma obrigação principal, o Estado adquire legalmente o direito de exigir o seu cumprimento.

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (CTN, art. 113)

E o exercício dessa exigência se materializa com o **lançamento**, que tem como objetivo a constituição de um crédito a seu favor (O Estado passa então a ser credor do particular, que, por sua vez, passa a ser devedor de uma obrigação principal).

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular; o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

A obrigação tributária - vale dizer - o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade.

As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. (CTN, art. 140)

O crédito tributário como realidade formal pode ser afetado sem que o seja a sua substância.

Assim, se na constituição do crédito tributário, no procedimento administrativo de lançamento, não for assegurada ao contribuinte a oportunidade de defesa, o lançamento é nulo de pleno direito.

Deve, então, ocorrer, por ato de ofício da Autoridade Administrativa, a anulação do crédito tributário. Ficam, assim, respeitados os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, assegurados em nossa Constituição.

Mesmo assim, não houve qualquer prejuízo à obrigação tributária. Esta não foi sequer arranhada. Tanto é verdade, que a administração providenciará para que se realize um novo lançamento e seja assim constituído, dessa vez de forma válida, o respectivo crédito tributário.

Pode ocorrer também que um lançamento tributário seja feito sem que tenha ocorrido o fato gerador do tributo. Neste caso, não existe obrigação tributária, mas o crédito tributário, como realidade simplesmente formal. Obviamente não possui qualquer sustentabilidade legal. Não possui, pois, validade jurídica que o faça prosperar.

Nesse caso, o procedimento de lançamento como procedimento material está em desacordo com a norma legal, abstrata, que define a hipótese de incidência tributária. Por tal motivo, o crédito tributário também não é válido, embora exista.

O crédito tributário, a partir de sua materialização, somente se modifica, se extingue, tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar o seu pagamento, nem as suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.

O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (CTN, art. 141)

Assim é porque o tributo, por sua própria definição legal, há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A competência para constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do



art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.

Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.

## **2.5 Lançamento tributário**

Lançamento Tributário é a mecânica da investigação e determinação da obrigação tributária, que compreende uma seqüência de atos tendentes à individualização da relação de crédito.

Todos esses atos estão interligados e mantêm uma relação de continuidade, porque colaboram num mesmo fim, a saber: verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade porventura cabível.

Quanto à natureza jurídica do lançamento tributário, essa já foi objeto de grandes divergências entre os doutrinadores. Porém, hoje é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório.

Logo que ocorre fato ao qual a lei vincula tributo, nasce também a obrigação tributária. Neste sentido, o lançamento cria o estado de certeza, possibilitando ao direito já criado, com a realização do fato gerador, de se exercer. Mas o lançamento não cria, não transfere, não modifica nem extingue o próprio direito que já preexistia a ele.

Para doutrinadores como Bergamini (2005), mesmo nos casos em que ocorre a declaração formal do contribuinte para a Administração Pública, acerca do

valor devido de tributo, é necessário que se faça a ação estatal, no sentido de materializar o crédito e, assim – e só após essa ação –, inscrever o débito como dívida ativa, caso ocorra o inadimplemento por parte do sujeito passivo:

A imediata inscrição em dívida ativa de débitos tributários declarados pelo contribuinte (autolançamento), sem sua prévia notificação, fere os princípios da ampla defesa e do contraditório? Certamente que sim, pois como já analisado adrede, sempre haverá de haver a notificação do contribuinte para que, após sua cientificação, este possa manifestar resistência formal ao Estado-juiz e impugnar as afirmações e provas feitas pela administração tributária. (BERGAMINI, 2005, p. 04)

Assim, uma vez concluído o ato declaratório do lançamento, este nada mais faz do que declarar, na conformidade da lei material e preexistente, se há um débito tributário, qual o montante devido e quem é o devedor. Opera-se, dessa forma, a liquidação do débito, removendo os obstáculos de incerteza e iliquidez, sem o que a Fazenda Pública não pode exigir administrativamente o seu direito creditório e muito menos convocar o Poder Judiciário para a execução forçada.

O Lançamento como ato declaratório, uma vez concluído, permite a atuação administrativa para a exigência do Crédito Tributário e é pressuposto para a própria execução forçada deste em juízo, porque se ele nada cria de direito material que já preexiste, acresce acessórios de direito formal.

A função do ato declaratório é de despertar o direito preexistente que pela incerteza ou obstáculo estava dormindo. Realmente esta é a função do Lançamento Tributário.

Uma vez finalizado, ele opera a liquidez do Crédito Tributário, porque remove o obstáculo da incerteza, calculando e fixando o *quantum* do tributo e identificando o devedor, de modo que o direito de crédito, do seu estado potencial, passa ao da exeqüibilidade, que é a sua conseqüente eficácia.

A prática do lançamento é necessária para que o sujeito ativo possa exercitar atos de cobrança do tributo, primeiro administrativamente e depois (se frustrada a cobrança administrativa), através da ação judicial, precedida esta de outra providência formal, que é a inscrição do tributo como dívida ativa.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional define lançamento tributário. Nesse sentido, o lançamento tributário é absolutamente necessário, pois sem ele a obrigação tributária não atinge os efeitos previstos em lei.

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (CTN, Art. 142)

As características basilares do Lançamento Tributário são traçadas, assim, por Amaro (1998, p. 322-3):

... a prática do lançamento é necessária para que o sujeito ativo possa exercer atos de cobrança do tributo, primeiro administrativamente e depois (se frustrada a cobrança administrativa) através de ação judicial, precedida esta de outra providência formal, que é inscrição do tributo como dívida ativa.

A lei prevê esse ato do sujeito ativo como requisito necessário de exigibilidade da obrigação tributária, sem o qual o sujeito ativo não pode exercer nenhuma medida para a cobrança do tributo, nem está ainda o sujeito passivo adstrito a efetuar o pagamento da obrigação.

Quando o lançamento é feito e notificado ao sujeito passivo, este deve pagar o tributo no prazo legalmente assinalado sob pena de o sujeito ativo prosseguir com as medidas legais tendentes à satisfação de seu direito, inclusive através da coerção judicial.

Assim, o lançamento é ato de competência exclusiva da autoridade administrativa e começa a ter existência jurídica a partir de sua notificação ao devedor.

Para Machado (2003, p. 151), o Lançamento constitui-se em elemento essencial para a constituição do Crédito Tributário:

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento por homologação. Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário.

Xavier (1998) assim enfatiza a ação estatal para a materialização do Lançamento: “Ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”.

A análise do teor do artigo 144 do CTN fornece subsídios à certeza de que o direito ao lançamento nasce com a ocorrência do fato gerador. Daí a razão de se aplicar a lei da data do fato gerador, mesmo que, porventura, quando do lançamento já exista lei nova regulando a tributação em questão. O lançamento deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dela tenha derivado.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.(CTN, Art. 144).

Uma vez consubstanciado, o lançamento tributário é inalterável, salvo nas hipóteses previstas no artigo 145 do Código Tributário Nacional.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.(CTN, Art. 145)

Enumera, ainda, o legislador tributário, três espécies de lançamento: lançamento por declaração, lançamento por ofício e lançamento por homologação.

A modalidade de lançamento por declaração hoje é figura bastante rara no Direito Brasileiro, presente apenas em alguns tributos, como é o caso do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), e do imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações (ITCD). Caracteriza-se quando as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, são prestadas à autoridade administrativa pelo sujeito passivo ou por terceiro. Diante dessas informações, a autoridade efetiva o lançamento e notifica o sujeito passivo a pagá-lo ou a impugná-lo dentro de determinado prazo.

Ao examinar as informações prestadas, a autoridade pode corrigir de ofício os erros por ela apurados, bem como arbitrar o valor atribuído pelo declarante aos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos a serem tributados, quando este valor for omissivo ou não mereça fé.

No lançamento por declaração é o contribuinte quem presta as informações (declarações: obrigação formal) pelas quais todo o comportamento da Receita se lastreará. A estas declarações é conferida presunção de veracidade, só se autorizando sua alteração, pelo próprio declarante, caso seja acompanhada de demonstração do erro em que se fundamente e que seja impreterivelmente apresentada antes do lançamento. É o que se pode extrair através do estudo do artigo 147, §1º, do CTN.

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (CTN, Art. 147)

O Lançamento Direto (ou de Ofício) vem prescrito no artigo 149 do CTN. Neste tipo de lançamento, o que se dá é a direta participação do Fisco, sem

qualquer intervenção do sujeito passivo da obrigação tributária. Tal hipótese é própria dos tributos que têm como fato gerador uma situação duradoura no tempo, permanente, propiciando, via de regra, à fiscalização possuir um cadastro de dados onde constam registros suficientes para ultimar e efetivar o lançamento. Como exemplo pode-se citar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), para os quais as Prefeituras dispõem de dados cadastrais propiciadores da materialização do lançamento.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (CTN, Art. 149)

Embora existam alguns tributos cujo lançamento sempre se opera de

ofício, como é o caso do IPTU, é importante destacar que todo e qualquer tributo pode ser objeto de um lançamento de ofício. É o caso, por exemplo, dos tributos lançados por declaração ou por homologação, na hipótese de omissão, imprecisão ou falsidade da declaração entregue pelo sujeito passivo.

Em se tratando de lançamento efetuado em face da revisão de ofício de um lançamento anterior, ou em razão de omissão do sujeito passivo no cumprimento de seus deveres no que diz respeito a tributos submetidos a lançamento por declaração ou por homologação, o procedimento observado pela autoridade lançadora é de grande relevância. A fiscalização enseja a ingerência do Fisco no âmbito das atividades desempenhadas pelo sujeito passivo, com a entrada de agentes fiscais em seus estabelecimentos, a retenção e o exame de documentos fiscais etc. Essa ação da autoridade lançadora, enfim, pode efetuar-se em tensão com direitos fundamentais do contribuinte, os quais evidentemente devem ser por ela respeitados.

De acordo com o CTN, o procedimento de fiscalização deverá ser documentado através de termos específicos, dos quais o sujeito passivo sempre deverá ficar com cópia autenticada pela autoridade competente. Isso torna clara a natureza formal do procedimento, com vistas a assegurar no respeito aos direitos fundamentais do cidadão e limitar os poderes da autoridade de fiscalização.

O procedimento de fiscalização, portanto, não pode desenvolver-se em desarmonia com o direito do contribuinte à intimidade, à inviolabilidade de seu domicílio, de sua correspondência etc., ainda que isso esteja previsto em lei. A lei que autorizar tais abusos, se não puder ser interpretada, conforme a Constituição, será simplesmente inválida.

Além de respeitar os direitos individuais, a atividade de fiscalização deve desenvolver-se nos termos em que é disciplinada em lei. No âmbito federal, esse disciplinamento é feito pelo Decreto nº. 70.235/72, que foi recepcionado pela CF/88 com status de lei ordinária.

O lançamento será por homologação quando o sujeito passivo realiza

toda a atividade de apuração dos dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do valor respectivo antes de qualquer manifestação do Fisco sobre essa apuração. Concordando com a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o Fisco a homologará, se exata, ou procederá ao lançamento de ofício em caso contrário.

Nesta modalidade inserem-se os tributos que, por sua natureza, serão recolhidos independentemente de prévia e anterior manifestação do sujeito ativo, ou seja, não há nesses tributos a necessidade imperiosa de que o ente tributante os lance para que a prestação tributária se torne exigível. Tais tributos são os chamados indiretos e aqueles em que se evidencia a retenção na fonte: Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços e Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação.

Uma vez pago o tributo, a autoridade fazendária toma conhecimento, homologando-o: ocorre, portanto, conjuntamente a constituição e a extinção do crédito, extinguindo em decorrência a obrigação. Por outro lado, não havendo essa ratificação da Fazenda, que entende maior o seu crédito, recusa-se a homologação, tendo lugar um novo lançamento, agora de ofício.

Resumindo, o autolancamento se dá nas hipóteses em que a lei tributária determine ao sujeito passivo uma verdadeira antecipação, sem que para tanto haja um prévio exame do credor. O lançamento ocorre no momento em que a Administração (sujeito ativo) tem ciência do pagamento, e o aprovando, homologa-o.

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.



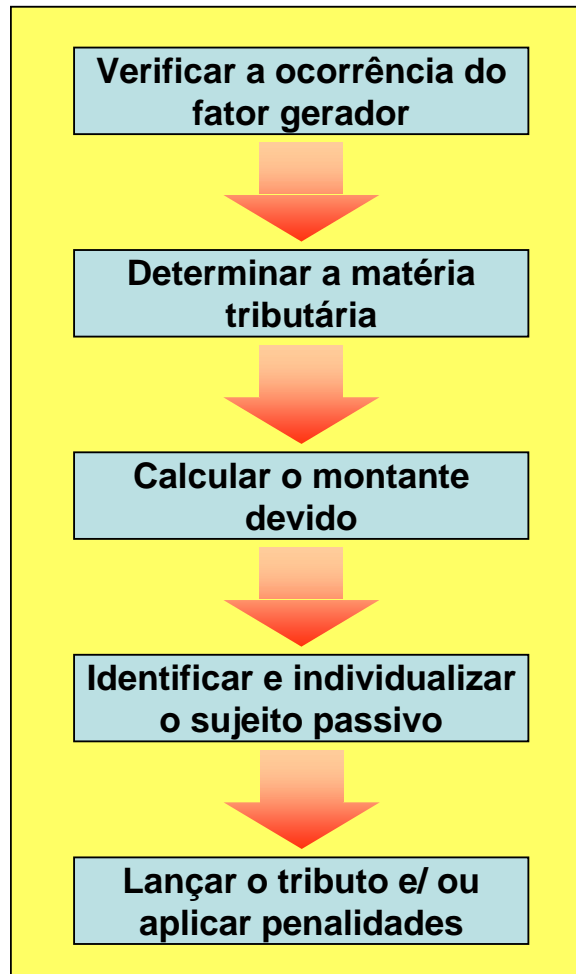
§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (CTN, Art. 150)

Dessa forma, o lançamento por homologação diferencia-se do lançamento por declaração porque tem como principal característica a obrigação de antecipar o pagamento, enquanto no lançamento por declaração o sujeito passivo apenas está obrigado ao pagamento depois de notificado pela autoridade competente da realização do lançamento, depois de examinadas as suas declarações.

No lançamento por homologação o procedimento de apuração é quase que integralmente realizado pelo contribuinte. Limita-se a autoridade a homologá-lo, notadamente a sua conclusão, a fim de atribuir-lhe o status de ato administrativo de lançamento. O sujeito passivo realiza os atos necessários à constituição do crédito tributário, efetuando o pagamento respectivo, mas submetendo tais atos à aprovação, ratificação ou confirmação da autoridade competente. Homologada a atividade, esta passa a considerar-se como tendo sido desempenhada pela autoridade competente para lançar.

Esquematizando o fluxo do Lançamento Tributário, pode-se observar mais adequadamente a partir da Figura 1, a seguir:



**FIGURA 1 - Fluxo do lançamento tributário**  
Fonte: adaptado de Carneiro (2006, p. 165)

## 2.6 Auditoria fiscal

De forma prática aplicada, existem registros de sua utilização desde os primórdios da civilização humana, entre os povos Sumérios, ainda antes da instalação da Babilônia.

Em nossa história recente, pode-se afirmar que a Auditoria realmente surgiu de forma organizada na Inglaterra, que ao se lançar aos mares em busca de novos mercados se viu forçada a desenvolver técnicas de checagem dos dados contidos na escrituração contábil das diversas companhias que emergiam naquele estágio da evolução da economia local.

No Brasil, há indicativos de que, com o advento de tais expedições marítimas, surgiu a necessidade de se verificarem os registros das despesas

declaradas pelas embarcações.

O quadro 01 mostra uma retrospectiva da evolução da Auditoria:

| PERÍODO              | PRECURSORES  | RELATO   |
|----------------------|--|--|
| 4º milênio a.C       | Civilização Suméria  | Proprietários confiavam a terceiros o controle de seus bens  |
| Séculos III e II a.C | Império Romano   | Funcionários supervisionavam as operações financeiras  |
| Século III           | França   | Barões prestavam contas de seus domínios   |
| Século XIII – 1285   | Inglaterra   | Rei Eduardo I dava direitos aos barões de nomear seus prepostos  |
| Século XV – 1494     | Luca Pacioli   | Criação do Método das Partidas Dobradas  |
| 1581<br>1640<br>1658 | Colégio dei Raxonati de Veneza<br>Tribunal de Contas de Paris<br>Academia dei Ragioneri de Milão | Evolução das associações da época em virtude do progresso da Ciência Contábil  |
| Séculos XV e XVI     | Mercadores Italianos   | Os chamados " <i>guarda-livros</i> " desligaram-se dos mercadores e passaram a prestar-lhes assessoria   |
| Século XVII          | Inglaterra   | Mudança dos processos de auditoria de métodos artesanais para métodos empresariais, influenciado pelo mercado mundial  |
| Século XIX – 1845    | EUA/Inglaterra   | <i>Railway Companies Consolidation Acts</i> , obrigava que os balanços anuais fossem examinados pelos auditores  |
| Século XIX – 1887    | EUA  | Criação da <i>American Institute of Certified Accountants</i>  |
| Século XX – 1934     | EUA  | Criação da <i>SEC - Security Exchange Commission of USA</i> . Companhias que tinham capital aberto passam a ser obrigadas a utilizar auditorias independentes. |
| Século XX – 1971     | Brasil   | Criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil   |
| Século XX – 1976     | Brasil   | Lei No. 6.404/76 (Lei das S/A)<br>Criação da CVM   |

QUADRO 1 - Retrospectiva da evolução da Auditoria  
Fonte: ADAPTADO DE Santi (1998 *apud* PEIXOTO JR, 2002)

Somente por volta da terceira década do século XX, a Auditoria toma forma no Brasil. Tal movimento foi também influência estrangeira, uma vez que as empresas que desembarcavam para atuar aqui tinham como regra a manutenção de

rígidos controles internos para acompanhar suas operações. O desenvolvimento intenso da atividade comercial, a abertura de novos mercados, bem como o surgimento de organizações mercantis transcontinentais, contribuiu sensivelmente para o surgimento do interesse em práticas de aferição de demonstrativos comerciais (DURIGON, 2006).

A Auditoria Fiscal é, por sua vez, um dos diversos tipos de prática de Auditoria que se tem hoje. Martinez (2004) aponta que no âmbito mundial, ao citar a auditoria fiscal, aborda-se as duas faces que a mesma alberga: aquela realizada por auditores independentes e outra, de responsabilidade de agentes públicos.

Para Sá (1993 *apud* MARTINEZ, 2004, 48), “o objeto da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária, basicamente”.

O foco do presente estudo é dirigido aos procedimentos realizados por servidores públicos da Administração Tributária, relativamente ao ICMS no âmbito da SEFAZ-CE.

Para as entidades de natureza privada, a Auditoria é largamente utilizada atualmente com o objetivo de fornecer segurança aos interessados na companhia (credores; acionistas; potenciais investidores; fornecedores; entre outros) sobre a adequação das Demonstrações Contábeis. Nas empresas de capital aberto, com ações negociadas em bolsas de valores, as peças Contábeis devem obrigatoriamente ser auditadas por Auditores Independentes. Ramos & Martinez (2006, p. 05) afirmam:

Outra prática importante para a Governança Corporativa refere-se a auditoria independente externa. A auditoria tem como principal objetivo determinar a adequação das demonstrações contábeis da entidade aos princípios contábeis geralmente aceitos, atestando se tais demonstrações refletem com fidedignidade a situação financeira e econômica reportada.

No âmbito da Administração Pública, a Auditoria Fiscal tem entre seus principais objetivos a recuperação de créditos tributários não declarados ou não pagos ao Erário, oriundos da sonegação. Tarefa bastante árdua, como asseveram Siqueira & Ramos (2005, p. 03):

Portanto, controlar os níveis de evasão fiscal deve ser um dos principais objetivos das autoridades tributárias. No entanto, fazer com que os contribuintes paguem corretamente os tributos é uma tarefa bastante árdua, dados os limites estruturais da economia, os diversos incentivos à atividade de sonegação e, em alguns casos, a aceitação social deste comportamento.

Para Schelker (2007, p. 01), tanto nas instituições públicas como nas corporações privadas, a auditoria é de suma importância:

*Auditors are not only important institutions in the public but also in the corporate sector. The accuracy of financial statements is crucial for investors and other stakeholder of a firm. Corporate auditor are assigned to review financial statements and evaluate the accuracy of the information provided.*

Faz-se necessário frisar apenas que instituições privadas podem contratar particulares para a realização de auditorias com foco no exame de suas áreas fiscal e tributária. Mas trata-se de uma providência de cunho espontâneo, no sentido de certificar-se da regularidade dos cálculos, pagamentos e retenções exigidas pela Lei. Mas um trabalho que tende a efetuar o Lançamento Tributário só pode ser realizado pela Autoridade Administrativa, servidor público com poderes que a lei confere para tanto.

A partir desse ponto do trabalho, sempre houver referência à Auditoria Fiscal, estará se tratando daquela auditoria que é desenvolvida por servidores públicos que atuam na Administração Pública Tributária.

Em todos os casos, e em qualquer área em que se realize trabalho de auditoria, faz-se necessária a existência da independência do auditor em relação à pessoa (física ou jurídica, de natureza empregatícia ou contratual) para a qual o trabalho se dirige ou sobre a qual o trabalho examina atribuições.

O trabalho de auditoria, para que inicie com a mínima perspectiva de resultados satisfatórios, deve ser alicerçado na certeza de independência que o auditor tem sobre o que pode produzir. Acerca da relação de independência nos trabalhos de auditoria, Schelker (2007, p. 18) afirma: “*Obviously, if the auditor is not independent from the management issuing the financial reports, the audit of financial statements loses its credibility*”.

Na realização de trabalhos de Auditoria Fiscal, há que se verificar

inicialmente a atribuição de competência. A competência originária é designada pela Constituição Federal que, ao conferir poderes aos entes federados para a criação dos respectivos tributos, assegura aos mesmos a administração do que é arrecadado, estabelecendo, contudo, alguns limites. Nesse sentido, faz-se necessário o exame do disposto no artigo 145 da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Examinando o termo competência tributária, Rebouças & Aragão (2006, p. 13) asseveram:

Por competência tributária entende-se como sendo a possibilidade jurídica de criar, 'in abstracto', tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

No quadro 2 abaixo são demonstradas as competências tributárias relativas aos impostos de cada esfera pública.

| ENTE       | IMPOSTOS  |
|------------|---|
| União      | Importação de produtos estrangeiros (II);<br>Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);<br>Renda e proventos de qualquer natureza (IR);<br>Produtos industrializados (IPI);<br>Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;<br>Propriedade territorial rural (ITR); e<br>Grandes fortunas, nos termos de lei complementar. |
| Estados    | Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD);<br>Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e<br>Propriedade de veículos automotores (IPVA).  |
| Municípios | Propriedade predial e territorial urbana (IPTU);<br>Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e<br>Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).       |

QUADRO 2 - Competências tributárias de cada esfera pública

Fonte: adaptado da CF/88 – Artigos 154 a 156

Dentre os impostos de competência estadual, o ICMS é o de maior

representatividade do ponto de vista de volume de arrecadação. Esse é o motivo pelo qual os Estados destinam maior atenção ao monitoramento dos seus contribuintes.

A tabela 1 a seguir indicada demonstra as principais fontes de receitas tributárias dos estados nos exercícios de 2004 e 2005 e confirma que o ICMS concentra perto de 90% (noventa por cento) da receita estadual total tributária. Se excluídas as receitas previdenciárias e as taxas (que já possuem destinação específica ou vínculo de natureza com prestação de serviços), o percentual do ICMS supera os 91%.

**TABELA 1 - Principais fontes de receitas tributárias**

| Tipo de Receita | 2004              |                |             | 2005              |                |             |
|-----------------|-------------------|----------------|-------------|-------------------|----------------|-------------|
|                 | \$ 1.000          | % S/R. Total   | % PIB       | \$ 1.000          | % S/R. Total   | % PIB       |
| ICMS            | 138.275,00        | 83,64%         | 7,83        | 154.810,00        | 83,01%         | 7,99        |
| IPVA            | 8.910,00          | 5,39%          | 0,5         | 10.497,00         | 5,63%          | 0,54        |
| ITCD            | 710,00            | 0,43%          | 0,04        | 795,00            | 0,43%          | 0,04        |
| TAXAS           | 2.881,00          | 1,74%          | 0,16        | 3.458,00          | 1,85%          | 0,18        |
| PREVIDÊNCIA     | 11.688,00         | 7,07%          | 0,66        | 13.402,00         | 7,19%          | 0,69        |
| OUTROS          | 2.860,00          | 1,73%          | 0,16        | 3.531,00          | 1,89%          | 0,18        |
| <b>TOTAL</b>    | <b>165.324,00</b> | <b>100,00%</b> | <b>9,36</b> | <b>186.493,00</b> | <b>100,00%</b> | <b>9,62</b> |

Fonte: Sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil

Nesse cenário, os esforços da Auditoria Fiscal dos Estados concentram-se no monitoramento e fiscalização dos contribuintes do ICMS.

Em cada Estado, Leis Complementares recepcionam o texto da Carta Magna e dispõem acerca da competência para a administração do seu sistema tributário próprio, conforme as limitações emanadas do Texto Maior.

Definida a competência tributária; os impostos e os contribuintes dos mesmos; cabe à Administração Tributária envidar esforços no sentido de gerenciar tais recursos, que pertencem à sociedade e em seu benefício devem ser aplicados.

O desenvolvimento da atividade de Auditoria Fiscal no âmbito da Administração Tributária é feito seguindo técnicas universais de Auditoria, acompanhadas de peculiaridades próprias de levantamento, que são emanadas dos respectivos sistemas regulamentares de cada órgão.

Nesse sentido, o principal roteiro de Auditoria Fiscal a seguir é o que se encontra positivado no Regulamento do Tributo que se audita (no caso o ICMS), e de forma mais específica, focado na atividade do contribuinte-alvo da referida ação fiscal.

O ICMS é um imposto de apuração complexa. Acerca de tal peculiaridade do tributo, Danziato (1998) analisa:

O ICMS é indubitavelmente um dos mais complexos tributos do atual sistema tributário brasileiro.

Ao lado de sua extrema complexidade ergue-se uma extensa legislação infraconstitucional, representada por leis complementares, leis ordinárias, Decretos e outras normas de menor porte que constituem o tecido normativo deste tributo nos diversos Estados Brasileiros.

Assim, antes de se iniciar qualquer trabalho auditorial em determinado contribuinte, faz-se necessário aprofundado estudo da legislação específica que regula as operações daquela atividade que é desenvolvida pelo empreendimento objeto da futura ação fiscal.

No desenvolvimento de suas atribuições, o Auditor deve estar sempre ciente de sua responsabilidade funcional. A falha na observância de dispositivos legais pode acarretar-lhe conseqüências a nível administrativo, conforme prevê a Legislação que regula a atividade:

Sempre que for identificada infração a dispositivo da legislação tributária, o agente do Fisco deverá adotar as providências legais acautelatórias aos interesses do Estado, e, se for o caso, promover a autuação do infrator, sob pena de responsabilidade por omissão ao cumprimento do dever.

Parágrafo único. Quando da constituição do crédito tributário através de lançamento em auto de infração que venha a ser julgado nulo ou extinto, pelo órgão de julgamento administrativo, em razão de desídia, abuso de autoridade ou manifesta inobservância às normas legais, o servidor poderá responder a processo administrativo com vistas à apuração da responsabilidade funcional. (Lei No. 12.670/96 ART. 94)

A responsabilização por falta também pode ocorrer na esfera judicial, tendo em vista farta legislação específica que regula a conduta dos servidores públicos, e, em especial, daqueles que ocupam cargos na esfera tributária.



As conseqüências na esfera judicial poderão ocorrer tanto por excesso de exação ou abuso de autoridade (por iniciativa do contribuinte) ou por falha de atuação (por iniciativa pública).

A Lei No. 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, prevê em seu artigo 3º. O tipo penal para os crimes praticados por funcionários públicos, sem prejuízo do disposto no Código Penal.

De forma geral, conforme se verifica, é grande a responsabilidade que pesa sobre os ombros do Auditor Fiscal no desempenho de sua atividade. Sobre essas particularidades, explana Sá (1993, p. 472):

É árdua, de alta responsabilidade e até burocrática a tarefa do auditor do Tesouro, e o seu grau de 'resguardo' é bem maior, pois, por natureza, seu trabalho vai ser 'contestado' por 'reclamações' ou 'causas fiscais na Justiça' (Varas da Fazenda).

Além de atuar em uma área que envolve e contraria grandes interesses, o resultado final de seu trabalho deve ser tecnicamente correto e documentado, além de estar legalmente amparado e fornecer elementos de convencimento capazes de suprir as dúvidas que possam ser levantadas nas esferas administrativa e judicial, nos processos de recuperação de créditos sonegados.

### **3 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E E-GOV**

Nesse capítulo é realizada uma abordagem da temática da Tecnologia da Informação, com destaque para os sistemas de Informação. É também apresentado o conceito de Documento Eletrônico, confrontando-o com o documento tradicional. São indicadas as premissas do Governo Eletrônico no Brasil, bem como identificado o aparato legal que fornece amparo ao trabalho do Auditor Fiscal com arquivos eletrônicos.

#### **3.1 Tecnologia da informação e sistemas de informação**

Inegavelmente, tanto no campo privado como no público, o ambiente competitivo está em constante dinâmica, seja ela social, econômica e, sobretudo, tecnológica.

Todas as organizações são pressionadas a reformular seus métodos e procedimentos para viabilizar novas formas de adaptação aos novos contextos e cenários locais, nacionais e internacionais.

Reconhecer a importância da informação, bem como de suas utilizações, tem se tornado relevante para todos que almejam, além da sobrevivência, adaptação vitoriosa aos mercados e a um público cada vez mais exigente.

A história recente demonstra que a relevância da informação passou por transformações críticas. As organizações evoluíram valorizando a gestão da Tecnologia da Informação (T.I.). Bilich (2006) demonstra que atualmente a informação é o principal fator de produção.

Para Rezende & Guagliardi (2006) a TI abrange em seu conceito os recursos tecnológicos e computacionais para guarda de dados, geração e uso da informação.

Atualmente, a informação desempenha um papel estratégico, revelando-se fonte de competitividade e fator determinante para a permanência e a sobrevivência das instituições.

Nesse ambiente, os Sistemas de Informação (S.I.) constituem-se nas ferramentas básicas para a gestão das mais diversas entidades. Tu (2001 *apud* LÖBLER *et al*, 2006) elenca as principais dimensões do uso organizacional dos SI:

| DIMENSÕES                           | USO DOS SI PARA:  |
|-------------------------------------|---|
| Suporte às decisões operacionais    | Monitorar, coordenar e melhorar os processos de decisão ligados às atividades operacionais.     |
| Suporte ao Planejamento Estratégico | Formular, coordenar e melhorar os processos de planejamento de longo prazo.                     |
| Integração Interna                  | Facilitar a troca de informações e a coordenação de atividades dentro da organização.           |
| Integração Externa                  | Comunicação com clientes externos à organização, tais como clientes, fornecedores, bancos, etc. |

QUADRO 3 - Dimensões e usos dos S.I.  
Fonte: ADAPTADO DE Tu (2001 *apud* LÖBLER *et al*, 2006)

Neste sentido, a T.I. que contempla os Sistemas de Informação (S.I.), constitui-se elemento indispensável às organizações no atual ambiente competitivo global.

Para a grande maioria das corporações, a melhoria do desempenho organizacional passa a ter relação direta com os investimentos que venham a ser realizados em Tecnologia da Informação. Para Moraes *et al* (2006, p. 01): "Nas últimas décadas, as empresas têm realizado investimentos relevantes em Tecnologia da Informação (T.I.) com o intuito de aumentar de forma significativa o desempenho organizacional".

Estudos sobre o paradigma da produtividade, contudo, revelam que nem sempre é direta a relação entre investimento e melhoria do desempenho organizacional. Tuomi (2004, p. 02) assevera:

*The generalization and interpretation of results of ICT productivity studies is problematic due to three main reasons. First, the current measures of economic output miss large and essential parts of output in knowledge-based economies. Second, the inputs used in productivity calculations are measured in ways that are conceptually and empirically problematic. Third, the theoretical models that have been used to analyze the impacts of ICTs often make assumptions that probably are unrealistic, for example, as they require that innovation can be neglected as a competitive factor, or that the productivity impacts of ICTs become realized without complementary investments.*

Mas esse aspecto não será objeto de análise no presente trabalho.

### 3.2A tecnologia da informação no governo brasileiro

A população passa a exercer um nível maior de cobrança em relação às ações do Governo. Os serviços são demandados em maior volume e eficiência. O contribuinte exige eficiência da parte do Governo. Não se aceita mais, numa comunidade globalizada, esperar dias por uma simples declaração ou certidão emitida por um órgão público. Ele a quer em minutos!

O exemplo acima é um dos muitos que são demandados da Administração Pública (AP). A partir desse nível de exigência por serviços melhores e mais ágeis, surge a necessidade de se implementar ações que atendam tal exigência.

A Tecnologia da Informação fornece soluções nessa direção.

Para Oliveira (2006, p. 01), um considerável volume de ações pode ser resolvido a partir de tal iniciativa:

O atendimento do Estado, por vezes deficiente e insuficiente, fez surgir movimentos em direção de uma nova postura do setor público. Os cidadãos estão exigindo cada vez mais dos seus governantes, buscam sanar dificuldades que se estendem desde o assistencialismo, passando pela infra-estrutura geral e finalizando com o funcionamento e atendimento das repartições públicas, principalmente aqueles vinculados diretamente à cidade e aos serviços para as pessoas, empresas e outras organizações locais.

A evolução tecnológica – especialmente a Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) com uso da Internet - naturalmente fez surgir iniciativas de serviços públicos voltados à população com o uso de recursos que passaram então a ser chamados de Governo Eletrônico (ou e-Gov, adotando as iniciais dos vocábulos em inglês), que correspondem a uma nova forma de relacionamento do Governo para com a sociedade. Oliveira (2006, p. 01) evidencia:

O Governo Eletrônico surgiu a partir de aspectos oriundos da evolução da TIC, especialmente a Internet, constituindo novas formas de relacionamento da Administração Pública com a comunidade e vice-versa, evidenciando a prestação de serviços sem a necessidade da presença física.

Os estudos acerca do tema também revelam que as iniciativas

relacionadas ao e-Gov são capazes de gerar ganhos para democracia. Prado & Loureiro (2005, p. 01) destacam essa outra faceta:

Assim, sistemas de informação têm sido implantados por governos e configurados como portais na internet, permitindo o acesso a uma grande quantidade de serviços 'on line', dados e informações de interesse público...

Todos esses sistemas, ao mesmo tempo em que facilitam a interação entre o governo e os cidadãos, podem contribuir para a promoção da democratização, permitindo maior transparência administrativa e a 'accountability' dos governos.

Os benefícios que advém da implementação de iniciativas de e-Gov encontram-se vinculados à questão da velocidade e disponibilidade do atendimento. A amplitude do Governo Eletrônico pode ser bem abrangente e envolver diferentes tipos de relações entre seus agentes, que encontram-se nas categorias (CHAHIN *et al apud* OLIVEIRA, 2006):

| <b>AGENTES RELACIONADOS – GOVERNO ELETRÔNICO</b> |   |
|--|---|
| ÁREA PRIVADA                                     | CIDADÃOS/ASSOCIAÇÕES/ORGANIZAÇÕES<br>AGENTES ECONÔMICOS INDIVIDUAIS OU CORPORATIVOS |
| ÁREA PÚBLICA                                     | ESTADO (FUNCIONÁRIOS E ÓRGÃOS PÚBLICOS)   |

QUADRO 4 - Agentes relacionados  
Fonte: ADAPTADO DE Oliveira (2006)

O autor ainda distingue quatro tipos distintos de interações possíveis entre os respectivos agentes, os quais estão detalhados a seguir:

| <b>INTERAÇÕES ENTRE AGENTES – GOVERNO ELETRÔNICO</b> |  |
|--|--|
| G2C<br>Government to<br>Citizen                      | Governo para os cidadãos e a relação inversa (C2G)<br>Estado gerando produtos e serviços para os cidadãos<br>Ex: Declarações, certidões, registros de veículos           |
| G2B<br>Government to<br>Business                     | Governo para os negócios e a relação inversa (B2G)<br>Troca de informações e disp. de transações p/acesso a serviços<br>Ex: CVM, Secretarias de Fazenda, Junta Comercial |
| G2E<br>Government to<br>Employed                     | Governo para os servidores e a relação inversa (E2G)<br>Recursos Humanos contemplados nas iniciativas de e-Gov<br>Ex: Capacitação, benefícios, difusão de regulamentos   |
| G2G<br>Government to<br>Government                   | Relações Intra e Inter Governos e Poderes<br>Atendendo necessidades de integração e coordenação<br>Ex: Formulação/análise de orçamentos, oferta unificada de serviços    |

QUADRO 5 - Interações entre agentes  
Fonte: ADAPTADO DE Oliveira (2006)

Outras aplicações ainda são apontadas pelo autor, relativamente à aplicação de políticas de e-Gov. A adoção de tais técnicas de forma plena contribuiu para o desenvolvimento da Gestão Pública, uma vez que promoveriam o desenvolvimento de ações tanto internas como externas. Essa é a visão mostrada por Oliveira (2006):

| <b>IMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES DE e-Gov COM SUPORTE EM TI</b> |  |
|--|--|
| Atendimento ao Cidadão                                   | Desenvolvimento de novas formas de relacionamento com o cidadão<br>Estado oferecendo serviços de forma eficiente e eficaz<br>Independente das variáveis de tempo e espaço            |
| Gestão Interna   | Ações relacionadas aos processos internos<br>Busca da inserção, integração e compartilhamento da TI<br>Informatização e automatização de processos e procedimentos internos          |
| Desenvolvimento e fortalecimento da Democracia           | Uso da TI permitindo à sociedade controlar e participar da AP<br>Cria formas p/que a interação aconteça em via de mão dupla<br>Permite acesso e interação dos cidadãos com o Governo |

QUADRO 6 - Ações de e-gov com suporte em T.I  
Fonte: ADAPTADO DE Oliveira (2006)

Os Investimentos dos governos em tecnologia dizem bem da importância do tema. Todavia, um dos requisitos fundamentais para a formulação de uma política de Governo Eletrônico é um real conhecimento da realidade da qual se almeja atingir.

Cada vez mais, os formuladores de políticas públicas têm buscado sistematizar os principais indicadores de e-Gov do país, abrindo, assim, possibilidades de prestação de serviços e melhoria da AP como um todo.

Os indicadores da adoção de tais práticas podem ser entendidos como um conjunto de ações que mede e reflete o esforço nessa tecnologia, demonstrando sua potencialidade e acompanhando sua evolução.

Outras aplicações da TI no sentido de aprimorar rotinas próprias da AP podem ser evidenciadas. Um exemplo disso é a adoção de uma política de compras públicas a partir de leilões reversos realizados pela internet.

A partir de tal iniciativa, diversos setores da Administração Pública conseguiram resultados positivos tanto do ponto de vista financeiro quanto do administrativo. Economia de recursos e de tempo são as principais vantagens

observadas com a realização dos mesmos. Isaac Filho & Biderman (2005, p. 03) descrevem a modalidade em estudo:

No caso de leilões eletrônicos de compras de governos ou empresas, o modelo mais comumente utilizado é o de leilão inglês reverso. Esta modalidade de leilão inverte o papel do comprador e do vendedor. O comprador é quem manifesta a necessidade de um bem e os vendedores fazem as ofertas para satisfazer a demanda, ou seja, uma inversão do tradicional leilão inglês e por isso é chamado de leilão inglês reverso.

No Brasil, historicamente, o processo de atualização, modernização e socialização do e-Gov experimentou significativo avanço com a edição do Decreto Presidencial de 3 de abril de 2000, implementando as políticas, diretrizes e normas relacionadas ao Governo Eletrônico (ICP-BRASIL).

A transparência administrativo-financeira das contas públicas não deveria ser considerada como uma cortesia e um privilégio concedido pelo Governo, mas uma obrigação para com os cidadãos.

Sensível às novas demandas, o governo foca atenções com vistas a obter resultados que culminassem com a Universalização de serviços; Governo ao alcance de todos; e Infra-estrutura avançada. O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão informa em seu sítio eletrônico que no dia 18 de outubro de 2000 novo Decreto Presidencial é assinado com o objetivo de coordenar e articular as ações de implantação do Governo Eletrônico, voltado para a prestação de serviços e informações ao cidadão.

As Diretrizes Gerais elencam o Compartilhamento de Recursos e Integração de Sistemas; a Racionalização dos Gastos e Interiorização; e a Gestão Descentralizada e Integrada.

A primeira diretriz tem o objetivo de evitar a sobreposição de redes e soluções, incorporando todos os serviços e informações disponíveis ao cidadão, revelando ao mesmo um governo uno, interagindo de forma amigável e proporcionando livre acesso a todas as bases públicas, como patrimônio coletivo que são.

A racionalização de gastos e interiorização previa a instalação de pontos de acesso no interior do país (especialmente naqueles menos assistidos em termos de infra-estrutura de informação governamental), além da otimização de relacionamento com os fornecedores de tecnologia, o que em contrapartida estimularia o desenvolvimento da indústria nacional (Decreto Presidencial de 3 abril de 2000).

A Gestão Descentralizada e Integrada propõe que o gerenciamento das redes ocorra de forma descentralizada e favoreça a participação de todos os órgãos envolvidos, estimulando a parceria com outros poderes, níveis de governo e iniciativa privada.

Uma das ferramentas mais comumente utilizadas para dar visibilidade a tais ações no âmbito do e-Gov é a solução de portais eletrônicos disponíveis na Internet. A solução alia economia de recursos ao alto potencial de prestação de serviços, estando disponível 24 horas por dia, 365 dias por ano, acessível a qualquer ponto do mundo, via Internet.

Contudo, ainda há muito a se fazer. A partir do momento em que a solução é implementada, surgem, imediatamente, novas demandas. Mesmo serviços que não estavam disponíveis no formato de atendimento tradicional passam, a partir de então, a ser cobrados na nova versão eletrônica.

Estudo recentemente divulgado por Pinho *et al* (2006) compara os portais dos nove estados brasileiros com maior participação no PIB nacional, além do portal do Distrito Federal. Suas conclusões indicam que apesar de conterem bons requisitos tecnológicos, as referidas ferramentas tecnológicas ainda não proporcionam um adequado nível de transparência.

A maioria dos portais não disponibiliza qualquer forma de acompanhamento ao cidadão de seus projetos por via eletrônica (não existe qualquer espaço institucional para acompanhamento dos planos e ações governamentais). Verificou-se que as informações prestadas são muito superficiais, incompletas e genéricas, sem qualquer demonstrativo financeiro ou cronograma de execução, distanciando-se muito de uma transparência efetiva e/ou mostrando que o próprio poder público parece não acreditar na utilização do recurso da comunicação eletrônica. (PINHO *et al*, 2006, p. 09)



A principal característica buscada (e não encontrada) foi aquela relativa à transparência, a qual os autores do estudo preferiram tratar pelo termo norte-americano – *accountability*. Na tentativa de traduzir o termo de forma adequada para o português, Pinho *et al* (2006, p.05) explicam: “A *accountability*, em termos sintéticos e aproximativos, pode ser pensada como a transparência, o engajamento dos governantes com a prestação de contas, bem como a responsabilização dos governantes pelos seus atos”.

O sítio eletrônico do Governo Federal disponibiliza *links* específicos para visualizar o orçamento geral da União. Além desse serviço, encontra-se disponível o acesso aos sítios eletrônicos dos diversos órgãos fiscalizadores do Governo Federal e até ao sítio do Conselho de Transparência Pública, onde um nível de interação e acompanhamento partindo do usuário pode ser implementado.

O chamado Conselho de Transparência Pública foi criado em 2003 com o objetivo de sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública, além de estratégias de combate à corrupção e à impunidade. Detalhes podem ser acessados no sítio eletrônico do Ministério da Justiça na Internet.

Outro tipo de serviço disponível é o acesso ao Portal da Transparência. Lançado em novembro de 2004, o sítio eletrônico possibilita que qualquer pessoa acompanhe a execução orçamentária dos programas e ações de governo, em âmbito federal. A partir daí é possível exercer um certo nível de fiscalização da aplicação do dinheiro público, e em especial àquele destinado a financiar ações junto à comunidade em que vive. No portal encontram-se disponíveis informações de todos os recursos federais transferidos a Estados, Municípios, cidadãos e gastos realizados pelo governo federal em compras ou contratação de obras e serviços.

Obviamente, ao lado dessa abertura, antes tarde do que nunca, é obrigação paralela do Governo Federal, Estadual e Municipal, reeducar o cidadão, convidando-o a sair daquela postura tradicional, subserviente, infantil tão incrementada pelas Autoridades. A nova postura de cidadão deve ser crítica, independente, que observa o Governo e a Autoridade como Serviço pelo qual pagou

bem caro e que lhe é devido.

Para a promoção dessa mudança de paradigma, a sociedade passa a contar com a versatilidade do ambiente virtual, que possibilita acesso instantâneo a grandes massas de dados, sem a necessária transferência física de documentos. Essa revolução de costumes pode ser viabilizada por algo que se cunhou chamar de ‘documento virtual’ ou ‘documento eletrônico’.

### **3.3O documento eletrônico**

A primeira idéia que vem à mente quando se fala em documento, principalmente no meio jurídico, ainda é a que encontra vinculação com a materialidade do mesmo. Por materialidade entende-se a qualidade daquilo que se pode tocar; que é tangível, material. Nesse contexto, insere-se o conceito do documento tradicional.

Ao se pesquisar o significado recente do termo “documento”, já se encontra a indicação da concepção eletrônica do mesmo, embora a primeira definição o ligue ao seu aspecto material:

Qualquer base de conhecimento fixada materialmente, e disposta de maneira que se possa utilizar para estudo, consulta, prova, etc. [...]

Qualquer arquivo com dados gerados por um aplicativo. [...] (FERREIRA, 1999, p. 700).

Santos (1977, p. 338) conceitua ‘documento’ vinculando-o ao ambiente judicial como “coisa representativa de um fato e destinada a fixá-lo de modo permanente e idôneo, reproduzindo-o em juízo”.

Adotando uma linha de raciocínio mais abrangente, tem-se o pensamento de Greco Filho (2000, p. 207-208): “qualquer objeto que, sensibilizado pelos registros de símbolos ou qualquer espécie de sinal gráfico, mecânico ou eletromagnético seja capaz de oferecer a quem o analisa a representação de fatos”.

No Brasil, somente a partir da segunda metade da década de 80 é que se popularizaram os microcomputadores. E foi o surgimento desses equipamentos,

aliado à introdução do uso comercial, governamental e doméstico da Internet que tornou possível iniciar a massificação de operações eletrônicas nos níveis atuais.

Inicialmente tratado exclusivamente como registro (ou dado) eletrônico, o documento eletrônico é definido pela OAB-SP, *apud* Parentoni (2004, p. 02) como sendo “*uma seqüência de números binários (isto é, zero ou um) que, reconhecidos e traduzidos pelo computador, representa uma informação*”.

Nesse ponto ocorre a quebra de um paradigma: a desvinculação do documento com sua até então necessária materialidade. Se antes a idéia de documento estava diretamente vinculada com seu aspecto material, o documento eletrônico tem como uma de suas principais características a desvinculação necessária com um meio físico.

Para agilizar a troca de dados entre diversos computadores, estabeleceram-se formatos de organização de arquivos. Esses formatos, comumente chamados de *layouts* (ou leiautes em português) viabilizam a recepção das informações por programas específicos. Trata-se, em linguagem bem simples, da forma como devem ser organizados os dados.

Analogicamente a um arquivo físico de documentos, poder-se-ia solicitar ao arquivista que organizasse as notas de compras de um ano de determinada empresa na ordem alfabética de fornecedores, ou na ordem crescente de valores, ou na ordem decrescente de data de entrada no estabelecimento; ou ainda combinando várias dessas formas de organização.

Essas rotinas, ao mesmo tempo em que economizam tempo e recursos materiais (papel, por exemplo), permitem uma velocidade antes inimaginável no tratamento dos dados importados. Um exemplo básico e bem próximo são as declarações de imposto de renda, preparadas por pessoas físicas e jurídicas em todo o Brasil e que são recepcionadas pela Receita Federal do Brasil via Internet.

O tratamento que é dispensado a esses documentos eletrônicos envolve rotinas eletrônicas de entrelaçamento de informações, cruzamento e análise de

dados que seria impossível para seres humanos realizarem no tempo e na precisão em que é realizada atualmente.

A iniciativa da Receita Federal de recepcionar declarações pela Internet, inaugurada em 17 de março de 1997, foi pioneira no mundo. De acordo com informações em seu portal na Internet, a transmissão envolve também rotinas de validação e verificações de erros:

O programa Reciteanet estabelece um canal de comunicação entre o contribuinte e a Receita Federal para transmissão de declarações. Ao transmitir a declaração, ele imediatamente valida diversas informações, reduzindo seu tempo e custo de processamento.

Outros órgãos, como o INSS, e as Secretarias Estaduais de Fazenda e Municipais de Finanças também já recepcionam dados dos contribuintes pela Internet ou por troca física de arquivos. A Receita Federal informa em seu sítio eletrônico próprio que recepcionará também os dados relativos à escrita contábil das empresas, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):

Para o Sped Contábil está sendo construído um programa para leitura e validação do arquivo com a escrituração contábil. Este aplicativo também exibirá na tela a contabilidade da empresa, nos formatos de diário ou razão, inclusive as Demonstrações Contábeis..

A utilização de arquivos eletrônicos para validar operações e transações das mais variadas naturezas acaba por gerar um novo problema específico. Como certificar-se de que o documento eletrônico contém os requisitos de integridade e autenticidade, necessários à convalidação do mesmo?

Por integridade do documento eletrônico entende-se a certeza de que o documento não sofreu qualquer tipo de alteração em sua configuração original. E a autenticidade constitui-se na certeza de que determinado documento realmente é proveniente da pessoa a quem se reputa sua autoria (CAMPOS, 2002).

Uma vez que o documento eletrônico não possui vínculo com a materialidade, nem é possível apor assinatura mecânica sobre o mesmo, há que se resolver o problema com a utilização de rotinas de segurança digital. Uma das soluções viáveis é o uso de técnicas de segurança digital.

Hoje é possível assinar eletronicamente, com a mesma segurança de autenticidade que se buscava antes, com a utilização de modernas técnicas de tecnologia da informação. Zocolli (2003, p. 178) apresenta o entendimento do *Information Technology Security Strategy* (ITSS), grupo de trabalho sobre matérias legais, patrocinado pelo governo do Canadá, ao tratar do assunto:

No mundo eletrônico, o original de um documento eletrônico é indistinguível de uma cópia, não existe assinatura escrita de próprio punho e ele não está sobre o papel. O potencial para fraudes é grande, devido à facilidade de interceptação e alteração dos documentos eletrônicos, e à velocidade de processamento de múltiplas transações. Sempre que as partes tratem entre si com muita frequência, ou onde não existam conseqüências legais, uma assinatura pode não ser necessária. Todavia, existindo um alto potencial para disputa, ou uma assinatura tradicional ou uma assinatura digital é requerida.

A característica mais marcante (e diferenciadora) que existe entre o documento eletrônico e o tradicional é que o primeiro pode ser alterado sem deixar vestígios de forma, conteúdo ou de autoria, conforme assevera Demétrio (2004 *apud* OLIVEIRA & CRUZ, 2005, p. 01):

Em se tratando de documentos eletrônicos, não há distinção do documento 'original' e suas 'cópias', todos podem ser considerados originais. Outra característica dos documentos eletrônicos que se pode considerar desvantagem é que qualquer tipo de alteração não deixará rastros, como acontece no documento tradicional.

A Assinatura ou Certificação Digital consiste na aplicação de técnica de criptografia sobre o documento eletrônico. A medida fornece a necessária garantia de integridade e autenticidade. A segurança é apresentada pelos certificados de chave pública. Tais certificados consistem em chaves públicas assinadas por uma pessoa de confiança, denominada terceiro confiável (TTP – acrônimo para *Trusted Third Party*). Silva (2006, p. 01) expõe o seguinte sobre o assunto:

Depreende-se do exame do direito comparado que o atendimento dos requisitos autenticidade e integridade são fundamentais ao reconhecimento da validade probante de um documento digital. Este conceito é fundamental para o exame do valor probante de um determinado documento digital: a técnica de criptografia nele aplicada garantiu-lhe a existência dos requisitos da autenticidade e da integridade? Em caso positivo, o documento reunirá as condições jurídicas para ser considerado como meio de prova judicial. Enfim, a assinatura digital é uma operação que o elaborador de documento digital realiza em cada arquivo que produzir, com vistas a conferir autenticidade e integridade naquela mensagem eletrônica e que, no Brasil, somente é possível a partir do momento em que o internauta adquirir um certificado digital de uma autoridade certificadora.

Marcacini (2003) considera o certificado eletrônico como a forma mais prática de se demonstrar a titularidade da chave pública utilizada para conferir a assinatura.

O Governo brasileiro, com a publicação da Lei No. 9983, em 14 de julho de 2000, alterou o Código Penal (Lei No. 2.848 de 07 de dezembro de 1940) com o objetivo de adaptar o texto à realidade eletrônica em que se vive hoje. Em seguida, com a edição da Medida Provisória de No 2.220-2 de 24 de agosto de 2001 instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil.

A Receita Federal lançou seu cartão eletrônico de CPF no final de 2004, com o suporte de infra-estrutura de chaves públicas da ICP-Brasil. De posse de tal cartão, e tendo instalado o certificado digital, o usuário garante privacidade, integridade, autenticidade, e confere o não-repúdio às suas transações.

O Governo Federal estabeleceu uma meta ambiciosa no ano de 2000, ao definir suas diretrizes de governo eletrônico, relativamente ao Documento Eletrônico: “Regulamentação e efetivação do documento eletrônico como um documento legal de uso pleno, até dezembro de 2001. Eliminação do uso de papel na documentação governamental, até dezembro de 2006”.

A meta, constante do plano governamental, era radicalmente ambiciosa, pois previa a erradicação do uso do papel até 2006; que conforme se constata, não se materializou.

Prever o dia ou em que nível o documento material cederá definitivamente espaço para sua versão eletrônica ainda se constitui um exercício difícil. Os aspectos culturais, além daqueles ligados à infra-estrutura tecnológica disponível, exercem grande influência contrária.

Uma certeza, porém, já existe: o processo de transformação é intenso e irreversível. A inovação tecnológica fornece aos usuários a base para a mudança de paradigma. A cada dia o papel (como meio físico de prova) perde relevância.

Na esfera da Justiça Federal, por exemplo, o Governo promulgou, no dia

19 de dezembro de 2006, a Lei No. 11.419, que Dispõe sobre a informatização do processo judicial. Assim, os atos passam a ser assinados eletronicamente, com o uso da tecnologia de segurança digital. A utilização do papel, pelo menos nesses processos, fica reduzida praticamente a zero. Todas as peças podem ser realizadas de maneira “virtual”.

Os antigos arquivos de peças em papel passam a ser organizados eletronicamente, na forma que dispõe o artigo 16 da mesma lei: “Os livros cartorários e demais repositórios dos órgãos do Poder Judiciário poderão ser gerados e armazenados em meio totalmente eletrônico”.

A referida lei vai além e convalida, em seu artigo 19, os atos praticados anteriormente à sua publicação: “Ficam convalidados os atos processuais praticados por meio eletrônico até a data de publicação desta Lei, desde que tenham atingido sua finalidade e não tenha havido prejuízo para as partes”.

O exemplo acima ilustra a revolução digital pela qual passa a sociedade atualmente. Por vezes, a alteração do texto legal chega atrasada, sendo obrigatória disposição vinculando a convalidação daqueles atos já praticados mesmo antes da previsão normativa.

### **3.4 Auditoria fiscal eletrônica – aparato legal**

O desenvolvimento imposto pela evolução da base tecnológica – que levou empresas a modernizarem seus negócios – forçou naturalmente a Administração Pública a envidar esforços no sentido de modernizar-se. Essa tendência – presente em todas as áreas da AP – levou a Administração Tributária a equipar também suas secretarias e treinar seus servidores nas novas tecnologias.

A base legal também passou – e passa ainda – por um processo sistemático e contínuo de evolução que visa permitir o pleno funcionamento de processos em escala digital.

Devido à velocidade imposta pela realidade cotidiana, a maior parte dessa atualização legal se dá na legislação específica – que não será objeto de abordagem

no presente trabalho. São apresentadas, contudo, as inovações introduzidas nos textos dos Códigos Tributário e Civil, bem como da mais recente instituição formalizada em nível de Convênio Nacional.

A Lei No. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – o Código Civil (CC) preconiza em seu art. 225, ao tratar da Prova:

As reproduções fotográficas, cinematográficas, os registros fonográficos e, em geral, quaisquer outras reproduções mecânicas ou eletrônicas de fatos ou de coisas fazem prova plena destes, se a parte, contra quem forem exibidos, não lhes impugnar a exatidão.

O mesmo Diploma, referindo-se à escrituração contábil – uma das bases para o trabalho de Auditoria Fiscal, o CC, se refere em seu artigo 1.180: “Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica”.

O Código Tributário Nacional (lei no. 5.172 de 25 de outubro de 1966) - CTN, tratando das Garantias e Privilégios do Crédito Tributário, recebeu inclusão pela Lei Complementar No. 118/2005 do artigo 185-A, que inova ao criar a penhora digital. Dessa forma, o Juiz de Vara Fazendária poderá, de forma virtual, atuar na preservação dos interesses do Erário:

Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

O mesmo CTN, ao abordar a Fiscalização no âmbito da Administração Pública, em seu artigo 195, cita o vocábulo ‘arquivos’ que passou a receber a interpretação que abrange também aqueles de natureza eletrônica:

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.



A partir da promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº. 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, o artigo 37 da Constituição Federal (CF) recebeu a inclusão do Inciso XXII. O dispositivo determina às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Com o objetivo de atender o disposto Constitucional, foi idealizado o ENAT - Encontro Nacional de Administradores Tributários. Em julho de 2004 foi realizado então o 1º. Encontro, que reuniu o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e DF, e os representantes das Secretarias de Finanças dos municípios das Capitais.

Anualmente, desde então, os encontros vêm sendo realizados. O objetivo é buscar soluções conjuntas nas três esferas de Governo que promovam maior integração administrativa, em atenção ao comando constitucional. O alcance do objetivo se dá através das seguintes premissas, conforme detalha o sítio eletrônico da Receita Federal sobre o tema:

A padronização e melhoria da qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

Os encontros tinham, em princípio, o objetivo de retomar o projeto de construção de um cadastro unificado (sincronizado) de contribuintes. Essa iniciativa tomou corpo com a aprovação de Protocolos de Cooperação Técnica entre os representantes dos Fiscos das três esferas de Governo.

Por ocasião do 2º. Encontro, em agosto de 2005, nasce a idéia de se implementar um sistema padronizado nacional de escrituração contábil e fiscal em formato digital. A idéia é então batizada com o nome de Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a Nota Fiscal Eletrônica.

Acerca do SPED, a Receita Federal esclarece em sua página na Internet:

O projeto *Sped* consiste na alteração da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias, ou seja, a substituição da emissão de livros e documentos contábeis e fiscais em papel por documentos eletrônicos com certificação digital, garantindo assim a sua autoria, integridade e validade jurídica.

As principais justificativas apresentadas pelo Fisco são muitas. A seguir é reproduzido o conjunto de benefícios esperados com a implantação desse grande projeto de informatização padronizada de obrigações fiscais e contábeis:

| <b>BENEFÍCIOS ESPERADOS COM A NOTA FISCAL ELETRÔNICA</b>   |
|--|
| Benefícios para o Contribuinte Vendedor (Emissor da NF-e)<br>:: Redução de custos de impressão; :: Redução de custos de aquisição de papel; :: Redução de custos de envio do documento fiscal; :: Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais; :: Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF; :: Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira; :: Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B);   |
| Benefícios para o Contribuinte Comprador (Receptor da NF-e)<br>:: Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias; :: Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e; :: Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais; :: Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B);  |
| Benefícios para a Sociedade<br>:: Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente; :: Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias; :: Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas; :: Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.  |
| Benefícios para as Administrações Tributárias<br>:: Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal; :: Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos; :: Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito; :: Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; :: Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED). |

QUADRO 7 - Benefícios Esperados com a Nota Fiscal Eletrônica  
 Fonte: Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica

Após o lançamento, diversas empresas – além dos gestores dos Fiscos - são convidadas a fazer parte das rodadas iniciais de discussão. O que era idéia materializa-se com força de Lei através da assinatura do Convênio ICMS No. 143, de 15 de dezembro de 2006. O convênio cria o que passa a se chamar não mais de SPED e sim de Escrituração Fiscal Digital – EFD. No mesmo Diploma, ficam definidas as principais diretrizes.

A partir da criação da EFD, as escritas contábil e fiscal passam a ser remetidas em arquivos eletrônicos. Esses arquivos deverão ser assinados digitalmente de acordo com as Normas da Infra-estrutura de Chaves Públicas

Brasileira – ICP-Brasil pelo contribuinte.

Dessa forma, a Auditoria Fiscal passa a recepcionar as informações também em formato eletrônico. Nesse sentido, a cláusula oitava do Convênio ICMS 143/2006 prevê:

Fica assegurado o compartilhamento das informações relativas às escriturações fiscal e contábil digitais, em ambiente nacional, com as unidades federadas de localização dos estabelecimentos da empresa, mesmo que estas escriturações sejam centralizadas.

Observa-se acima que a Administração Tributária, inserida no âmbito da Administração Pública, responsável pela gestão fiscal do Estado, encara um novo desafio. As novas tecnologias informáticas utilizadas pelas pessoas físicas e jurídicas abrem espaço para o surgimento do novo paradigma do ambiente virtual.

O Governo adota medidas para disponibilizar, cada vez mais, serviços e informações ao administrado, com a utilização de portais eletrônicos e implementação das ferramentas de e-Gov. A atividade de Auditoria Fiscal, por sua vez, transpõe obstáculos no exame de grandes massas de dados com a utilização de ferramentas de T.I., investindo na capacitação de servidores e desenvolvimento de *softwares* específicos para importação, extração, e manipulação de arquivos eletrônicos de contribuintes, com o fim de empreender maior velocidade e eficiência à atividade.

## 4 METODOLOGIA

O presente capítulo tem como objetivo abordar a metodologia empregada no presente estudo.

### 4.1 Tipologia da pesquisa

O estudo é classificado, considerando o objetivo, como exploratório, pois tem como finalidade a investigação da utilização de ferramentas de Tecnologia da Informação pelo Fisco Estadual Cearense, relativamente aos contribuintes do ICMS.

Beuren (2003, p. 80) afirma que:

Uma questão interessante da pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Pode ser classificado, de acordo com Triviños (1987) como descritivo porque trata de aprofundar a descrição de determinada realidade. Dessa forma são detalhadas as ferramentas eletrônicas utilizadas pela Auditoria Fiscal, bem como a forma pela qual se dá o entrelaçamento de bases eletrônicas de dados de contribuintes do referido imposto, para fins de monitoramento e recuperação do crédito tributário.

Considerando-se o aspecto procedimental, a pesquisa reveste-se de natureza bibliográfica, documental e estudo de caso único.

Para Yin (2001, p. 35) o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa como qualquer outra “que representa uma maneira de se investigar um tópico empírico, seguindo-se um conjunto de procedimentos pré-especificados.”

A abordagem estratégica utilizada neste trabalho de pesquisa foi o método de estudo de caso. Esse foi o método utilizado para obtenção dos dados.

A realização de um estudo de caso, segundo Yin (2001, p. 78) “...começa com a definição dos problemas ou temas a serem investigados e o desenvolvimento de um projeto de estudo de caso.” A definição das estratégias de pesquisa constitui-se no elemento essencial ao trabalho científico. Delas dependem além do desenvolvimento, os resultados advindos do mesmo.

Para obter as evidências em número e consistências adequadas - sobre o objeto pesquisado - o pesquisador deverá fazer uso das habilidades que lhe são próprias. Dessa forma o estudo poderá oferecer um entendimento dos fenômenos, das variáveis e das relações ligadas ao objeto estudado.

Yin (2001, p. 129) aponta que:

... o pesquisador do estudo de caso deve possuir uma versatilidade metodológica que não é necessariamente exigida em outras estratégias e deve obedecer a certos procedimentos formais para garantir o *controle de qualidade* durante o processo de coleta [...] de forma que os resultados finais - os dados que foram coletados - reflitam uma preocupação pela validade do construto e pela confiabilidade, o que, dessa forma, validaria a realização de análises adicionais.

A realização do presente esforço de pesquisa buscou fundamentar-se nas contribuições de Yin (2001) acima referidas. Ao iniciar o estudo de campo, o pesquisador passa a se perguntar constantemente porque determinados eventos ocorreram ou ocorrem. Também percebe que a pesquisa é baseada muito mais firmemente em questionamentos do que em respostas. Assim, uma resposta conduz o pesquisador a uma quantidade maior de novos questionamentos.

Essa dinâmica é classificada por Yin (2001) como um exercício que deve ser cultivado por todo o esforço de pesquisa, pois constituem-se em elemento inerente a um bom entrevistador. O pesquisador deverá também ter claro o objetivo das questões originais que foram propostas para o estudo, a fim de compreender e manter a coerência na investigação do início ao fim.

O estudo de caso único, como foi o foco do presente esforço, possui a capacidade de explicitar de forma mais profunda e detalhada as características da

unidade em exame.

Gil (1999, *apud* BEUREN, 2003, p. 84) salienta que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamentos considerados.

As fontes de evidência levantadas para apoiar o estudo consistem na cesta de indicadores que o trabalho elenca no capítulo específico sobre o caso. A opinião dos usuários das ferramentas de T.I. (Auditores Fiscais); os dados em painel relativos ao desempenho das respectivas ações; os indicadores de ações disparadas a partir dos entrelaçamentos realizados pela CELAB; além da visão dos gerentes das áreas: Coordenação de Auditoria Fiscal e Orientação de Laboratório Fiscal.

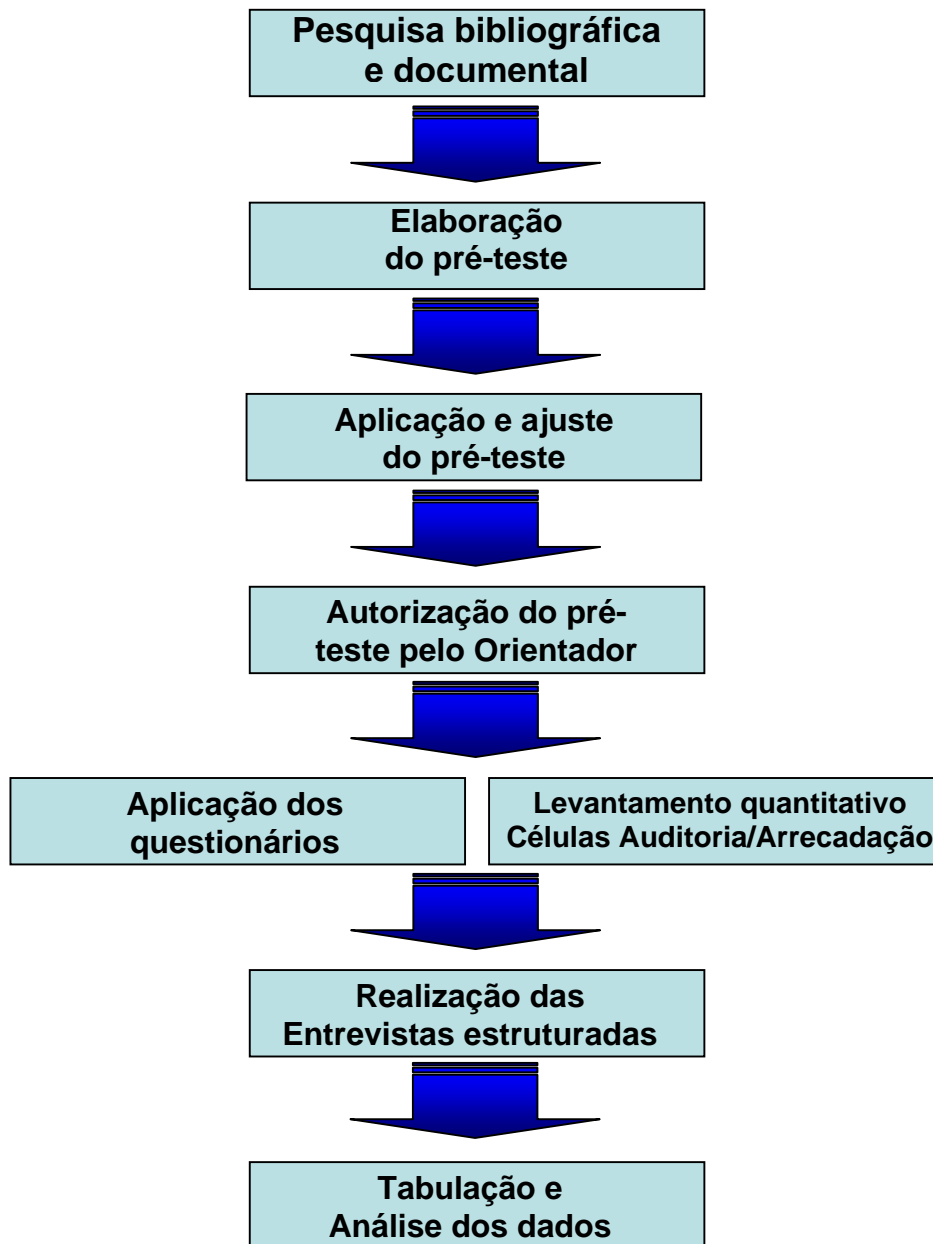
Pohlmann & Iudícibus (2006, p. 13) fornecem uma classificação específica para estudos envolvendo matéria relacionada a tributos. De acordo com a proposta, o presente pode ser listado como de “Auditoria e Gestão Tributária Pública”, uma vez que aborda tópicos relativos a:

Identificação de critérios de seleção de contribuintes para auditoria e de outros procedimentos com o intuito de otimizar o trabalho de fiscalização e de administração tributária pública e, assim, maximizar a arrecadação de tributos e minimizar os custos correspondentes.

Com o objetivo de cumprir a pesquisa bibliográfica foram utilizadas como fontes as publicações de livros, artigos científicos, publicações avulsas e pesquisas impressas e disponíveis na Internet.

A pesquisa documental tem como referência as publicações oficiais de cunho administrativo, originárias da própria Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. As fontes preliminares do levantamento quantitativo constam de publicações de dados oficiais da arrecadação estadual, manuais internos de procedimentos, dados e arquivos públicos e particulares.

## 4.2 Delineamento da pesquisa



**FIGURA 2 - Fases do trabalho**

Fonte: Elaborado pelo autor

A figura 2 acima demonstra graficamente as etapas que foram cumpridas na fase de coleta de dados para preparação do capítulo 5, relativa ao estudo de caso, onde os resultados são analisados e comentados.

O trabalho teve início com a preparação de um questionário a ser aplicado junto aos Auditores Fiscais.

Esse procedimento mostrou-se necessário com o objetivo de evidenciar os diversos tipos de procedimentos, bases de dados, técnicas e softwares utilizados na manipulação, extração, processamento e entrelaçamento de arquivos eletrônicos de contribuintes pelos Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE).

Antes do envio do modelo definitivo do questionário, foi elaborado um questionário pré-teste. Esse pré-teste consistiu de um questionário preliminar aplicado presencialmente junto a uma amostra (12 Auditores Fiscais) do universo de servidores que se pretendia atingir. Esse momento serviu para o aperfeiçoamento das perguntas, pelo acolhimento de sugestões no formato das mesmas.

Após os ajustes iniciais o referido pré-teste foi então apresentado ao Orientador da pesquisa. Obtido o seu aval, teve início o processo de aplicação dos referidos questionários.

Os formulários foram acondicionados em envelopes lacrados contendo: questionário; carta solicitando colaboração no preenchimento do mesmo; instruções de preenchimento; indicação de endereço eletrônico ou número de telefone celular (do pesquisador) para retirar qualquer dúvida no preenchimento; e novo envelope já com o destinatário preenchido para que os ditos questionários pudessem ser acondicionados e devolvidos ao remetente.

Esses questionários foram enviados de duas formas: por correio à residência (para aqueles que residem fora da Capital) e entregues pessoalmente por serviço de entrega de correspondências, nos respectivos locais de trabalho, entregues ao Supervisor da respectiva equipe de Auditoria Fiscal (naqueles casos em que os participantes atuam em Fortaleza).

O retorno dos formulários ocorreu da seguinte forma: Para o interior do Estado, como os formulários foram postados pelo correio, foi enviado também, dentro do envelope, um outro envelope - **com selo postal** - para que o respondente acondicionasse o formulário respondido e nos enviasse também por correio, sem despesas. No caso daqueles Auditores Fiscais lotados na Capital, foi contratado um



serviço de entregas de encomendas para que, duas vezes por semana, fossem recolhidos aqueles já respondidos.

Todas essas explicações foram cuidadosamente inseridas na carta enviada juntamente ao questionário, onde se pediu a colaboração dos participantes.

Temporariamente foi contratada funcionária para atuar por telefone, ligando para os Supervisores de equipes de Auditores Fiscais. Nas ligações, solicitações para que os formulários fossem repassados aos respectivos destinatários e em seguida (depois de preenchidos) recolhidos.

O envio dos questionários se deu no início de janeiro de 2007. Passaram-se cerca de dois meses para os respectivos retornos. No fim de fevereiro de 2007 foi dada por encerrada tal coleta de informações.

A aplicação desses questionários teve como objetivo sondar a opinião desses profissionais relativamente ao uso de bases eletrônicas: nível de uso em trabalhos de Auditoria Fiscal; melhoria no cumprimento das tarefas; aumento da velocidade na recuperação de créditos tributários; efetividade como ferramenta de aumento da arrecadação; dados brutos utilizados; possibilidade de gerar novos tipos de entrelaçamentos, além dos já disponibilizados; e ordem de prioridade de uso de ferramentas eletrônicas na realização de tarefas.

Os questionários foram aplicados junto a 229 Auditores Fiscais lotados na atividade de Auditoria Fiscal. O nível de retorno (72 dos 229 distribuídos) foi considerado acima da média (31,44%), de acordo com a faixa apresentada por Marconi e Lakatos (1999) que apresenta a faixa de retorno médio em percentual de 25% para devolução.

Após a recepção dos questionários respondidos, a opinião dos respondentes foi cruzada com os resultados obtidos por cada um dos participantes em termos de quantidade de ações e respectivos valores lançados no ano de 2006. Essas informações foram colhidas junto à Coordenação de Arrecadação e Auditoria Fiscal.

Essa foi a forma encontrada para validar a resposta obtida. Na resposta, como se trata de uma opinião, os valores podem chegar distorcidos. O participante, frente a uma determinada pergunta, pode se sentir propenso a responder aproximando-se do senso comum. Noutras ocasiões, tende a optar por responder encaixando-se a um perfil que na verdade não possui.

Por exemplo, quando a pergunta é relativa ao uso (ou não) de uma tecnologia inovadora (que requer treinamento e habilidade), é natural haver uma inclinação para a resposta positiva. Ou seja, o respondente pode não se sentir confortável em responder que não sabe usar; ou que não acredita em seu uso. Como foi pedida a identificação do participante, é plausível a avaliação de que uma parte das respostas possa estar contaminada dessa forma.

Com o fito de minorar tais desvios, foi adotada a iniciativa de comparar a resposta enviada com os números relativos a cada um dos respondentes. Os Auditores Fiscais não estão sendo identificados na pesquisa. Para evitar constrangimento, no quadro geral de respostas a identidade dos mesmos é substituída por números seqüenciais.

Concomitantemente à aplicação dos questionários iniciou-se a fase de levantamento quantitativo (dados em painel, com as tabelas de resultados). Esse levantamento foi feito junto às células de Auditoria Fiscal e de Arrecadação, com objetivo de coletar dados referentes às ações fiscais, possibilitando cruzar as respostas obtidas nos questionários com os respectivos resultados obtidos pelos respondentes, em termos de arrecadação do ICMS relacionada às ações realizadas.

Após as duas fases acima descritas, foram realizadas duas entrevistas estruturadas. Uma delas com o Coordenador da Administração Tributária para a Auditoria Fiscal. A Coordenação da Administração Tributária (CATRI) possui quatro Coordenadores que são responsáveis por áreas distintas: Auditoria Fiscal; Fiscalização do Trânsito de Mercadorias; Tributação e Normatização; e Arrecadação. O Coordenador da Auditoria Fiscal é o responsável pela gestão das diversas atividades inerentes à atividade.

A outra entrevista foi feita com o Orientador da Célula de Laboratório Fiscal (CELAB). Essa célula é a responsável pela recepção de dados eletrônicos de contribuintes, bem como pela preparação e repasse de tais informações à Auditoria Fiscal.

As entrevistas foram realizadas presencialmente pelo próprio pesquisador. O principal objetivo das mesmas foi a colheita, junto aos respectivos gerentes, das respectivas visões acerca da utilização de bases e ferramentas eletrônicas, e suas repercussões na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Para tal fase ocorreram algumas dificuldades no agendamento de reuniões com os mesmos, em função de compromissos de ambos e do próprio pesquisador.

As entrevistas não foram gravadas a fim de evitar constrangimento para os entrevistados. Foram então realizadas anotações para cada uma das perguntas, que encontram-se transcritas no capítulo 5, nos itens específicos. A última fase foi aquela relativa à tabulação e análise dos dados coletados.

### **4.3 Coleta e análise de dados**

Para fins de coleta de dados, foram utilizados: levantamento documental e bibliográfico; dados históricos em painel; aplicação de questionários com questões fechadas; e realização de entrevistas estruturadas, sendo uma com o coordenador da Auditoria Fiscal e outra com o Orientador do Laboratório Fiscal. A última fase constituiu-se da tabulação e análise de dados.

A tabulação dos dados coletados pelos questionários com os resultados das respectivas ações fiscais foi realizada com o objetivo de melhor entender os dados coletados no estudo. Para tanto, foram empreendidas as seguintes tarefas:

Todas as respostas recebidas foram digitadas em uma única planilha eletrônica do MS Excel<sup>®</sup>. Em seguida, por meio de um software específico os dados são transferidos dessa planilha pra uma plataforma que possibilitasse o cruzamento dos diversos indicadores já armazenados. Nessa etapa foi utilizado o Stattransfer V.5.0<sup>®</sup>. Por fim, para cruzar as diversas tabelas, utiliza-se um editor de dados, o

SPSS For Windows V.10.0<sup>®</sup>.

O uso dessa ferramenta eletrônica de estatística (SPSS For Windows V.10.0<sup>®</sup>) possibilitou o cruzamento dos diversos dados armazenados de forma ágil e segura. O software realiza cruzamento de tabulações através da interface de estatística descritiva disponibilizada pelo mesmo. Dessa forma foi possível realizar a análise cruzada a partir dos diversos dados obtidos.

As ações fiscais foram eleitas como indicador principal do estudo. As respostas devolvidas para os questionários foram então cruzadas com os dados relativos às ações fiscais realizadas no ano de 2006.

As ações fiscais (ou designações, ou mandados de procedimento fiscal) constituem-se na principal atividade-fim da Auditoria Fiscal. Dessa forma, passou-se a cruzar a opinião encaminhada com os resultados relativos a tais ações. Pôde-se observar comparativamente, a opinião de cada um com os respectivos resultados apresentados em sua atividade-fim, mensurados em relação à quantidade; valores lançados; utilização de bases eletrônicas; e arrecadação observada.

As análises selecionadas foram as seguintes:

a) perfil dos participantes: em relação à faixa etária e formação acadêmica. Foram criadas quatro faixas de idades, sendo que os respondentes foram enquadrados conforme a idade. Com relação à formação acadêmica, os dados levantados foram agrupados em relação à pós-graduação, a nível de especialização e mestrado, avaliando os participantes entre aqueles que não possuem nenhum, aqueles que possuem 1 e dois cursos, respectivamente.

Nesse primeiro grupo de dados levantados, observa-se em que faixas de idade se encontra a maioria dos inquiridos. Também se verificam quantos desses já realizaram cursos de pós-graduação, em que nível e quantidade.

b) quantidade de ações realizadas no período: após a criação de faixas de quantidades de ações/ano, os dados de nível de uso de bases eletrônicas são tabulados e agrupados em função das faixas de quantidades de ações.

Dessa forma, pode-se observar a quantidade de ações daqueles que declaram usar ferramentas de T.I. em níveis elevados, moderados e baixo ou nenhum. É realizada uma análise comparativa entre a opinião em relação ao uso de ferramentas eletrônicas e a quantidade de ações executadas no período estudado (ano de 2006).

c) valores de lançamentos tributários (autuações) realizados: nesse indicador também são criadas faixas de valores de autuações. Os intervalos (em milhares de reais) serviram para agrupar os participantes por níveis de lançamentos/ano.

Esse indício serviu de forma a classificar os respondentes que declaram usar bases eletrônicas nos quatro níveis sugeridos, de forma a comparar com os respectivos resultados colhidos junto à célula de arrecadação, em termos de lançamento fiscal.

d) a opinião relativa à eficiência da ação realizada com bases entrelaçadas também foi medida. Os resultados foram então, novamente, cruzados com os valores (em faixas) de lançamentos realizados no ano.

A comparação nesse item também é realizada de forma a confrontar a opinião do participante com os resultados que apresenta em termos de valores lançados. Assim, após o respondente declarar sua opinião com relação à eficiência da ação realizada com uso de bases eletrônicas, sua performance é confrontada com os resultados obtidos no ano objeto da pesquisa (2006).

d) o indicador velocidade também foi objeto de observação. A intenção foi a de sondar a opinião do Auditor Fiscal em relação à relação existente entre uso de bases eletrônicas e velocidade na execução da tarefa.

A comparação entre o retorno das respostas e a quantidade de ações realizados no ano foi a solução encontrada para procurar validar os indicadores.

e) o aumento da arrecadação a partir do uso de bases eletrônicas revelou-se difícil de ser medido. Isso porque a arrecadação - a nível de Estado do

Ceará - recebe inúmeras influências. Muitas dessas não possuem qualquer vinculação com a atividade de Auditoria Fiscal. Por exemplo, a decisão administrativa da Petrobrás, de desembarcar combustível de um navio-tanque a partir do Porto de Mucuripe ou em outro localizado no Rio Grande do Norte, impacta a arrecadação estadual. A solução encontrada foi realizar a medição em função dos resultados apresentados por cada um dos participantes.

O indicador utilizado na observação passou a ser então o volume de arrecadação verificado a partir das respectivas autuações de cada um dos participantes. Assim é possível analisar comparativamente a relação entre o uso de bases eletrônicas e a eficácia arrecadatória de cada um dos pesquisados.

f) possibilidade de se implementar outros tipos de levantamentos - gerais ou específicos - além daqueles já previamente configurados pelos sistemas corporativos da SEFAZ-CE. Esse foi mais um dos pontos verificados a partir dos questionários encaminhados.

A verificação dos dados retornados foi feita a partir da análise comparativa entre a opinião emitida e os respectivos valores de lançamentos tributários realizados.

g) por fim, a última medida tomada foi relativa ao tipo de ferramenta eletrônica que o Auditor Fiscal utiliza prioritariamente (em seqüência), na realização de sua atividade-fim. O objetivo aqui foi o de conhecer qual das ferramentas elencadas são as mais utilizadas em ordem de prioridade. Nesse caso não foram cruzadas as informações com outro indicador, como volume de lançamentos, arrecadação ou velocidade. Isso porque na maioria dos casos, mais de uma ferramenta é utilizada para a consecução de uma tarefa. O que pretendeu aqui foi conhecer a ordem de preferência pela utilização do artefato eletrônico, dentre as opções disponíveis.

As ações realizadas na coleta de dados podem ser representadas graficamente a partir do quadro 8, abaixo. Nele estão vinculados os objetivos (geral e específicos) às questões (elaboradas para as entrevistas e questionário) e ao

respectivo referencial teórico.

| OBJETIVOS DO TRABALHO |                   | No. DA PERGUNTA VINCULADA  |                | REFERENCIAL TEÓRICO VINCULADO |                                |                       |  |   |                      |
|-----------------------|-------------------|--|----------------|-------------------------------|--------------------------------|-----------------------|--|---|----------------------|
|                       |                   | ENTREVISTA   | QUESTIONÁRIO   |                               |                                |                       |  |   |                      |
| GERAL                 |                   | P. 13  | P. 01          | ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA      | CRÉDITO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA | LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO | AUDITORIA FISCAL E AUDITORIA FISCAL ELETRÔNICA | TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO | DOCUMENTO ELETRÔNICO |
| ESPECÍFICOS           | ESPECÍFICO No. 01 | P. 04<br>P. 11   | P. 02<br>P. 07 |                               |                                |                       |  |   |                      |
|                       | ESPECÍFICO No. 02 |  | P. 03<br>P. 06 |                               |                                |                       |  |   |                      |
|                       | ESPECÍFICO No. 03 | P. 01<br>P. 03<br>P. 10  | P. 05          |                               |                                |                       |  |   |                      |
|                       | ESPECÍFICO No. 4  | P. 02<br>P. 05<br>P. 06<br>P. 07<br>P. 08<br>P. 09<br>P. 12<br>P. 13<br>P. 14<br>P. 15 | P. 04          |                               |                                |                       |  |   |                      |

QUADRO 8 - Vinculação: objetivos x questões e referencial teórico  
Fonte: Elaborado a partir da pesquisa

No capítulo seguinte é apresentado o estudo de caso, com a descrição das principais bases de dados, ferramentas e entrelaçamentos realizados pela Auditoria Fiscal. Também são analisados os dados colhidos, sendo oferecido um resumo dos resultados.

## 5 CASO: FERRAMENTAS DE T.I. NA AUDITORIA DA SEFAZ-CE

Os tópicos abordados no presente capítulo servem-se dos conceitos previamente trabalhados no referencial teórico. As idéias relativas à Auditoria Fiscal inserida no contexto da Administração Pública, cuidando esta dos assuntos relativos à gestão de recursos do erário originariamente carregados por tributos, são utilizadas para suportar a temática aqui tratada.

A tecnologia empregada no aparato da gestão de recursos públicos constitui-se noutro conjunto de vetores que fornece base ao evidenciado no presente tópico. Essa, por sua vez, vem sendo constantemente aperfeiçoada. Um grande número de operações e informações que antes eram realizadas ou disponibilizadas de forma presencial, em agências de atendimentos, passam a ser atualmente ofertadas com o uso da Tecnologia da Informação, especialmente pela Internet - gama de serviços que se convencionou chamar de Governo Eletrônico (*e-Gov*).

Na outra ponta, as rotinas de acompanhamento de contribuintes ganham novo impulso. O que antes era feito com base exclusivamente em informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária, passa a ser desenvolvido a partir de um conjunto de informações disponibilizadas por aqueles que com o mesmo transacionam ou por outros órgãos oficiais. Essas informações, transmitidas em formato eletrônico, encontram-se armazenadas pelo Fisco, repositório oficial de tais bases de dados.

Surge assim a possibilidade de se realizar o cruzamento (entrelaçamento) de arquivos digitais. Tais invólucros eletrônicos de informações relativas às operações pactuadas entre contribuintes e consumidores, podem então ser objeto de manuseio pela Auditoria Fiscal. Essa manipulação, realizada a partir de rotinas e programas de informática, constitui-se no objeto principal de levantamento do caso ora apresentado.



## 5.1 Competência institucional da Sefaz-CE

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará tem as seguintes atribuições, definidas no âmbito de sua competência institucional:

| ATRIBUIÇÕES DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auxiliar o Governador na formulação da política econômico-tributária do Estado;</li> <li>• Realizar a administração fazendária pública;</li> <li>• Dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização e controle dos tributos e demais rendas do erário;</li> <li>• Acompanhar e gerenciar a capacidade de endividamento e de pagamento do Estado;</li> <li>• Elaborar, em conjunto com a Secretaria do Planejamento, o planejamento financeiro do Estado;</li> <li>• Administrar o fluxo de caixa de todos os recursos do Estado;</li> <li>• Gerenciar o sistema de execução orçamentária, financeira, contábil, e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Estadual;</li> <li>• Superintender e coordenar a execução das atividades correlatas na Administração Direta e Indireta;</li> <li>• Elaborar e consolidar os balanços dos órgãos da Administração Direta e Indireta;</li> <li>• Exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento de suas finalidades, nos termos do Regulamento.</li> </ul> |

QUADRO 9 - Atribuições da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará  
Fonte: sítio eletrônico da Sefaz-CE

O foco do presente trabalho é a utilização de ferramentas de T.I. pela Auditoria Fiscal, que se encontra inserida no conjunto de atribuições acima, precisamente naquela relativa às atividades de arrecadação, tributação e fiscalização.

A seguir a pesquisa aborda a base legal que fornece amparo ao trabalho de Auditoria Fiscal baseada em arquivos eletrônicos. São apresentados os principais bancos de dados, bem como os sistemas, ferramentas e rotinas de T.I. utilizados pela Auditoria no âmbito da SEFAZ-CE. Ao final do capítulo, é apresentada a análise do uso da T.I. pelos Auditores Fiscais.

### 5.1 Base legal

A base para a realização de trabalhos de Auditoria Fiscal com arquivos

eletrônicos é encontrada em um conjunto de leis e outras normas, que regulam a atividade da Administração Tributária.

Ideal iniciar tal exame a partir da leitura do que dispõe o CTN, ao tratar do tema em seu artigo 194:

A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Ao se referir especificamente ao exame de livros, arquivos e documentos, o mesmo Código registra em seu artigo 195:

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Os termos “arquivos” e “documentos”, mencionados no artigo 195, ganham uma amplitude maior, com vistas a albergar o que hoje é conhecido por “arquivos ou documentos eletrônicos”.

O Ministério da Fazenda, juntamente com os respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, por ocasião da 78ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), assinaram o Convênio Nacional ICMS No. 57/95.

O Convênio 57/95, como é conhecido, foi a primeira iniciativa concreta de regulamentar a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.

A novidade mais significativa veio em 2002 e ficou por conta da adoção de um único *layout* de arquivos eletrônicos, após alteração no texto do Convênio 57/95, por força do disposto no Convênio 69/02.

A legislação tributária do Estado do Ceará, por sua vez, abre um capítulo específico para regulamentar a utilização de rotinas de impressão de livros e

documentos fiscais por processamento eletrônico de dados (PED).

O artigo 285 do Decreto No. 24.569/97 trata dessas disposições: “A emissão de documentos fiscais por sistema eletrônico de processamento de dados, bem como a escrituração dos livros fiscais a seguir enumerados, far-se-ão de acordo com as disposições deste Capítulo”.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo 285 obriga todos aqueles contribuintes usuários de sistemas eletrônicos de escrituração digital às exigências específicas, inclusive àquelas relativas a transferência eletrônica de dados para a SEFAZ-CE:

§ 1º O estabelecimento que emitir documentos fiscais ou escriturar livros fiscais em equipamento que utilize ou tenha condição de utilizar arquivo magnético, ou equivalente, ficará obrigado às exigências deste Capítulo, inclusive de apresentar em meio de transferência eletrônica junto a SEFAZ, na forma, padrões e prazos previstos em legislação específica, as informações dos livros e demais documentos referidos neste artigo e na legislação pertinente, relativos às suas obrigações acessórias.

Relativamente à documentação técnica e guarda de registros, os artigos 288 e 289 do mesmo diploma legal tratam de garantir ao Fisco Estadual as condições de acesso e verificação tanto da estrutura quanto do conteúdo de arquivos e programas:

Art. 288. O contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados deverá fornecer, quando solicitado, documentação minuciosa, completa e atualizada do sistema, contendo descrição, gabarito de registro (layout) dos arquivos, listagem dos programas e as alterações ocorridas no período a que se refere o artigo 310.

Art.289. O estabelecimento que emitir, por sistema eletrônico de processamento de dados, pelo menos um dos documentos fiscais a que se refere o art. 285, caput, estará obrigado a manter registro fiscal em arquivo magnético com dados dos documentos emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entradas e de saídas e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração:

O texto adotado pela legislação tributária estadual cearense, na prática, recebe as orientações, exigências e regulamentações advindas dos textos originários do Convênio 57/95 e suas alterações posteriores, no tocante à emissão e escrituração de documentos e livros fiscais por PED.

### 5.3 Auditoria fiscal eletrônica do ICMS

O aumento da exigência por resultados num espaço de tempo cada vez menor traz conseqüências para os profissionais de um modo geral. E na área da Administração Tributária não é diferente.

Para fornecer à sociedade a resposta adequada, no tocante à Auditoria dos contribuintes do ICMS, os auditores necessitam executar as tarefas de verificação e homologação do Lançamento Tributário no menor lapso de tempo possível.

A resposta a tais necessidades encontra-se no manuseio de grandes bases de dados de contribuintes e até mesmo de outros órgãos fiscalizadores. O objetivo é o de cumprir cada vez em menos tempo um trabalho que apresente resultados mais representativos, do ponto de vista de retorno aos cofres do Erário.

O ICMS constitui-se na maior fonte de receita tributária própria para os estados brasileiros. No Ceará, a participação média desse tributo na arrecadação total dos últimos cinco anos é de 95%. A tabela 2, logo abaixo, expõe a arrecadação estadual cearense:

**TABELA 2 - Arrecadação estadual cearense - participação de tributos**

| ANO  | ICMS             | %/TOT  | IPVA           | %/TOT | OUTROS        | %/TOT | Total            |
|------|------------------|--------|----------------|-------|---------------|-------|------------------|
| 2005 | 3.144.614.529,41 | 95,41% | 141.231.059,65 | 4,29% | 10.021.157,81 | 0,30% | 3.295.866.746,87 |
| 2004 | 2.994.507.835,79 | 95,78% | 124.188.080,45 | 3,97% | 7.878.461,49  | 0,25% | 3.126.574.377,73 |
| 2003 | 2.633.552.518,11 | 95,60% | 110.090.149,23 | 4,00% | 11.148.043,42 | 0,40% | 2.754.790.710,76 |
| 2002 | 2.423.268.265,99 | 95,72% | 98.660.392,18  | 3,90% | 9.745.810,94  | 0,38% | 2.531.674.469,11 |
| 2001 | 2.121.415.826,30 | 95,59% | 88.687.152,89  | 4,00% | 9.146.730,47  | 0,41% | 2.219.249.709,66 |

Fonte: SEFAZ-CE - Adaptado do quadro geral da arrecadação.

Essa arrecadação, concentrada em contribuintes de grande porte, conforme já especificada em capítulo anterior, obriga os agentes do fisco a realizarem verificações em um grande volume de informações.

Tome-se como exemplo um contribuinte do ICMS que atue na atividade de telecomunicações. Trata-se de um dos exemplos de empresas que possuem milhões de clientes. E esse contingente de clientes gera um volume de milhões de

registros contábeis e fiscais.

Esse tipo de trabalho, em contribuintes que geram milhares de documentos em um único dia, ganha ainda mais relevo quando se verifica que os mesmos respondem sozinhos por percentuais significativos da receita tributária.

A tabela abaixo dá uma idéia da concentração de receita tributária nos segmentos de combustíveis, comunicação e energia:

**TABELA 3 - Concentração da arrecadação cearense por setor**

| Ano  | Combustíveis |             | Comunicação |             | Energia elétrica |             | Macrosegmentos |               | Arrecadação total ICMS | Part. (%) ICMS |
|------|--------------|-------------|-------------|-------------|------------------|-------------|----------------|---------------|------------------------|----------------|
|      | Qtd          | Arrecadação | Qtd         | Arrecadação | Qtd              | Arrecadação | Qtd            | Arrecadação   |                        |                |
| 2001 | 175          | 431.023.611 | 162         | 297.488.315 | 8                | 191.160.504 | 345            | 919.672.431   | 2.121.415.826          | 43,35%         |
| 2002 | 187          | 476.999.842 | 174         | 277.835.744 | 30               | 222.130.543 | 391            | 976.966.131   | 2.423.268.265          | 40,32%         |
| 2003 | 208          | 606.756.700 | 184         | 290.906.873 | 38               | 270.855.353 | 430            | 1.168.518.927 | 2.633.552.518          | 44,37%         |
| 2004 | 222          | 741.290.089 | 199         | 375.076.553 | 42               | 334.281.779 | 463            | 1.450.648.423 | 2.994.515.650          | 48,44%         |
| 2005 | 231          | 642.367.879 | 220         | 344.530.690 | 47               | 408.495.556 | 498            | 1.395.394.125 | 3.144.609.742          | 44,37%         |

Fonte: SEFAZ-CE

Verificar registros fiscais e lançamentos contábeis sem a ferramenta de informática adequada comprometeria a velocidade e o alcance do trabalho de auditoria.

O conhecimento das técnicas de importação, manipulação e análise de arquivos eletrônicos torna-se condição primária para a execução de um trabalho de tal envergadura.

Os contribuintes prestadores de serviços de comunicação, bem como aqueles fornecedores de energia elétrica, foram inclusive, objeto da celebração de um Convênio do Confaz, que trata da uniformização, emissão, escrituração, manutenção e prestação de informações por sistema eletrônico de processamento de dados.

O Convênio No. 115/03, assinado no dia 12 de dezembro de 2003, por ocasião da 112ª reunião ordinária Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, trata de tal padronização, inclusive no tocante à questão da segurança digital:

**Cláusula segunda** Para a emissão dos documentos fiscais enumerados na cláusula primeira, além dos demais requisitos, deverão ser observadas as seguintes disposições:

(...)

IV - será realizado cálculo de chave de codificação digital gerada por programa de informática desenvolvido especificamente para a autenticação de dados informatizados.

Mais adiante serão tratados, de forma específica, os sistemas e as técnicas de manuseio de dados, bem como as fontes de informação eletronicamente disponíveis para tais trabalhos.

Há momentos, porém, que a disponibilização de tais registros não ocorre de forma pacífica. Há contribuintes que sonegam informações ao fisco, negando-se a fornecer, conforme determina a legislação, a documentação (material ou eletrônica) necessária à realização dos trabalhos de Auditoria Fiscal.

Nesses casos, a Autoridade Administrativa poderá lançar mão de procedimentos de busca e apreensão de documentos eletrônicos. Sobre tais procedimentos referem-se os comentários a seguir.

Esses procedimentos visam instruir processos investigatórios nas esferas fiscal ou criminal (ou ambas). A previsão legal para a busca e apreensão de tais documentos encontra-se no artigo 195 do CTN, acima citado.

A busca e apreensão de documentos eletrônicos pelo Fisco somente é empreendida quando há indicativos de que tais registros podem elucidar e provar práticas fraudulentas, que lesaram o Tesouro, e as circunstâncias apontam para tal medida como única possível para resgatar os referidos elementos probantes. Nesses casos, alguns cuidados e providências especiais devem ser usados para preservar a validade da prova colhida em futuros processos administrativos ou judiciais. Os procedimentos adotados na busca e apreensão deverão garantir os requisitos de eficácia probatória dos arquivos capturados (autenticidade e integridade).

A busca e apreensão podem ocorrer de forma total ou parcial, com ou

sem apreensão de equipamentos. Na cópia parcial, ocorre apenas a cópia lógica dos arquivos que interessarem. Esse procedimento é menos recomendável (apesar de mais rápido e barato), uma vez que tem como desvantagens a geração de um *log* (registro) de entrada no ambiente que está sendo copiado, o que pode ser utilizado para invalidar a prova em juízo, com a alegativa de que o arquivo foi “plantado” ou adulterado.

Na cópia física do disco rígido, ocorre uma cópia idêntica do objeto da ação, por meio de ferramentas de *hardwares* específicas. Dessa forma, como é feita uma cópia total do objeto, é possível inclusive se resgatar arquivos (ou fragmentos desses) já apagados pelo usuário que está sendo investigado.

A recuperação de arquivos já excluídos somente será possível com a utilização de ferramentas adequadas. Mesmo assim, há o risco de em alguns casos somente ser possível recuperar-se fragmentos dos mesmos, uma vez que os registros marcados para deleção aceitam subscrição, já que na *fat* há a informação que tais arquivos não mais deverão ser protegidos.

A Autoridade Administrativa que coordenar ações de busca e apreensão deverá executar procedimentos operacionais capazes de levar terceiros à convicção de que a cadeia de bits do documento eletrônico, tal qual originalmente criada, mantém-se absolutamente preservada em sua integridade evidencial ou probatória, isto é, protegida de alterações acidentais ou deliberadas.

Esses são alguns dos procedimentos de Forense Computacional, que engloba ações de investigação em equipamentos de informática e redes, com o objetivo de determinar se foram utilizados em atividades ilegais ou não autorizadas.

Os arquivos deverão então ser analisados quanto a sua integridade. Se são representativos de documentos materiais, deve ser realizada uma comparação, mesmo que através de amostragem, da fidelidade que os mesmos guardam em relação aos documentos materiais.

Se não são vinculados a qualquer tipo de documento material

(tradicional), a verificação de que os mesmos não sofreram alteração de conteúdo (integridade) é bastante para tanto. Para se garantir (e verificar) a integridade de determinado documento eletrônico, uma das maneiras mais eficazes é a criptografia do mesmo.

Ao criptografar um documento eletrônico apreendido, é possível obter-se uma ou mais chaves criptográficas únicas. Em juízo, é possível provar que o original não foi alterado realizando novo processo de verificação.

A partir do momento em que se dispõe dos dados, passa-se à fase da análise desses, com o objetivo de se detectar a existência de provas de ilícitos fiscais. Dentre as diversas técnicas de análise de documentos eletrônicos, deve-se destacar a transcrição, a visualização, e, ainda, a busca por conteúdos específicos (palavras-chaves; termos técnicos específicos; números de registros etc.).

#### **5.4 Bases de dados**

A utilização de bases de dados para trabalhos de Auditoria Fiscal Eletrônica é feita a partir de informações geradas pelo contribuinte, pela própria Secretaria da Fazenda, por terceiros e por outros órgãos. Para diferenciar os diversos tipos, será citado a seguir um exemplo de cada uma das mesmas.

Sempre que um transportador ingressa ou deixa o Ceará por via terrestre, aérea ou marítima, com cargas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas, o Agente Fiscal executa a fiscalização relativa à documentação que acompanha a mesma e também (caso necessário) relativa à materialidade da própria carga (com o objetivo de verificar se o conteúdo encontra-se compatível, em características, quantidade e valor declarados). Nesse momento, os dados do documento fiscal, com informações relativas ao fornecedor; adquirente; carga; valor; imposto e transportador são armazenados no banco de dados da Secretaria. Essa informação será tratada como uma fonte de dados produzida pela SEFAZ.

Já nos casos em que o contribuinte transmite a informação, utilizando-se para isso da Internet, e fazendo uso dos programas validadores disponibilizados



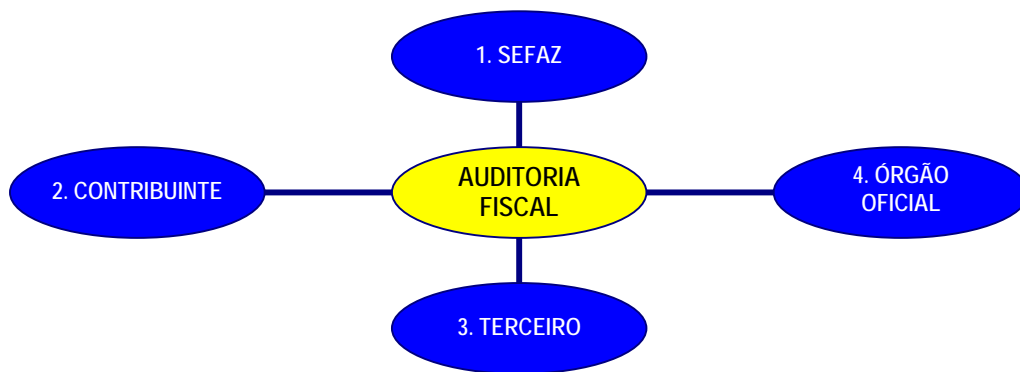
pela SEFAZ, a informação é considerada como que gerada pelo próprio contribuinte.

Por outro lado, existem situações, como, por exemplo, no caso de o contribuinte operar com vendas na modalidade Cartão de Crédito ou Débito. As administradoras de cartão remetem à SEFAZ arquivos com as informações relativas a cada uma das operações praticadas pelo mesmo. Eis um exemplo de informação gerada por um terceiro.

Há também situações em que os órgãos fiscalizadores trocam informações. Diversos convênios são formalizados nesse sentido. O objetivo é a confrontação de informações repassadas com vistas à verificação da regularidade fiscal das respectivas operações. Esse é um exemplo de dado que é considerado como oriundo de uma fonte de órgão oficial.

Esse conjunto de fontes de dados eletrônicos - utilizados pela Auditoria Fiscal - pode ser representado graficamente pela figura 3, abaixo:

**FIGURA 3 - Fontes de dados para trabalhos de Auditoria Fiscal**



FONTE: Elaborada pelo autor

Dentre as diversas bases de bases utilizadas pela SEFAZ-CE, o quadro 8, abaixo, elenca as principais, com a indicação da respectiva fonte, enumerando 1 para aquelas provenientes da própria SEFAZ-CE; 2 para aquelas geradas pelo contribuinte; 3 para dados informados por terceiros; e 4 por outros órgãos oficiais ou bases compartilhadas a nível nacional:

| PRINCIPAIS BASES DE DADOS UTILIZADAS - SEFAZ-CE   |   |   |
|---|---|---|
| NOME DA BASE  | CARACTERÍSTICAS   | F |
| COMETA<br>Sistema<br>Controle de<br>Mercadorias<br>em<br>Trânsito                                   | Criado em 1987. Consiste num Sistema que gerencia um banco de dados relativo às operações de entradas e saídas interestaduais (e exterior) de todos os contribuintes do ICMS sediados no Ceará e daqueles que estão sediados em outros Estados, mas possuem inscrição estadual como contribuintes substitutos. Foi o primeiro banco de dados para fins fiscais no âmbito do Fisco Estadual Cearense.  | 1 |
| Sistema<br>GIM<br>e Sistema<br>Rateio (GIEF)  | Sistemas de informações gerais acerca do volume de entradas e saídas de mercadorias, em todas as modalidades. Apresentam dados relativos ao saldo apurado mensalmente e do valor adicionado a cada final de período.  | 1 |
| DIEF<br>Declaração<br>De Informações<br>Econômico -<br>Fiscais                                      | Sistema de gerenciamento de bases de dados relativas à escrituração fiscal. Consolida todos os dados relativos à escrita fiscal dos contribuintes do ICMS (Registro de Entradas; Saídas; Apuração; Inventário; e Guias Informativas). O Programa substituiu o SISIF e será substituído pelo SPED (ou EFD) a nível Nacional.   | 2 |
| Informações<br>PED  | Base de dados do contribuinte relativa às operações com mercadorias e produtos. Armazena todos os documentos fiscais emitidos e recebidos, comprobatórios de transações com terceiros e com filiais e depósitos próprios. Permanece armazenada por 5 anos e deve ser disponibilizada, juntamente com a documentação relativa ao sistema.  | 3 |
| OPERAÇÕES TEF   | Base de dados relativa às operações de Transferência Eletrônica de Fundos – TEF. Transações realizadas por contribuintes do ICMS na modalidade Cartão (Débito ou Crédito).  | 3 |
| SISCOMEX<br>Sistema<br>Integrado de<br>Comércio<br>Exterior   | Instituído pelo Dec. 660/1992, foi implantado em janeiro de 1993. Através do mesmo é possível comparar as informações de importação e exportação declaradas à Receita Federal do Brasil, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio e Delegacia do Comércio Exterior com aquelas enviadas para a SEFAZ-CE. Ressalte-se que boa parte dessas operações é isenta ou tem o ICMS deferido (adiado). Assim, muitos contribuintes por vezes simulam a ocorrência de tais operações para fugir do recolhimento de impostos devidos. | 4 |
| SUFRAMA<br>Sistema<br>de Controle das<br>Operações para a<br>Zona Franca<br>de Manaus               | Esse sistema controla todas as operações destinadas a contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus. A mercadoria destinada aos mesmos é isenta de ICMS. Para tanto, faz-se necessária a comprovação cumulativa de duas condições básicas: a) se o contribuinte efetivamente é beneficiário de isenção para fins do ICMS; e b) se a mercadoria efetivamente foi entregue ao mesmo.  | 4 |
| SINTEGRA<br>Sistema Integrado<br>sobre Operações<br>Interestaduais<br>com Mercadorias e<br>Serviços | O sistema compartilha bases de dados entre Estados. Tem a finalidade de facilitar o fornecimento de informações dos contribuintes aos fiscos estaduais e de aprimorar o fluxo de dados nas Administrações Tributárias e entre as mesmas. Possui consultas abertas ao contribuinte, que informam sobre a situação cadastral de empresas em todo o Brasil.  | 4 |

QUADRO 10 - Principais bases de dados  
 FONTE: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa

## 5.5 Uso da TI pela auditoria fiscal

A análise de grandes massas de dados ganhou grande impulso com o surgimento de sistemas de extração e análises de arquivos. Esses sistemas possuem rotinas específicas já prontas para a análise de dados eletrônicos. Além

das rotinas pré-formatadas, esses sistemas fornecem ferramentas que possibilitam ao Auditor a criação de rotinas adequadas a cada caso.

Os arquivos eletrônicos recepcionados, importados ou apreendidos, além daqueles que podem ser gerados a partir do entrelaçamento de bases distintas, servem de indicativo das operações praticadas pelo contribuinte.

O fato de se trabalhar com bases eletrônicas de dados, fornece ao agente do fisco uma vasta possibilidade de montagem de estatísticas do contribuinte auditado, além de comparações entre operações de cliente-fornecedor, entre outras. Como exemplo fático, pode-se citar o grande volume de dados comparados da CPMF com os rendimentos declarados pelos contribuintes do IR (PJ e PF).

A Auditoria Fiscal compara o volume de CPMF gerado nas contas bancárias dos maiores correntistas (por CPF ou CNPJ) com a informação de rendimentos declarados pelos mesmos em suas respectivas declarações anuais. Havendo disparidade, um procedimento específico é deflagrado para checar a origem das inconsistências e, se for o caso, promover o lançamento dos impostos devidos. Esse é um ótimo exemplo de como a auditoria baseada em documentos eletrônicos proporciona velocidade, eficácia e precisão no atingimento de resultados.

Outro tipo de exemplo que se pode citar é a comparação dos faturamentos dos contribuintes encaminhados às fazendas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito com os valores declarados pelos respectivos contribuintes.

Esse tipo de ação foi implementado a partir do ano de 2001, com o advento da publicação da Lei Complementar No. 105/01 e Lei No. 10.174/01, ambas de janeiro daquele ano. Tal legislação permitiu à Receita Federal, independentemente de autorização judicial, utilizar informações bancárias de contribuintes para ações de Auditoria Fiscal.

Naquela época muitas foram as discussões acerca da inconstitucionalidade da Lei. Essas ações são responsáveis por um elevado volume

de recuperação de crédito tributário em todo o país, tanto na esfera federal como na estadual. A assessoria de imprensa da Receita Federal disponibiliza em seu sítio na Internet diversas informações relativas a tais ações, como as destacadas a seguir:

Brasília, 17 de outubro de 2003

A Receita Federal autuou de janeiro a setembro deste ano 45.280 contribuintes, entre empresas e pessoas físicas, no valor total de R\$ 30,327 bilhões. Isso corresponde a um aumento de 62,2% em relação ao volume apurado nos nove primeiros meses do ano passado, quando as autuações atingiram R\$ 18,885 bilhões.

O resultado das ações de fiscalização da Receita em 2003 foi divulgado nesta sexta-feira (17) pelo coordenador-geral de Fiscalização, Paulo Ricardo de Souza Cardoso. O coordenador atribui a eficiência do órgão no combate à sonegação aos instrumentos utilizados para identificar indícios de fraude, como o cruzamento de dados da CPMF e o avançado sistema de informática do Fisco.

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticosrfsinot/2003/outubro/17102003a.htm>)

Além do aspecto estritamente financeiro, que é resultado da recuperação de valores devidos ao erário, a divulgação de notícias do tipo constitui-se em alerta aos contribuintes, funcionando muitas vezes como indutores de recolhimento espontâneo dos tributos devidos, logo após tais operações.

Brasília, 22 de setembro de 2004

As ações desenvolvidas pela Receita Federal brasileira para combater a sonegação de impostos têm chamado a atenção de vários países. Desde terça-feira (21), uma missão composta de sete chineses está no Brasil para conhecer as modernas ferramentas utilizadas pela Receita para tornar a máquina de arrecadação mais eficiente.

O Brasil é considerado o pioneiro no mundo no recebimento de declarações do Imposto de Renda pela internet, superando até mesmo os Estados Unidos no uso dessa tecnologia a serviço do contribuinte. A Receita tem-se destacado também no aproveitamento de várias ferramentas acessórias nas ações de fiscalização, como o cruzamento de dados da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira).

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/imprensa/notas/2004/setembro/22092004a.htm>)

A *expertise* do serviço público brasileiro na utilização de ferramentas de T.I. é reconhecida em várias partes do mundo. O Fisco nacional também faz bom uso das ferramentas, como se verifica no destaque acima.

Brasília, 10 de outubro de 2002

Após dois meses de investigações conjuntas, uma força-tarefa, composta pela Receita Federal, Ministério Público Federal, e Polícia Federal desarticulou mais um grande esquema de câmbio paralelo, de lavagem de dinheiro, de remessa ilegal de recursos ao exterior e de utilização de contas de "laranjas", que operava no sul do Brasil, mais especificamente em Curitiba-PR, dissimulado como "Agência de Turismo".

(...)

esta operação, denominada "Stone Curitiba", foi decorrente de investigações procedidas pelo Escritório Regional da Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação da Receita Federal, há mais de cinco meses contra dois dos maiores esquemas de doleiros de Santa Catarina, descobertos em função de fiscalizações desenvolvidas pela Delegacia da Receita Federal de Blumenau em ações fiscais iniciadas pelos cruzamentos de dados da CPMF.

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticosrfsinot/2002/outubro/10102002a.htm>)

A sonegação tributária freqüentemente é associada a outras práticas criminosas, como lavagem de capitais e tráfico de drogas, falsificação e contrabando de mercadorias. A atuação eficiente por parte do Fisco pode servir de instrumento repressor de tais crimes, além do crime de sonegação.

Os dados utilizados no levantamento constituem-se, pois, em indicativos materiais de ilícitos nas esferas fiscal e criminal, devendo ser comprovadas em documentação hábil e idônea, a acompanhar o Processo Administrativo Tributário (PAT) e, em seguida, a denúncia criminal por crime contra a ordem tributária.

Além de atuar em uma área que envolve e contraria grandes interesses, o resultado final do trabalho de Auditor Fiscal deve ser tecnicamente correto, encontrar-se devidamente documentado, estar legalmente amparado e fornecer elementos de convencimento capazes de suprir as dúvidas que possam ser levantadas nas esferas administrativa e judicial.

Para o contribuinte, a principal vantagem no fato de o Fisco adotar procedimentos de verificação de cumprimento de obrigações a partir dos documentos eletrônicos é a certeza de que a base de dados é mais confiável do que se viesse a ser produzida pelo próprio Fisco, através do uso de uma interface de digitação, por exemplo.

As vantagens de se migrar a atividade fiscal do Estado para o apoio em documentação eletrônica são inúmeras. Dentre essas, pode-se enfatizar a velocidade de planejamento e monitoramento fiscal, que decorrem da recepção, tratamento e análise dos dados recepcionados dos diversos contribuintes, além da troca de informações entre órgãos fiscalizadores de outras unidades da federação.

O monitoramento constante, realizado de forma técnica, tem como objetivo a detecção de comportamentos que fogem à variância dos padrões já aferidos em cada setor da atividade econômica.

No Ceará, a Secretaria da Fazenda, com o objetivo de incrementar a arrecadação, adotou no período de 2004 e 2005, dentre outras medidas:

Implantação da fiscalização setorial, caracterizada pelo acompanhamento e análise dos dados econômico-fiscais dos contribuintes, com base na cadeia produtiva para os seguintes setores: Energia, Comunicação, Combustíveis, Alimentos, Automotivos, Têxtil, Couros e Calçados, Químicos, Farmacêuticos e Bebidas. (SEFAZ 2006, p. 15)

A agilidade que se verifica no monitoramento e planejamento repercute diretamente na realização de pré-auditorias, que são, na verdade, uma cesta de indicadores organizados por setores de atividade econômica e por contribuintes que atuam dentro dos macro e micro setores. Assim, o exame pontual a ser realizado pela Auditoria Fiscal já se inicia partindo de uma série de indicativos para a realização de seus trabalhos. Esses indicadores serão pormenorizados no item relativo à Célula de Laboratório Fiscal, mais adiante.

Com uma riqueza maior de detalhes acerca das diversas atividades e seus respectivos contribuintes, a seleção de “quem” auditar torna-se tarefa mais precisa, uma vez que apoiada em dados estatisticamente testados.

O trabalho da auditoria apoiado em bases eletrônicas reduz a níveis próximos de zero os erros que freqüentemente são detectados em tarefas apoiadas em dados gerados pela interface de digitação a partir dos documentos materiais.

O Estado passa a agir de forma mais orientada, conhecendo melhor os diversos segmentos de atividade econômica, podendo então agir de forma a punir

com muito mais velocidade práticas de sonegação que são por demais danosas a qualquer setor de atividade empreendedora.

Como limitações ao trabalho com bases eletrônicas, pode-se citar a falta de conhecimento e de intimidade de diversos operadores do Direito com relação ao trato de assuntos relativos à Tecnologia da Informação. Como parte dos autos de infração desemboca na esfera judicial, a limitação técnica de certos magistrados com o tema ainda constitui-se em barreiras à sua eficácia probatória. Corroborando com tal quadro, a legislação que acolhe a prova eminentemente eletrônica – aquela que não possui qualquer vinculação com documentos materiais, que possam, em última análise, servir de confrontação – ainda é incipiente e carecedora de uma jurisprudência mais vasta.

No campo operacional de busca e apreensão já se detecta uma série de ações, por parte dos contribuintes que visam fraudar o Fisco, voltadas a dificultar o acesso aos arquivos eletrônicos que possam comprovar ilícitos fiscais.

A possibilidade de interceptação e adulteração de conteúdos, além da invasão de ambientes para roubo de arquivos de informações e de senhas de acesso nada mais é do que a evolução de antigos problemas que existiam quando da realidade eminentemente material relativa ao documento. Desde os primórdios a humanidade convive com a fraude.

O trabalho de Auditoria utiliza-se de *softwares* especificamente desenvolvidos para o manuseio de arquivos eletrônicos fiscais, bem como faz uso em larga escala de aplicativos genéricos, como planilhas eletrônicas e gerenciadores de bancos de dados (MS Excel<sup>®</sup> e MS Access<sup>®</sup>).

## **5.6 Ferramentas de T.I. utilizadas pela auditoria fiscal na SEFAZ-CE**

Esse tópico abordará as principais iniciativas de utilização de ferramentas de T.I. por parte da Auditoria Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Os dispositivos eletrônicos aqui tratados surgiram através do esforço de pesquisa realizado desde a elaboração do pré-teste do questionário aplicado. O retorno às

questões apresentadas validou a escolha preliminar para o formulário de questionário e aqui são detalhadas as principais características de cada um desses.

Encontram-se elencados no presente tópico programas genéricos, de utilização em escala global, como a planilha eletrônica MS EXCEL® e outros, desenvolvidos por técnicos da própria instituição, com aplicabilidade restrita a Auditores Fiscais Fazendários.

### 5.6.1 IDEA - *Interactive Data Extraction and Analysis*

A SEFAZ-CE participa ativamente de um projeto de cooperação internacional com o Governo do Canadá (Projeto Brasil-Canadá) com o objetivo de desenvolver aplicações eletrônicas de extração, manuseio e análise de bancos de dados para fins fiscais. O *software* objeto de tal empreitada é conhecido pela sigla *IDEA*, iniciais de seu nome de batismo que é *Interactive Data Extraction and Analysis*.

A Ferramenta conta com a participação, em seu desenvolvimento, de um Auditor Fiscal da SEFAZ-CE, que realiza visitas ao Canadá para troca de idéias e sugestões. Dentre sua extensa lista de funcionalidades, destaca-se abaixo, no quadro 10, as seguintes:

| SISTEMA IDEA - LISTA DE FUNCIONALIDADES   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Importação de dados em lista variada de arquivos;</li> <li>✓ Criação de visualizações customizadas e de relatórios;</li> <li>✓ Desempenho de análise de dados;</li> <li>✓ Cálculo de estatísticas; detecção de falhas, como quebras de seqüências;</li> <li>✓ Detecção de itens duplicados;</li> <li>✓ Utilização de mais de 80 funções para condução de testes relativos a caracteres; números; correspondências entre campos; data e hora; condições e aspectos financeiros;</li> <li>✓ Processamento de cálculos dos mais diversos;</li> <li>✓ Seleção de amostras, com uso de técnicas sistematizadas, aleatórias, com atributos, ou com unidades monetárias;</li> <li>✓ Combinação, comparação, junção ou acréscimo de arquivos de dados;</li> <li>✓ Criação de tabelas <i>pivot</i>, para análises multidimensionais;</li> <li>✓ Geração automatizada de histórico completo e documentado de todos os eventos efetivados na análise de dados;</li> <li>✓ Criação e gravação de macros, com uma ferramenta de <i>script</i>, compatível com o <i>Visual Basic</i>®; e</li> <li>✓ Criação e gravação de máscaras e de equações, permitindo o uso destas na obtenção ou análise de outros dados ou de outros arquivos.</li> </ul> |

QUADRO 11 - Lista de funcionalidades do Sistema IDEA

Fonte: SEFAZ-CE – Manual Auditoria Informatizada do ICMS em Grandes Empresas



Além dessas, existem outras ferramentas de aplicação bem mais específicas, muitas vezes desenvolvidas pelos próprios servidores fazendários, que projetam a técnica fiscal para a elaboração de *softwares* próprios. A seguir são descritas as principais características de alguns desses sistemas de aplicação específica, deixando de explicar aquelas que são de conhecimento geral, como os programas constantes do MS Office®: MS Access®, e MS Excel®, também utilizados como descritos adiante no tópico 5.10.10 do presente trabalho.

### **5.6.2 SLE - Sistema de Levantamento de Estoques**

Desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-CE ainda em meados da década dos anos 90, o SLE foi a primeira ferramenta de informática desenvolvida pelo fisco estadual cearense para aplicação específica em ações de Auditoria Fiscal de levantamento do fluxo de estoques.

Passados mais de dez anos desde sua concepção, o *software* não foi objeto de qualquer alteração significativa. Na verdade, a SEFAZ-CE chegou por vezes, por intermédio da alta gerência e Contencioso, a desaconselhar o seu uso pela Auditoria Fiscal.

Isso porque o sistema faz uso da interface de digitação para entrada de dados. Nesse caso, não raro ocorrem diferenças oriundas das diferentes nomenclaturas utilizadas para um mesmo item. Assim, por ocasião das impugnações, o defendente solicita junções de produtos que foram inseridos com nomes distintos, mas na verdade, correspondem ao mesmo.

Sua interface ainda é em ambiente MS DOS® e programação em *Clipper*®. Além dessas deficiências, não há possibilidade de gerar o principal relatório (Totalizador) em tela. Também não é possível gravar os relatórios em formato texto (ou .pdf) em CD-ROM. Isso obriga o usuário a inevitavelmente imprimir centenas; às vezes milhares de páginas de formulários contínuos para a conclusão da ação.

Como principal deficiência do SLE está o fato de que o referido sistema

só é capaz de efetuar o levantamento em períodos fechados. Ou seja, só é capaz de comparar o fechamento do período. Toda e qualquer movimentação que ocorra dentro desse lapso temporal, que por acaso tiver sido realizada com qualquer tipo de simulação, não será alcançada pelo mesmo.

### **5.6.3 Planilha Ceaud**

Trata-se de uma ferramenta simples, objetiva, de fácil preparação e de bons resultados para o que se propõe. Constitui-se de uma programação pré-formatada em uma planilha MS Excel<sup>®</sup> onde algumas células são protegidas e outras funcionam como base para a montagem dos principais relatórios indicadores de infrações: DESC (Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa) e DRM (Demonstrativo do Resultado com Mercadorias).

Desenvolvida em conjunto por diversos Auditores Fiscais, teve no atual Orientador da Célula de Auditoria a coordenação e compilação das sugestões colhidas, bem como sua formatação e atualização.

Essa ferramenta proporciona um trabalho rápido, simples e objetivo. Ao mesmo tempo em que levanta o fluxo financeiro através da montagem da DESC, pode também apontar sonegação através da montagem simultânea do DRM -. É alimentada pelo Auditor Fiscal a partir de informações de diversas fontes, como por exemplo os sistemas GIM; DIEF; GIEF (RATEIO); COMETA; RECEITA; SUFRAMA; e outras, como aquelas constantes da escrita fiscal do contribuinte auditado.

Fluxo financeiro e de estoques. Essas são as duas vertentes do exame que a ferramenta se dispõe a apoiar. Aplicável basicamente a empresas de pequeno e médio porte, especialmente naquelas que não apresentam escrituração contábil, ou naquelas que apresentam, mas são inservíveis devido ao elevado número de inconsistências.

Os dados são inseridos por digitação, pelo Auditor Fiscal encarregado da ação, e consistem de uma cesta de indicadores, onde entram aqueles armazenados em sistemas corporativos da SEFAZ-CE e informações constantes da escrita fiscal e

da Declaração de IRPJ da empresa sob exame.

Ao término, a Planilha demonstra, num quadro resumo, todas as infrações detectadas, acompanhadas de explicações acerca do enquadramento legal, percentuais e orientações gerais acerca dos procedimentos a adotar.

É de aplicação restrita a empresas de estabelecimento único (Matriz) e deve ser objeto de preparação especialmente naquelas ações em que a referida empresa não disponibiliza escrita contábil.

#### **5.6.4 Análise Fiscal**

Desenvolvido pelo atual coordenador de Administração Tributária para a Auditoria Fiscal. O programa foi distribuído gratuitamente em 2004 pela associação que congrega os Auditores Fiscais. Desde então vem servindo a levantamentos preponderantemente na área de fluxo de estoques, apoiando também aqueles relativos ao fluxo financeiro (de forma complementar).

Consiste de ferramenta atualizada, em ambiente padrão MS Windows<sup>®</sup>, o software possui facilidades como geração de relatórios em tela e pode servir para apoiar levantamentos mais complexos, como na elaboração de rendimentos em empresas industriais.

#### **5.6.5 SAME -Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques**

Junto ao *IDEA* e *DFC*, o *SAME* constitui-se em software que conta com cadeado eletrônico com programação criptografada que impede seu uso não autorizado. Para que o computador carregue o sistema e execute o processamento, é necessário que o cadeado esteja devidamente conectado à porta USB ou paralela da máquina. No dispositivo de segurança estão gravados a matrícula e o nome do usuário autorizado, criptografados. Em todos os relatórios (impressos ou em tela) são exibidos os dados do usuário autorizado.

O *SAME* tem aplicação restrita a empresas eminentemente comerciais; ou seja, não se presta à montagem de fluxo industrial, onde insumos são

transformados em produtos.

Consiste basicamente na montagem de fichas eletrônicas de inventário permanente, avaliando os saldos diários de itens em estoques pelos métodos PEPS - Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair e Média Ponderada Móvel (MPM).

Permite a importação de bases eletrônicas de dados em formatos (*layouts*) SINTEGRA, SISIF, DIEF, ou no formato específico (SAME). Necessário porém, se faz a inclusão do registro referente ao detalhe de item de cada documento fiscal.

Aponta diversos tipos de infrações, como subavaliação de saídas; subavaliação de inventário final; omissões de compras diárias; e omissões de compras e vendas ao final do período.

Permite a montagem de relacionamentos de indicadores em tela. Permite a visualização de todos os relatórios em tela e a gravação dos mesmos em formato .pdf, o que dispensa a impressão de folhas de relatórios.

#### **5.6.5 DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa**

Consiste num software simples que tem basicamente o objetivo de realizar a montagem do fluxo financeiro do auditado. Possui rotinas específicas para a montagem do relatório DFC pelo método direto (regime de caixa) de acordo com as disposições internacionais do referido demonstrativo.

Sua planificação (títulos de contas) é flexível. Já vem com títulos sugeridos, mas o usuário pode alterá-los, com vistas a enquadrar o levantamento às particularidades da empresa sob verificação.

#### **5.7 Célula de Laboratório Fiscal**

A Célula de Laboratório Fiscal (CELAB) constitui-se em equipamento que dispõe a Administração Tributária do Estado do Ceará para apoiar a gestão e as ações dos Auditores Fiscais.

Formado por Auditores Fiscais que atuam exclusivamente com recepção, importação, manipulação e entrelaçamento de bases eletrônicas de dados, o laboratório fornece uma infra-estrutura informática tanto para a tomada de decisão - apoiando a gerência - quanto para a aplicação na atividade-fim da Auditoria Fiscal.

O referido Laboratório atua também na implementação de rotinas específicas de entrelaçamento de grandes massas de dados com vistas à verificação de indícios de sonegação fiscal. Identificadas tais situações, as informações relativas aos envolvidos são encaminhadas às respectivas unidades de Setoriais para abertura de procedimentos específicos de Auditoria Fiscal, que podem resultar em lançamentos tributários.

Dentre suas atribuições, destacam-se as constantes do quadro 11, abaixo:

| <b>PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES DA CÉLULA DE LABORATÓRIO FISCAL - CELAB</b>  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Disponibilização aos agentes fiscais das diversas informações dos vários sistemas informatizados internos, bem como a confrontação das informações prestadas pelos contribuintes com as constantes no banco de dados da Secretaria da Fazenda.</li> <li>✓ Subsidiar os agentes fiscais no manuseio de informações por meio eletrônico</li> <li>✓ Ajudar na operacionalização de sistemas utilizados na Sefaz tais como IDEA, Análise Fiscal e Sistema de Levantamento de Estoque.</li> <li>✓ Disponibilizar individualmente para os agentes fiscais que solicitam os cruzamentos de dados entre informações de vários sistemas como o Cometa, Sisif, Dief, Gim, TEF, Arrecada, etc.</li> <li>✓ Preparar relatórios para supervisores visando uma melhor análise de seus contribuintes.</li> </ul> |

QUADRO 12 - Laboratório Fiscal - Principais Atribuições  
 FONTE: SEFAZ-CE - Laboratório Fiscal - Relatório de Atividades - 2006

O Laboratório atua também atendendo consultas específicas de células de Auditoria Fiscal. No ano de 2006, entre as rotinas pré-formatadas e as solicitadas, as consultas dessa célula possibilitaram o lançamento de mais de 9 milhões em Imposto e Multa. O montante ganha relevância porque foi distribuído em apenas 20 empresas. A tabela apresentada a seguir elenca - sem identificar as empresas - cada um dos resultados obtidos a partir das rotinas de entrelaçamento.

Importante ressaltar que os dados listados na tabela 4 abaixo referem-se apenas aos casos em que a ação da CELAB indicou a expectativa de lançamento. Deixando de considerar os demais levantamentos em andamento e aqueles em que a referida célula realiza e repassa à Auditoria Fiscal sem mensurar de imediato (na

maioria das vezes, por não ser possível antecipar) a expectativa de retorno em recuperação de crédito tributário.

**TABELA 4 - Lançamentos a partir de consultas CELAB - 2006**

| <b>EMPRESA</b>      | <b>ICMS</b>         | <b>MULTA</b>        | <b>TOTAL</b>        |
|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| 01                  | 813.351,83          | 406.675,95          | 1.220.027,78        |
| 02                  | 235.806,97          | 235.806,97          | 471.613,94          |
| 03                  | 20.306,54           | 20.306,54           | 40.613,08           |
| 04                  | 309.940,82          | 814.476,60          | 1.124.417,42        |
| 05                  | 144.906,39          | 434.719,17          | 579.625,56          |
| 06                  | 691.659,11          | 1.221.376,34        | 1.913.035,45        |
| 07                  | 34.963,43           | 87.427,53           | 122.390,96          |
| 08                  | 65.282,30           | 215.785,70          | 281.068,00          |
| 09                  | 143.486,19          | 143.486,19          | 286.972,38          |
| 10                  | 193.826,48          | 333.469,17          | 527.295,65          |
| 11                  | 20.737,74           | 131.820,94          | 152.558,68          |
| 12                  | 358.828,61          | 358.828,61          | 717.657,22          |
| 13                  | 138.454,93          | 378.896,07          | 517.351,00          |
| 14                  | 120.000,00          | 120.000,00          | 240.000,00          |
| 15                  | 222.473,00          | 222.473,00          | 444.946,00          |
| 16                  | 23.033,76           | 11.516,88           | 34.550,64           |
| 17                  | 97.048,99           | 146.239,39          | 243.288,38          |
| 18                  | 164.973,76          | 164.973,76          | 329.947,52          |
| 19                  | 4.451,56            | 7.855,71            | 12.307,27           |
| 20                  | 181.105,81          | 181.105,81          | 362.211,62          |
| <b>TOTAIS (R\$)</b> | <b>3.984.638,22</b> | <b>5.637.240,33</b> | <b>9.621.878,55</b> |

FONTE: SEFAZ-CE - Laboratório Fiscal - Relatório de Atividades - 2006

### **5.8 Visão do Coordenador de Auditoria Fiscal**

Objetivando colher as impressões do ponto de vista da Coordenação da Administração Tributária ligada à Auditoria Fiscal, acerca do tema da pesquisa, realizou-se uma entrevista estruturada com o responsável pela área. A elaboração dos questionamentos levou em conta a utilização, pela Administração Pública Fazendária, das ferramentas eletrônicas em sua atividade de acompanhamento de contribuintes. A íntegra das perguntas apresentadas pode ser verificada no anexo 01.

A seguir a visão do Coordenador acerca dos diversos assuntos sob os quais foi entrevistado é demonstrada:

Com relação às principais bases de dados compartilhadas com outras secretarias de Fazendas (estaduais) Finanças (municipais) e Receita Federal, o

servidor opina que ainda não se alcançou um nível ideal. Na prática, segundo ele, existe uma utilização compartilhada de alguns bancos de dados a nível federal e entre Estados, tais como as bases do Sintegra, Suframa, e Siscomex, para exemplificar. Mas sua avaliação é de que há muito mais compartilhamentos necessários para melhorar a eficiência na área.

Sobre as principais vantagens para o Fisco cearense com o uso de técnicas de entrelaçamento de dados, o gestor considera que a qualidade das declarações prestadas pelos contribuintes melhorou significativamente. Como existe a possibilidade de cruzar dados de fornecedores, clientes e prestadores de serviços, por exemplo, há sempre a possibilidade concreta de que sejam detectadas falsidades e omissões nos valores apresentados. Além disso, segundo o coordenador, é possível, a médio e longo prazos, construir a cadeia de movimentação de mercadorias, acompanhando-se o fluxo entre indústria atacadista e varejista, por exemplo.

Perguntado sobre a utilização das bases de dados pela Fazenda Estadual Cearense de forma otimizada, o gestor afirma:

Ainda não se pode afirmar que essa situação ocorre. Apesar de a instituição possuir armazenado em seus arquivos um grande volume de informações, falta distribuir melhor as mesmas aos usuários, de forma eficiente. Essa é uma das metas da atual gestão da pasta.

Quando perguntado sobre em que medida as informações geradas pelos sistemas de entrelaçamento poderiam auxiliar os Auditores nas ações de acompanhamento e recuperação de créditos tributários, o Coordenador foi enfático ao afirmar:

Agora, antes mesmo de iniciar uma ação, já é possível ter-se um direcionamento de que medidas adotar. Isso gera economia de tempo. Além disso, é também possível circularizar (checar as informações prestadas entre as partes relacionadas) contribuintes de forma eletrônica, agindo pontualmente (de forma mais detida) naquelas situações que apresentam distorções.

Esse tipo de possibilidade, ainda segundo o Coordenador da área, gera economia de tempo e eleva as chances de recuperação de créditos tributários. Isso

porque a intervenção do exame auditorial é feito de forma mais dirigida.

Dentre as principais ferramentas de T.I. utilizadas como suporte às ações de Auditoria Fiscal, o gestor destacou uma que serve à alta gerência, auxiliando na tomada de decisões. Trata-se do *Data Mart*. Essa ferramenta constitui-se num armazém de dados que fornece indicadores ao gestor para auxílio à tomada de decisões.

Quanto àquelas utilizadas pela Auditoria Fiscal, o Coordenador cita o IDEA; o SLE; o Análise Fiscal; o ACCESS; o SAME; e o EXCEL. Essas ferramentas estão devidamente descritas neste mesmo capítulo.

Perguntado sobre qual sua opinião acerca da força probante das informações eletrônicas como elementos que, isoladamente, serviriam para sustentar lançamentos em Processos Administrativos Tributários, a avaliação foi de que hoje, de forma isolada (sem o acompanhamento de provas complementares em documentos materiais), os dados não podem suprir tal demanda.

Para ele, ainda há atualmente a necessidade de complementar o trabalho com cópias de documentos materiais. Considera que as informações eletrônicas se constituem em indícios importantes e que servem para orientar uma investigação mais aprofundada. Ponderou que já há um trabalho em desenvolvimento, no âmbito da SEFAZ-CE, no sentido de assegurar tal demanda, através da certificação digital.

A pergunta envolvendo quais os resultados mais evidentes apresentados, relativamente à arrecadação tributária, a partir do uso de ferramentas de T.I. teve a seguinte resposta:

O uso de ferramentas de T.I. gera maior velocidade às ações de Auditoria Fiscal, que por sua vez proporcionam uma recuperação do crédito tributário em menor espaço de tempo. Assim é possível acompanhar e auditar mais empresas no mesmo período, com o mesmo número de Auditores Fiscais.

A última pergunta pediu que fossem apontadas práticas de sonegação utilizadas por contribuintes que somente puderam ser verificadas com o uso de entrelaçamentos de dados. O gerente de Auditoria salientou a falsidade de



declarações e a possibilidade de integração entre fiscos, realizada agora de forma eletrônica. Assim, algumas declarações de recolhimento (de ICMS Substituição Tributária, por exemplo) podem ser verificadas eletronicamente. Antes, alguns procedimentos do tipo demandavam viagens aos Estados e exame documental junto a diversas empresas e órgãos.

### **5.9 Visão do Orientador da Célula de Laboratório Fiscal**

A percepção do gestor da Célula de Laboratório Fiscal (CELAB) também foi colhida. A célula é composta exclusivamente por servidores responsáveis pela recepção dos dados enviados pelos contribuintes e pela sua posterior preparação para envio aos Auditores Fiscais, quando das demandas originadas das diversas designações para ações fiscais junto aos contribuintes.

Com o fito de observar as impressões do ponto de vista do responsável pela CELAB, foi também realizada uma entrevista estruturada com o mesmo. A íntegra das perguntas feitas é disponibilizada no anexo 02. A seguir, é revelada a opinião do mesmo acerca dos diversos assuntos sob os quais foi entrevistado.

Relativamente ao compartilhamento de informações entre secretarias de Fazendas (estaduais) Finanças (municipais) e Receita Federal, o Orientador praticamente repete a resposta do Coordenador de Auditoria Fiscal. Considera incipiente a iniciativa de compartilhar dados eletrônicos. A exceção, pontua, fica por conta dos bancos de dados do Sintegra, Suframa e Siscomex, para dar exemplos.

Sobre as principais vantagens geradas para o Fisco com o entrelaçamento de bases de dados, opina que atualmente é possível confrontar grandes massas de dados de diversos contribuintes – por exemplo, emitentes e destinatários – sem a necessidade de deslocamentos físicos até as diversas sedes ou a realização de procedimentos demorados, como intimações para apresentação dos documentos necessários. Mesmo bases distintas, relacionadas a um único contribuinte, são entrelaçadas e geram indícios de sonegação.

O orientador da CELAB destacou, dentre as mais utilizadas, as seguintes

técnicas de entrelaçamento realizadas pela célula que fica sob sua responsabilidade, organizadas no quadro 12, abaixo:

| <b>TÉCNICA</b>                                    | <b>DESCRIÇÃO</b>   |
|---|--|
| DIEF entradas x vendas para (operações internas)  | As entradas declaradas pelo estabelecimento de determinado contribuinte são comparadas com as informações prestadas por todos os contribuintes do Estado, que tiverem como destinatário esse mesmo estabelecimento.                |
| DIEF saídas x compras de (operações internas)     | As saídas declaradas pelo estabelecimento de determinado contribuinte são comparadas com as informações prestadas por todos os contribuintes do Estado, que tiverem como remetente esse mesmo estabelecimento.                     |
| Cometa entradas x DIEF (operações interestaduais) | As informações constantes no banco de dados do COMETA, relativas às entradas interestaduais passam por comparação com as declarações que cada estabelecimento presta, relativamente às aquisições de outros Estados.               |
| Cometa saídas x DIEF (operações interestaduais)   | As informações constantes no banco de dados do COMETA, relativas às saídas para outras unidades da federação são confrontadas com as declarações que esse mesmo estabelecimento envia relativamente às vendas para outros Estados. |
| TEF x DIEF (operações internas)                   | As saídas declaradas pelo estabelecimento relativas às vendas internas, são cruzadas com as informações encaminhadas pela Internet, pelas diversas Administradoras de Cartão de Crédito.   |
| DIEF x Cadastro                                   | As operações de entradas de mercadorias são confrontadas com a situação cadastral dos remetentes, com vistas à verificação da idoneidade do crédito repassado.   |

QUADRO 13 - Auditoria Fiscal - principais entrelaçamentos

Fonte: elaborado a partir da entrevista da pesquisa

Quando questionado se as informações armazenadas nos arquivos da SEFAZ-CE estão sendo utilizadas de forma otimizada, o gestor avalia que ainda não. Para ele, tal uso poderia ser melhorado. Observando a realidade de sua célula, relata que cerca de 80% do tempo do pessoal lotado é aplicado na preparação e envio de informações aos Auditores Fiscais. Para otimizar a utilização dessas bases, o ideal seria que a maior parte dos entrelaçamentos fosse realizada por sistemas específicos, o que liberaria tempo para um trabalho de tratamento de dados mais refinado.

Ao ser questionado acerca da sua opinião quanto o uso de bases eletrônicas auxiliarem os Auditores nas tarefas de acompanhamento e recuperação de créditos tributários, o servidor emitiu a seguinte opinião:

Os arquivos podem fornecer um melhor direcionamento, mesmo antes que seja iniciada a ação. Assim, o foco do trabalho passa a ser

aqueles levantamentos essenciais, o que acaba gerando economia de tempo e otimização de resultados.

A quinta pergunta, relativa à questão da força probante dos dados entrelaçados, para fins de lançamentos tributários, teve a seguinte avaliação:

Ainda não é possível considerar que os entrelaçamentos, por si só, se constituam em prova de irregularidades. Atualmente só podem ser considerados como indícios. Devem, porém, servir para aprofundar o levantamento que, apoiado em documentação material, pode vir a sustentar lançamentos tributários.

Ao complementar a resposta, porém, reconheceu que a partir da utilização pelos contribuintes da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD), as condições para implementação de tais rotinas passam do status de indícios para o de prova. Isso porque a emissão e escrituração de tais documentos e livros passa, necessariamente, pela certificação digital.

Quanto à pergunta relativa aos resultados mais expressivos que poderia o Fisco Cearense apresentar, em termos de arrecadação, a partir da utilização de ferramentas de T.I., o gestor do Laboratório Fiscal considera que a Fazenda vem aprimorando sua capacidade de trabalho com bases eletrônicas e esse direcionamento acarreta melhoria na arrecadação. Analisa que é difícil quantificar de forma específica um conjunto de resultados vinculados a tal atitude.

Ao restringir a pergunta à realidade de sua Célula, o Orientador relata que em 2006 foram lançados pela Auditoria Fiscal, valores superiores a nove milhões de reais, a partir das informações prestadas pela CELAB. Esse resultado foi devidamente demonstrado na Tabela 4 - item 5.6 Célula de Laboratório Fiscal. Os dados constam do Relatório de Atividades do Laboratório Fiscal de 2006

## **5.10 Análise do uso da T.I. pelos Auditores Fiscais**

### **5.10.1 Perfil dos respondentes**

Os Auditores que responderam o questionário enviado somaram 72 (setenta e dois). Desses, foram excluídos – para fins de análise de dados – 11 (onze), devido ao fato de que, no ano de 2006, estavam parcial ou totalmente

envolvidos em atividades de gestão ou cedidos a outros órgãos. O questionário encontra-se em sua íntegra no anexo 03.

Mesmo com o ajuste, o percentual continua revelando-se significativo para fins de estudo científico. O volume de retorno ajustado mantém-se acima dos 25% exigidos, tratados no capítulo da Metodologia.

Relativamente ao sexo dos respondentes, a tabela 5 demonstra que dos 61 respondentes, 8 são mulheres e 53 são homens. O percentual válido da amostra, por sexo, é, portanto, de 13.1% e 86.9%, respectivamente.

**TABELA 5 - Sexo dos participantes**

| Sexo         | Freqüência | %            | % válido     | % acumulado |
|--------------|------------|--------------|--------------|-------------|
| F            | 8          | 13,1         | 13,1         | 13,1        |
| M            | 53         | 86,9         | 86,9         | 100,0       |
| <b>Total</b> | <b>61</b>  | <b>100,0</b> | <b>100,0</b> |             |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Relativamente à faixa etária, os respondentes encontram-se agrupados de acordo com a tabela 6, abaixo:

**TABELA 6 - Faixa etária dos participantes**

| Faixa Etária           | Freqüência | %            | % válido     | % acumulado |
|------------------------|------------|--------------|--------------|-------------|
| <b>1 = 30 a 40</b>     | 7          | 11,5         | 11,5         | 11,5        |
| <b>2 = 41 a 50</b>     | 28         | 45,9         | 45,9         | 57,4        |
| <b>3 = 51 a 60</b>     | 20         | 32,8         | 32,8         | 90,2        |
| <b>4 = Acima de 60</b> | 6          | 9,8          | 9,8          | 100,0       |
| <b>Total</b>           | <b>61</b>  | <b>100,0</b> | <b>100,0</b> |             |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Como se observa, a maioria dos participantes encontra-se concentrada na faixa 2, com 28 indivíduos, o que corresponde a 45,9% da participação.

O perfil dos respondentes foi também observado pelo ângulo da formação acadêmica. São identificados aqueles que possuem curso (ou cursos) a nível Pós-Graduação (Especialização e Mestrado).

Os resultados, revelados nas tabelas 7 e 8, abaixo, indicam: Com relação à pós-graduação *lato sensu*: Dos 61 participantes, 20 não possuem qualquer curso. A maioria dos respondentes (38 auditores = 62,3%) possui pelo menos um curso de

especialização. Já relativamente ao Mestrado, a maioria dos 61 participantes encontra-se dentre aqueles que não detém a titulação de Mestre. Apenas 7 (11,85%) possuem tal formação acadêmica.

**TABELA 7 - Participantes com Especialização**

| <b>Curso</b>                              | <b>Frequência</b> | <b>%</b> |
|---|-------------------|----------|
| <b>Não possuem Especialização</b>         | 20                | 32,8     |
| <b>Possuem 1 Curso de Especialização</b>  | 38                | 62,3     |
| <b>Possuem 2 Cursos de Especialização</b> | 3                 | 4,9      |
| <b>Total</b>                              | 61                | 100,0    |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

**TABELA 8 - Participantes com Mestrado**

| <b>Curso</b>                        | <b>Frequência</b> | <b>%</b> |
|-------------------------------------|-------------------|----------|
| <b>Não possuem Mestrado</b>         | 54                | 88,5     |
| <b>Possuem 1 Curso de Mestrado</b>  | 7                 | 11,5     |
| <b>Possuem 2 Cursos de Mestrado</b> | 0                 | 0        |
| <b>Total</b>                        | 61                | 100,0    |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

### **5.10.2 Recepção e preparação de dados colhidos**

Após a colheita das respostas de cada um dos participantes, foi iniciada a montagem do quadro geral de respostas. Os dados colhidos diretamente dos Auditores Fiscais (via aplicação de questionário) foram então inseridos juntamente com as informações recebidas da Administração Tributária, obtidas por solicitação formal, acompanhada de Carta de Recomendação da Coordenação do Mestrado.

Foram preparadas colunas relativas ao número de ações e quantitativo de autos lavrados. Foram também incluídos os valores totais dos autos lavrados. Os dados relativos ao quantitativo de ações e valores de Autos foram classificados em faixas, a fim de viabilizar a tabulação dos mesmos. O quadro geral de respostas pode ser acessado no anexo 04.

### **5.10.3 Ações fiscais consideradas**

Para fins do presente estudo, foram consideradas apenas as ações fiscais executadas no ano de 2006 pelos respectivos agentes, que poderiam resultar (por força de lei) na realização de lançamento tributário (Lavratura de Auto de Infração).

Ficaram de fora, portanto, ações fiscais que são implementadas exclusivamente com vistas à coleta de informações ou mesmo os despachos que resguardam ações de acompanhamento (monitoramento) de contribuintes de grande porte, que atualmente impossibilitam ao Auditor Fiscal a lavratura de Auto de Infração quando são verificados quaisquer descumprimentos da legislação fiscal.

Após essa filtragem, foram consideradas - para o grupo de 61 Auditores que compôs a referida amostra - 973 (novecentas e setenta e três) ações que possibilitaram lançamento de crédito tributário durante o ano de 2006. A média de execução de ações por agente, nesse caso, é de 15,95 ações por ano.

A frequência de realização de ações foi então classificada por faixa de quantidades. As faixas variam desde a realização de menos de dez ações por ano até a faixa de acima de quarenta ações por ano. O resultado pode ser observado na tabela 9, abaixo:

**TABELA 9 - Frequência de realização de ações fiscais/ano**

| Nível de uso de bases eletrônicas | Faixas de quantidades de ações realizadas/ano |            |            |            |             | Frequência total |
|-----------------------------------|---|------------|------------|------------|-------------|------------------|
|                                   | até 10  | de 10 a 20 | de 20 a 30 | de 30 a 40 | acima de 40 |                  |
| <b>Alto</b>                       | 3   | 7          | 0          | 1          | 0           | 11               |
| <b>Médio</b>                      | 6   | 20         | 10         | 2          | 2           | 40               |
| <b>Baixo</b>                      | 5   | 2          | 2          | 1          | 0           | 10               |
| <b>Nenhum</b>                     | 0   | 0          | 0          | 0          | 0           | 0                |
| <b>Total</b>                      | 14  | 29         | 12         | 4          | 2           | 61               |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Observando o resultado detalhado no quadro acima é possível observar que a maioria dos respondentes (40 = 34,43%) aponta para um nível mediano de uso de bases eletrônicas. É possível verificar que esses figuram em todas as faixas de quantidade de execução de ações - com concentração (20 = 50%) na faixa que vai de 10 a 20 ações/ano.

Já os que declaram Alto e Baixo nível de utilização figuram praticamente empatados em termos de quantidade. Mas a concentração daqueles que declaram baixo uso se dá na menor faixa de execução: menor que dez ações por ano, com 50% das ações realizadas.

O indicador “Quantidade de Ações” não deve ser tomado isoladamente.

Para analisar melhor essa informação, seria necessário descer ao detalhe do porte de cada uma das empresas auditadas. Há empresas em que os trabalhos podem ser realizados em menos de 60 dias. Noutras, o prazo mínimo de execução, mesmo com o uso intensivo de bases de dados, nunca seria inferior a 180 dias. Uma ação realizada junto a uma empresa distribuidora de energia elétrica ou operadora de telefonia estaria classificada no último caso.

#### **5.10.4 Nível de utilização de bases eletrônicas**

Com o objetivo de se determinar o nível de uso, por parte dos Auditores Fiscais, de bases eletrônicas de dados, nas ações de Auditoria, foi elaborada a Questão No. 1 no questionário que foi enviado aos respectivos Agentes.

As respostas foram cruzadas com as faixas de valores de autuações verificadas para os respectivos respondentes. Cada faixa de autuação serve para enquadrar o valor total dos lançamentos tributários (lavratura de autos de infração) em valores multiplicados por R\$ 1.000. Dessa forma, a faixa representada por “de 200 a 500”, por exemplo, agrupa a quantidade de Auditores Fiscais que produziram Lançamentos (valor total) em 2006 entre R\$ 200.000,00 e R\$ 500.000,00.

A pergunta de No. 01 teve o seguinte enunciado: Como você classifica o seu nível de utilização de bases eletrônicas de dados em trabalhos de Auditoria Fiscal? As respostas deveriam ser assinaladas como Alto; Médio; Baixo ou Nenhum. A opinião que os mesmos emitiram foi então cruzada com os respectivos valores de autuações no ano de 2006.

Vale salientar que as informações relativas aos valores lançados (autos lavrados) foram colhidas junto à Coordenação da Administração Tributária responsável pela área da arrecadação estadual. Houve o especial cuidado de não identificar os participantes nem as empresas autuadas, por questões éticas e legais.

O resultado é observado na tabela 10, abaixo apresentada. É possível verificar que a maioria (38 auditores = 62,29%) declara utilizar bases eletrônicas num nível médio. Esses ocorrem em todas as faixas de lançamentos e inclusive, também, da faixa de valor acima dos R\$ 5.000.000,00, com uma ocorrência.

**TABELA 10 - Nível de utilização de bases**

| Nível de utilização de bases | Valores de autuações por faixa (em R\$ 1.000) |              |                |                  |                  |                  |                  |                | Total |       |
|------------------------------|---|--------------|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|-------|-------|
|                              | até 200                                       | De 200 a 500 | de 500 a 1.000 | de 1.000 a 2.000 | de 2.000 a 3.000 | de 3.000 a 4.000 | de 4.000 a 5.000 | acima de 5.000 | Qt.   | %     |
| <b>Alto</b>                  | 3   | 2            | 1              | 3                | 1                |                  |                  | 2              | 12    | 19,7  |
| <b>Médio</b>                 | 7   | 7            | 8              | 8                | 2                | 4                | 1                | 1              | 38    | 62,3  |
| <b>Baixo</b>                 | 2   | 2            | 3              | 3                |                  |                  |                  |                | 10    | 16,4  |
| <b>Nenhum</b>                |   |              |                | 1                |                  |                  |                  |                | 1     | 1,6   |
| <b>Total</b>                 | 12  | 11           | 12             | 15               | 3                | 4                | 1                | 3              | 61    | 100,0 |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Observa-se dentre os que declararam utilizar em nível BAIXO ou NENHUM os piores resultados, em termos de valores de lançamentos. Nenhum desses efetuou lançamentos fiscais em valores superiores a R\$ 2.000.000,00 no período.

Já entre os que declararam usar em nível “Alto” bases eletrônicas, verifica-se a maior freqüência de lançamentos em valores superiores a R\$ 5.000.000,00. Os indicadores acima evidenciam que há relação direta entre a utilização de bases eletrônicas de dados e os valores lançados a crédito do Tesouro Estadual.

Enquanto os resultados mais expressivos foram encontrados junto àqueles que declaram fazer uso do ferramental informático, os que assumem que fazem pouco ou nenhum uso de tais artefatos apresentam os piores resultados em termos de performance de expectativa de recuperação de créditos tributários.

Um trabalho orientado a partir de indicativos fortes, servindo-se de arquivos eletrônicos pode ser concluído com um alcance mais significativo, em relação ao quantum lançado. Os dados constantes da tabela acima indicada revelam que os melhores resultados foram colhidos dentre os usuários de tais dispositivos.

#### **5.10.5 Eficiência com o uso de bases entrelaçadas**

O segundo quesito instigou os auditores a emitir opinião acerca da eficiência da ação fiscal com o uso de bases eletrônicas, combinadas com técnicas de entrelaçamento.

Novamente o retorno (respostas) obtido dos Auditores foi cruzado com os



resultados obtidos pelos mesmos no ano de 2006, em relação aos valores lançados (por faixas de valores).

A seguir encontra-se replicado o enunciado da questão de No. 02 e apresentada a tabulação das respostas, cruzadas na forma descrita acima.

Questão de número 02: As informações contidas nos sistemas da SEFAZ, combinadas com técnicas de entrelaçamento desses dados, auxiliam os Auditores no acompanhamento de contribuintes e recuperação de créditos tributários em que nível? Observe os resultados na tabela 11, abaixo:

**TABELA 11 - Nível de eficiência de ações c/uso de bases entrelaçadas**

| Nível de eficiência de ações c/uso de bases entrelaçadas | Valores de autuações p/faixa (em R\$ 1.000) |              |                |                  |                  |                  |                  |                | Total |        |
|--|---|--------------|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|-------|--------|
|  | até 200                                     | de 200 a 500 | de 500 a 1.000 | de 1.000 a 2.000 | de 2.000 a 3.000 | de 3.000 a 4.000 | de 4.000 a 5.000 | acima de 5.000 | Qt    | %      |
| <b>Alto</b>  | 9   | 3            | 4              | 4                | 1                | 2                |                  | 1              | 24    | 39,34  |
| <b>Médio</b>   | 2   | 7            | 5              | 8                | 2                | 2                | 1                | 2              | 29    | 47,54  |
| <b>Baixo</b>   | 1   | 1            | 3              | 3                |                  |                  |                  |                | 8     | 13,12  |
| <b>Nenhum</b>  |   |              |                |                  |                  |                  |                  |                |       | 0,00   |
| <b>Total</b>   | 12  | 11           | 12             | 15               | 3                | 4                | 1                | 3              | 61    | 100,00 |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

O retorno à questão de No. 02 aponta a concentração de opiniões nos níveis Alto (24 = 39,34%) e Médio (29 = 47,54%). Apenas dentre os que responderam em uma dessas opções verifica-se resultados de lançamentos em faixas acima de R\$ 5.000.000,00.

Os piores resultados, por outro lado, ocorreram dentre aqueles Auditores Fiscais que consideram que a eficiência da ação fiscal é impactada em baixos níveis com o uso de bases eletrônicas. Nenhum desses efetuou lançamentos que, somados, superassem os R\$ 2.000.000,00 no ano.

Interessante verificar que ocorreu concentração, dentre aqueles que responderam “Alto” nos resultados menores que R\$ 200.000,00. Isso pode indicar que mesmo entre aqueles que apresentaram resultados pouco relevantes (em termos de faixa de lançamento) há a consciência de que a aplicação de técnicas de entrelaçamento de dados eletrônicos eleva a eficiência obtida na execução das ações fiscais.

Essa conscientização pode ser resultado de toda a mudança estrutural que começa a se materializar fortemente na atividade de Auditoria Fiscal. Até o ano de 2005 a Secretaria da Fazenda ainda recepcionava informações em papel (principalmente daqueles contribuintes de micro ou pequeno porte). Com a implantação da DIEF, todas as informações relativas às operações fiscais (entradas, saídas, apuração de ICMS, e Inventários) das empresas são transmitidas em formato eletrônico.

Como a Auditoria Fiscal trabalha hoje com uma defasagem média de dois exercícios, somente a partir de agosto de 2007 é que as ações de verificação do ano de 2005 serão iniciadas. Isso quer dizer que já em 2008, todos os Auditores Fiscais serão obrigados a trabalhar exclusivamente com arquivos eletrônicos.

Mesmo assim, atualmente ainda são emitidas muitas notas fiscais em papel. A escrita contábil também é feita em papel. Com o advento da implantação da NF-e e EFD, essas rotinas serão completamente migradas para o ambiente eletrônico. Claro que não se dará da noite para o dia, com 100% das operações. Há um cronograma de implantação sem data final definida. Mas já há uma forte sinalização nesse sentido.

O ano de 2008 é um marco nesse processo, pois já em 1º. de abril os segmentos de cigarros e combustíveis deverão obrigatoriamente migrar para a emissão de NF-e. Acordo nesse sentido já foi firmado entre 21 secretarias de fazendas estaduais.

O resultado do quesito revela que a maior parte da equipe de Auditores Fiscais encontra-se consciente e preparada para a chegada dessa nova realidade. Outro indicativo consiste na idéia de que um trabalho executado a partir de informações eletrônicas revela-se mais eficiente, pois alcança um número maior de ações com um volume mais expressivo de resultados financeiros para o erário.

#### **5.10.6 Uso de bases entrelaçadas e velocidade**

Na terceira questão, a abordagem referiu-se à questão da velocidade na recuperação de créditos tributários, partindo da utilização de bases eletrônicas. As

respostas colhidas foram então cruzadas com as quantidades de ações realizadas no ano de 2006, organizadas por faixas de quantidades.

A seguir, a reprodução da pergunta feita e o quadro contendo a tabulação relatada. Questão de No. 03: A utilização de bases eletrônicas de dados gera maior velocidade à recuperação de créditos tributários? O resultado pode ser observado logo abaixo, nas respostas compiladas na tabela 12:

**TABELA 12 - Uso de bases e velocidade**

| Uso de bases proporciona<br>Maior velocidade | Quantidade de ações executadas por faixa |            |            |            |             | Total |        |
|--|--|------------|------------|------------|-------------|-------|--------|
|  | até 10                                   | de 10 a 20 | de 20 a 30 | de 30 a 40 | acima de 40 | Qt    | %      |
| <b>Sempre</b>                                | 4  | 6          | 2          | 1          | 1           | 14    | 22,95  |
| <b>Quase sempre</b>                          | 9  | 19         | 8          | 3          | 1           | 40    | 65,57  |
| <b>Raramente</b>                             | 1  | 3          | 1          |            |             | 5     | 8,20   |
| <b>Nunca</b>                                 |  |            | 1          |            |             | 1     | 1,64   |
| <b>Não respondeu</b>                         |  | 1          |            |            |             | 1     | 1,64   |
| <b>Total</b>                                 | 14                                       | 29         | 12         | 4          | 2           | 61    | 100,00 |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Os resultados colhidos com as respostas, devidamente cruzados com a quantidade de ações realizadas no ano objeto da amostra, aponta para as seguintes conclusões:

Dentre aqueles que consideram que a utilização de bases eletrônicas RARAMENTE gera maior velocidade na recuperação de créditos tributários não foram verificadas execuções de mais de 30 ações no ano. De fato, 60% desses (3 de 5) executaram entre 10 e 20 ações. Esse percentual cai para 47,50% (19 de 40) dentre aqueles que assinalaram QUASE SEMPRE e reduz-se para 42,85% (6 de 14) entre os que consideram que SEMPRE se verifica maior velocidade na recuperação de crédito tributário via execução de ações fiscais.

Considerando somente os que executaram mais de 40 ações no ano de 2006, observa-se que 50% desses apontaram QUASE SEMPRE e os outros 50% assinalaram SEMPRE à pergunta realizada. Esses dois grupos ocorrem em todas as faixas de

A velocidade na execução de determinada tarefa auditorial encontra-se ligada à quantidade de itens que é possível examinar em um lapso temporal. Os

resultados levantados confirmam que a realização de tais tarefas com a utilização de ferramentas de T.I. são responsáveis pela aceleração das mesmas.

O indicador acima pode ser considerado positivo. A média de realização de 15,95 ações/ano por agente (demonstrada no item 5.10.3 do presente estudo) indica que, em média, a cada 16 dias (considerando-se 252 dias úteis no ano) uma ação fiscal é concluída. Esse indicador pode ser associado à frequência mediana e alta de utilização de bases eletrônicas em tarefas de Auditoria Fiscal, conforme declara a maioria dos participantes.

Em pesquisa anterior, Peixoto Jr. (2002, p. 37) revela que a média de execução de ações/ano por Auditor Fiscal, no período compreendido entre os anos de 1998 a 2000 é de 13,76. O indicador obtido no presente estudo, portanto, identifica uma evolução de 15,92% no tópico observado.

#### **5.10.7 Dados entrelaçados e aumento de arrecadação**

A questão de número 4 está relacionada à opinião dos Auditores com relação à questão do aumento da arrecadação tributária. Prospecta a visão dos mesmos e correlacionamos os dados obtidos com os valores dos respectivos lançamentos tributários.

O enunciado da questão é reproduzimos abaixo juntamente com o resultado do cruzamento de informações. Questão de No. 04: Você considera que rotinas e sistemas de entrelaçamento de dados constituem-se em ferramentas de aumento da arrecadação tributária?

Os resultados podem ser verificamos na tabela 13, abaixo. A análise dos resultados obtidos com a questão 4 aponta para a esmagadora maioria (53 Auditores = 86,89%), com a opinião de que o uso de bases eletrônicas de dados constitui-se em instrumento de aumento da arrecadação tributária (respostas SEMPRE e QUASE SEMPRE).

**TABELA 13 - Uso de bases e aumento de arrecadação**

| Uso de dados eletrônicos<br>Gera aumento de arrecadação tributária | Valores arrecadados via autuações p/faixa (em R\$ 1.000) |              |                |                  |                  |                  |                  |                | Total |        |
|--|--|--------------|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|-------|--------|
|  | até 200  | De 200 a 500 | de 500 a 1.000 | de 1.000 a 2.000 | de 2.000 a 3.000 | de 3.000 a 4.000 | de 4.000 a 5.000 | acima de 5.000 | Qt    | %      |
| Sempre   | 5  | 4            | 2              | 3                | 1                | 3                |                  |                | 18    | 29,51  |
| Quase sempre   | 6  | 5            | 8              | 9                | 2                | 1                | 1                | 3              | 35    | 57,38  |
| Raramente  | 1  | 1            | 2              | 2                |                  |                  |                  |                | 6     | 9,83   |
| Nunca  |  | 1            |                |                  |                  |                  |                  |                | 1     | 1,64   |
| Não respondeu  |  |              |                |                  |                  |                  |                  |                | 1     | 1,64   |
| <b>Total</b>   | 12   | 11           | 12             | 15               | 3                | 4                | 1                | 3              | 61    | 100,00 |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Entre esses é possível observar que os lançamentos ocorrem em todas as faixas de valores, sendo que apenas entre os mesmos ocorrem registros de autuações em valores superiores a R\$ 5.000.000,00. Dentre aqueles que marcaram a opção RARAMENTE, os valores das autuações não superam a marca dos R\$ 2.000.000,00.

A questão da performance da arrecadação e os fatores que a influenciam é de exame bastante complexo. Inúmeras são as variáveis que interferem, positiva ou negativamente, para tal indicador. Assim, a abordagem foi realizada de maneira individualizada, em relação aos indivíduos participantes da pesquisa.

Nessa delimitação do exame foi possível aferir que há relação diretamente proporcional entre o uso de ferramentas de T.I. e o aumento da arrecadação tributária.

Diversos entrelaçamentos, como os descritos no presente trabalho (quadro 12) proporcionam condições materiais para a execução de trabalhos que resultam em recuperação de créditos tributários.

Os resultados materializados pela Auditoria Fiscal - exclusivamente a partir dos indícios eletrônicos encaminhados pela CELAB em 2006 - resultaram numa média superior à R\$ 480.000,00 de lançamentos por contribuintes (Tabela 2).

#### **5.10.8 Dados eletrônicos (brutos) usados em ordem de prioridade**

A questão de número 5 tem como objetivo sondar a preferência dos Auditores Fiscais com relação ao tipo de dado bruto na realização de sua atividade-

fim. A pergunta feita na referida questão teve o seguinte enunciado: Quais os dados brutos (sem entrelaçamento ou outro tipo de manipulação), disponibilizados pela SEFAZ-CE, mais utilizados por você, em ordem de prioridade (OP), na realização de ações fiscais?

Ainda na sondagem inicial, na aplicação do pré-teste do questionário, foi possível observar a ocorrência de oito tipos de dados preferencialmente escolhidos. Assim, o questionário já apontou esses oito tipos, oferecendo mais quatro campos para indicação de outros dados não listados originalmente.

Ocorreram algumas indicações nesses campos extras. Mas essas referiam-se a um dos oito tipos já elencados na listagem oferecida, apenas tratados com sua nomenclatura antiga ou referindo-se ao conteúdo dos mesmos sistemas, ao invés do seu nome institucional. A solução encontrada foi a de aglutinar as indicações nos campos extras nas opções já previamente descritas no formulário.

O retorno à questão 5 encontra-se demonstrado na tabela de No. 14, a seguir apresentada:

**TABELA 14 - Uso de dados brutos por ordem de prioridade**

| Ordem de Prioridade | 1º. Lugar GIM/GIEF | 2º. Lugar SISIF/DIEF | 3º. Lugar COMETA | 4º. Lugar PED | 5º. Lugar ECF/TEF | 6º. Lugar SINTEGRA | 7º. Lugar PORTAL FISCAL | 8º. Lugar SUFRAMA |
|---------------------|--------------------|----------------------|------------------|---------------|-------------------|--------------------|-------------------------|-------------------|
| 1                   | 27                 | 21                   | 10               | 8             | 4                 | 3                  | 1                       | 1                 |
| 2                   | 17                 | 13                   | 23               | 10            | 3                 | 4                  | 5                       | 3                 |
| 3                   | 8                  | 12                   | 17               | 9             | 9                 | 5                  | 4                       | 5                 |
| 4                   | 2                  | 3                    | 7                | 14            | 13                | 7                  | 1                       | 0                 |
| 5                   | 2                  | 5                    | 1                | 7             | 17                | 9                  | 5                       | 0                 |
| 6                   | 1                  | 2                    | 1                | 3             | 5                 | 14                 | 7                       | 10                |
| 7                   | 0                  | 1                    | 0                | 1             | 5                 | 7                  | 18                      | 7                 |
| 8                   | 2                  | 0                    | 0                | 4             | 0                 | 3                  | 6                       | 20                |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Quando se verificou empate em ordem de prioridade o desempate foi feito a partir da opção imediatamente seguinte.

A observação do retorno à questão acima apresentada revela a grande preferência dos participantes pelos dados constantes dos Sistemas GIM e GIEF (RATEIO), classificado em 1º. Lugar na pesquisa. Isso se deve ao fato desses dados

combinados, proporcionarem uma forte indicação relativa à omissão de receitas, logo antes de se iniciar o trabalho.

Iniciar a execução de uma Auditoria Fiscal em um contribuinte com indicadores negativos nesses dois sistemas (GIM/GIEF), dá um direcionamento forte no sentido de que o trabalho venha a ser focado na detecção e colheita de provas de que aquele contribuinte sonegou ICMS a partir da omissão de receitas. Nesses casos, o trabalho passa a ter evidenciação voltada para o levantamento do fluxo financeiro das operações do contribuinte.

Isso porque o indicador revela que, ao sonegar o tributo, o contribuinte desviou recursos financeiros para contas não-declaradas. A soma dos pagamentos e demais desembolsos provavelmente revelará o indício, pois deverá ser em montante superior ao mantido em caixa (disponibilidades) para suportar tais gastos.

A segunda maior preferência, relativa aos dados constantes dos bancos de dados do SISIF e DIF (que substitui o SISIF), traz tendência de preferência pelos dados relativos à movimentação com mercadorias (fluxo de estoques). Essas informações eletrônicas possibilitam a montagem de demonstrativos da movimentação com mercadorias e produtos.

Adotando essa opção, o trabalho a ser realizado poderá identificar uma série de infrações. Dentre essas infrações, a própria omissão de receitas poderá surgir, sendo que apoiada agora em dados de circulação de mercadorias, e não em dados financeiros.

Essa vertente (montagem do fluxo de estoques) demanda mais tempo de execução em relação à primeira (verificação do fluxo financeiro). Além disso, também abre mais possibilidades de questionamentos administrativos e judiciais por parte do contribuinte. Isso explica a preferência pelo trabalho realizado a partir do indicador financeiro: maior velocidade de execução e menor probabilidade de questionamento por parte do autuado.

O terceiro dado em ordem de prioridade foi a informação relativa às operações interestaduais. Essas se encontram armazenadas no banco de dados do Sistema COMETA. Essas informações podem auxiliar levantamentos mais específicos (relativos às entradas e saídas interestaduais) e fornecer indicadores genéricos referentes às importações e exportações de determinado contribuinte objeto de exame auditorial.

A especificidade da informação pode explicar sua classificação em terceiro lugar. Esse banco de dados é geralmente acessado como um indicador a mais dentro dos levantamentos realizados. Há casos, contudo, em que a empresa mantém percentual próximo a 100% de suas operações concentradas em entradas e saídas interestaduais, o que pode, em tais situações, exigir mais consultas ao referido repositório de informações.

Em quarta colocação na preferência dos respondentes surge o PED. A sigla representa o conjunto de arquivos eletrônicos de dados constantes do Processamento Eletrônico de Dados de determinado contribuinte. Esses dados contém basicamente as mesmas informações armazenadas pela SEFAZ-CE nos bancos do SISIF e DIEF. Mas a fonte é o próprio contribuinte.

A sua posição na preferência reflete as situações em que a demanda enviada à própria SEFAZ para recebimento dos dados a partir do seu próprio banco (arquivados no SISIF ou DIEF) não pode ser atendida. Isso ocorre basicamente em duas situações distintas: na primeira, os dados encontram-se incompletos, geralmente com as informações relativas à identificação dos documentos fiscais, mas sem descer ao nível de detalhamento de seu conteúdo. No segundo tipo de ocorrência, a informação não está armazenada (o contribuinte não a enviou).

A solução então passa a ser requisitá-la diretamente do contribuinte, embasado em dispositivo da legislação que prevê tal procedimento, especialmente no sentido de atender necessidades de levantamento em ações de Auditoria Fiscal.



Em quinto lugar na preferência surge a informação relativa ao ECF/TEF. Esse tipo de indicador é específico para apoiar a comparação entre o volume de vendas do contribuinte na modalidade “Cartão de Crédito ou Débito”

As siglas, alusivas ao Emissor de Cupom Fiscal (ou Impressora Fiscal) e a facilidade eletrônica Transferência Eletrônica de Fundos consiste na combinação do equipamento (ECF) funcionando como emissor (inclusive) dos documentos referentes aos comprovantes de vendas com cartões (de crédito ou débito).

Esse é um levantamento secundário, que apóia um levantamento específico de montagem do fluxo financeiro. Consiste em comparar as operações praticadas pelo contribuinte com cartões (informadas pelas respectivas Administradoras à SEFAZ-CE) com as vendas declaradas pelo respectivo contribuinte ao mesmo órgão fiscalizador.

Em muitas situações, o indicador de irregularidade é detectado pela CELAB que envia os dados primários à Célula de Auditoria, para exame mais detalhado. Em certos casos, mesmo havendo indício, o levantamento detecta que o eventual excedente (vendas com cartão superando vendas com notas fiscais) refere-se às operações relativas à prestação de serviços não tributados pelo ICMS, e sim pelo ISS, onde se verifica que naqueles casos ocorreu a correspondente emissão de Nota Fiscal competente para lastrear a operação.

Os dados classificados em 6º., 7º., e 8º. Lugares (SINTEGRA, PORTAL FISCAL e SUFRAMA, respectivamente) são sistemas específicos que somente são utilizados naquelas situações em que a característica do contribuinte exija tal levantamento. Por exemplo, o SUFRAMA somente será acessado se o contribuinte declara que vendeu (e nesses casos não há exigência de ICMS) para contribuintes localizados na Zona Franca de Manaus.

Tanto o SINTEGRA quanto o PORTAL também são bancos a serem acessados em apoio a levantamentos de operações interestaduais. Com relação a esses dois últimos, é forçoso registrar que o acesso é restrito aos Auditores Fiscais portadores de senha específica. Além disso, a SEFAZ-CE não realizou treinamento

específico - massificado - relativo a tais bancos eletrônicos de dados. A conjunção desses fatos justifica a classificação dos mesmos nas últimas posições.

### 5.10.9 Bases eletrônicas e levantamentos fiscais

A questão de número 6 vincula a opinião dos Auditores à utilização de bases de dados gerando, além do entrelaçamento de dados, outros tipos de levantamentos gerais ou específicos.

O enunciado da Questão de No. 6: Em que nível o uso de bases eletrônicas proporciona outros tipos de levantamentos gerais ou específicos, além do entrelaçamento de dados? P. Exemplo: Fluxo de Estoques, Fluxo Financeiro, etc. O retorno à questão pode ser observamos na tabela de No. 14, a seguir apresentada:

**TABELA 15 - Bases eletrônicas e levantamentos fiscais**

| Bases eletrônicas<br>Proporcionando<br>Levtos fiscais | Valores de autuações p/faixa (em R\$ 1.000) |              |                |                  |                  |                  |                  |                | Total |        |
|---|---|--------------|----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|-------|--------|
|   | até 200                                     | De 200 a 500 | de 500 a 1.000 | de 1.000 a 2.000 | de 2.000 a 3.000 | de 3.000 a 4.000 | de 4.000 a 5.000 | acima de 5.000 | Qt    | %      |
| <b>Alto</b>   | 4   | 5            | 3              | 4                | 1                | 4                |                  | 2              | 23    | 37,70  |
| <b>Médio</b>  | 7   | 4            | 8              | 6                | 2                |                  | 1                | 1              | 29    | 47,54  |
| <b>Baixo</b>  |   | 2            | 1              | 2                |                  |                  |                  |                | 5     | 8,20   |
| <b>Nenhum</b>   |   |              |                | 2                |                  |                  |                  |                | 2     | 3,28   |
| <b>Não respondeu</b>                                  |   |              |                |                  |                  |                  |                  |                | 2     | 3,28   |
| <b>Total</b>  | 12  | 11           | 12             | 15               | 3                | 4                | 1                | 3              | 61    | 100,00 |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Acima é apresentada a tabulação cruzada com os resultados dos lançamentos realizados, por faixas de valores, no ano de 2006.

Os resultados colhidos a partir das respostas ao 6º. quesito direcionam a maioria (52 Auditores = 85%) opinando que o uso de tais bases possibilita a implementação de outros levantamentos, além daqueles já entrelaçados. (respostas ALTO e MÉDIO).

Esse indicador reflete a percepção que os participantes têm em relação às possibilidades de se trabalhar com tais dados digitais. A concentração de participantes opinando na direção contrária (9 Auditores = 15%) encontra-se coerente com os baixos resultados alcançados pelos mesmos, pois nenhum desses

alcançou as faixas de lançamentos que vai além dos R\$ 2.000.000,00 no período objeto da pesquisa.

O resultado converge para a nova visão que se dissemina junto aos Auditores Fiscais. O quadro geral que se desenha acerca das novas rotinas que chegam com a implantação do programa nacional de NF-e e EFD. A migração, pela SEFAZ-CE das obrigações que os contribuintes devem atender, relativas às informações e escrituração fiscal, para o ambiente virtual. O desenvolvimento de novos softwares de aplicação em Auditoria Fiscal. Todos esses fatores contribuem para a aproximação dos participantes com a nova tecnologia e, conseqüentemente, com novas modalidades de levantamento.

#### **5.10.10 Ferramentas de T.I. utilizadas em ordem de prioridade**

A última (7ª.) pergunta constante do questionário teve a intenção de levantar quais são as ferramentas de T.I. mais utilizadas, em ordem de classificação prioritária. Da mesma forma que procedido com o quesito 5, já havia sido feita uma sondagem inicial que apontou para as ferramentas listadas no questionário. Os resultados insignificantes, relativos a outras ferramentas que ocorreram uma única vez, indicados isoladamente por respondente foram descartados.

O teor da pergunta foi o seguinte: Quais as ferramentas de extração, importação, manipulação, processamento e/ou análise de dados mais utilizada por você, em ordem de prioridade. Os resultados podem ser observados na tabela 16, abaixo apresentada. A regra de classificação utilizada foi a mesma descrita ao nos referirmos à tabela 14, anteriormente citada.

Os resultados demonstrado na tabela 16, abaixo, são coerentes com a preferência do levantamento revelada pelos Auditores Fiscais em relação aos dados brutos (demonstrados na tabela 14). Na primeira colocação foi apontada a Planilha Ceaud. Como a proposta da referida planilha é trabalhar de forma rápida com as duas vertentes (financeiro e mercadorias, se bem que a segunda de forma bastante superficial), observa-se que o retorno à questão acima se encontra dentro do esperado.

**TABELA 16 - Ferramentas de T.I. em ordem de prioridade**

| Ordem de Prioridade | 1º. Lugar Planilha CEAUD | 2º. Lugar Lugar EXCEL | 3º. Lugar Análise Fiscal | 4º. Lugar Lugar SLE | 5º. Lugar Lugar ACCESS | 6º. Lugar Lugar IDEA | 7º. Lugar Lugar SAME | 8º. Lugar Lugar DFC |
|---------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|---------------------|------------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| 1                   | 14                       | 13                    | 13                       | 11                  | 9                      | 7                    | 4                    | 3                   |
| 2                   | 13                       | 12                    | 7                        | 13                  | 9                      | 5                    | 3                    | 8                   |
| 3                   | 7                        | 6                     | 12                       | 8                   | 7                      | 3                    | 7                    | 11                  |
| 4                   | 3                        | 10                    | 7                        | 10                  | 6                      | 3                    | 4                    | 5                   |
| 5                   | 8                        | 10                    | 3                        | 5                   | 6                      | 2                    | 1                    | 8                   |
| 6                   | 6                        | 5                     | 5                        | 1                   | 0                      | 3                    | 8                    | 8                   |
| 7                   | 3                        | 1                     | 2                        | 1                   | 8                      | 7                    | 7                    | 3                   |
| 8                   | 2                        | 0                     | 2                        | 3                   | 4                      | 11                   | 6                    | 1                   |

Fonte: elaborada a partir da pesquisa

Nesse ponto faz-se necessário ressaltar que a performance dos Auditores Fiscais é permanentemente avaliada pelo Sistema Controle da Ação Fiscal (CAF). Medidas como volume lançado, quantidade de documentos analisados, quantidade de empresas auditadas, fazem parte de um conjunto de índices de resultados pelos quais o agente é ranqueado. Ao final de cada período de dois anos, é publicada internamente a classificação geral, que serve exclusivamente para orientar a escolha pela nova lotação funcional (para o próximo período).

Daí a preferência pelas ferramentas que possam economizar tempo na realização de tarefas. Nesse ponto, a Planilha Ceaud, quando aplicável, atende esse requisito ligado à economia de tempo.

Na segunda classificação a planilha eletrônica MS EXCEL<sup>®</sup> foi apontada. Bem classificada devido à versatilidade na manipulação de arquivos, inclusive na importação e exportação de dados e planilhas, até mesmo de arquivos textos ou bancos oriundos do MS ACCESS<sup>®</sup>. Essa ferramenta se destaca por permitir ao usuário experimentado uma grande variedade de aplicações. Nesse sentido, pode ser utilizada para levantamentos que envolvam o fluxo financeiro, de estoques ou outros mais específicos, como por exemplo, apoiando entrelaçamentos de operações ECF/TEF.

O Software de aplicação Análise Fiscal surge na terceira colocação dentre os aplicativos indicados. Aplicável preponderantemente aos levantamentos de estoques, o software requer a importação de bases de dados para o processamento dos levantamentos de fluxo com mercadorias e produtos. Sua

classificação encontra-se compatível com a preferência apontada pelos participantes, em relação ao tipo de dado bruto utilizado.

O Sistema de Levantamento de Estoques surge como quarta opção na preferência dos participantes. O programa ainda é bastante utilizado, especialmente para levantamento do fluxo de estoques em contribuintes não usuários de PED. Distribuído gratuitamente pela SEFAZ-CE desde sua concepção original, o software também pode ser utilizado para recepcionar dados eletrônicos oriundos de bancos de dados, desde que organizados conforme seu *layout* específico.

A quinta colocação na preferência dos pesquisados é ocupada pelo MS ACCESS®, que se constitui numa poderosa ferramenta de manipulação de banco de dados. Para usuários mais experimentados, o utilitário eletrônico permite uma grande variedade de possibilidades de relacionamentos de bases por tabelas, além do desenvolvimento de rotinas específicas de entrelaçamentos de bases oriundas de remetentes distintos, como as descritas no quadro 12.

O *IDEA* aparece como sexta opção na preferência dos pesquisados. O software possibilita uma grande combinação de funcionalidades, já devidamente descritas no quadro 10 do presente trabalho. A SEFAZ-CE executou um grande esforço de treinamento nessa ferramenta junto aos Auditores Fiscais. Porém, a iniciativa não obteve melhores resultados devido a falta de aquisição de chaves de acesso ao mesmo. Assim, grande parte daqueles que foram treinados deixaram de utilizar o sistema por falta dessa licença. Provavelmente essa seja a justificativa para uma classificação não tão relevante, frente à qualidade do dispositivo informático.

Em sétima colocação dentre os pesquisados, o software SAME presta-se basicamente à montagem do fluxo de mercadorias, partindo exclusivamente da importação de bases eletrônicas de dados do contribuinte objeto da ação fiscal. Como é um software pago, e a SEFAZ-CE não se disponibilizou a efetuar aquisições de licenças, os trabalhos executados com o mesmo decorrem do investimento pessoal que alguns agentes fazem por conta própria.

O último classificado na lista é o DFC. Consiste também de ferramenta de aquisição paga, o que restringiu sua aplicabilidade. Registre-se que os dados processados por tal software (Demonstrativo do Fluxo de Caixa) são atualmente atendidos pela Planilha Ceaud, distribuída gratuitamente entre os Auditores Fiscais.

### 5.11 Resumo dos resultados

| RESUMO DOS RESULTADOS DA PESQUISA  |   |            |
|--|---|------------|
| INDICADOR  | RESULTADO COLHIDO   | REF.:      |
| Dados eletrônicos brutos escolhidos em ordem de prioridade pela Auditoria Fiscal         | 1º. GIM/GIEF;<br>2º. SISIF/DIEF;<br>3º. COMETA;<br>4º. PED;<br>5º. ECF/TEF;<br>6º. SINTEGRA;<br>7º. PORTAL FISCAL;<br>8º. SUFRAMA               | TAB<br>14  |
| Ferramentas de T.I. utilizadas pela Auditoria Fiscal na SEFAZ-CE por ordem de prioridade | 1º. Planilha Ceaud;<br>2º. MS Excel®;<br>3º. Análise Fiscal;<br>4º. SLE;<br>5º. MS Access®;<br>6º. IDEA;<br>7º. SAME;<br>8º. DFC.               | TAB<br>16  |
| Principais técnicas de entrelaçamento utilizadas pela Auditoria Fiscal                   | DIEF Entradas x Vendas para;<br>DIEF Saídas x Compras de;<br>COMETA Entradas x DIEF;<br>COMETA Saídas x DIEF;<br>TEF x DIEF;<br>DIEF x Cadastro | QUAD<br>12 |
| Média de ações/ano por Auditor Fiscal  | 15,95   | 5.10.6     |
| Nível de utilização de bases eletrônicas   | 83% médio e alto  | TAB 10     |
| Eficiência com uso de bases eletrônicas  | 88% médio e alto  | TAB 11     |
| Maior velocidade com uso de bases eletrônicas  | 90% sempre e quase sempre   | TAB 12     |
| Dados entrelaçados e aumento da arrecadação  | 88% sempre e quase sempre   | TAB 13     |
| Dados eletrônicos e outros levantamentos   | 87% médio e alto  | TAB 15     |

QUADRO 14 - Resumo dos resultados

Fonte: Elaborado a partir da pesquisa

O quadro 14 - acima apresentado - contendo o resumo dos resultados cumpre a tarefa de demonstrar, de forma didática, os indicadores e os respectivos resultados. O detalhamento de cada um desses itens encontra-se transcrito nas respectivas linhas indicadoras, com a referência à tabela, quadro ou item onde o assunto foi tratado de forma pormenorizada.

Os dados coletados até este ponto do trabalho constituem-se no esforço de pesquisa que foi despendido para o alcance dos objetivos propostos. A sistematização de tais indicadores se faz necessária para sintetizar o conjunto dos principais assuntos abordados.

Os dados constantes do referido quadro são oriundos de pesquisa realizada entre os Auditores Fiscais e constituem-se em um extrato dos principais levantamentos realizados pelo presente esforço acadêmico.

Os indicadores montam uma visão geral da atual realidade relacionada ao trabalho de Auditoria Fiscal envolvendo bases eletrônicas. O panorama revela uma prioridade para os dados, sistemas e entrelaçamentos mais focados naquelas informações relativas ao aspecto financeiro. Esse passa a ser o principal indicativo observado, provavelmente por proporcionar a realização de ações num menor espaço de tempo.

Pode-se observar que em segundo plano ocorrem aqueles elementos vinculados à movimentação de estoques. Esse tipo de trabalho demanda mais tempo, acuidade no tratamento de arquivos e verificações de integridade de bases eletrônicas.

Por último podem ser visualizadas aquelas informações mais específicas, como as vinculadas às operações interestaduais e com a SUFRAMA, por exemplo.

Os indicativos de escolha de dados refletem no tipo de ferramenta eletrônica utilizada. A partir da seleção do tipo de arquivo eletrônico é que se escolhe com que tipo de ferramenta se vai trabalhar. Exatamente por isso que a prioridade na escolha das ferramentas também segue a ordem acima indicada.

Necessário ressaltar que a Auditoria Fiscal trabalha com uma defasagem de verificação média de 2 anos (em 2007 inicia-se o trabalho que objetiva examinar fatos relativos ao ano de 2005). Assim, os indicadores ainda fazem referência a sistemas que atualmente (2007) já foram suplantados ou mesmo fundidos, como é o

caso do SISIF e GIM, substituídos pela DIEF, que será também suplantada pelo EFD (SPED) futuramente.

## **5.12 Considerações finais ao capítulo**

A partir desse ponto, pode-se elencar um conjunto de sugestões para o aprimoramento das ações de Auditoria Fiscal, notadamente a partir da utilização de ferramentas de T.I., conforme listadas a seguir. Esse conjunto de medidas sugeridas resultou dos levantamentos realizados, a seguir detalhados por item:

### **5.12.1 Investir continuamente em treinamento de pessoal**

A missão da Administração Tributária não pode restar prejudicada, sob pena de que os recursos da sociedade deixem de ser recolhidos aos cofres do Erário. Para tanto, se faz fundamental o estabelecimento de uma política consistente de gestão de recursos humanos, que contemple a capacitação profissional, em especial na tecnologia de ponta.

A quebra do paradigma da materialidade do documento e a migração da formalização de operações para ambientes virtuais deve ser motivo suficiente para que os servidores permaneçam em constante estágio de educação profissional continuada, principalmente em técnicas de TI.

Relegar a capacitação dos servidores que atuam em rotinas da Administração Tributária a um segundo plano seria pôr em risco a capacidade da mesma de executar de forma adequada sua missão constitucional.

A pesquisa apurou que há uma parcela de servidores que são avessos à utilização de rotinas de T.I. Essa situação foi agravada pela falta de uma política sólida de treinamento e desenvolvimento de pessoal, especialmente na atividade-fim, enfatizando novas tecnologias.

O fato de os sistemas SINTEGRA, PORTAL FISCAL e SUFRAMA aparecerem em últimos lugares, respectivamente, com certeza foi conseqüência da



absoluta falta de treinamento formal para tais plataformas, partindo da instituição para seus servidores.

### **5.12.2 Investir continuamente em software e hardware**

O ciclo evolutivo da T.I. deve ser acompanhado pela Administração Tributária. A sociedade requer cada vez mais agilidade do serviço público. A partir do impulso de desenvolvimento tecnológico que se observa por parte das empresas, vê-se que a atividade de gestão de tributos deve manter atualizadas suas práticas, o que somente se faz possível com investimento em sistemas e equipamentos, aliado ao já comentado treinamento de pessoal envolvido.

No âmbito da SEFAZ-CE recomenda-se a ampliação do efetivo da Célula de Laboratório Fiscal, que pode alavancar a recuperação de créditos tributários de forma significativa, além de poder acompanhar (em tempo real) as operações dos contribuintes, identificando indícios de sonegação fiscal.

Aliado ao treinamento contínuo, A SEFAZ-CE deve realizar esforço de investimento em tecnologia. Os dados levantados revelam que a falta de equipamentos e sistemas especificamente dedicados a rotinas de preparação de bases de dados ainda se constitui em fator de subutilização de informações.

O baixo nível de utilização pelos Auditores Fiscais verificado no sistema *IDEA* constitui-se num desafio a ser revertido. A ferramenta constitui-se num poderoso instrumento de manipulação de arquivos eletrônicos. Porém, a pequena quantidade de chaves eletrônicas de acesso adquiridas pela SEFAZ é um elemento limitador ao seu uso.

É inconcebível que o corpo de Auditores Fiscais tenha possibilidade de usar uma ferramenta moderna como o *IDEA* e que se verifique ainda o uso do SLE, desenvolvido ainda nos anos 90, em plataforma ultrapassada e com as graves limitações que apresenta. Mesmo assim aparece como 4º. colocado na preferência dos entrevistados.

### **5.12.3 Integrar bancos de dados e simplificar de obrigações**

A Constituição Federal de 1988, emendada pela EC nº. 42, determina às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Já se observa um forte movimento nessa direção, com o advento da Nota Fiscal Eletrônica, SPED (EFD) e Cadastro Sincronizado de contribuintes. Essas providências - que atualmente se encontram em estágio embrionário - possibilitarão a redução de custos para o contribuinte e para o governo, além de contribuir para a redução de práticas de sonegação fiscal.

A exigência atual que se faz ao contribuinte para que o mesmo entregue inúmeras declarações - a órgãos distintos - também impõe ao Fisco o custo de integrar posteriormente tais dados, o que acaba gerando um retrabalho desnecessário. Também ficam evidentes movimentos para a solução de parte desses problemas, como a unificação de órgãos fiscalizadores (Receita Federal e Previdência Social) e padronização de legislação tributária (Simples Nacional ou Super Simples).

Através das entrevistas realizadas com o Coordenador de Auditoria Fiscal e Orientador da CELAB ficou evidente que a quantidade de bases a entrelaçar acaba consumindo um tempo que poderia ser aplicado em levantamentos específicos, partindo de bases já disponíveis. A necessidade de se “garimpar” dados em diferentes bancos e depois compará-los retarda a ação do fisco. As ações da CELAB poderiam proporcionar ganhos mais significativos, caso os dados armazenados estivessem sendo utilizados de forma mais otimizada.

#### **5.12.4 Disponibilizar relatórios de pré-auditoria**

Esta é outra medida que acarreta efeito de curtíssimo prazo. A SEFAZ-CE dispõe de grande volume de dados que atualmente não estão sendo objeto de uso otimizado. Essa foi a conclusão que foi possível tirar das inferências feitas pelos gestores entrevistados.

Ao gerar designação para que um Auditor Fiscal inicie ação junto a determinado contribuinte, o ideal seria que junto com o ato designatório o mesmo recebesse o relatório de pré-auditoria. Esse relatório seria composto por uma cesta de indícios já trabalhados anteriormente em Laboratório Fiscal. Dessa forma, o trabalho já iniciaria com uma expectativa de recuperação em potencial. A partir daí, outros levantamentos poderiam ser realizados, além dos já previamente indicados.

Um direcionamento nesse sentido começou a ser esboçado já a partir de 2006, por iniciativa da CELAB. Tal providência gerou resultados positivos, conforme demonstrado. Faz-se necessário então institucionalizar tal procedimento, pois a ação do fisco passa a ser mais acurada.

#### **5.12.5 Desenvolver rotinas de segurança digital**

Atualmente, os levantamentos realizados a partir de arquivos eletrônicos constituem-se em indícios de infrações, mas não provas. Esses indícios orientam e respaldam levantamentos específicos na documentação e escrita formalizada.

O advento da escrituração fiscal eletrônica exigirá que a SEFAZ-CE passe a adotar procedimentos de validação eletrônica em todos os arquivos que serão utilizados para comprovar lançamentos tributários a partir dos mesmos.

A alta gerência planeja (segundo informações do Coordenador da Catri para a Auditoria Fiscal) implementar rotinas de segurança digital. A pesquisa constata que atualmente é imprescindível avançar nessa direção.

### **5.12.6 Aperfeiçoar a legislação fiscal e processual**

A legislação estadual deve contemplar em seu escopo toda a definição de documentação eletrônica, bem como das rotinas necessárias à implementação de segurança digital a ser observada nas ações fiscais e no Processo Administrativo Tributário.

Sem essas providências, os feitos da Administração Tributária ficarão a carecer de validade no âmbito legal. O levantamento feito a partir do presente estudo expõe a necessidade de se avançar também nessa área. Sem regras legais claras, os feitos baseados em arquivos digitais ficam fragilizados perante os tribunais, o que pode acarretar em prejuízos ao erário.

As entrevistas revelaram que o levantamento levado a cabo exclusivamente com elementos eletrônicos ainda não pode ser considerado como 'prova', mas simplesmente como 'indício', para fins de Processo Administrativo Tributário. Nesse sentido, alterações na legislação com vistas ao acatamento de tais feitos proporcionará a necessária segurança jurídica para contribuintes e para a Administração Pública Fazendária.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa foi elaborada com o intuito de verificar o nível de utilização da Tecnologia da Informação como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS. Referida observação se deu no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

A partir do que foi exposto, diante das coletas de dados e análises realizadas, é possível inferir que a utilização de ferramentas de T.I., especialmente aquelas relativas ao entrelaçamento de bases de dados, constitui-se em instrumental de otimização do uso de banco de dados armazenado pelo fisco estadual cearense.

A atuação do fisco não pode prescindir desse poderoso instrumento que auxilia a detecção de indícios de práticas de sonegação fiscal. O entrelaçamento de bases eletrônicas consiste em instrumento de reforço às atividades de gestão tributária e Auditoria Fiscal.

Reportando-nos ao objetivo geral, é adequado considerar que o esforço alcançou a verificação do nível de utilização da T.I. como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS. Esse nível, conforme demonstrado no quadro resumo de resultados é de 83% entre médio e alto entre os Auditores Fiscais da SEFAZ-CE.

No tocante ao alcance dos objetivos específicos pode-se afirmar que a pesquisa os atingiu, conforme detalhado abaixo:

O trabalho elabora um inventário das principais ferramentas de T.I. utilizadas pelos Auditores Fiscais no suporte a ações de Auditoria junto a contribuintes do ICMS. Tais ferramentas foram descritas e listadas em ordem de prioridade, conforme demonstrado nos itens 5.6 e 5.10.10. As referidas informações foram obtidas a partir da aplicação dos questionários.

A pesquisa afere que em 90% dos casos tal utilização fornece maior

velocidade à recuperação do crédito tributário. Os dados (dados brutos e tratados) mais frequentemente utilizados pelos Auditores Fiscais também são indicados, seguidos da análise da preferência apontada. A utilização de dados eletrônicos também possibilita a realização de outros levantamentos, além dos previamente preparados em 87% dos casos, conforme quadro resumo indicado no item 5.11.

A melhoria da performance na realização de ações com o uso de bases eletrônicas é também evidenciada. De acordo com as respostas ao questionário de pesquisa - evidenciado no quadro resumo de resultados - o incremento se dá em 90% dos casos, provocando um incremento na arrecadação em 88% das situações.

Os principais entrelaçamentos realizados com vistas a apoiar ações da Auditoria Fiscal são listados, bem como suas características, e fontes de dados descritas. Para a gerência entrevistada, porém o produto de tais entrelaçamentos - isoladamente - não pode ser considerado ainda como elemento probante para lastrear lançamentos tributários. Faz-se necessário ainda a juntada de documentos materiais que completem a ação. A alteração na legislação que proporcione a necessária validação de tais informações ainda não foi procedida.

O trabalho proporcionou a elaboração de uma visão panorâmica da atual situação de uso de bases eletrônicas e os conseqüentes entrelaçamentos realizados a partir das mesmas. A preferência pelo uso de informações e ferramentas foi então analisada, levando-se em conta a disponibilidade dos mesmos e a prioridade em relação ao seu uso.

Foi possível observar também a visão do Coordenador responsável pela Auditoria Fiscal e do Orientador da Célula de Laboratório Fiscal, abordando elementos relacionados ao compartilhamento, entrelaçamento e otimização de bases eletrônicas, bem como aqueles ligados ao valor probante enquanto lastreadores de lançamentos fiscais.

## 6.1 Contribuições

O trabalho proporciona à SEFAZ-CE assentamentos inéditos relativos ao escopo do trabalho. Pela primeira vez é realizado um inventário de todas as bases e dados, ferramentas de T.I. e entrelaçamentos utilizados pelos Auditores Fiscais nas atividades de Acompanhamento e Auditoria Fiscal.

A análise dos resultados apresentada deverá proporcionar à Administração da Casa melhores condições para a tomada de decisão, relativamente a investimentos em equipamentos e sistemas, bem como na preparação de treinamentos específicos dirigidos a esse grupo de servidores.

Também relativamente à implementação de alterações na legislação fiscal e processual ficam indicadas as sugestões para melhoria que resultem na aceitabilidade de levantamentos eletrônicos como elementos probantes, suportados por rotinas específicas de segurança digital.

A relevância do trabalho pode ser verificada sob o ângulo da oportunidade. Em 2008 o processo de implementação da Nota Fiscal Eletrônica (NFe) dará um passo importante. Será obrigatório o seu uso para as empresas dos setores de industrialização de fumo e distribuição de combustíveis. Tal iniciativa, que faz parte de um processo maior que está em curso - prevendo a obrigatoriedade futura para todos os setores econômicos - também obriga que a AP adote as medidas necessárias relativas à adequação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e materiais.

Para a Academia fica a singela contribuição que o presente estudo pode vir a proporcionar. Tendo em vista que são raras as pesquisas envolvendo a temática abordada pelo esforço epígrafado, este poderá servir de base a futuras incursões acerca da temática pesquisada.

Ficam então as recomendações para a realização de novos estudos que poderão utilizar o atual esforço como ponto de partida, acerca da integração dos diversos órgãos de controle e de fiscalização, com efetividade na troca de

informações e sincronização de cadastros e informações relativas a infrações detectadas. Essa providência (já adotada no âmbito da Receita e Previdência Federal) poderá reduzir sensivelmente o atual esforço empreendido nas três esferas de fiscalização, aproveitando levantamentos já realizados a fim de subsidiar a constituição do crédito tributário nas demais esferas, quando jurídica e tecnicamente cabível.

Ao fim são registradas, porém as limitações constantes advindas da utilização dos métodos escolhidos para a consecução do mesmo. O estudo de caso único, com o levantamento de uma significativa base de dados a partir de entrevistas e questionários aplicados pode carregar certo nível de subjetividade.

Procuramos minorar tais efeitos com a validação dos indicadores colhidos. Para tanto, cruzamos os mesmos com os dados estatísticos advindos dos números relativos à performance dos sondados, quanto à velocidade, quantidade e efetividade arrecadadora dos lançamentos em ações fiscais.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 1998.

BERGAMINI, Adolpho. **A impossibilidade de inscrição em dívida ativa de créditos tributários lançados por autolançamento sem que haja o lançamento de ofício**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 846, 27 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7505>>. Acesso em: 27 jan. 2007.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. Atlas: São Paulo, 2003.

BILICH, Ferruccio. **Análise da Dinâmica de Organizações Tecnológicas e Desenvolvimento Sustentável: Conhecimento, Tecnologia e Inovação**. In: XXIV Simpósio de Gestão da Inovação Tecnológica, **Anais... CD ROM**. Gramado, RS, Out, 2006.

BORGES, B. H. **Planejamento Tributário**. 4ª ed. Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Código Civil (Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 03 ago. 2006, 18:21:07.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 03 ago. 2006, 18:21:07.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 30 ago. 2006, 19:15: 02.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ **CONVÊNIO ICMS 57/95**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 20 nov. 2006, 10:10:22.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ **CONVÊNIO ICMS 69/02**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>> Acesso em: 20 nov. 2006, 15:22:30.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **CONVÊNIO ICMS 115/03**. Disponível em:  
<[http://www.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/icms/2003/CV115\\_03.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/icms/2003/CV115_03.htm)>  
Acesso em: 20 nov. 2006, 09:18:34.

BRASIL. **Decreto Presidencial de 03 de abril de 2000**. Institui Grupo de Trabalho interministerial para examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas com as novas formas eletrônicas de interação. Disponível em:  
<[http://www.governoeletronico.gov.br/governoeletronico/publicacao/down\\_anexo.wsp?tmp.arquivo=E15\\_90Decreto\\_3\\_de\\_abril\\_de\\_2000.pdf](http://www.governoeletronico.gov.br/governoeletronico/publicacao/down_anexo.wsp?tmp.arquivo=E15_90Decreto_3_de_abril_de_2000.pdf)>. Acesso em: 18 nov. 2006, 16:35:20.

BRASIL. **Decreto Presidencial de 18 de outubro de 2000**. Cria, no âmbito do Conselho de Governo, o Comitê Executivo do Governo Eletrônico, e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.governoeletronico.gov.br/governoeletronico/publicacao/down\\_anexo.wsp?tmp.arquivo=E15\\_90Decreto\\_de\\_18\\_de\\_outubro\\_de\\_2000.pdf](http://www.governoeletronico.gov.br/governoeletronico/publicacao/down_anexo.wsp?tmp.arquivo=E15_90Decreto_de_18_de_outubro_de_2000.pdf)>. Acesso em: 18 nov. 2006, 16:39:01

BRASIL. **Diretrizes de Governo Eletrônico**. Disponível em:  
<<http://www.governoeletronico.gov.br/governoeletronico/publicacao/noticia.wsp?tmp.noticia=243&tmp.area=47&wi.redirect=2CRTV90SSS>>. Acesso em: 17 nov. 2006, 15:21:43

BRASIL. **Entrega de Declarações do Imposto de Renda via Internet**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/linhatempo/default.htm>>. Acesso em: 18 nov. 2006, 15:58:2

BRASIL. **Medida provisória Nº 2.200-2**, de 24 de Agosto de 2001. Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.icpbrasil.gov.br>>. Acesso em: 03 ago. 2006.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Estudos Tributários – ano 2005.

Disponível em:

<<http://www.fazenda.receita.gov.br/publico/estudotributarios/estatisticas/ctb2005.pdf>>. Acesso em 28/01/2007.

BRASIL. **Sistema Público de Escrituração Digital – SPED - Histórico**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Sped/Historico.htm>> e <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Sped/Default.htm>> Acesso em: 03/02/2007.

BRASIL. **Sistema Público de Escrituração Digital – SPED - Universo de Atuação**. Disponível em:

<[http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/universo\\_atuacao.aspx](http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped/universo_atuacao.aspx)> Acesso em: 03/02/2007.

CAMPOS, Antonio Carlos de Moura. **Seminário de Fraudes Contábeis - AUDIBRA**. São Paulo, 2002. CD-ROM.

CAPELLA, Ana Cláudia N. O Papel das Idéias na Formulação de Políticas Públicas. *In: Encontro de Administração Pública e Governança*. São Paulo, 2006. *Anais...* CD-ROM.

CARNEIRO, Cláudio. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CEARÁ. **Arrecadação Total do Estado do Ceará**. Disponível em:

<<http://www.sefaz.ce.gov.br/inffinanceira/ArrecadacaoEstadual/ArrecadacaoEstadual.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2006, 16:36:12.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Análise da Gestão Fiscal 2003 - 2005**. Governo do Estado do Ceará – Secretaria da Fazenda do Estado. Ceará. 2006.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Manual Auditoria Informatizada do Icms em Grandes Empresas**. Ceará. 2005.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Planejamento SEFAZ 2006**. Governo do Estado do Ceará – Secretaria da Fazenda do Estado. Ceará. 2006.

DANZIATO, Moacir José Barreira. **Icms nos Tribunais Superiores**. Fortaleza: Inforfisco, 1998.

DENARI, Z. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DURIGON, Almir Rodrigues. **ORIGEM DA AUDITORIA E SUA EVOLUÇÃO NO BRASIL**. 2006. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/1contabil280406.htm>.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FEDERIGHI, J. F. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos**. São Paulo: Atlas, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FILIPPIM, Eliane Salete; ROSSETTO, Carlos Ricardo. Visões Norteadoras de Administração Pública Para o Desenvolvimento Num Contexto Regional. *In: Anais Encontro de Administração Pública e Governança*. São Paulo: CD-ROM, 2006.

FREITAS, Juarez. **Carreira de Estado e Administração Tributária**. Brasília: FEBRAFITE, 2007.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro**. 2º vol. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ISAAC FILHO, Neder Renato; BIDERMAN, Ciro. Sistema de Compras Eletrônicas por Leilão Reverso. Estudo dos Impactos Observados na Experiência do Estado de São Paulo. *In.*: **Anais do 29º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Brasília: ANPAD, CD ROM, 2005.

KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Visual Books, 2003.

LÖBLER, Mauri Leodi; MARQUES, Carolina Sampaio; VISENTINI, Monize Sâmara. Dimensionamento da Tecnologia da Informação no Setor Público: Um Estudo Exploratório nos Municípios do Estado do RS. *In.*: **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança**. São Paulo: ANPAD, CD-ROM, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARCACINI, Augusto Tavares Rosa. **A certificação eletrônica na legislação brasileira atual**. 2003. Disponível em:

<<http://www.cebeji.com.br/br/novidades/artigos/index.asp?id=1424>. Acesso em 01 abr. 2005, 14:35:14.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. Atlas: São Paulo, 1999.

MARTINEZ, Manuel Perez. **Os procedimentos de Auditoria Fiscal do ICMS com a Utilização da Contabilidade. Estudo de Validade no Âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. /Dissertação de Mestrado/. Salvador, 2004. Disponível em:

[http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/dissertacao\\_manuel\\_perez.pdf](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/dissertacao_manuel_perez.pdf).

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1999.

MISOCZKY, Maria Ceci. Uma defesa da reflexão teórico crítica na pesquisa e prática da administração pública. *In: Anais do Encontro de Administração Pública e Governança*. São Paulo: CD-ROM, 2006.

MORAES, Giancarlo Marques de; BOBSIN, Débora; LANA, Francielle Venturini. Investimentos em Tecnologia da Informação e Desenvolvimento Organizacional: Uma busca do Estado da Arte. *In: Anais do 30º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Salvador: ANPAD, 2006.

OLIVEIRA, Afonso Alberto Fernandes de; CRUZ, Deise Tristão da. **Protocolação Digital em Documentos Eletrônicos**. 2005. Disponível em: <http://www.activedelphi.com.br/modules.php?op=modload&name=News&file=article&sid=182&mode=thread&order=0&thold=0> Acesso em: 19 jun 2007, 17:33:23.

OLIVEIRA, João Batista Ferri de. Governo Eletrônico: Uma Análise Quantitativa do Uso de Sistemas de Informação em Prefeituras. *In: Anais do 30º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

PARENTONI, Leonardo Netto. **A Regulamentação Legal do Documento Eletrônico no Brasil**. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=71548> Acesso em: 16 jun 2007. 17:16:20.

PEIXOTO JR., Francisco Afrânio Lima. **Gestão Organizacional e Estratégia da Administração Tributária do Ceará - Um Estudo de Caso da SEFAZ-Ce da Recuperação do Tributo Estadual**./Dissertação de Mestrado/. Fortaleza, 2004.

PINHO, Antônio Gomes de.; IGLESIAS, Diego Moura.; SOUZA, Ana Carolina Pereira de. Portais de Governo Eletrônico de Estados no Brasil: muita tecnologia e pouca

democracia. *In.*: **Anais do 30º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

PÓ, Marcos Vinicius; PRADO, Otávio. Desafios na Definição de Administração Pública: Identidade, Questões, Referências teóricas, Métodos e Cientificidade. *In.*: **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança**. São Paulo, 2006. CD-ROM.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Classificação Interdisciplinar da Pesquisa Tributária. *In.*: **Anais do 30º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

PRADO, M.Almeida; CRUZ, Breno de P.C. A Nova Administração Pública e a Educação: a Competição Administrativa e o Gerencialismo no Reino Unido. *In.*: **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança**. São Paulo, 2006. CD-ROM.

PRADO, Otávio; LOUREIRO, Maria Rita Garcia. Governo Eletrônico, Transparência e Democracia: A Publicação das Contas Públicas das Capitais Brasileiras. *In.*: **Anais do 29º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

RAMOS, Gizele Martins; MARTINEZ, Antonio Lopo. Governança Corporativa e Gerenciamento de Resultados Contábeis. *In.*: **Anais do 30º. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Salvador, 2006. CD ROM.

REBOUÇAS, Osvaldo; ARAGÃO, Gilson. **Legislação Tributária do Estado do Ceará**. Fortaleza: LCR, 2006.

REZENDE, Denis Alcides; GUAGLIARDI, José Augusto. Instrumentos de Planejamento Municipal, Administração Pública de Prefeituras, Sistemas de Informação e Tecnologia da Informação: Múltiplos Estudos de Casos em Pequenos

Municípios do Paraná e Bahia. *In.*: **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança**. São Paulo: ANPAD, 2006. CD-ROM.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

SALM, José Francisco; MENEGASSO, Maria Ester. Os Modelos de Administração Pública como Estratégias Complementares para a Co-Produção do Bem Público. *In.*: **Anais do Encontro de Administração Pública e Governança**. São Paulo, 2006. CD-ROM.

SCHELKER, Mark. **Auditors and Corporate Governance: Evidence from the Public Sector**. (January 2007). Social Science Research Network. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=959392>> Acesso em 28/01/2007.

SILVA, Cleber Demétrio Oliveira da. **Fundamentos jurídicos e tecnológicos do comércio eletrônico no Brasil**. 2006. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9002> Acesso em: 16 jun 2007. 16:39:32.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. **Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro**. Directory of Open Access Journal. *Jornal de Economia Aplicada*. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-80502006000300006](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000300006)>.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

TUOMI, Ilka. **Knowledge Society and the New Productivity Paradigm: A Critical Review of Productivity Theory and the Impacts of ICT**. IPTS Working Paper. JRC/IPTS, 2004. Disponível em: <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/ist/docs/productivity-paradigm.pdf>.



VIEIRA, Felipe. **Comentários à Constituição**. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2005.

WEBER, M. **Economy and Society**. Berkeley: University of California Press, 1978.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso - Planejamento e Métodos**. 2ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZOCOLLI, Dinemar. **Autenticidade e Integridade dos Documentos Eletrônicos: a Firma Eletrônica**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003.

**ANEXO 01****UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**

FEAAC - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

Mestrado Profissional em Controladoria

Orientador: Prof. Dr. ÉRICO VERAS MARQUES

Mestrando: Juracy Braga Soares Júnior

**ENTREVISTA ESTRUTURADA  
COORDENADOR DA AUDITORIA FISCAL – SEFAZ-CE**

Caro Servidor, a presente entrevista constitui-se em instrumento de coleta de dados que serão utilizados na dissertação de Mestrado em Controladoria que curso atualmente junto à UFC.

O trabalho tem como título "UTILIZAÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PELO FISCO ESTADUAL CEARENSE. O ENTRELACAMENTO DE BASES DE DADOS DE CONTRIBUINTES DO ICMS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA FISCAL".

Os dados coletados junto ao grupo de Auditores Fiscais e Gerentes das áreas de Auditoria e Arrecadação são de extrema importância para o trabalho que ora desenvolvemos. Eles servirão de fonte de informação acerca da utilização de bases eletrônicas (bem como de seu entrelaçamento) de contribuintes do ICMS como ferramenta de Auditoria Fiscal.

O trabalho que estamos elaborando tem a pretensão de revelar quais os efeitos da utilização da Tecnologia da Informação como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS. Por tal motivo é fundamental contarmos com sua valorosa colaboração.

01. Quais são as principais bases de dados compartilhadas com outras Secretarias de Fazendas/Finanças/Receita Federal ou outras entidades?
02. Em sua opinião, quais as principais vantagens geradas para o Fisco Cearense com o entrelaçamento de bases de dados de contribuintes do ICMS?
03. Em sua opinião, as informações armazenadas nos bancos de dados da Fazenda Estadual Cearense estão sendo utilizadas de forma otimizada?
04. Em que medida as informações geradas pelos sistemas de entrelaçamento auxiliam os Auditores no acompanhamento de contribuintes e recuperação de créditos tributários?
05. Os dados entrelaçados de operações de contribuintes do ICMS constituem-se em elementos probatórios para basear lançamentos de créditos tributários pela Auditoria Fiscal?
06. Quais os principais entrelaçamentos de bases de dados realizados pelo Laboratório Fiscal que dão suporte às ações de Auditoria Fiscal do ICMS? Descreva a consulta, origem do dado e conteúdo gerado.
07. Quais os resultados mais evidentes que o Fisco Estadual Cearense pode apresentar, relativamente à arrecadação tributária, a partir da utilização, pela Auditoria Fiscal, das ferramentas de T.I.?
08. Seria possível apontar as principais práticas de sonegação praticadas pelos contribuintes antes da utilização de técnicas de entrelaçamento de dados, que são detectadas pelo Fisco atualmente graças ao entrelaçamento de bases de dados?

**DADOS DE CLASSIFICAÇÃO DO RESPONDENTE:**

|  |  |
|--|--|
| NOME COMPLETO DO RESPONDENTE:                          |  |
| SEXO:<br>M/F   | FAIXA ETÁRIA ENTRE:<br>30 A 40( ) 41 A 50( ) 51 A 60( ) ACIMA DE 60( ) |
| FORMAÇÃO SUPERIOR EM:                                  |  |
| PÓS-GRADUAÇÃO (ESPECIALIZAÇÃO/MESTRADO /DOUTORADO) EM: |  |

**ANEXO 02****UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**

FEAAC - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

Mestrado Profissional em Controladoria

Orientador: Prof. Dr. ÉRICO VERAS MARQUES

Mestrando: Juracy Braga Soares Júnior

**ENTREVISTA ESTRUTURADA  
ORIENTADOR DA CÉLULA DE LABORATÓRIO FISCAL – SEFAZ-CE**

Caro Servidor, a presente entrevista constitui-se em instrumento de coleta de dados que serão utilizados na dissertação de Mestrado em Controladoria que curso atualmente junto à UFC.

O trabalho tem como título "UTILIZAÇÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PELO FISCO ESTADUAL CEARENSE. O ENTRELACAMENTO DE BASES DE DADOS DE CONTRIBUINTES DO ICMS COMO FERRAMENTA DE AUDITORIA FISCAL".

Os dados coletados junto ao grupo de Auditores Fiscais e Gerentes das áreas de Auditoria e Arrecadação são de extrema importância para o trabalho que ora desenvolvemos. Eles servirão de fonte de informação acerca da utilização de bases eletrônicas (bem como de seu entrelaçamento) de contribuintes do ICMS como ferramenta de Auditoria Fiscal.

O trabalho que estamos elaborando tem a pretensão de revelar quais os efeitos da utilização da Tecnologia da Informação como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS. Por tal motivo é fundamental contarmos com sua valorosa colaboração.

09. Em sua opinião, quais as principais vantagens geradas para o Fisco Cearense com o entrelaçamento de bases de dados de contribuintes do ICMS?
10. Em sua opinião, as informações armazenadas nos bancos de dados da Fazenda Estadual Cearense estão sendo utilizadas de forma otimizada?
11. Em que medida as informações geradas pelos sistemas de entrelaçamento auxiliam os Auditores no acompanhamento de contribuintes e recuperação de créditos tributários?
12. Os dados entrelaçados de operações de contribuintes do ICMS constituem-se em elementos probatórios para basear lançamentos de créditos tributários pela Auditoria Fiscal?
13. Quais os principais entrelaçamentos de bases de dados realizados pelo Laboratório Fiscal que dão suporte às ações de Auditoria Fiscal do ICMS? Descreva a consulta, origem do dado e conteúdo gerado.
14. Quais os resultados mais evidentes que o Fisco Estadual Cearense pode apresentar, relativamente à arrecadação tributária, a partir da utilização, pela Auditoria Fiscal, das ferramentas de T.I.?
15. Seria possível apontar as principais práticas de sonegação praticadas pelos contribuintes antes da utilização de técnicas de entrelaçamento de dados, que são detectadas pelo Fisco atualmente graças ao entrelaçamento de bases de dados?

**DADOS DE CLASSIFICAÇÃO DO RESPONDENTE:**

|  |   |
|--|---|
| NOME COMPLETO DO RESPONDENTE:                          |   |
| SEXO:<br>M/F   | FAIXA ETÁRIA ENTRE:<br>30 A 40( )    41 A 50( )    51 A 60( )    ACIMA DE 60( ) |
| FORMAÇÃO SUPERIOR EM:                                  |   |
| PÓS-GRADUAÇÃO (ESPECIALIZAÇÃO/MESTRADO /DOUTORADO) EM: |   |

**ANEXO 03****UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**

FEAAC - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

Mestrado Profissional em Controladoria

Orientador: Prof. Dr. ÉRICO MARQUES VERAS

Mestrando: Juracy Braga Soares Júnior

**QUESTIONÁRIO APLICADO JUNTO AOS AUDITORES FISCAIS****IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE:**

NOME:

Caro(a) Auditor(a), o presente questionário constitui-se em instrumento de coleta de dados que serão tabulados em minha dissertação de Mestrado em Controladoria junto à UFC/FEAAC.

Os dados coletados junto ao grupo de Auditores Fiscais são de extrema importância para o trabalho que ora desenvolvo. Eles servirão de fonte de informação acerca da utilização de bases eletrônicas (bem como de seu entrelaçamento) de contribuintes do ICMS como ferramenta de Auditoria Fiscal.

O trabalho que estamos elaborando tem a pretensão de revelar quais os efeitos da utilização da Tecnologia da Informação como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS. **Por tal motivo é fundamental contarmos com sua valorosa colaboração.**

As informações relativas à sua identificação funcional ou pessoal não serão divulgadas. Esses dados fazem parte do acervo do pesquisador e serão mantidos em sigilo.

O questionário preenchido deverá ser remetido ao pesquisador. Para facilitar essa tarefa, solicitamos o especial obséquio que faça uso do envelope que enviamos em anexo. Depois de preenchido o questionário, acondicione-o no referido envelope e, após lacrá-lo, entregue-o ao seu supervisor. Efetuaremos a coleta juntamente aos respectivos supervisores de cada Célula.

No caso dos Auditores lotados no interior do Estado, estamos remetendo envelopes de retorno devidamente selados para fins de postagem junto aos Correios.

O questionário foi elaborado de forma a tornar a tarefa de respondê-lo o mais simples e menos demorada possível. No entanto, caso existam dúvidas, queira por favor tirá-las através do e-mail [juracy@justributario.com.br](mailto:juracy@justributario.com.br) ou pelo telefone (85) 9118.5658, a partir do dia 21/03/2007. Temos prazo para apresentar o trabalho em sua forma preliminar até 31/03. Portanto, é de extrema importância que seja o mesmo respondido e remetido de volta no menor espaço de tempo possível.

Siga as instruções a seguir para responder as perguntas. Por sua valiosíssima colaboração, somos gratos.

Juracy Braga Soares Júnior

Auditor Fiscal da Receita Estadual - Matr. 104.291-1-0

Mestrando UFC/FEAAC – Matrícula 8835594

**Instruções de preenchimento:**

Para preencher o presente questionário abaixo, é suficiente que seja marcada a alternativa correspondente à opção que você considere a verdadeira. O questionário é do tipo fechado (questões objetivas) e foi elaborado de forma a tornar o trabalho de resposta o mais breve e o menos cansativo possível.

COM RELAÇÃO AO USO DE BASES ELETRÔNICAS DE DADOS NA EXECUÇÃO DE TRABALHOS DE AUDITORIA FISCAL JUNTO A CONTRIBUINTES DO ICMS, RESPONDA AS QUESTÕES SEGUINTE\*:

**\*PARA TANTO, CONSIDERE QUE AS BASES SÃO DISPONIBILIZADAS PELO CONTRIBUINTE OU PELO LABORATÓRIO FISCAL DA SEFAZ-CE.**

|   |   |   |           |
|---|---|---|-----------|
| 1   | Como você classifica o seu nível de utilização de bases eletrônicas de dados em trabalhos de Auditoria Fiscal?<br><br>(NENHUM, BAIXO, MÉDIO, ALTO)  | N   |           |
|   |   | B   |           |
|   |   | M   |           |
|   |   | A   |           |
| 2   | As informações contidas nos sistemas da SEFAZ, combinadas com técnicas entrelaçamento desses dados, auxiliam os Auditores no acompanhamento de contribuintes e recuperação de créditos tributários em que nível: (NENHUM, BAIXO, MÉDIO, ALTO)   | N   |           |
|   |   | B   |           |
|   |   | M   |           |
|   |   | A   |           |
| 3   | A utilização de bases eletrônicas de dados gera maior velocidade, à recuperação de créditos tributários?<br><br>(NUNCA, RARAMENTE, QUASE SEMPRE, SEMPRE)  | N   |           |
|   |   | R   |           |
|   |   | QS  |           |
|   |   | S   |           |
| 4   | Você considera que rotinas e sistemas de entrelaçamento de dados constituem-se em ferramentas de aumento da arrecadação tributária?<br>(NUNCA, RARAMENTE, QUASE SEMPRE, SEMPRE)   | N   |           |
|   |   | R   |           |
|   |   | QS  |           |
|   |   | S   |           |
| 5   | Quais os dados brutos (sem entrelaçamento ou outro tipo de manipulação), disponibilizados pela SEFAZ-CE, mais utilizados por você, em ordem de prioridade, na realização de ações fiscais.<br><br>(OP = ORDEM DE PRIORIDADE)<br>(USE 1 PARA O MAIOR VALOR; 2 PARA O 2º. MAIOR VALOR; 3 PARA O 3º. MAIOR VALOR, E ASSIM POR DIANTE). | <b>DADO BRUTO</b>                             | <b>OP</b> |
|   |   | GIM/GIEF                                      |           |
|   |   | PORTAL FISCAL                                 |           |
|   |   | SINTEGRA                                      |           |
|   |   | SUFRAMA                                       |           |
|   |   | ARQ. SISIF/DIEF                               |           |
|   |   | COMETA  |           |
|   |   | ECF/TEF                                       |           |
|   |   | ARQUIVOS PED                                  |           |
|   |   | SE EXISTIR OUTRO TIPO DE DADO BRUTO, INDIQUE: |           |
| SE EXISTIR OUTRO TIPO DE DADO BRUTO, INDIQUE: |   |   |           |
| SE EXISTIR OUTRO TIPO DE DADO BRUTO, INDIQUE: |   |   |           |
| SE EXISTIR OUTRO TIPO DE DADO BRUTO, INDIQUE: |   |   |           |
| 6   | Em que nível o uso de bases eletrônicas proporciona outros tipos de levantamentos gerais ou específicos, além do entrelaçamento de dados? P. Exemplo: Fluxo de Estoques, Fluxo Financeiro, etc.<br>(NENHUM, BAIXO, MÉDIO, ALTO)   | N   |           |
|   |   | B   |           |
|   |   | M   |           |
|   |   | A   |           |
| 7   | Quais as ferramentas de extração, importação, manipulação, processamento e/ou análise de dados mais utilizada por você, em ordem de prioridade.<br>(OP = ORDEM DE PRIORIDADE)<br>(USE 1 PARA O MAIOR VALOR; 2 PARA O 2º. MAIOR VALOR; 3 PARA O 3º. MAIOR VALOR, E ASSIM POR DIANTE).  | <b>FERRAMENTA</b>                             | <b>OP</b> |
|   |   | MS ACCESS                                     |           |
|   |   | SLE   |           |
|   |   | IDEA  |           |
|   |   | PLANILHA CEAUD                                |           |
|   |   | ANÁLISE FISCAL                                |           |
|   |   | SAME  |           |
|   |   | MS EXCEL                                      |           |

|  |   |     |  |
|--|---|-----|--|
|  |   | DFC |  |
|  | SE EXISTIR UMA OUTRA FERRAMENTA, INDIQUE: |     |  |
|  | SE EXISTIR UMA OUTRA FERRAMENTA, INDIQUE: |     |  |
|  | SE EXISTIR UMA OUTRA FERRAMENTA, INDIQUE: |     |  |
|  | SE EXISTIR UMA OUTRA FERRAMENTA, INDIQUE: |     |  |

## DADOS DE CLASSIFICAÇÃO DO RESPONDENTE:

|  |   |
|--|---|
| NOME COMPLETO DO RESPONDENTE:                          |   |
| SEXO:  | FAIXA ETÁRIA ENTRE:                             |
| M/F  | 30 A 40( ) 41 A 50( ) 51 A 60( ) ACIMA DE 60( ) |
| FORMAÇÃO SUPERIOR EM:                                  |   |
| PÓS-GRADUAÇÃO (ESPECIALIZAÇÃO/MESTRADO /DOUTORADO) EM: |   |