

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO ESPECIALIZAÇÃO
EM GESTÃO PÚBLICA**

**FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE
CASO NO SETOR DE FISCALIZAÇÃO DO ISSQN DO
MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO - RS**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

Samia Vera Cury

Santa Maria, RS, Brasil

2013

**FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NO
SETOR DE FISCALIZAÇÃO DO ISSQN DO MUNICÍPIO DE
NOVO HAMBURGO - RS**

Samia Vera Cury

Monografia apresentada ao Curso de Especialização do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Especialista em Gestão Pública.**

Orientador: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS, Brasil

2013

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Programa de Pós-Graduação Especialização
em Gestão Pública**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Monografia de Especialização**

**FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NO SETOR
DE FISCALIZAÇÃO DO ISSQN DO MUNICÍPIO DE
NOVO HAMBURGO/ RS**


elaborada por
Samia Vera Cury

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública

COMISSÃO EXAMINADORA:


Fernando do Nascimento Lock, Dr. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Tânia Moura da Silva, Ms. (UFSM)


Sidenéi Caldeira, Ms. (UFSM)

Santa Maria, 07 de Janeiro de 2013.

DEDICATÓRIA

A minha inesquecível avó Joana Dolores Carmona (*in memoriam*), que há muito nos deixou, mas permanece presente pelo que sua existência representou.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por mais esta oportunidade e realização.

Ao meu esposo Gilnei, minha filha Caroline e ao meu filho do coração Thiago Henrique, pelo apoio e compreensão que nunca me faltaram, principalmente pelo tempo que deixamos de estar juntos.

Aos demais familiares e amigos, pelo estímulo e colaboração.

Aos colegas do curso, pela amizade e solidariedade.

Ao meu Professor Orientador, Dr. Fernando do Nascimento Lock, pela orientação objetiva e positiva, cujas opiniões enriqueceram e deram consistência a conclusão deste estudo.

Ao meu Tutor Orientador, Professor Elizeu de Albuquerque Jacques, pela dedicação e competência demonstrada no processo de revisão e de estruturação deste trabalho.

Aos coordenadores, professores e tutores da Universidade e do Polo de Sapucaia do Sul pelo incentivo no decorrer do curso.

Enfim, à Universidade Federal de Santa Maria e à Universidade Aberta do Brasil pela qualidade do ensino oferecido.

"Antes de começar, é preciso um plano, e depois de planejar, é preciso execução imediata." (Sêneca)

RESUMO

Monografia de Especialização
Programa de Pós-Graduação Especialização em Gestão Pública
Universidade Federal de Santa Maria

FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NO SETOR DE FISCALIZAÇÃO DO ISSQN DO MUNICÍPIO DE NOVO HAMBURGO/RS

AUTORA: SAMIA VERA CURY

ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 07 de janeiro de 2013.

O presente trabalho tem como objetivo verificar como ocorre o processo de fiscalização, inerente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no município de Novo Hamburgo/RS - buscando identificar seus pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças - e ainda, conhecer a percepção e as dificuldades encontradas pelos fiscais quando da execução do referido processo. A pesquisa foi realizada no setor de fiscalização do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, da Secretaria da Fazenda, do município. Foram analisados os dados primários e secundários obtidos por meio de entrevistas focadas no processo de fiscalização e na análise do ambiente interno e externo. Ao final do trabalho, foi possível deduzir que existe a dificuldade de interpretação e aplicação da legislação tributária, bem como a falta de planejamento interno, aperfeiçoamento profissional, renovação da estrutura de trabalho, tecnologias e fontes de informações, destacando-se fatores relacionados, principalmente, à inobservância ao que é assegurado pela própria Constituição Federal, no que diz respeito à atividade essencial do Estado, a qual deve dispor de meios para seu exercício. Além das conclusões apresentadas nesta pesquisa, espera-se que esta não seja apenas um avanço na reestruturação e organização da atividade tributária do município ora estudado, mas também, que sirva para estimular a reflexão dos gestores públicos, a fim de que estes considerem, de fato, essa atividade como essencial ao funcionamento do Estado, fortalecendo a autonomia da Administração Tributária e seu processo de fiscalização.

Palavras-chave: Administração Tributária. Fiscalização e Controle. Gestão pública.

ABSTRACT

Monograph Specialization
Program Graduate Specialization in Public Administration
Universidade Federal de Santa Maria

TAX INSPECTION: A CASE STUDY IN ISSQN SUPERVISION SECTOR OF THE CITY OF NOVO HAMBURGO/RS

AUTHOR: SAMIA VERA CURY

SUPERVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Date and Local Defence: Santa Maria, 2013, January 07.

This study aims to determine how the process occurs oversight inherent in the Tax Services of Any Nature in the town of Novo Hamburgo/RS, seeking to identify their strengths, weaknesses, opportunities and threats - and yet, the perception and the difficulties faced by the tax agent when the execution of this process. The research was performed in the surveillance Tax Services of any nature, the Treasury Department, the municipality. Was analyzed the primary and secondary data obtained through interviews focused on the process of monitoring and analyzing the internal and external environment. At the end of the study, we conclude that there is the difficulty of interpretation and application of tax laws and the lack of internal planning, professional development, renovation of the structure of work, technologies and sources of information, especially related factors, mainly, failure to comply to that afforded by the Federal Constitution, with respect to the essential activity of the State, which should have the means for its exercise. In addition to the conclusions presented in this study, it is expected that this is not only a breakthrough in restructuring the organization and activity of the council tax now studied, but also serving to stimulate reflection of public managers, so that they assume in indeed, this activity as essential to the functioning of the state, strengthening the autonomy of Tax and its inspection process.

Keywords: Tax Administration. Supervision and Control. Public Management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Análise SWOT	44
Quadro 2 - Plano de Ação - Quinquênio 2013 a 2017.....	46

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

- Artigo (art.)
- Código Tributário Municipal (CTM)
- Código Tributário Nacional (CTN)
- Constituição Federal de 1988 (CF/88)
- Declaração Mensal de Serviços (DMS)
- Distrito Federal (DF)
- Estado do Rio Grande do Sul (RS)
- Fundação de Estatística do Estado (FEE)
- Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
- Imposto Sobre Serviços (ISS)
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)
- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)
- Lei Complementar (LC)
- Nota Fiscal Eletrônica (NFE)
- Tecnologia da Informação (TI)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Objetivos da pesquisa.....	12
1.2 Justificativa e relevância.....	12
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	14
2.1 O ISSQN e o seu processo de fiscalização.....	14
2.2 O processo de fiscalização.....	23
2.3 O ISSQN em Novo Hamburgo	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	35
3.1 População e amostra.....	36
3.2 Coleta e análise de dados	36
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	39
5 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS	55
APÊNDICE A	59

1 INTRODUÇÃO

Para que o Estado possa manter o seu aparato e as necessidades e anseios sociais, o mesmo institui e arrecada impostos, que serão revertidos respectivamente no investimento e custeio de bens e serviços públicos e ainda para o bem-comum da coletividade, sendo de tal modo explicada a necessidade do mesmo combater a evasão de seus tributos.

A Constituição Federal de 1988 nos artigos 145 a 149 estabelece os Princípios que norteiam o Sistema Tributário Nacional e também quais os tributos que podem ser criados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. E, especificamente através do artigo 156, inciso III, institui um dos impostos que é de competência dos municípios: o imposto sobre serviços, tendo como fato gerador a prestação habitual e remunerada - seja por empresa ou profissional autônomo - dos serviços constante da lista de serviços instituída pelos municípios.

Porém, na presente conjuntura econômica brasileira, os municípios encontram dificuldades em prover seus caixas, especialmente no que tange a realização das receitas derivadas, ou seja, receitas que procedem do setor privado da economia e são devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, que desenvolvam atividades econômicas, exceto as que desfrutem de imunidade ou isenção.

Não diferente, o município de Novo Hamburgo, RS, objeto da presente pesquisa, enfrenta problemas de sonegação na arrecadação de seus impostos próprios, em especial o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, também denominado de ISS ou ISSQN - sendo necessário verificar de perto como ocorre a fiscalização da referida receita e as necessidades e potencialidades do setor de fiscalização.

Tais problemas concentram-se no descumprimento das prestações positivas (fazer alguma coisa) ou negativas impostas (não fazer alguma coisa) pela lei aos contribuintes, tanto na sujeição passiva direta ou indireta, ou seja, de um lado como sujeito ativo da relação jurídica estará a fiscalização, e de outro, como sujeito passivo, o contribuinte ou seu substituto tributário.

Sendo que, muitas vezes, as sonegações de tributos ocorrem por um lado pela falta de conhecimento, orientação ou má-fé por parte do sujeito passivo, e por outro pela falta de conhecimentos teóricos e práticos da tributação por parte do fisco diante da árdua tarefa de interpretação e aplicação da complexa e difícil legislação tributária relacionada com o ISSQN, afetando assim a função principal do imposto que é arrecadatória, refletindo ao final na receita

pública. Dessa forma, o problema de pesquisa encontra-se assim definido: Como ocorre o processo de fiscalização do ISSQN no Município de Novo Hamburgo?

A partir do problema de pesquisa e da importância do processo de fiscalização que será analisado, definiu-se o objetivo geral e os objetivos específicos a serem alcançados com o estudo, partindo-se da hipótese de que o processo de fiscalização ocorre de acordo com o ciclo de posituação do direito tributário, isto é, o crédito tributário não pode ser suspenso ou extinto quando existem previsões, diretrizes e metas de fiscalização.

1.1 Objetivos da pesquisa

O objetivo geral consiste em verificar como ocorre o processo de fiscalização, inerente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no município de Novo Hamburgo, RS - buscando identificar seus pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças - e ainda, conhecer a percepção e as dificuldades encontradas pelos fiscais quando da execução do referido processo.

Como objetivos específicos podem ser elencados:

- a) Verificar como ocorre o procedimento administrativo de fiscalização do ISSQN no município de Novo Hamburgo, RS;
- b) Conhecer a percepção dos fiscais sobre o processo de fiscalização;
- c) Investigar existência de dificuldades por parte dos fiscais quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária.

1.2 Justificativa e relevância

A facilidade de acesso aos dados delimitou a presente pesquisa ao município de Novo Hamburgo e as justificativas para a realização deste estudo levam em consideração a importância da receita oriunda do referido imposto para o município, ponderando que (além da Indústria coureiro-calçadista) o município é reconhecido como maior polo comercial do Vale dos Sinos e encontra-se entre os maiores municípios que contribui com o Valor

Adicionado Bruto de serviços do Estado do RS, pois o produto determinado no referido município tem sua maior fonte no setor de serviços.

Segundo dados da Fundação de Economia e Estatística - FEE a taxa de crescimento do setor de serviços no RS apresentou aumento, considerando o acumulado em quatro trimestres, o PIB gaúcho cresceu 3,0%. Impostos expandiram-se 4,3% e o VAB, 2,8%. Setorialmente, a Agropecuária caiu 3,2%, a Indústria cresceu 2,1% e os Serviços cresceram 4,2%. Na comparação com o quarto trimestre de 2011, o PIB do primeiro trimestre de 2012 sofreu recuo de 2,2%, na série com ajuste sazonal. Novamente, o destaque negativo ficou por conta da Agropecuária, com queda de 15,9%. A Indústria apresentou estabilidade e os Serviços, crescimento de 0,6% (FEE, 2012).

Portanto, por tratar-se da maior possibilidade de arrecadação própria do município, é de fundamental importância analisar os principais aspectos que envolvem o processo de fiscalização de obtenção do ISSQN, cuja resposta à pergunta de pesquisa acima formulada busca confirmar a hipótese apresentada ou se refutada, auxiliar o município em estudo na definição de um planejamento de fiscalização, além de contribuir para a compreensão da complexa área de fiscalização tributária, o que possibilitará novos estudos nesta ou em outras instituições públicas que não possuem uma administração tributária estruturada em seu município, o qual também servirá de auxílio aos fiscais que estão iniciando na carreira, suprimindo ainda a histórica carência no serviço público que é a ausência de políticas sérias e permanentes de capacitação de seus agentes.

A apresentação do estudo dar-se-á em cinco capítulos. Além da parte introdutória, cujo objetivo será contextualizar o objeto de pesquisa, serão apresentados tópicos contemplando, respectivamente: o referencial teórico - com uma abordagem sobre ISSQN e fiscalização tributária; os procedimentos metodológicos aplicados; a análise dos resultados obtidos; e por fim, as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 O ISSQN e o seu processo de fiscalização

Cobrar ISSQN trata-se de um tema recorrente, em razão muitas vezes da complexidade de sua incidência nas atividades de prestação de serviços, bem como da análise e aplicação de normas que o integram.

Nesse sentido, torna-se imprescindível buscar, nas diferentes fontes teóricas e legislação, a fundamentação necessária que possa auxiliar no melhor entendimento do presente estudo.

Quanto ao conceito de tributo, segundo a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) temos o seguinte:

“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” (BRASIL, 1966, art. 3º).

Tal conceito exprime ao final que a atividade administrativa de cobrança do mesmo deve ser vinculada, ou seja, lei específica baliza como a autoridade encarregada de tal trabalho deve agir, cuja aplicação, interpretação e integração da legislação tributária o CTN assim define:

[...]

CAPÍTULO III

Aplicação da Legislação Tributária

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CAPÍTULO IV

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

[...]

O ISSQN é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a Lei Complementar 116/2003.

E constata-se que o ISSQN é classificado como um tributo indireto, pois “são os que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviços” (FABRETTI, 2009, p. 57).

Conforme Hack (2010), a finalidade do ISSQN é fiscal, pois considera que o mesmo tem a função de arrecadar recursos para a manutenção do Estado, ao contrário dos tributos com finalidade extrafiscal que se destinam à realização de uma finalidade política que o Estado pretende alcançar, por exemplo, proteção do meio ambiente.

A regra-matriz da hipótese tributária do ISSQN é delineada pelo art. 156, III e § 3º da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar nº 116/2003 explicita a regra-matriz constitucional, dirime conflitos de competência tributária e traça normas gerais sobre o imposto em questão, conforme especificou em seu art. 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

E na sequência, em seu art. 8º dispõe sobre as alíquotas máximas,

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I - (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento)

Já no que diz respeito à alíquota mínima, está estabelecida no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal o seguinte,

Art. 88 Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da CF, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

No entanto, as alíquotas aplicáveis são instituídas pelos municípios, desde que respeitadas as alíquotas já estabelecidas pela mencionada Lei Complementar e pela CF/88, ou seja, respectivamente as alíquotas máximas e as mínimas do ISSQN.

A LC nº 116/2003 define ainda em seu art. 3º o critério do estabelecimento prestador, com a ressalva de 20 exceções, que terão como sujeito ativo a prefeitura do local onde o serviço for efetivamente realizado:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Cabe lembrar que segundo a CF/88 não é todo e qualquer serviço que pode ser tributado pelo ISSQN, pois não sofrem a incidência deste tributo os serviços compreendidos na competência tributária do ICMS - tais como comunicação, transporte intermunicipal e interestadual - e aqueles que não estiverem definidos em lei complementar.

A mesma LC define ainda, em seu art. 4º o estabelecimento prestador,

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agências, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Igualmente, nos art. 5º, 6º e 7º define respectivamente que o contribuinte é o prestador do serviço; delibera a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação; e ainda que a base de cálculo seja o preço do serviço.

O ciclo de positivação do direito tributário é o fenômeno da relação jurídico-tributária de forma completa, isto é, na hipótese em que o crédito tributário não esteja suspenso ou extinto, qual seja o de constituir o crédito tributário.

E nesse contexto, a cobrança de tributos no Brasil envolve uma sequência cronológica legalmente estabelecida até a arrecadação do valor devido, ou seja, a hipótese de incidência, o fato gerador, a obrigação tributária, o lançamento do crédito e o crédito tributário.

A hipótese de incidência (abstrata) é a descrição de uma conduta; É uma ideia que habita no plano abstrato, a qual é dividida em cinco partes, quais são: o aspecto espacial define onde ocorre o fato gerador; aspecto temporal, quando ocorre o fato gerador; aspecto pessoal, quem tem que pagar e quem tem o direito de receber o tributo; aspecto material, qual foi o fato gerador e aspecto quantitativo, qual é o valor devido.

Em outras palavras, Catão (2010, p. 51) explica:

1) Aspecto Material – é o “núcleo” ou “materialidade” do fato gerador, que é a própria situação fática, descrita pelo legislador, apta a gerar a obrigação tributária. Normalmente, vem expresso por um verbo e um complemento (v.g. “auferir renda”, “adquirir imóvel”).

O núcleo do fato gerador são as situações que a lei elege como aptas a gerar a incidência do tributo. A compra e venda de imóvel é uma situação apta a gerar o pagamento do Imposto sobre Transmissão *inter vivos* (ITBI). Da mesma forma, a propriedade de um imóvel é situação apta a gerar o pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

2) Aspecto Subjetivo – é representado pelos sujeitos ativo e passivo. O primeiro é o credor da obrigação tributária, enquanto o segundo é o devedor.

3) Aspecto Espacial – é o lugar onde ocorre o fato gerador, de acordo com o âmbito espacial da lei. É aspecto muito importante para se determinar qual o ente da federação competente para a tributação. A correta determinação do aspecto espacial do fato gerador pode dirimir eventuais conflitos, por exemplo, entre municípios que

se julguem competentes para cobrar o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) incidente sobre a prestação de determinado serviço de informática.

4) Aspecto Temporal – é quando ocorre o fato gerador. Trata-se de aspecto importante para a identificação sobre qual será a lei que vai reger determinado fato, ou seja, é importante para solucionar os conflitos de lei no tempo, principalmente com relação ao princípio da anterioridade tributária.

5) Aspecto quantitativo – fixa o valor da obrigação tributária – o quantum debeatur. Existem dois elementos na fixação da obrigação tributária: a base de cálculo e a alíquota.

5.1) Base de cálculo: é a expressão legal e econômica do fato gerador. É a grandeza sobre a qual incide a alíquota.

Algumas bases de cálculo se confundem com o próprio fato gerador do tributo, como é o caso do Imposto sobre a Renda, em que o fato gerador é a renda e a base de cálculo também. Não tem que haver uma correspondência ideal, e sim uma pertinência, ou seja, a base de cálculo tem que expressar a medida de grandeza do fato gerador.

Deve-se acrescentar que os tributos fixos não têm base de cálculo, porque a quantificação do tributo está previamente definida na lei.

Conforme disposto no art. 4º do CTN, o fato gerador é a ocorrência concreta da situação descrita na hipótese de incidência, também chamado de fato impositivo, isto é, fato sobre o qual se impõe a incidência da norma.

Do mesmo modo, encontramos o fato gerador do ISS, definido no art. 1º da LC 116/03, como sendo a prestação de serviços constantes da lista de serviços.

Com a ocorrência do fato gerador, e conforme disposto no art. 113 do CTN - nasce a obrigação tributária que pode ser de dois tipos: a chamada obrigação principal – que é sempre de pagar (tributo e multa) e a obrigação acessória - que não é de pagar e sim de fazer ou de não fazer, as quais se diferenciam pelo objeto, pelo conteúdo obrigacional. Porém quando a obrigação acessória for descumprida, a mesma se converterá em obrigação principal.

O fato gerador da obrigação principal está previsto no art. 114 do CTN, como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

E o fato gerador da obrigação acessória, previsto no art. 115 do CTN, “como sendo qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal”.

Como assinala Catão (2010, p. 45),

A particularidade da obrigação tributária está, justamente, no objeto (prestação), que é o pagamento de um tributo (obrigação de dar) ou o cumprimento de um dever instrumental (obrigação de fazer ou não fazer).

A obrigação tributária é composta por quatro elementos: o Estado (sujeito ativo/credor); o particular (sujeito passivo/devedor); a obrigação de dar dinheiro (objeto/prestação); e o fato gerador ocorrido (causa/fonte). Enquanto o fato gerador é a fonte material da obrigação tributária, a lei é sua fonte formal.

A obrigação tributária é, portanto, o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).

Além de a obrigação tributária ser uma relação jurídica de direito público, ela tem natureza *ex lege*, visto que decorre da lei. A principal decorrência dessa característica consiste no fato de que a obrigação tributária independe da vontade das partes, vale dizer, o surgimento da obrigação se dá com a mera ocorrência do fato previsto na lei, pouco importando a vontade da parte.

Aproveitando ainda os ensinamentos de Catão (2010, p. 46) observa-se que,

Nos termos do *caput* do art. 113, do CTN, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória, onde a primeira possui um conteúdo pecuniário e a segunda é destituída de conteúdo pecuniário.

A obrigação principal e a obrigação acessória decorrem da legislação tributária e surgem com a ocorrência do pressuposto de fato descrito na lei.

A ocorrência do fato gerador do tributo faz surgir a obrigação principal que, vale frisar, é a relação jurídica de maior relevo no direito tributário, pois importa no pagamento do tributo, nos termos do artigo 113, § 1º do CTN.

O dispositivo (parágrafo primeiro do art. 113) estabelece, ainda, que a obrigação tributária principal se extingue juntamente com o crédito dela decorrente. Trata-se de conclusão lógica, pois com o pagamento do débito tributário desaparece o direito de crédito do Estado e o correspondente débito do contribuinte.

O mesmo autor ainda esclarece,

A obrigação tributária acessória, por sua vez, justifica-se no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas (art. 113, parágrafo segundo, do CTN). “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (parágrafo terceiro).

A obrigação acessória não está relacionada com o pagamento do tributo nem com o pagamento da penalidade pecuniária, mas sim com as obrigações de fazer (v.g. emitir nota fiscal; escriturar um livro ou inscrever-se no cadastro de contribuintes), não fazer (v.g. não inutilizar os documentos e livros fiscais antes do prazo legal ou não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida) e tolerar (v.g. submeter-se à fiscalização tributária). Outros exemplos de obrigação acessória: ocorre quando um contribuinte tem de declarar o imposto sobre a renda ou a obrigação de um lojista de não deixar de emitir notas fiscais no momento da venda de uma mercadoria (CATÃO, 2010, p. 46).

A obrigação tributária é uma relação jurídica como outra qualquer, aonde Catão (2010, p. 46) aborda ainda que “a obrigação acessória pode existir independentemente da obrigação principal”, pois é um vínculo estabelecido pelo direito e que une sujeitos de direito.

Como vimos, a obrigação tributária tem um objeto que varia, conforme a obrigação seja principal e acessória, e tem dois polos relacionais; De um lado o polo ativo que é o credor, e de outro lado o polo passivo que é o devedor - também denominados de sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação.

No polo ativo da obrigação tributária como regra estão as entidades federativas – União, Estados, DF e Municípios. Já no polo passivo temos duas figuras: o contribuinte (art. 121, I, CTN) - que é o devedor pessoal e tem ligação direta com o fato gerador - e o

responsável tributário (art. 121, II, CTN) - que é todo devedor que não é o contribuinte, mas tem ligação pessoal e indireta pelo fato gerador.

O sujeito ativo (art. 119 e 120, CTN) é aquele que titula a condição de exigir o cumprimento da obrigação, seja ela principal ou acessória, conforme diz o art. 119 do CTN - “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O sujeito passivo (art. 121 ao 123, CTN) é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.

Cabe salientar ainda que existem situações em que o sujeito passivo reveste a figura do responsável: no caso da substituição tributária; e da transferência (quando a obrigação é deslocada para outra pessoa em razão de um evento, cujo exemplo mais típico de responsabilidade ocorre na sucessão).

A substituição tributária do ISS prevista na LC 116/03, em seu art. 6º trouxe duas espécies de substituição tributária para o imposto, uma facultativa e outra obrigatória.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Já o parágrafo segundo do mesmo artigo estabelece as hipóteses de substituição tributária obrigatória, estando instituídas da seguinte forma:

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:
 I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;
 II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Quanto ao lançamento do crédito tributário, Mangieri (2012, p. 50) explica que a principal função do lançamento é o de constituir o crédito tributário, resumindo-se basicamente num ato e não procedimento administrativo, pois “é bom que fique bem entendido que o lançamento não faz nascer o tributo, mas apenas determina o seu montante”.

Assinala ainda o mesmo autor que o “lançamento é ato administrativo e, assim sendo, é-lhe inerente a presunção de ter sido efetuado dentro das balizas da lei” (MANGIERI, 2012, p. 50).

Nesse contexto, o CTN define quem pode constituir o crédito tributário pelo lançamento e o seu contorno,

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

Pode-se dizer, assim, que o lançamento é o procedimento administrativo vinculado que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for o caso, a penalidade cabível, sendo ato privado da autoridade administrativa, que tem por fim constituir o crédito tributário.

Verificando-se a hipótese prevista na lei tributária, com a ocorrência o fato gerador, nasce a obrigação tributária, sendo necessário que o Estado constitua o crédito tributário correspondente mediante um procedimento administrativo denominado lançamento.

O crédito tributário nada mais é do que a transformação do dever de pagar em valor exato a obrigação, e uma vez constituído o crédito pelo lançamento, a autoridade não pode dispensá-lo sem expressa autorização legal, sob pena de responsabilidade.

E o parágrafo único do art. 173 do CTN estabelece que o direito de constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. E ainda, o inciso I do referido artigo delimita que sejam “contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído”.

Convém lembrar que o art. 175 do CTN estabelece a isenção como umas das formas de exclusão do crédito tributário. Igualmente se exclui o referido crédito às entidades que gozam de imunidade constitucional.

Em resumo, primeiro existe a hipótese de incidência ou o fato gerador in abstrato. Depois, ocorre o fato imponible ou o fato gerador in concreto. Daí surge a obrigação tributária, que, com o lançamento tributário, transforma-se em crédito tributário. A seguir, caso o crédito tributário não esteja suspenso ou extinto e, após o prazo para pagamento do tributo, deve ocorrer a inscrição em dívida ativa pelas respectivas procuradorias judiciais, extraindo-se a Certidão de Dívida Ativa e na sequência será promovida a ação de execução fiscal.

Nesse quadro, convém lembrar que a forma de cobrança dos tributos no Brasil obedece ao princípio do devido processo legal, ou seja, segue um caminho único para a tomada decisão, caminho este que não é definido pela administração pública e sim pelo

legislativo com a edição de legislação específica ao tema, ou seja, a competência e poderes da administração, em se tratando de fiscalização é objeto de regulação em lei específica.

Por essa razão o fisco não tem a liberdade para decidir como fazer a cobrança de seus tributos, pois o modo de realizar a arrecadação de tributos está previamente definido em legislação e qualquer forma de desvio nesse procedimento é considerada inconstitucional por inobservância do devido processo legal.

2.2 O processo de fiscalização

Na legislação de vários Estados e Municípios, estão repetidas as normas (sobre administração tributária) definidas pelo CTN, que tem força de lei complementar em nosso país.

A fiscalização tributária – regulada nos arts. 194 a 200 do CTN - é a função executada por agentes fiscais da União, Estados e Municípios, visando ao controle e à fiscalização das práticas tributárias adotadas pelos contribuintes. Assim, as regras contidas nos respectivos artigos trazem elementos importantes quanto à fiscalização dos tributos.

A competência e poderes da administração tributária, em se tratando de fiscalização é objeto de regulação em lei específica, conforme estabelece o art. 194 do CTN:

[...]

TÍTULO IV

Administração Tributária

CAPÍTULO I

Fiscalização

Art. 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.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

[...]

Por outro lado, a legislação tributária não obriga apenas os conhecidos contribuintes formalmente estabelecidos. Obriga também as pessoas físicas, sem qualquer estabelecimento ou organização administrativa formal.

No que diz respeito à autonomia administrativa da Administração Tributária, entende-se que é a função de Estado que tem por missão otimizar a receita, a fim de viabilizar a satisfação das necessidades coletivas públicas (GUADAGNIN, 2002).

Complementando o entendimento de autonomia da Administração Tributária, convém lembrar que:

Quando se fala em autonomia da Administração Tributária, ou autonomia do fisco, não se pode confundir com autonomia “do fiscal” para agir de *per se* como se independente fosse. É a Administração Tributária ou o fisco que para realizar suas funções essenciais ao interesse do Estado não pode estar atrelada a outros interesses que não sejam aqueles, destinados à realização do bem comum, com respeito pleno ao princípio da legalidade. Não se trata, assim, de dar autonomia ao agente do fisco para que aja sem subordinação hierárquica. Trata-se, isto sim, de garantir que os superiores hierárquicos, responsáveis pela elaboração de planos, projetos e atividades atinentes à Administração Tributária, estejam comprometidos apenas com o objetivo maior, refletido na Constituição Federal, que lhes impõe competências e deveres para buscar no mundo econômico os recursos indispensáveis à execução de políticas públicas, sem olvidar o respeito aos direitos e garantias assegurados aos administrados (FRANÇA, 2012, p. 78).

Igualmente, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, ao introduzir no artigo 37, da Constituição Federal, o inciso XXII, versa sobre o assunto:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

[...]

Conforme Attie (2011), além da permuta de informações entre os Entes Federados, o fisco vale-se de Procedimentos de Auditoria que são ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião de informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.

A Auditoria Tributária ou Fiscal objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam nas operações, bens e documentos da empresa (JUND, 2003).

O planejamento, segundo Oliveira (2004) pode ser conceituado como um processo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela organização, não deve ser confundido com previsão, projeção ou resolução de problemas ou planos.

Bem como, no campo da fiscalização tributária, o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração (FRANÇA, 2008).

Ainda referente à fiscalização, a auditoria distingue-se pela análise pormenorizada e minuciosa dos documentos fiscais e contábeis das empresas, mediante o uso de procedimentos, sistemas e instrumentos designadamente instituídos para a conferência das declarações e dos recolhimentos efetuados.

Por sua vez, para os efeitos da legislação tributária, não tem 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, segundo o artigo 195 do CTN:

[...]

Art. 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 exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

[...]

O próprio Código Civil de 2002 confirma o disposto no CTN, estabelecendo que as restrições estabelecidas ao exame da escrituração contábil, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento dos tributos (art. 1.193).

Em relação à execução da fiscalização, destaca-se,

- Os agentes devem se identificar e lavrar os termos referentes à fiscalização;
- o valor das operações pode ser arbitrado em determinadas circunstâncias (por exemplo, quando não forem exibidos os elementos necessários ao Fisco);
- o contribuinte não pode embaraçar a ação do Fisco e é obrigado a exhibir quaisquer documentos, papéis e arquivos;
- mercadorias, documentos, programas, arquivos magnéticos ou papéis que constituam prova material de infração podem ser apreendidos pelo Fisco, até mesmo equipamentos irregulares, tipo emissor de cupom fiscal;
- o Fisco poderá realizar levantamento fiscal por qualquer meio indiciário para apurar o movimento real tributável do estabelecimento (por exemplo: despesas, índices de rendimento industrial, estouro de caixa, saldos no passivo sem lastro documental (ROSA, 2012, p. 140).

Nesse ínterim, a atividade de fiscalização tributária deve ser documentada, obedecendo ao princípio documental. Esta atividade também não pode ser realizada por prazo indefinido ou por prazo desarrazoado, devendo existir início, meio e fim.

Assim, a autoridade administrativa que proceder a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão da mesma (CTN, art. 196).

[...]

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

[...]

Ou seja, o artigo 196 estabelece a obrigatoriedade prevista para o Agente do Fisco, de - no exercício de sua atividade de fiscalização – proceder ao registro formal dos atos praticados, inclusive firmando prazo para a conclusão dos trabalhos, ficando assim o contribuinte assegurado que o procedimento de fiscalização em suas atividades deverá ser completamente documentado. Essa exigência estabelecida no CTN é uma garantia para o contribuinte, que fica com o levantamento desenvolvido pela auditoria fiscal registrada em seus livros.

Segundo França (2012, p. 84) é fato que ninguém gosta de ser fiscalizado, pois a “simples presença de um fiscal numa empresa ou o pedido de documentos para análise criam um clima de tensão e constrangimento até mesmo para o empresário profundamente cumpridor de seus deveres”.

O mesmo autor ressalta ainda que,

há um atrito de interesses em jogo: o fiscal está em busca de encontrar irregularidades e nunca de assinar atestado de idoneidade em favor do contribuinte. O contribuinte, a seu turno, sabe que qualquer irregularidade, mesmo involuntária, representará ônus para a empresa ou para a pessoa física (FRANÇA, 2012, p. 84).

Diante disso, a fim de evitar conflitos e abstenções quanto à entrega de documentos ou prestação de informações ao fisco, o CTN estabelece o dever de colaboração do particular com o fisco, que no desenvolvimento de seu levantamento poderá vir a necessitar de

informações complementares vindas de pessoas diversas (físicas ou jurídicas), que com o fiscalizado transacionaram no período examinado:

[...]

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

[...]

Em contrapartida, o Fisco tem a responsabilidade de manter sigilo das informações obtidas no decorrer do processo fiscalizatório, devendo observar o disposto no art. 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

[...]

Ao mesmo tempo, o CTN em seu art. 199, libera os diversos órgãos da Administração Pública a trocarem informações, requisições judiciais e administrativas, desde que amparadas por processos regularmente instaurados.

[...]

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos

respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

[...]

Descreve Batista Jr. (2001), que o procedimento fiscal tributário é extenso, pois envolve um conjunto de atividades integradas ou não, na sequência de atos imprescindíveis ao cumprimento do mesmo, tais como a notificação dos contribuintes para a apresentação de documentos fiscais, a análise dos documentos apresentados, constatação ou não da exatidão dos diversos aspectos da norma de incidência fiscal, comprovação das bases de cálculos e da ocorrência de atividades tributáveis não registradas nos livros e documentos fiscais ou mesmo as cometidas em desacordo com o que determina a legislação tributária, a lavratura de termos, lançamentos, contestações etc., tendo o Fisco a prerrogativa legal de diligenciar, notificar e cumprir todos os atos que se tornem imprescindíveis para embasar com critério o lançamento tributário.

Diante disso, o CTN prevê ainda a garantia da integridade física dos agentes administrativos no artigo 200, de forma a preservar o pleno exercício de seu ofício. Na legislação tributária específica dos Estados e Municípios, tal artigo é recepcionado em praticamente todas elas.

[...]

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Conforme discorre França (2012), além da atividade fiscalizatória, o fisco realiza diversas atividades com características de orientação, prevenção e controle, bem como age de forma inquisitória e investigativa e tem, ainda, um cunho sancionador quando se depara com o descumprimento das normas tributárias, pois iniciado formalmente o procedimento regular de fiscalização, a constatação de qualquer irregularidade resultará na emissão do ato jurídico administrativo de lançamento e este será sempre acompanhado da aplicação da multa, lembrando que a formalização do início do procedimento fiscal impede que o contribuinte fiscalizado denuncie espontaneamente qualquer omissão e recolha, sem multa, os créditos tributários pendentes.

E afirma ainda que a fiscalização tributária tem objetivos imediatos e mediatos:

Objetivos imediatos são aqueles que são atingidos concomitantemente com a ação administrativa e independem de outros fatores. Assim, quando a administração tributária orienta os contribuintes de forma eficaz, impede que estes cometam erros na apuração dos tributos; quando realiza atividades ostensivas como a fiscalização em pontos estratégicos e apreende mercadorias irregulares, exigindo o recolhimento dos tributos sonegados, está a alcançar, imediatamente, o incremento na arrecadação. O mesmo acontece com os chamados “plantões fiscais” em empresas impondo a estas o cumprimento imediato de seus deveres obrigacionais.

Objetivos mediatos, como vimos, não são concretizados de pronto, dependendo de outras circunstâncias [...] Todas as ações realizadas dependem do planejamento e da eficácia com que se desenvolvam os trabalhos e, ainda, de existirem ou não questionamentos por parte dos fiscalizados, instaurando-se o contraditório. O objetivo maior, que é a elevação da arrecadação depende dos resultados, de decisões administrativas ou judiciais (FRANÇA, 2012, p. 85, 86).

No entanto, tais objetivos podem ser atingidos na sua totalidade ou não, pois conforme Schöntag (2011, p. 2), discorre em seu artigo que o desempenho desastroso na arrecadação do ISSQN se deve a três fatores principais:

a) Inadequada legislação reguladora do tributo, tanto no que se refere à identificação do fato gerador e à responsabilidade de seu recolhimento, quanto no que diz com o processo de arrecadação, com as normas que disciplinam e asseguram a eficácia da imposição fiscal.

b) As deficiências de toda ordem dos aparelhos administrativos de arrecadação tributária, desassistidos e despreparados para o exercício da difícil tarefa de identificar a operação que gera o ISS e proceder sua cobrança.

c) Ausência de sintonia entre os recursos legais, administrativos e tecnológicos necessários à implantação de um sistema confiável e eficaz na arrecadação do ISS.

A combinação destes três elementos, com os seus desdobramentos naturais, impedem que os Municípios apanhem receitas que lhes são indispensáveis, estimulando – o que é pior - o hábito de sonegar ou inadimplir (SHÖNTAG, 2011, p. 02).

Nesse contexto, França (2008, p. 65-66) adverte sobre a lacuna existente a respeito da fiscalização tributária:

[...]

Muito embora de extrema importância em decorrência dos valores pessoais e patrimoniais que envolve, a atividade fiscalizatória tributária da administração pública não tem recebido a atenção devida dos estudiosos do Direito Tributário. Tanto é verdade que, com raras e felizes exceções, as obras referentes a matérias tributárias pouco ou quase nada dissertam a respeito da fiscalização, como se esta fosse uma espécie de tabu ou território proibido.

O mesmo autor também enfatiza que,

[...] o cargo do agente fiscalizador não pode ficar à mercê do humor político dos governantes, de pressões destes ou da sociedade civil [...] é importante que para o Estado que os servidores da Administração Tributária sejam profissionais preparados, competentes e eficientes [...] também, que haja uma política de valorização dos mesmos servidores, atribuindo-lhes remuneração condigna, decente, para que realizem seu labor com tranquilidade, motivação e segurança, sem risco de alinharem àqueles que pautam sua conduta pelos meadros da corrupção. A valorização também se dá pelo estímulo ao aperfeiçoamento funcional, participação

em simpósios, congressos, atualizações, frequência em cursos de pós-graduação lato e stricto sensu, criação de escolas fazendárias, convênios em instituições de ensino e participação em programas de educação fiscal (FRANÇA, 2012, p. 70).

Com efeito, vale ressaltar que a atividade de fiscalização é exercida somente por servidores efetivos e de carreira específica, pois se trata de atividade essencial ao funcionamento do Estado e, conforme estatui a CF no art. 37, inciso XII que o exercício da essencialidade pelos servidores de carreiras específicas será com “recursos prioritários”, e ainda no inciso XVIII do mesmo artigo que “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competências e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

Dessa forma, França (2012, p. 73) interpreta que tal precedência é uma “demonstração inequívoca da importância da administração fazendária que se situa em grau superior aos demais setores administrativos”.

Mesmo assim, as administrações tributárias não usufruem de autonomia administrativa e financeira, sobre a qual Bordim (2012, p. 40) menciona que as mesmas devem ser,

[...] reformuladas para conseguirem desempenhar suas funções nesse novo contexto. As experiências internacionais de reforma nas AT estudadas pelo Bird e Casanegra de Jantscher e pelo CIAT e pelo BID indicam a necessidade de: a) altos investimentos na área de informática; b) novas estruturas administrativas e modificação nas políticas de gestão; c) estratégias para quebrar resistências às mudanças, treinamento dos agentes do fisco para absorção das reformas e vinculação de remunerações a resultados obtidos; d) necessidade de um plano estratégico de reformas, privilegiando-se o médio e o longo prazo; e) aumento do poder coercitivo do fisco, em paralelo à aplicação de programas de cumprimento voluntário da obrigação, inclusive para financiamento de projetos e intercâmbio de informações e f) compromisso dos escalões superiores do governo de entregar os recursos em tempo e evitar pressões para obtenção de resultados de curto prazo.

No que diz respeito a investimentos de informática, França (2012, p. 110) salienta que,

Não resta dúvida que, existindo a disponibilidade para a evolução dos métodos de aferição das informações prestadas pelos contribuintes em seu dever de informar os fatos suscetíveis de serem alcançados pela tributação, a Administração Tributária em seu poder-dever de fiscalizar, terá que abandonar os métodos jurássicos de fiscalização como aqueles que obrigavam os contribuintes a fornecerem centenas e, por vezes milhares, de documentos (notas fiscais, faturas, comprovantes de pagamento, conhecimentos de transporte, livros fiscais e contábeis e outros elementos) documentos esses que permaneciam por longo tempo nas repartições fazendárias até que todos os procedimentos burocráticos fossem cumpridos. Hoje o modelo de fiscalização está centrado no controle das informações fiscais a partir de arquivos magnéticos fornecidos pelas empresas, alguns até mesmo em tempo real a partir da emissão dos documentos. É evidente que alguns programas de fiscalização não poderão ser abandonados, como as operações de impacto objetivando detectar vendas sem nota fiscal ou subfaturamentos; as fiscalizações de mercadorias em trânsito; o controle físico de operações de importação; os plantões em determinados segmentos, dentre outros.

Nesse ponto, o acentuado desenvolvimento tecnológico trouxe a necessidade de modernização da atividade fiscalizatória, utilizando-se das informações fiscais e contábeis produzidas eletronicamente. Para tanto, houve a instrumentalização das normas legais para a validação jurídica de documentos gerados em forma eletrônica, a obrigatoriedade da emissão das notas fiscais também por esse processo e a criação do Sistema Público de Escrituração Digital e seus subprogramas.

Assim sendo, França (2012, p. 125-126) comenta:

A modernização das Administrações Tributárias exigirá altos investimentos em tecnologia como supercomputadores com altíssima capacidade de armazenamento de dados, desenvolvimento de sofisticados softwares para o processamento e disponibilização das informações aos servidores encarregados das tarefas de fiscalização e arrecadação, bem como a capacitação desses servidores, com a oferta de cursos de aperfeiçoamento. Caberá enfim, às Administrações Tributárias dos entes públicos a que pertençam extrair do universo de informações que digam respeito aos tributos de sua competência, os elementos imprescindíveis à realização de novos programas de fiscalização.

Desse modo, diversos podem ser os fatores que influenciam o processo de fiscalização do ISSQN. E, nesse contexto, os servidores que atuam na área de fiscalização da receita própria estão cada vez mais diante de pressões por melhores resultados econômicos, operando em um ambiente de fortes influências políticas, o que se faz necessário extrema postura ética e transparente, e principalmente no que tange a autonomia administrativa da administração tributária.

Assim, é necessário que a Administração Tributária tenha bem delineado o seu planejamento, suas estratégias e ações, tanto para a prevenção de ilícitos tributários, quanto para recuperação do tributo sonegado e também um plano de melhoria contínua de suas ações.

2.3 O ISSQN em Novo Hamburgo

No município de Novo Hamburgo a tributação se fundamenta no Código Tributário Municipal introduzido pela Lei Municipal nº 1.031, de 24 de Dezembro de 2003, cujo texto não abrange somente o ISSQN, mas também o IPTU, Contribuição de Melhoria, Iluminação Pública, Taxas, Dívida Ativa, Processo e Julgamento Administrativo Fiscal. A regulamentação do Código ocorreu com a edição do Decreto Municipal nº 1.751, de 29 de Junho de 2004.

E, considerando que o Código Tributário Municipal (CTM) segue as normas estabelecidas no Código Tributário Nacional e o ISSQN, além deste, segue também o disposto na LC 116/03, serão brevemente citados apenas dispositivos relativos ao ISS e à fiscalização municipal do referido imposto.

Já fora abordado anteriormente a taxatividade da lista de serviços e que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, sendo necessário que tais serviços constem da legislação que rege a matéria.

No município de Novo Hamburgo, dispõe o § 4º do art. 39 do CTM que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado” – trata-se de uma reprodução fiel do § 4º do art. 1º da LC 116/03 - o que inibe a tentativa de descaracterização da prestação de serviços utilizando-se uma terminologia não relacionada na Lista, cuja taxatividade se refere à natureza da obrigação (ao gênero e não as suas espécies), admitindo-se interpretação extensiva para as diversas atividades que enuncia, ou seja, o ente municipal não pode aumentar o rol, no entanto, cabe lembrar que cada item comporta interpretação ampla e analógica.

A obrigação tributária do ISS nasce com a ocorrência da prestação de serviços relacionados na Lista do art. 40 do Código Tributário Municipal, a qual é cópia da Lista de Serviços da LC 116/03.

As alíquotas do ISS no município são fixas e variáveis. Serão fixas para os autônomos e para as sociedades de profissionais e variáveis para os prestadores de serviços, cuja base de cálculo é o preço do serviço.

As alíquotas variáveis incidentes sobre prestação de serviços variam de acordo com o estabelecido no art. 48 do CTM, sendo de 5% para os itens 15 e 22 da Lista de serviços; de 3% para os serviços constantes nos itens ou subitens 7.02; 7.04; 7.05; 10.01; 10.02; 10.03; 10.04; 10.06; 10.07; 10.09; 10.10; 11; 17.23; 21; e 33 da lista de serviços; e de 2% nos demais itens da Lista.

O art. 68 do CTM institui, a todas as pessoas jurídicas estabelecidas no município (inclusive optantes pelo Simples Nacional, isentas ou se movimentação de serviços, exceto empreendedores individuais e as que gozam de imunidade e as que exerçam, exclusivamente, atividades de indústria e/ou comércio ficam sujeitas a entrega do documento apenas quando estiverem na condição de tomadores de serviços) o documento fiscal denominado Declaração Mensal de Serviços – DMS, obrigação de natureza acessória que tem por objetivo a apresentação de informações referente notas fiscal de serviços prestados e tomados, sujeitos a incidência do ISS.

A instituição de tal obrigação acessória garante ao município maior racionalidade e eficiência na atividade fiscalizatória, pois assim:

Vinculado ou não ao pagamento, os contribuintes encaminham informações e dados extraídos de sua escrituração fiscal ou contábil que refletem os valores passíveis de tributação presentemente, com as escriturações fiscal e contábil de forma digital e nota fiscal eletrônica, existe a facilidade de conferência dos dados, mediante cruzamento das informações, detectando-se indícios de irregularidades que merecerão uma atenção especial da fiscalização (FRANÇA, 2012, p. 96).

Tais conferências e cruzamentos de informações são realizados pela fiscalização municipal - regulada nos art. 169 a 172 do CTM.

Atividade desempenhada exclusivamente por servidores de carreira fiscal, cuja complexidade se concentra na sequência de atos imprescindíveis ao cumprimento do procedimento fiscalizatório tributário:

[...]
TÍTULO II - Da Fiscalização
Art. 169. Compete à Fazenda Municipal o exercício da Fiscalização Tributária, na forma prevista nesta Lei e nos regulamentos.

Além da atividade investigatória, na ênfase de constatar a exatidão dos diversos aspectos da norma de incidência fiscal, tem o Fisco a prerrogativa legal de diligenciar, notificar e praticar todos os atos que tornem imprescindível a busca de elementos para embasar com critério o lançamento tributário:

Art. 170. A Fiscalização será efetivada:
I - Diretamente, pelo comparecimento do agente do fisco municipal ao domicílio tributário ou quando da apresentação de documentos pelo sujeito passivo.
II - Indiretamente, através dos elementos constantes do Cadastro Fiscal ou de informações colhidas em fontes que não as do próprio sujeito passivo;
III - Através de sistema de gestão informatizado.

Outras atividades são necessariamente realizadas fora do âmbito das repartições fazendárias:

Art. 171. Os agentes do Fisco ou comissões especiais, devidamente credenciadas, terão acesso:
I - Ao interior de estabelecimentos, depósitos e quaisquer outras dependências;
II - A salas de espetáculos, bilheterias e quaisquer outros recintos ou locais onde se faça necessária a sua presença.
Parágrafo único. Para efeito deste artigo as comissões especiais serão designadas pelo Secretário da Fazenda.

O procedimento fiscal é amplo, compreendendo um conjunto de atividades interligadas ou não, com um grau maior ou menor, como a análise dos documentos

apresentados, lavraturas de termos, lançamentos, contestações etc. sendo necessário para a comprovação valores ou bases de cálculos, a ocorrência de atividades tributáveis não registradas ou lançadas nos livros e documentos fiscais, inclusive as realizadas em desacordo a legislação tributária:

Art. 172. Constituem elementos que obrigatoriamente devem ser exibidos quando solicitados:

a) elementos fiscais, livros contábeis, registros e talonários, exigidos pelo fisco federal, estadual e municipal;

b) títulos e outros documentos que comprovem a propriedade, o domínio ou a posse de imóvel;

c) os comprovantes de direito de ingresso ou em participação em diversões públicas.

Parágrafo único. Na falta dos elementos descritos neste artigo, ou ainda por vício ou fraude neles verificados, o agente do Fisco poderá promover o arbitramento, na forma do que determina o artigo 44 deste Código.

Além destas atividades, inúmeras outras são realizadas no dia-a-dia da repartição fazendária, dentre as quais é possível destacar o plantão fiscal, destinado para a orientação quanto aos procedimentos tributários, expedição de certidões e dentre tantos outros documentos de interesse do contribuinte, tanto pessoalmente ou via internet.

Evidentemente o rol de atividades exercidas pelo Fisco não é exaustivo, considerando que cada tributo possui características próprias e, conseqüentemente o seu controle por parte da fiscalização tributária se dá de forma distinta.

E ainda, nas disposições finais do CTM - art. 98 - consta que aplica-se no Capítulo referente ao ISSQN “[...] no que couber, os princípios, normas e demais preceitos da presente Lei e legislação tributária pertinente”.

A seguir, serão especificados os métodos e procedimentos adotados para a realização da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada é de natureza aplicada, com abordagem qualitativa, já que procura compreender o cenário encontrado, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos e nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa (GOLDENBERG, 1997).

Considerando que a matéria com enfoque gerencial interligado à fiscalização na administração tributária foi pouco estudada, seu objeto é exploratório e tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema. A pesquisa envolveu levantamento bibliográfico e entrevistas com pessoas que tiveram experiência prática com o problema pesquisado. E esse tipo de estudo pode ser classificado como pesquisa bibliográfica e estudo de caso (GIL, 2007).

E, com o intuito de esclarecimento, esta é a função do trabalho exploratório, uma vez que:

Este se compõe de duas partes, que podem ser realizadas paralelamente: a leitura, [...] e a coleta de informações através de entrevistas, documentos, observações. As leituras servem primeiramente para nos informarmos das pesquisas já realizadas sobre o tema e obtermos contribuições para o projeto de pesquisa. Graças a essas leituras, o pesquisador poderá evidenciar a perspectiva que lhe parece mais pertinente para abordar seu objeto de estudo. A escolha das leituras requer ser feita em função de critérios precisos: ligações com a questão inicial, dimensão razoável de leituras, elementos de análise e interpretação, abordagens diversificadas, tempo consagrado à reflexão pessoal e às trocas de pontos de vista. Enfim, os resumos corretamente estruturados permitirão tirar ideias essenciais dos textos estudados e compará-los. As entrevistas e observações completam as leituras. Elas permitem ao pesquisador tomar consciência dos aspectos da questão que sua própria experiência e suas leituras não puderam evidenciar. As entrevistas ou observações exploratórias podem preencher essa função quando não são muito diretivas, pois o objetivo não consiste em validar as ideias preconcebidas do pesquisador, mas em encontrar outras ideias. Três tipos de interlocutores são interessantes para desenvolver essas técnicas: especialistas científicos sobre o tema em estudo, informantes privilegiados e pessoas diretamente envolvidas. Ao final desta etapa, pesquisador poderá ser levado a reformular sua questão inicial de modo que ela leve em conta o trabalho exploratório (QUIVY; CAMPENHOUDT, 1995, p. 44).

A técnica utilizada foi o estudo de caso, pois segundo Yin (2005) trata-se de uma modalidade de pesquisa que consiste no exame profundo e exaustivo de um objeto, de maneira que permite o amplo e detalhado conhecimento de alguns de seus fenômenos:

A investigação de estudo de caso de estudo de caso:

- Enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado, baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de um triângulo, e, como outro resultado,

- beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados (YIN, 2005, p. 33).

O estudo de caso, de acordo com Fonseca (2002, p. 33), “visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico”, ou seja, é utilizado quando o pesquisador não pretende intervir sobre o objeto estudado, mas mostrar como o percebe.

3.1 População e amostra

A pesquisa se desenvolveu por técnica não probabilística exclusivamente com fiscais do Setor do ISSQN da Prefeitura Municipal de Novo Hamburgo, RS, ou seja, por meio da amostra intencional, pois a mesma representa um número pequeno de pessoas selecionadas, as quais foram escolhidas em razão da importância que estas representam ao estudo.

Segundo Vergara (2009, p. 3), “pode-se dizer que a entrevista é uma interação verbal, uma conversa, um diálogo, uma troca de significados, um recurso para se produzir conhecimento sobre algo”.

E, utilizando-se de critérios relacionados à qualificação, experiência, e ainda maior e menor tempo de atuação no setor de fiscalização do ISSQN no município, foram convidadas 04 pessoas para as entrevistas dentre os 17 fiscais lotados no setor de fiscalização e que efetivamente exercem a fiscalização das práticas adotadas pelos contribuintes.

3.2 Coleta e análise de dados

Os dados primários foram obtidos através da aplicação das ferramentas de análise denominadas de Análise SWOT e 5W2H e da entrevista semiestruturada, que segundo Vergara (2009, p. 15) tem por objetivo “[...] obter do entrevistado uma narrativa que expresse suas opiniões, percepções, interpretações, representações a cerca de um fato [...]”, com perguntas abertas elaboradas com base no próprio problema de pesquisa, cujos principais

aspectos estão focados na teoria e na hipótese da pesquisa. O roteiro da entrevista fará parte deste estudo como Apêndice A.

Ainda de acordo com Vergara (2009, p. 5), a “entrevista é pertinente a investigações que se utilizam, prioritariamente de outro tipo de tratamento: aquele com escopo do que se convencionou chamar de abordagem qualitativa”.

Gil (1991, p. 113) a define a entrevista como “uma forma de diálogo assimétrico, em que uma das partes busca coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação”.

A análise de SWOT é considerada uma ferramenta para que os ambientes internos e externos sejam analisados. “O termo SWOT é oriundo do idioma inglês. Significa um anagrama de Forças (*strengths*), Fraquezas (*weaknesses*), Oportunidades (*opportunities*), Ameaças (*threats*)” (DAYCHOUM, 2008, p. 7).

Quanto a análise interna, são os pontos fortes e os pontos fracos que serão analisados para que as oportunidades sejam adequadamente visualizadas pela instituição, ajustando-se aos recursos disponíveis e as deficiências sejam corrigidas, transformando-se assim em resultados positivos para a mesma.

Já no que tange a análise do ambiente externo, a finalidade é fazer a identificação das oportunidades e das ameaças que podem vir a influenciar a capacidade do setor de alcançar os objetivos traçados e que ainda não foram percebidas claramente pelos administradores. Quando identificadas poderão contribuir para que o resultado financeiro da instituição seja elevado e os prejuízos oriundos de processos litigiosos entre o fisco e o contribuinte sejam diminuídos.

Igualmente, a aplicação do método 5W2H consiste basicamente em fazer perguntas no sentido de obter as informações primordiais sobre o processo de fiscalização em estudo, pois segundo Daychoum (2008, p. 73) trata-se de uma “ferramenta que pode ser aplicada em várias áreas de conhecimento, servindo como base de planejamento”.

Daychoum (2008, p. 74) apresenta a ferramenta, como:

WHAT? □ O que? / Que? / Qual?

WHO? □ Quem?

WHY? □ Por que?

WHERE? □ Onde?

WHEN? □ Quando?

HOW? □ Como?

HOW MANY?/ HOW MUCH? □ Quantos?/Quanto?

Os dados secundários foram coletados a partir da legislação vigente e outros documentos disponíveis referentes às atividades de tributação, fiscalização, planejamento e execução da atividade fiscalizatória, observando-se os limites estabelecidos por força do sigilo fiscal.

A análise dos resultados deu-se de forma explanatória - pois segundo Yin (2005, p. 149) “o objetivo não é concluir o estudo, mas desenvolver ideias para um novo estudo”, e foi alcançada através da técnica de triangulação entre os dados primários e secundários, convergindo sobre a mesma o referencial teórico da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de avançar nos estudos sobre fiscalização tributária, o resultado da análise dos dados encontrados, a seguir descrito de forma explanatória, verificou como ocorre o processo de fiscalização do ISSQN no município de Novo Hamburgo e buscou ainda conhecer a percepção e as dificuldades encontradas pelos fiscais quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária e da execução do referido processo. Ou seja, seguiram, de certo modo, ao atendimento dos objetivos específicos para chegar, por fim, ao objetivo geral desta pesquisa.

Dessa maneira, com a triangulação dos dados primários e secundários, serão apresentados os resultados obtidos nas entrevistas, com base no referencial teórico do presente estudo, obtido a partir da legislação vigente e estudos teóricos já realizados sobre o tema, os quais consolidam o processo de fiscalização em nosso país.

Foram entrevistados quatro fiscais concursados que efetivamente exercem a fiscalização das práticas adotadas pelos contribuintes no município, sendo respectivamente dois com maior tempo e dois com menor tempo de atuação na área fiscal. Todos possuem formação superior, e três dos entrevistados possuem curso de especialização.

A fim de resguardar a identidade dos mesmos, estes serão denominados de entrevistado 1 a entrevistado 4.

As informações partem da questão orientadora da pesquisa, referente ao processo de fiscalização, e dentre as pessoas entrevistadas, as mesmas reconhecem que a CF atribuiu à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência tributária e igualmente a competência para fiscalizá-lo.

Cientes de que se trata de uma atividade de extrema complexidade, na qual a manifestação da vontade do Estado acontece através da legislação, cuja função não pode ser exercida sem limites, predominando o interesse público, em detrimento aos interesses individuais, os mesmos avaliam que o disposto no inciso XVIII do art. 37, o qual estabelece que “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos”, não é aplicado de forma ampla, vindo a refletir muitas vezes na eficácia e efetividade do processo fiscalizatório.

A competência dada ao fiscal para a constituição do crédito tributário pelo lançamento tem respaldo no art. 142 do CTN. E com a visualização clara de suas obrigações, responsabilidades e ética em relação ao tema abordado, de como “[...] verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo [...]” (CTN, art. 142), os contextos – em parte - são sustentados tecnicamente pelos mesmos:

[...] o papel principal do fisco no desempenho de suas atribuições compreende a da observação do cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo) e obrigações acessórias (entrega da declaração, emissão de nota fiscal, prestação de informações quando requisitado) - ambas estabelecidas pela legislação. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, a atividade de fiscalização tributária é plenamente vinculada, isto é, o fiscal deve fiel observância a Constituição, princípios e ordenamento jurídico, não existindo espaço para a impessoalidade [...] (Entrevistado 1)

Na sequência, no que diz respeito à integração, assistência e permuta de informações entre os entes federados, na forma da lei ou convênio, conforme previsão da CF/88 no art. 37, inciso XXII e art. 199 do CTN, confirmam a existência de convênios com a Receita Federal do Brasil e Receita Estadual do RS, no entanto revelam que inexistente a mútua assistência, mas apenas a troca de informações quando solicitadas.

[...] um exemplo é o convênio com a Receita Estadual para troca de informações sobre cartões de crédito [...] (Entrevistado 4)

[...] desconheço convênio para cruzamento de informações, apenas para geração de informações requisitadas [...] (Entrevistado 2)

Outra preocupação latente no setor se dá quanto à discussão das informações e ampliação dos conhecimentos com relação à melhoria dos procedimentos adotados.

Além da dificuldade de interpretação e aplicação da legislação tributária, deixam em evidência que os principais problemas encontrados no desenrolar do processo fiscalizatório concentram-se também na falta de normas internas e padronização dos procedimentos adotados para a execução do mesmo.

[...] deveria haver uma regra de fiscalização para cada segmento fiscalizado. Criação de um comitê permanente de estudos e definição de regras para processos e procedimentos de fiscalização [...] não há regramento nas fiscalizações [...] existe a dificuldade na interpretação da legislação [...] (Entrevistado 2)

[...] entre as principais dificuldades destaca-se as diferenças de entendimento dentro do próprio setor [...] (Entrevistado 4)

Igualmente relatam a falta de atualização e aperfeiçoamento dos conhecimentos técnicos aplicáveis no procedimento fiscal:

[...] são pouquíssimos os cursos oferecidos aos fiscais para aperfeiçoamento ou atualização; Quando ocorrem, em geral, ficam restritos a um grupo específico de pessoas [...] (Entrevistado 1)

[...] peca o gestor em não promover o intercâmbio permanente de estudos e aperfeiçoamentos dos envolvidos nos processos de fiscalização [...] (Entrevistado 2)

Tal situação reflete a necessidade de planejamento das ações, a qual já foi prevista por França (2008), principalmente no que tange aos objetivos da fiscalização.

Bem como o mesmo autor lembra que além da política de valorização dos servidores que atuam no cargo de agente fiscalizador, com remuneração condigna, a valorização também deve ser dar “pelo estímulo ao aperfeiçoamento funcional, participação e simpósios, congressos, atualizações, frequência em cursos de pós-graduação *lato e stricto sensu* [...] e participação em programas de educação fiscal (FRANÇA, 2012).

A fiscalização é mencionada no CTN - que cuida de definir as regras gerais e com base ainda na competência tributária prevista pela CF/ 88 - e no município de Novo Hamburgo o ISSQN atualmente é regido pela Lei Municipal nº 1.031/2003 e alterações posteriores, a qual fixa as alíquotas do referido imposto, o modo de tributar e fiscalizar.

Diante disso, e ao confrontar elementos da Legislação Tributária, os fiscais entendem que tal confronto deve ser feito de forma vertical, ou seja, de cima para baixo (do geral – a Constituição, para o específico – as normas infra legais), ou de baixo para cima, quando se confronta a norma com a lei, e esta com a Constituição, a fim de aferir os elementos de legalidade e constitucionalidade, porém em muitas situações acham inadequada a legislação reguladora do tributo, principalmente no que se refere à identificação do fato gerador e a responsabilidade de seu recolhimento e citam como exemplo os polêmicos itens da Lista de Serviço relacionados à construção civil, internet, leasing, cartão de crédito, dentre outros.

Embora a Legislação Tributária seja, por excelência, meio coercitivo de cumprimento da obrigação principal e acessória, os mesmos igualmente realizam um conjunto de atividades integradas ou não, já enumeradas por Batista Jr. (2001), seguidas dos procedimentos de auditoria definidos por Attie (2011).

Realizam ainda diversas ações de orientação, controle e investigação direcionados ao alcance dos objetivos - imediatos e mediatos - sendo que o primeiro pode ser alcançado concomitantemente à ação administrativa; já o segundo depende de diversos fatores e

circunstâncias e demandam de tempo para a sua concretização, conforme discorre França (2012).

Na sequência de atos imprescindíveis ao cumprimento da ação fiscal e com relação a disponibilização dos dados internos necessários para realização da fiscalização e a segura constituição do crédito tributário - mediante o uso de procedimentos, sistemas e instrumentos designadamente instituídos para a conferência das declarações e dos recolhimentos efetuados - asseveram na unanimidade que:

[...] os dados disponibilizados não são totalmente confiáveis, pois em alguns aspectos não há detalhamento dos mesmos; Algumas informações necessitam de uma revisão por parte do fiscal em razão de problemas de migração ou de erros decorrentes do software de fiscalização [...] (Entrevistado 1)

[...] infelizmente não são confiáveis [...] (Entrevistado 2)

[...] não há confiabilidade e com isso há retrabalho [...] (Entrevistado 3)

[...] o sistema de informações além de não ser totalmente confiável nas informações nele armazenadas, por vezes apresenta conflito de informações que implicam em mais pesquisas para confirmação por parte do fiscal, demandando maior tempo para os procedimentos [...] (Entrevistado 4)

Tais situações e dificuldade são relatadas nos estudos de Schöntag (2011, p. 2), quanto a “ausência de sintonia entre os recursos legais, administrativos e tecnológicos necessários à implantação de um sistema confiável e eficaz na arrecadação do ISS.”

O acentuado desenvolvimento tecnológico traz a necessidade de modernização da atividade fiscalizatória, uma vez que a nova realidade modifica conceitos e cria diferentes parâmetros, e o moderno modelo de fiscalização está centrado no controle das informações fiscais e contábeis dos contribuintes e passa a ser feita mediante cruzamentos de dados e de informações, pois já alerta França (2012, p. 110) que “a Administração Tributária em seu poder-dever de fiscalizar, terá que abandonar os métodos jurássicos de fiscalização [...]”.

Em resumo, as principais dificuldades encontradas no desenrolar do processo fiscalizatório é relatada abaixo:

[...] As principais dificuldades residem num software que não disponibiliza dados com total segurança, além de apresentar erros com certa frequência; o software também poderia ampliar a gama de cruzamento de informações; Outros obstáculos que impedem uma melhor eficiência da fiscalização estão vinculados à legislação municipal (necessita uma revisão) e a treinamento continuado; inexistem roteiros e fluxogramas para facilitar o desempenho das atribuições; Por fim, para consecução dos objetivos de uma entidade, é fundamental a existência de reuniões por parte da diretoria com sua equipe para o debate de troca de ideias, aspecto este ausente no setor [...] (Entrevistado 1)

Diante de tais informações e da extrema importância que envolve a atividade fiscalizatória da administração pública, as oportunidades e ameaças (variáveis resultantes da análise do ambiente externo) e os pontos fortes e fracos (variáveis resultantes da análise do ambiente interno) que interferem de alguma forma no processo de fiscalização foram identificadas através da análise SWOT.

Assim, com base nas informações fornecidas pelos entrevistados e com o auxílio da ferramenta de análise, foi possível identificar - no ambiente interno - que a equipe de fiscalização é proativa, pois mesmo diante das dificuldades apontadas realizam suas atividades com presteza, fiscalizando e arrecadando os valores essenciais à manutenção do Estado.

E, de acordo com o estabelecido pela Constituição Federal, possuem competência legal para agir, pois os atos administrativos da Fiscalização requerem a competência da autoridade, associada ao poder coercitivo da lei.

No entanto tais fatores positivos são de certa forma reduzidos pelas necessidades assinaladas, principalmente no que tange a infraestrutura de informática (TI), acesso às informações e aos dados necessários ao desempenho das atividades, igualmente associada a ausência de planejamento interno – ou seja, falta de normas internas, padronização, aperfeiçoamento e atualização - tanto das rotinas quanto da legislação aplicáveis na fiscalização.

Quanto ao ambiente externo, quando consolidados os pontos fortes e corrigidos os pontos fracos, o reflexo se dará nas oportunidades e ameaças encontradas, pois com o combate à sonegação será elevada a arrecadação, tornando o Estado atuante e forte, possibilitando a ampliação das políticas públicas e conseqüentemente a realização do bem comum para a sociedade.

De forma sintetizada, o quadro 1 apresenta os dados referentes as variáveis do ambiente interno e externo.

Em relação ao ambiente interno (variáveis controláveis) e ao ambiente externo (variáveis não controláveis) foram identificados os seguintes pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças:

AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
Pontos Fortes	Oportunidades
Equipe técnica proativa Poder coercitivo do fisco Competência para agir	Aumento da arrecadação do ISSQN Ampliação de Políticas Públicas Realização do bem comum
Pontos Fracos	Ameaças
Infraestrutura de informática Dificuldade de acesso às informações e dados estratégicos Rudimentar cultura de planejamento	Aumento da sonegação Baixa arrecadação Estado mínimo (pouco atuante e fraco)

Quadro 1 - Análise SWOT

Fonte: Elaborado pela autora.

Conhecidas as causas e efeitos no que diz respeito ao ambiente interno e externo - sendo válido observar não só o fato de que a Administração Tributária deverá ter recursos prioritários para a realização de suas atividades, mas também o fato de que deverá atuar de forma integrada com as outras autoridades fiscais da Federação - a título de colaboração de melhorias, foi possível, com o auxílio da ferramenta 5W2H, estabelecer um plano de ação para o quinquênio de 2013 a 2017 - destacado no quadro 2 - o qual se trata de uma demonstração do que pode ser feito para que as oportunidades sejam alcançadas, ajustando-se aos recursos disponíveis, e as deficiências sejam corrigidas, transformando-se assim em resultados positivos para a instituição.

(Continua)

WHAT ? O que?	WHO? Quem?	WHY? Por que?	WHERE? Onde?	WHEN? Quando?	HOW? Como?	HOW MANY? Quantos Custa?
Aumentar a arrecadação do ISSQN	Toda a equipe de fiscalização.	Aumentar os recursos para investir em políticas públicas.	Setor de Fiscalização do ISSQN.	De 2013 a 2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Conscientizar os contribuintes 2. Reduzir a sonegação 3. Manter os servidores atualizados e qualificados 4. Administrar com eficiência e eficácia. 5. Fortalecer a imagem da fiscalização. 6. Celebrar novos convênios 	Aproximadamente 10% do valor do ISS arrecadado no ano anterior
Desdobramento						
Conscientizar os contribuintes	Toda a equipe de fiscalização	Aumentar a receita	No setor	A partir de Janeiro de 2013	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ampliar e melhorar serviços e atendimento dos contribuintes. 2. Diferenciar o atendimento com orientação pedagógica. 3. Conhecer as dúvidas dos contribuintes. 	Aproximadamente 2% do valor do ISS arrecadado no ano anterior
Reduzir a sonegação	Diretor do setor e fiscais	Controlar os pagamentos do ISS e realizar o cruzamento de dados dos contribuintes	No setor	De 2013 a 2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cadastro dos contribuintes 2. Relatórios de inconsistências. 	Aproximadamente 2% do valor do ISS arrecadado no ano anterior

(Conclusão)

WHAT ? O que?	WHO? Quem?	WHY? Por que?	WHERE? Onde?	WHEN? Quando?	HOW? Como?	HOW MANY? Quantos Custa?
Desdobramento						
Manter os funcionários atualizados e qualificados	Administração	Qualificar o atendimento e a fiscalização.	No setor e Cursos	De 2013 a 2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Oferecer treinamento direcionado 2. Instigar a comunicação aberta entre Gestor Público, Diretores do departamento e Fiscais. 3. Manter a equipe atualizada sobre a legislação e novos métodos de fiscalização. 4. Ampliar a comunicação interna 	Aproximadamente 2% do valor do ISS arrecadado no ano anterior
Administrar com eficiência e eficácia	Gestor Público, Diretores do departamento e Fiscais.	Para satisfazer as necessidades dos contribuintes e servidores	No setor	De 2013 a 2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Buscar atualizações constantes sobre novas tecnologias e as mudanças de legislação. 2. Manter um ambiente saudável no dia-a-dia no relacionamento entre contribuintes e Fiscais. 	Aproximadamente 2% do valor do ISS arrecadado no ano anterior
Fortalecer a imagem da fiscalização	Toda a equipe de fiscalização	Para garantir credibilidade e confiança na função em que atua.	No setor, na comunidade e nos meios de comunicação	De 2013 a 2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Qualificar o atendimento ao contribuinte 2. Participar de eventos e campanhas sociais 3. Aumentar a divulgação 	Aproximadamente 1% do valor do ISS arrecadado no ano anterior
Celebrar Convênios	Gestor Público	Para integração das Administrações tributárias da União, Estados e Municípios .	Na União, Estados e Municípios.	De 2013 a 2017	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pesquisar os Convênios 2. Estudar a viabilidade 	Aproximadamente 1% do valor do ISS arrecadado no ano anterior

Quadro 2 - Plano de Ação - Quinquênio 2013 a 2017

Fonte: Elaborado pela autora.

Além da estratégia SWOT, o ponto de partida para a elaboração do plano de ação proposto no quadro 2, consistiram ainda nas necessidades e nas informações apontadas pelos fiscais entrevistados.

Foi realizado o desdobramento das formas de como fazer, a partir dos seis itens relacionados na questão principal, cujas ações sugeridas servirão de orientação para toda equipe envolvida no processo de fiscalização, facilitando tanto a tomada de decisões quanto a atribuição de responsabilidades para que os objetivos traçados sejam alcançados. E, para a realização das ações propostas ficou estimado aproximadamente 10% do valor total do ISSQN efetivamente arrecadado no ano anterior.

A primeira ação - conscientizar os contribuintes - do dever de pagar os tributos, ou seja, da responsabilidade dos mesmos em apresentar com transparência e ausência de simulações na declaração dos valores apurados da obrigação tributária e o cumprimento das obrigações acessórias, mediante a ampliação e melhorias dos serviços já disponibilizados e da diferenciação do atendimento com ênfase na fiscalização pedagógica pertinente ao ISS.

Para que a comunidade conscientize-se do seu dever de pagar tributos, é necessário, primeiramente, que ela possa conhecer os impostos, entendê-los, fiscalizá-los e cumpri-los. Isso constitui um direito e um dever civil. Há, porém, um problema: a aversão popular ao pagamento de tributos e, conseqüentemente, a sonegação dos mesmos.

Por esse motivo, as ações de conscientização devem ser norteadas no sentido de esclarecer todas as dúvidas dos cidadãos, ouvindo-os e providenciando meios de não apenas sanar suas dúvidas como, de fato, despertar a consciência cidadã de cada contribuinte, inclusive desenvolvendo atividades de orientação em escolas, preparando assim os futuros cidadãos novo hamburgueses para uma maior consciência tributária e social.

Nesse sentido, poder-se-ia contar com um dos pontos fortes do ambiente interno, conforme quadro 1: a equipe técnica proativa do setor de fiscalização. Caberia a essa equipe a elaboração de um projeto de conscientização da população sobre a importância dos tributos municipais, nos quais se enquadra o ISSQN. Para viabilizar tal intento, seria necessário recorrer-se a um planejamento estratégico de ações a serem elaboradas, inclusive contemplando os níveis tático e operacional de tais ações. Essa equipe poderia ser integrada também por parceiros, como por exemplo: voluntários que queiram participar, patrocinadores, membros da prefeitura de Novo Hamburgo e Câmara de Vereadores.

Assim, por meio da explanação e divulgação sobre os impostos municipais e sua importância, sobretudo mostrando como as contribuições tributárias geram benefícios ao município e aos cidadãos, acredita-se que possa ser alcançado o objetivo de que a maciça

população do município torne-se conhecedora dos impostos e que se reduza a prática ilegal da sonegação.

A segunda ação - reduzir a sonegação - com o uso intensivo de tecnologias da informação (TI), revisão do cadastro fiscal dos contribuintes e apoio de uma política voltada à integração dos processos de fiscalização, no sentido de garantir uma gestão fiscal responsável.

Para auxiliar na consecução de tal objetivo, seria relevante que o Poder Executivo Municipal reavaliasse as tecnologias de informação vigentes, bem como os demais pontos francos mencionados na análise SWOT (Quadro 1). Ou seja: infraestrutura de informática, dificuldade de acesso a informações e dados estratégicos e rudimentar cultura de planejamento.

A exemplo de outras prefeituras do país¹, uma maneira eficaz de se obter o aumento da arrecadação do ISS, é a implantação de:

- Nota Fiscal Eletrônica (NFE);
- Cadastro dos prestadores de serviços de outros municípios; e
- Contratação de mais auditores fiscais.

Quando a prefeitura oferece desconto no pagamento do IPTU ao contribuinte que apresentar notas e/ou cupons fiscais, isso o estimula a exigir a nota fiscal nas operações de compras e serviços, o que conseqüentemente, reduz a sonegação.

Não obstante, é necessário que o setor de fiscalização da prefeitura, através de uma ferramenta de TI específica para controlar o ISSQN², realize de maneira eficaz e eficiente o cruzamento das informações. Assim, ao gerar a NFE automaticamente para prestadores e tomadores de serviços, faz-se possível que haja um controle de arrecadação em tempo real.

Cadastrar os prestadores de serviços de outros municípios em um sistema informatizado e integrado bem como contratar mais auditores fiscais também são medidas que certamente viriam a contribuir para reduzir a sonegação.

A terceira ação - manter os servidores atualizados e qualificados - com a promoção de treinamento direcionado, com constantes atualizações referentes a aplicação da legislação e a implantação de novos métodos de fiscalização e larga comunicação interna.

¹ Dentre várias, pode-se aqui citar a Prefeitura Municipal de Maceió-CE, conforme notícia veiculada em: <http://www.noticialatina.com/artman/publish/article_500.shtml> e a Prefeitura Municipal de Curitiba -PR, conforme notícia veiculada em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1301764&tit=Arrecadacao-de-IPTU-e-ISS-aumenta-84-e-187-em-Curitiba>>.

² Para exemplificar: uma ferramenta de escrituração eletrônica com controle e gestão completa do ISSQN é o *GissOnline*, que atualmente é utilizada em mais de 100 municípios do Brasil para controle e combate à sonegação fiscal. Mais informações em: <<http://portal.gissonline.com.br/>>.

Esse é um aspecto fundamental, uma vez que servidores pouco qualificados, por mais boa vontade que tenham, carecerão de conhecimentos técnicos pertinentes a consecução de suas funções. A legislação tributária é bastante dinâmica, necessitando aos profissionais que atuam nessa esfera, estarem permanentemente em treinamento e atualizações. Porém, como mencionado nas entrevistas feitas, o que ocorre é justamente o oposto: não há uma política de capacitação dos servidores, e quando há, esta atinge apenas a um número restrito de pessoas.

É definitivamente necessária a vontade política para a capacitação profissional e o desenvolvimento dos profissionais, para conduzir esse contingente enorme de mudanças extremamente necessária.

A quarta ação - administrar com eficiência e eficácia - visa a assegurar que a tributação proporcione ao Estado as condições de realização do bem comum, voltados às políticas sociais e ao desenvolvimento econômico. Assim, compreende-se que a prefeitura é eficaz na gestão dos tributos quando faz o seu papel, atingindo os resultados e metas definidos no orçamento para arrecadação de receitas tributárias, e é eficiente quando faz isso da melhor maneira possível, utilizando os recursos disponíveis da melhor forma, sejam eles humanos ou materiais, tangíveis ou intangíveis, com o menor custo possível e com a maior agilidade permitida a cada caso.

Nesse sentido, para que tal finalidade se concatene é necessário que sejam reformulados os processos de trabalho no setor de fiscalização de tributos prefeitura, a começar pela rudimentar cultura de planejamento, aspecto já apontado na análise SWOT como um ponto fraco (Quadro 1).

Uma vez que é justamente o planejamento que define os objetivos a serem buscados e escolhe as estratégias e ações para atingir tais objetivos, claro está que fazer um planejamento incipiente pode ocasionar diversos problemas, como má qualidade dos serviços prestados, erros nos lançamentos dos impostos, insatisfação dos consumidores, desmotivação dos servidores, entre outros. Em resumo, isso acarreta em ineficácia e ineficiência dos serviços prestados.

Além disso, de acordo com dados obtidos nas entrevistas do presente estudo, pode-se constatar que o setor carece de reuniões periódicas, de modo que muitas informações pertinentes ao objeto do trabalho acabam tomando vias diversas no momento da execução, refletindo assim uma falha nos processos comunicacionais da administração. Isso, somado à rudimentar cultura de planejamento da prefeitura, também corrobora para a ineficiência dos procedimentos.

Não obstante, a atividade fiscalizatória tributária tem por escopo assegurar que a tributação seja eficiente e com esta eficiência proporcione ao Estado as condições de realização do bem comum para a sociedade.

Concluindo, pode-se afirmar que a mudança de fatores do ambiente interno, sobretudo uma efetiva atuação e transformação dos pontos fracos, pode afetar positivamente os fatores externos, sobretudo as oportunidades. Em outras palavras: em havendo mais planejamento organizacional, cumprindo-se processos e procedimentos com eficiência e eficácia, com amparo em ferramentas eficazes de TI, dentre outros fatores, aumentar-se-ia a arrecadação do ISSQN, e assim poder-se-ia investir mais em políticas públicas que beneficiassem ao maior número possível de pessoas e assim, realizar-se-ia o bem comum.

A quinta ação - fortalecer a imagem da fiscalização - considerando aspectos como o poder coercitivo do fisco, bem como a competência legal e normativa para agir, pontos fortes elencados no quadro 1, faz-se necessário e urgente fortalecer a imagem da fiscalização perante a comunidade do município como também internamente: tanto dentro do setor (autoimagem) como perante os demais setores e esferas da administração municipal. Nesse viés, a qualidade dos serviços prestados aos contribuintes é um verdadeiro cartão de visitas, pois sinaliza aspectos elementares e importantes acerca da função fiscalizadora do município, revestindo-se de elo entre o contribuinte e consecução da finalidade pública. Em suma, é no contato com o contribuinte, dirimindo cada situação que se apresenta, que esboça-se, constrói-se ou reconstrói-se a imagem da Administração Pública pela via da fiscalização.

Assim, de acordo com o quadro 2, três formas são vistas como possibilidade de realizar o intento da quinta ação:

1. Qualificar o atendimento ao contribuinte;
2. Participar de eventos e campanhas sociais;
3. Aumentar a divulgação.

Aqui, cabe identificar que ao ser implementada a primeira ação (conscientizar os contribuintes quanto ao que são e a importância dos impostos), de acordo com comentários já tecidos no referido tópico, pode-se aproveitar o ensejo e executar conjuntamente e no que couber a quinta ação no sentido de fortalecer a imagem da fiscalização.

Isso porque, no caminho de orientar, conscientizar e despertar o papel cidadão no que tange a seus direitos e deveres, pode-se semear o fortalecimento da imagem da fiscalização, divulgando seu papel, mostrando com transparência onde estão sendo investidos os recursos angariados com o ISSQN, e sobretudo executando um atendimento qualificado e norteado

pela legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência que são princípios consagrados constitucionalmente e inerentes a boa prestação do serviço público.

A sexta e última ação proposta - celebrar novos convênios - visando o efetivo combate à sonegação, integrando as administrações tributárias da União, Estados e Municípios, com o objetivo de cruzar informações e alimentar um grande banco de dados, que muna o fisco com os elementos que sejam importantes e necessários para a efetiva fiscalização, com um acompanhamento ágil e eficiente da situação tributária dos contribuintes.

Portanto, como pode-se observar há muito que se melhorar, uma vez que o processo de fiscalização necessita de melhor sistematização não só no método estabelecido pela Legislação, mas principalmente na metodologia adotada e suas respectivas ferramentas.

5 CONCLUSÃO

A legislação tributária, observando o disposto no Código Tributário Nacional, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

O ISSQN é um dos principais impostos da competência municipal, cujo valor arrecadado pelo município pode ser muito significativo, o qual tem como mandamento principal e específico a Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003.

Na execução da fiscalização tributária do ISSQN, se desenrolam ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo.

Trata-se de uma atividade de alta complexidade, levando-se em conta o seu extenso campo de abrangência e o crescimento cada vez maior do setor de serviços na economia nacional, a qual exige que o fiscal tenha uma visão adequada e um profundo conhecimento da legislação aplicada.

Diante do exposto, o objeto de pesquisa deste estudo foi o Setor de Fiscalização do ISSQN do município de Novo Hamburgo, e teve como foco o processo de fiscalização do referido imposto, pois buscou responder a seguinte questão: Como ocorre o processo de fiscalização do ISSQN no Município de Novo Hamburgo?

Nesse contexto, o objetivo geral foi de verificar como ocorre o processo de fiscalização de obtenção da receita própria denominada ISSQN no município de Novo Hamburgo/ RS – buscando identificar seus pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças.

A metodologia utilizada foi a técnica de um estudo de caso, através da busca de dados primários com o emprego do Roteiro de Entrevistas (Apêndice A), contendo a questão orientadora da pesquisa, aplicada a 4 entrevistados que atuam no já mencionado setor, procurando retirar os aspectos mais importantes da atual conjuntura, juntamente com a aplicação das ferramentas de análise SWOT e 5W2H.

Do mesmo modo, procurou-se aferir o sentido dos conceitos e caracterizar o alcance dos mesmos no contexto geral, os quais foram triangulados com os dados secundários obtidos a partir da legislação vigente e outros documentos disponíveis referentes às atividades de

tributação, fiscalização, planejamento e execução da atividade fiscalizatória, observando-se os limites instituídos por força do sigilo fiscal.

Dentre os objetivos específicos propostos e apesar do quadro de fiscais, possuir formação acadêmica de elevada capacidade técnica, foi possível deduzir que os mesmos encontram dificuldades na interpretação e aplicação da legislação tributária, e revelam ainda, suas necessidades, as quais podem ser justificadas, de certa forma, pela falta de planejamento interno, aperfeiçoamento profissional, renovação da estrutura de trabalho, tecnologias e fontes de informações.

Assim, conclui-se que esta Monografia vem oferecer a resposta à questão apresentada, bem como uma visão geral do processo de fiscalização, confirmando-se ainda a hipótese apresentada, de que o processo de fiscalização ocorre de acordo com o ciclo de positivação do direito tributário, pois a manifestação da vontade do Estado acontece através da legislação, cuja função não pode ser exercida sem limites, predominando o interesse público, em detrimento aos interesses individuais.

Atingiu ao mesmo tempo seu objetivo geral, visto que foi possível perceber - no cenário encontrado - o contorno da legislação, da teoria e da realidade dos fiscais que atuam no setor pesquisado, destacando-se fatores relacionados principalmente à inobservância ao assegurado pela própria Constituição Federal, no que diz respeito à atividade essencial do Estado, a qual deve dispor de meios para seu exercício, ou seja, o mínimo indispensável ao atingimento da missão de efetivar a arrecadação dos recursos públicos que ao final serão revertidos ao bem comum da coletividade e protegida de possíveis ingerências políticas e econômicas.

Cabe salientar que este trabalho não exauriu o assunto sobre o tema, considerando que o mesmo foi analisado sob a ótica da legislação e teoria - não nas suas práticas ou ações - o que devido a sua importância fica como sugestão para a realização de novas pesquisas.

Bem como, vale explicar que se o mesmo estudo fosse realizado em setores de fiscalização de outros municípios, dos Estados ou da União, provavelmente os resultados discordariam entre si, em razão de suas estruturas – sistêmicas e integradas – e dos meios disponibilizados para seu exercício, ou seja, tendo estas ou não os recursos prioritários e suficientes para a realização de seus objetivos e, na forma da lei, precedência sobre os demais setores administrativos.

Por fim, mesmo diante das limitações quanto à escassa literatura sobre o assunto abordado, espera-se que esta pesquisa não seja apenas um avanço na reestruturação e organização da atividade tributária do município ora estudado, mas também, que sirva para

estimular a reflexão dos gestores públicos, a fim de que estes considerem, de fato, essa atividade como essencial ao funcionamento do Estado, fortalecendo a autonomia da Administração Tributária e seu processo de fiscalização, garantindo assim que a tributação proporcione ao Estado as condições de realização do bem comum, voltados às políticas públicas e ao desenvolvimento econômico.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2012.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 jun. 2012.

_____. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Planalto**. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2012.

BORDIM, Luiz Carlos Vitali. **Administração tributária: Características Gerais, Modelo de Organização, Tendências Internacionais e Autonomia**, p. 40. Disponível em:
http://www.sindifiscomg.com.br/loat/Administracao_Tributaria.pdf>. Acesso em: 19 out. 2012.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Direito tributário e finanças públicas II**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 2010. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/8/88/Direito_Tribut%C3%A1rio_e_Finan%C3%A7as_P%C3%BAbl_icas_II.pdf>. Acesso em: 02 set. 2012.

DAYCHOUM, Merhi. **40 Ferramentas e técnicas de gerenciamento**. 3. ed. São Paulo: Brasport, 2008. Disponível em:
<http://books.google.com.br/books?pg=PA73&dq=m%C3%A9todo+5w2h&sig=vJPrfmZ7Yqv2XjpnldBAYp9vVqE&ct=result&id=jQ_JOBtvvgBAC&ots=UCSCPJmJNT#PPA77,m1>
Acesso em: 20 set. 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FEE. Fundação de Economia e Estatística. **PIB trimestral — 1º trim./2012**. Disponível em: <<http://www.fee.tche.br/sitefee/pt/content/estatisticas/pib-trimestral-2012-1.php>>. Acesso em: 09 out. 2012.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. Curitiba: Juruá, 2008.

_____. **Fiscalização tributária – Prerrogativas e Limites**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GUADAGNIN, Luis Alberto. **Administração tributária: os tributos da gestão dos tributos. DEE em Revista**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda/ DRPE/ DEE. Ano 2, n.4.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton LUIZ. **Parcelamento do crédito tributário**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetrus, 2003.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria – prática – questões polêmicas / ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza / nos termos da Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003**. 4. ed. São Paulo: EDIPRO, 2012.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico**. Conceitos, Metodologia, Práticas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

QUIVY, R.; CAMPENHOUDT, L. V. **Manuel de recherche en sciences sociales**. Paris: Dunod, 1995.

ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS com o professor José Rosa**. 3. ed. Itu, SP: Ottoni Editora, 2012.

SCHÖNTAG, Rodolfo R. **Os reflexos do princípio da eficiência na gestão tributária: Imposto Sobre Serviços (ISSQN)**. Disponível em:
<<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/os-reflexos-do-princ%C3%ADpio-da-efici%C3%AAncia-na-gest%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-imposto-sobre-servi%C3%A7os-issqn>>. Acesso em: 10 out. 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Métodos de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE

APÊNDICE A - Roteiro das entrevistas

- 1 - Como ocorre o processo de fiscalização do ISSQN no Município de Novo Hamburgo?
- 2 - Quais os principais aspectos que devem ser considerados na fiscalização do ISSQN?
- 3 - O setor possui normas/ regras/ regulamentos estabelecidos de fiscalização?
- 4 - Já foi realizado algum estudo se haveria outra forma de atuar ou complementar os procedimentos de fiscalização empregados atualmente?
- 5 - Você acredita que o sistema de informações atualmente utilizado abrange todos os requisitos para o procedimento de fiscalização do ISSQN. Ele é completo?
- 6 - O sistema de informações disponibilizado traduz confiança e segurança aos dados apresentados para fins de fiscalização?
- 7 - O setor possui convênios com outros entes da federação para fins de cruzamento de informações dos contribuintes?
- 8 - Quais as principais dificuldades encontradas no desenrolar do processo fiscalizatório?
- 9 - Como se discute as informações e se ampliam os conhecimentos com relação à melhoria dos procedimentos adotados no processo de fiscalização?
- 10 - Existe no Setor, a constante atualização e aperfeiçoamento dos conhecimentos técnicos aplicáveis na auditoria?