



UDESC

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA – UDESC

CENTRO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO E SOCIOECONÔMICAS – ESAG

PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**PROPOSTA DE APERFEIÇOAMENTO DO
PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE
ISS NO SETOR PORTUÁRIO DO MUNICÍPIO DE
PARANAGUÁ - PR**

AMANDA MACIEL CARNEIRO

FLORIANÓPOLIS, 2019

AMANDA MACIEL CARNEIRO

**PROPOSTA DE APERFEIÇOAMENTO DO PROCESSO DE
FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ISS NO SETOR PORTUÁRIO DO
MUNICÍPIO DE PARANAGUÁ - PR**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração do Centro de Ciências Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Fabiano Maury Raupp.

Coorientador: Leonardo Secchi.

FLORIANÓPOLIS - SC

2019

**Ficha catalográfica elaborada pelo programa de geração automática da
Biblioteca Setorial do ESAG/UDESC,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

Carneiro, Amanda Maciel

Proposta de aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do Município de Paranaguá - PR / Amanda Maciel Carneiro. -- 2019.
217 p.

Orientador: Fabiano Maury Raupp

Coorientador: Leonardo Secchi

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração, Florianópolis, 2019.

1. Fiscalização tributária. 2. ISS. 3. Setor Portuário. I. Raupp, Fabiano Maury . II. Secchi, Leonardo. III. Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração. IV. Título.

AMANDA MACIEL CARNEIRO

**PROPOSTA DE APERFEIÇOAMENTO DO PROCESSO DE
FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ISS NO SETOR PORTUÁRIO DO
MUNICÍPIO DE PARANAGUÁ - PR**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração do Centro de Ciências Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Banca Examinadora

Orientador:

Prof. Dr Fabiano Maury Raupp.
Universidade do Estado de Santa Catarina

Coorientador:

Prof. Dr. Leonardo Secchi
Universidade do Estado de Santa Catarina

Membro:

Prof. Dr. Luiz Felipe Ferreira
Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 13 de maio de 2019.

Dedico este trabalho aos meus pais, irmão e namorado, grandes apoiadores neste projeto e em todos os outros da minha vida, que me ensinam diariamente o significado de família e amor.

Ao meu avô, *in memoriam*, doutor na Academia e fora dela, símbolo de simplicidade e bondade e, por suas qualidades, sempre saudoso e eterno.

AGRADECIMENTOS

Agradeço às muitas mãos que tornaram possível essa pesquisa:

À minha família: meus pais, meu irmão e meu namorado. Por entenderem minhas ausências, acalmarem minha ansiedade e incentivarem a conquista dos meus sonhos, *ab aeterno*. Por estarem sempre presentes, interessados em debater e entender meus trabalhos, e vibrarem comigo, com carinho, em cada etapa, celebrando cada chegada, acompanhando cada partida e compreendendo meu processo. Ao amor e amizade que nos une e faz com que nossas presenças, uns na vida dos outros, seja sinônimo de cumplicidade, apoio e afeto. Vocês são minha inspiração e fonte maior de admiração.

Ainda, especialmente ao meu namorado, com cujo encontro fui presenteada ao longo do curso de Mestrado, agradeço à forma carinhosa, leve e amorosa com a qual nos relacionamos – aquela que se dedica aos reconhecimentos de alma – e à maneira como nos respeitamos, nos admiramos e nos acompanhamos na busca por quem somos e pelo que traz satisfação, alegria e paz.

Às minhas amigas, especiais e únicas, compreensivas com meus horários incomuns e meus variados projetos, a quem devoto amor como se de minha família fossem.

Ao meu orientador, companheiro, solícito e prestativo, por possibilitar que eu desenvolvesse uma pesquisa que tivesse sentido, tanto para mim quanto para a Instituição beneficiada, dentro da proposta do programa do Mestrado; por me orientar sempre tão prontamente e interessadamente, colaborando com sua experiência e conhecimentos, essenciais para que essa pesquisa pudesse ser apresentada como a é hoje.

Ao meu coorientador, que soube, com sensibilidade, me guiar para a pesquisa que eu deveria fazer, orientando-me nos primeiros meses de mestrado e descobrindo comigo os rumos e objetivos a serem perseguidos.

Aos membros da banca, pelas contribuições que nortearam o estudo a fim de que ele demonstrasse o que realmente deveria ser. É uma honra poder contar com o tempo e os conhecimentos de três Doutores de tamanha excelência.

Ao maravilhoso corpo docente da ESAG, que me guia desde a graduação, peça fundamental para que essa Instituição seja a referência de qualidade que é.

À UDESC e à ESAG, pelo incentivo e suporte à pesquisa, oferecendo todo o aparato para torná-la possível, cuja estrutura faz com que, sempre que eu retorne, me sinta em casa.

Ao meu chefe e colega, Superintendente da Fazenda Municipal de Paranaguá, por todo o apoio desde o início desta caminhada, pela disponibilidade em estar sempre discutindo e acompanhando os avanços e descobertas da pesquisa e pelo incentivo em meus projetos pessoais e profissionais.

Aos meus colegas, por confiarem em mim para auxiliá-los na materialização de suas expectativas de sempre melhorar o trabalho e serviço prestado, permitindo que eu também aprendesse com eles.

A todos aqueles que, de alguma maneira, contribuíram para que essa pesquisa se materializasse, fornecendo informações, tempo e recursos a fim de aproximá-la do melhor que poderia ser.

Muito obrigada.

“O que você procura está procurando você.”.

Rumi.

RESUMO

Essa pesquisa foi realizada com o objetivo de propor alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá – PR. O estudo apresentou metodologia de característica qualitativa, em pesquisa exploratória-descritiva, com enfoque analítico e prescritivo, e método de estudo de caso. A coleta se deu em entrevistas semi-estruturadas com 12 auditores fiscais do município de Paranaguá e apoio de documentos e dados secundários, com posterior análise de conteúdo, análise documental e técnica de triangulação. O diagnóstico e análise evidenciaram processos de fiscalização, dificuldades encontradas e sugestões de melhoria dos próprios entrevistados, e somados à revisão teórico-empírica realizada, permitiram a elaboração de uma série de ações, apresentadas em vertentes complementares e muitas vezes inter-relacionadas de atuação interna, investimentos e atuação externa, com vistas a aperfeiçoar os processos de fiscalização em questão. As conclusões apontaram fomento à escassa literatura, resultados positivos de atuação do corpo técnico, apesar da existência de níveis distintos de conhecimento entre os entrevistados e das dificuldades encontradas, atuações distintas no início do processo, resultados e técnicas de fiscalização e experiências, teses, existência de referências internas, uso de triangulação e informações de terceiros, ambiente portuário dinâmico e complexo, necessidades de capacitação e atualização constantes, possibilidade de uso mais estratégico dos sistemas informatizados e previsão de aumento de volume movimentado pelo Porto de Paranaguá até 2030. Foram, assim, evidenciados espaços para aperfeiçoamento dos processos e tendo como resultado a proposição de um conjunto de ações apropriadas com vistas a oportunizá-lo, como ações focadas em cursos e capacitações e criação de obrigação acessória para recebimento de informações da autoridade portuária e uso estratégico, dentre outras. Demonstraram-se coerência entre a metodologia, os achados e as intervenções propostas, atingimento dos objetivos pela descrição dos processos, pelo diagnóstico das dificuldades encontradas no processo e pela identificação de alternativas administrativas e legais de aperfeiçoamento do processo, e contribuições à comunidade acadêmica, à Prefeitura de Paranaguá, ao corpo técnico e à sociedade. Pode-se afirmar que o aperfeiçoamento desejado tanto é possível quanto viável, e que, caso ocorra, apresenta grande potencial transformador e coaduna com a perseguição de excelência no desempenho dos serviços públicos, sempre pautado na busca pela satisfação dos anseios coletivos. Por fim, apresentaram-se sugestões de futuras pesquisas a serem realizadas, na busca pelos mesmos fins.

Palavras-chaves: Fiscalização tributária. ISS. Setor portuário.

ABSTRACT

This research was carried out with the objective of proposing alternatives for the improvement of the ISS tax inspection process in the port sector of the city of Paranaguá - PR. The study presented a qualitative characteristic methodology in exploratory-descriptive research, with analytical and prescriptive approach, and case study method. The data collection was based on semi-structured interviews with 12 tax auditors from the city of Paranaguá and support of documents and secondary data, with subsequent content analysis, documentary analysis and triangulation technique. The diagnosis and analysis revealed fiscalization processes, difficulties encountered and suggestions of the interviewees themselves for improvement, and in addition to the theoretical and empirical review, allowed the elaboration of a series of actions, presented in complementary and often interrelated aspects of internal performance, investments and external performance, with a view to improving the inspection processes in question. The conclusions pointed to the lack of literature, positive results of the work of the technical staff, despite the existence of different levels of knowledge among the interviewees and of the difficulties encountered, different actions at the beginning of the process, results and techniques of fiscalization and experiences, theses, existence of internal references, use of triangulation and third party information, dynamic and complex port environment, constant training and updating needs, possibility of more strategic use of computerized systems and prediction of volume increase moved by the Port of Paranaguá until 2030. In this way, spaces for improvement of the processes were evidenced and resulting in the proposition of a set of appropriate actions with a view to opportune it, such as actions focused on courses and training and creation of an ancillary obligation to receive information from the port authority and use strategic, among others. The methodology, the findings and the proposed interventions were shown to be coherent, the objectives achieved by the description of the processes, the diagnosis of the difficulties encountered in the process and the identification of administrative and legal alternatives to improve the process, and contributions to the academic community, to the Paranaguá Municipality, to the technical staff and to society. It can be affirmed that the desired improvement is possible and feasible, and that, if it occurs, presents great transformative potential and is consistent with the pursuit of excellence in the performance of public services, always guided on the search for the satisfaction of collective aspirations. Finally, suggestions were presented for future research to be carried out, in the search for the same ends.

Key words: Tax inspection. ISS. Port sector.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	19
1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA.....	19
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	24
1.2.1 Objetivo Geral	24
1.2.2 Objetivos Específicos.....	24
1.3. CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	25
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	28
2. REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO	29
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO DO ISS.....	29
2.1.1 Tributação: fragmentos das origens	29
2.1.2 Comportamentos do contribuinte e sonegação fiscal	32
2.1.3 Características da federação e dos municípios	38
2.1.4 ISS: origens e características	41
2.2 AUDITORIA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS.....	45
2.2.1 Administração tributária	45
2.2.2 Auditoria fiscal tributária.....	47
2.2.3 Fiscalização do ISS	52
2.2.4 Experiências de estudos de fiscalização tributária em municípios brasileiros	56
2.3 SISTEMA PORTUÁRIO BRASILEIRO E AS ATIVIDADES PORTUÁRIAS TRIBUTÁVEIS DE ISS	62
2.3.1 Transporte marítimo e o Sistema portuário brasileiro.....	62
2.3.2 Atividade portuária	68
2.3.3 ISS Portuário e sua fiscalização	72
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	77
3.1 OBJETO EMPÍRICO	77
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA	78
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DOS DADOS	80
4. CARACTERIZAÇÃO, DIAGNÓSTICO E ANÁLISE DA REALIDADE ESTUDADA	87
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO E DO CONTEXTO ESTUDADO	87

4.1.1 A cidade de Paranaguá	87
4.1.2 Os Auditores Fiscais do Município de Paranaguá – cargo e função	90
4.1.3 A arrecadação de ISS geral e portuário de Paranaguá dos últimos anos	94
4.1.4 O Porto de Paranaguá	96
4.2 DIAGNÓSTICO DA REALIDADE ESTUDADA	103
4.3 ANÁLISE DA REALIDADE ESTUDADA	130
5. PROPOSTAS DE INTERVENÇÃO/ RECOMENDAÇÕES	153
5.1 ATUAÇÃO INTERNA.....	154
5.1.1 Compartilhamento de conhecimentos	154
5.1.1.1 <i>Compartilhamento deste material</i>	154
5.1.1.2 <i>Reuniões periódicas</i>	155
5.1.1.3 <i>Uso da pasta “Fiscais” para compartilhar teses e materiais</i>	156
5.1.1.4 <i>Criação de eventos</i>	157
5.1.1.5 <i>Apadrinhamento</i>	158
5.1.2 Padronização de procedimentos de início de fiscalização	158
5.1.3 Aproximação com o setor jurídico	159
5.1.4 Rodízio de temas e processos de fiscalização	160
5.1.5 Equipes lideradas por auditores experientes	161
5.1.6 Aumento da frequência de auditoria no setor portuário	161
5.1.7 Conscientização de chefia e autoridades	162
5.2 INVESTIMENTOS.....	163
5.2.1 Recursos Humanos	164
5.2.1.1 <i>Realização de novo concurso</i>	164
5.2.1.2 <i>Técnicos de apoio para atividades administrativas e de menor complexidade</i>	164
5.2.2 Investimentos em tecnologias de informação e sistemas	165
5.2.2.1 <i>Análise de viabilidade de criação de um sistema interno próprio</i>	166
5.2.2.2 <i>Aprimoramento do sistema atual e do atendimento técnico</i>	167
5.2.2.2.1 <i>Aprimoramento do sistema atual</i>	167
5.2.2.2.2 <i>Aumento da quantidade de profissionais disponíveis para atendimento</i>	167

5.2.2.3 Alterações legislativas e investimento em TI	168
5.2.2.3.1 Criação de obrigação acessória: APPA encaminhando informações	168
5.2.2.3.2 Alteração da nota fiscal eletrônica para serviços portuários.....	170
5.2.3 Treinamentos, cursos e capacitações.....	171
5.3 ATUAÇÃO EXTERNA	173
5.3.1 Visitas <i>in loco</i> ao Porto.....	173
5.3.2 Aproximação da Prefeitura com o Porto de Paranaguá	174
5.3.3 Contato com a Prefeitura de outros Municípios com portos.....	174
5.3.4 Reativação da ABMP	175
5.3.5 Repasse de conhecimentos à sociedade.....	176
6. CONCLUSÕES.....	179
REFERÊNCIAS	185
APÊNDICES	215
APÊNDICE A – Questões orientadoras para entrevista – Modelo antigo (pré-teste).....	215
APÊNDICE B - Questões orientadoras para entrevista – Modelo final (versão utilizada na pesquisa)	217

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo introdutório, far-se-á a descrição detalhada da situação-problema, enxergada sob um prisma de oportunidade. Ainda, apresentar-se-ão os objetivos geral e específicos da pesquisa, as contribuições do estudo e a estrutura do trabalho.

1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Para que o Estado possa alcançar o seu fim máximo, que é a satisfação dos anseios da coletividade e a materialização do bem comum (SANTOS, 2006; MARTINS, 2009), faz-se necessário que haja receita que possibilite a execução dos serviços básicos destinados à essa satisfação (JARDIM, 2005; NABAIS, 2012). Nos moldes atuais de organização político-administrativa do Brasil, tem-se como principal fonte de financiamento estatal a tributação (CARRAZA, 2015).

A tributação é o modelo atual pelo qual os cidadãos, na qualidade de contribuintes, disponibilizam parte de sua receita própria ao coletivo (MACHADO, 2009; MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010; AMARO, 2013; CARRAZZA, 2015). Nesta estrutura, o Estado, detentor do poder de tributar, concentra as atividades de gerenciamento dos interesses da coletividade (MOLEDO, 2004; SANTOS, 2006; ALVES; COSTA, 2008; MACHADO, 2009; CARRAZA, 2015).

A tributação foi incorporada ao Brasil de maneira a prover os diferentes entes da federação brasileira com receitas para que realizassem de forma satisfatória as atividades de sua competência (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010). Consiste em poder-dever do Estado para a realização da transformação da realidade social visando à promoção de direitos coletivos (FOLLONI; DIB, 2015; GRECO, 2012), o que justifica os contornos trazidos pela Constituição sobre o tema quanto a espaço de atuação, princípios e limitações do poder de tributar (BRASIL, 1988).

A fiscalização e arrecadação tributária são funções da Administração Tributária, conforme o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 194 e seguintes (BRASIL, 1966). Consiste a Administração Tributária, portanto, em atividade do poder público que tem como “principal objetivo administrar as leis tributárias aproveitando

o máximo do potencial tributário do ente tributante” (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010, p. 69), atuando, ainda, como partícipe na política fiscal e responsável por análises de consulta, pareceres e informações econômico-fiscais (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010).

A fiscalização, sob a ótica do Estado, é atividade derivada da auditoria fiscal da Fazenda de todas as instâncias dos entes federados. A auditoria fiscal é feita por funcionário público, por força de lei, na verificação da observância do cumprimento das leis vigentes para apurar o lançamento e propiciar a arrecadação e o recolhimento de diversos tributos, coibindo a sonegação e emitindo relatório de fiscalização, com ou sem auto de infração – atividade esta de responsabilidade pública e usuários igualmente públicos (PERES JUNIOR, 1998 *apud* CAMPANHA, 2010). A fiscalização dos tributos é, assim, atividade estratégica que auxilia na garantia de fluxo dos recursos necessários para efetivar os programas de governo (CAMPANHA, 2010).

A Constituição Federal (CF), sobrenorma de onde emanam os vértices, princípios e diretrizes da organização da sociedade brasileira, - as “pilastras de sustentação de todo o sistema tributário” (AMARO, 2013, p. 190) - , distribuiu competências tributárias aos entes estatais a fim de fazer frente aos encargos administrativos dispostos constitucionalmente para efetivação desses programas (RUBINSTEIN, 2009; CARVALHO, 2013). As competências tributárias são habilitações para legislar sobre matérias pré-determinadas pela Constituição, faculdades atribuídas às pessoas políticas especificamente designadas (JARDIM, 2005), e foram distribuídas tanto de forma comum quanto privativa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme artigo 145 e seguintes da Constituição da República Federativa brasileira (BRASIL, 1988).

Especial atenção cabe aos Municípios, entes de maior contato com o cidadão, que vêm trilhando árduo caminho na trajetória histórica até o seu reconhecimento atual na estrutura federativa brasileira – o que se deu de forma tardia (MENDONÇA; HOLANDA, 2016). Ganham no arcabouço legislativo derivado da Constituição de 1988 o status constitucional há tanto almejado (BONAVIDES, 2010), com a afirmação de sua autonomia pelo artigo 1º, *caput*, e art. 18, e previsão de fontes próprias de receitas, consubstanciando verdadeira partilha de competência entre poderes da União, Estado e poder local (BRASIL, 1988).

Além da receita própria prevista para os Municípios (artigo 149-A e 156 da Constituição), na composição de sua receita encontram-se também receitas derivadas de partilha dos entes maiores. Estas ingressam nos cofres municipais diretamente, por repasse constitucionalmente previsto, ou sob a forma de fundos, como se vê nos artigos 157 a 159 da

Constituição Federal vigente (BRASIL, 1988). As receitas derivadas de partilha não são alvo deste estudo e aqui se mencionam a fim de prover panorama geral das finanças municipais oriundas de receitas derivadas.

Somados aos tributos comuns a todos os entes (a saber, taxas e contribuições de melhoria), bem como à Contribuição Previdenciária dos servidores ao ente vinculados e à Contribuição de Iluminação Pública, esta última facultada tão somente aos municípios e ao Distrito Federal (redação do artigo 149-A da CF), reservaram-se aos municípios privativamente três impostos. Assim, sob a ótica da partilha de competência dos impostos na configuração constitucional atual, são fontes de receita postas à disposição dos municípios: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ressalvada a competência estadual, delimitados em lei complementar (ISSQN ou ISS, esta última a nomenclatura abreviada utilizada neste trabalho), competência disposta no artigo 156 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O ISS, alvo do estudo pretendido, configura-se espécie do gênero imposto, “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, consoante artigo 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Importante fonte de receita, o ISS apresenta hoje posição de destaque com o grande crescimento do setor de serviços (SILVA; MENEZES FILHO; KOMATSU, 2016), refletindo-se na maior fonte de arrecadação tributária própria, à frente dos outros dois impostos de competência municipal (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018). Ademais, por contar com a participação do contribuinte em informar o fato gerador, justifica a existência de corpo técnico apropriado e aparelhado com vistas ao combate da evasão (TRISTÃO, 2002).

Para o presente estudo, dá-se ênfase ao município de Paranaguá, localizado no litoral do Paraná - município portuário que contempla, dentre outras atividades, o principal porto de graneis sólidos agrícolas da América Latina, porto este que obteve, no ano de 2017, o recorde anual de exportação de soja e farelo de soja (APPA, 2018d). A atividade do Porto de Paranaguá impacta na economia local sob vários aspectos (desenvolvimento de mercado e Estado, expectativas de utilização de mão-de-obra, interação cidade e porto, impactos ambientais, etc.), além de movimentar as finanças e economia estadual e nacional (GODOY, 2000; SUZUKI JUNIOR; WOSCH, 2000; MATTOZO, 2006; SOARES, 2009), movimentação essa que, por seus serviços, traz reflexos diretos ao processo fiscalizatório e à arrecadação de ISS do setor portuário (AEN, 2017; IPM SISTEMAS, 2017b). A condição da pesquisadora de ocupante do cargo de auditor fiscal da Prefeitura de Paranaguá, funcionária pública efetiva, abre campo para

que esta oportunidade seja identificada/ relação seja reconhecida, e para que esse contexto seja analisado de forma mais aprofundada.

Delimita-se este estudo, pelas características geográficas e importância econômica mencionadas, ao processo de fiscalização tributária de ISS do município de Paranaguá nas operações ao Porto relacionadas constantes no item 20.01 da lista anexa à Lei Complementar Federal 116, de 31 de julho de 2003, norma geral que reveste o imposto, cujos serviços relacionados compreendem:

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres. (BRASIL, 2003).

Esta redação está integralmente incorporada nos itens 20.01 e 20.05 da lista de serviços da Lei Complementar Municipal de Paranaguá n. 110, de 18 de dezembro de 2009 (atualizada há pouco pela Lei Complementar Municipal n. 208, de 22 de dezembro de 2017), norma produzida pelo Município criando o imposto e definindo seus contornos e todas as características de incidência em seu território (PARANAGUÁ, 2009a; PARANAGUÁ, 2017a). Na Lei Complementar Municipal que rege o imposto, o subitem de armazenagem de qualquer natureza, elencado na lei geral dentro do subitem 20.01, é separado em subitem 20.05, relacionado também ao item geral 20, “Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários” (PARANAGUÁ, 2009a).

O ISS é de suma importância como fonte de receita própria do Município, cujo montante subsidia o ente público com recursos com vistas à execução das políticas públicas necessárias à satisfação da população (PARANAGUÁ, 2017c), e quando relacionado aos serviços portuários neste contexto nítida é a importância das movimentações portuárias e dos valores correspondentes aos impostos sobre os serviços correspondentes para o incremento desta arrecadação (AEN, 2017; IPM SISTEMAS, 2017b). Ainda, percebe-se a grande relevância que o Porto de Paranaguá tem para o Município e para os munícipes, impactando diretamente na cultura, na história, na vida da comunidade parnanguara, gentílico utilizado para aquilo e aquele que é próprio de Paranaguá (IBGE, 2018), e na economia local (GODOY, 2002; MAGRI; ALMEIDA, 2017), afirmação da qual impende o reconhecimento da fundamental aproximação do Município com o Porto. Essa aproximação é essencial na consecução de políticas públicas

que se apropriem dessa questão e materializem benefícios à comunidade local na harmonização da convivência entre o desenvolvimento dos setores privado e público.

Vê-se na justiça fiscal, entendida como aquela que trata igualmente os contribuintes que se veem nas mesmas condições (isonomia consagrada no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988), e que respeita os ditames constitucionais aplicando-os indistintamente a todos os que integram o campo de incidência do imposto, meios para a promoção do desenvolvimento equilibrado da sociedade e do mercado (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010). Ressalta-se a importância da aplicação da justiça no que diz respeito à leal concorrência, haja vista a comprovação de que o não pagamento equânime dos impostos prejudica determinadas empresas em detrimento de beneficiar outras (que podem trabalhar com preços inferiores por contarem com bases de custo minoradas ou se apropriar da diferença em forma de lucro) (CAMPANHA, 2010; GODOY; BASSO, 2015).

Percebe-se, ainda, a eficiência administrativa como dever do Estado com o cidadão (MADEIRA, 2010), entendida essa como a obrigação de, mais do que promover a fiscalização do imposto, se manter sempre atualizado, atuante, em busca de melhores, mais modernas, eficientes e eficazes formas de prestação de seus serviços e aproveitamento dos seus recursos, tendo em vista sempre a modernização e melhoria das capacidades administrativas que permitam a ampliação de ações de promoção do bem comum (GIL, 2002; SANTOS, 2010).

Reconhecido o incremento substancial de receita arrecadada pelo Município nos últimos anos (PARANAGUÁ, 2017c), fato é que a realidade brasileira vem apresentando, no mesmo sentido, sucessivos recordes de arrecadação de tributos, *pari pasu* a um passivo tributário que também tem se expandido (MESSIAS, 2014). O aperfeiçoamento da atividade de fiscalização de tributos na municipalidade é, assim, campo que representa (sempre) espaço para melhorias. Neste sentido, vê-se no estudo o caráter de reconhecimento de oportunidade, a fim de tornar ainda melhor serviço cuja atividade vem paulatinamente progredindo nos resultados entregues, informação assentada no Portal da Transparência do Município (PARANAGUÁ, 2018b), sendo a Universidade um dos palcos disponíveis para análise e formulação de recomendações objetivas para aperfeiçoar a política pública atual (SECCHI, 2013). Diante das questões apresentadas, o estudo apresenta o seguinte problema de pesquisa, entendido sobre o prisma de oportunidade de melhoria: a possibilidade de aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária do ISS sobre os serviços relacionados à atividade portuária no município de Paranaguá – PR.

Em sendo a tributação o modelo vigente que mais suporta a entrada de receitas aos cofres públicos dos entes da federação, e cabendo à auditoria fiscal tributária a competência de alavancar esses recursos através do confronto das situações fáticas e descritas em lei e verificação do cumprimento das obrigações tributárias de acordo com a lei através de suas atividades, incluídas as fiscalizatórias (ARAÚJO, 2008, *apud* CAMPANHA, 2010), percebe-se que a atenção à melhoria contínua das ações de fiscalização executadas pela administração tributária e ao potencial incremento da arrecadação do referido imposto é, e assim deve ser tratada, prioridade da ação estatal. A afirmação coaduna, inclusive, com o reconhecimento constitucional de precedência da administração fazendária e de seus servidores, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, sobre os demais setores administrativos, segundo seu artigo 37, inciso XVIII (BRASIL, 1988).

Toda a ação que busca propor eficiência e melhorias em processos fomentadores de condições de materialização dos direitos sociais se coaduna com o dever estatal e amplia as possibilidades de concretização de vivência digna a toda a população.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Apresentam-se, a seguir, os objetivos geral e específicos do estudo.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é o de propor alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá – PR.

1.2.2 Objetivos Específicos

Extraem-se objetivos específicos do presente estudo, quais sejam:

(a) Descrever os procedimentos atuais de fiscalização de ISS nas atividades portuárias do município de Paranaguá – PR;

(b) Diagnosticar dificuldades encontradas no processo de fiscalização de ISS nas atividades portuárias do município de Paranaguá – PR;

(c) Identificar e elaborar alternativas administrativas e legais de aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS em operações portuárias para o município de Paranaguá - PR.

1.3. CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

As contribuições do Estudo se apresentam em vertentes distintas e complementares, impactando em diferentes atores. Este estudo inicialmente levanta questões de tributação de ISS, auditoria fiscal e fiscalização de ISS e operações portuárias que envolvem ISS e sua fiscalização, revestindo fundamentação teórica para dar suporte à pesquisa, auxiliando a construção do modelo de análise e sustentando as propostas ao final apresentadas.

Com as buscas e leituras preliminares que se desenvolveram de janeiro a junho de 2018, constatou-se a dificuldade de encontrar propostas e estudos diretamente relacionados à fiscalização do ISS nas operações portuárias. Livros, artigos acadêmicos, documentos oficiais, bases de dados de sites institucionais, pesquisas abertas em espaços de publicação acadêmica confiável, como Scielo, portal CAPES, Web of Science, Research Gate, BDTD e Scopus, deram suporte à fase de revisão teórico-empírica da pesquisa, em pesquisa realizada direcionadamente pelos tópicos constantes na revisão teórica (e suas traduções em inglês) e de forma livre. Fontes específicas como o CIDESPOT (Congresso Internacional de Desempenho Portuário, que reúne assuntos portuários e fomenta sua discussão) (CIDESPOT, 2018), quando consultadas, não reverteram resultados específicos de conteúdo sobre fiscalização de ISS nessas operações.

São acessíveis estudos acerca de propostas e análises de projetos de modernização na área tributária, bem como estudos diretamente relacionados aos portos brasileiros, mas nenhum que integre ambos os elementos e propicie algum conhecimento na área de fiscalização tributária de ISS nas operações portuárias brasileiras. A contribuição para a academia, neste sentido, se dá além da produção científica em si, na busca de se trabalhar, com metodologia adequada, estudo em área de escassa produção. Parte da justificativa, talvez, dessa dificuldade, pode ser encontrada na afirmação de Vito Tanzi, citado por Afonso et al.:

No entanto, tributação é a arte do possível. Um sistema de impostos que não é administrável não vale muito. [...] Pode haver várias explicações para essa falta de atenção à administração tributária, mas provavelmente isso tem muito a ver com o fato de que um conhecimento profundo de como uma administração funciona é necessário para escrever sobre administração tributária. O conhecimento só é adquirido por anos de experiência prática. Talvez, por causa do treinamento, ou por

causa do que eles fazem, os administradores de impostos não estão inclinados a generalizar a partir dos problemas que enfrentam.. (TANZI, *apud* AFONSO et. AL., 1998, p. 3-4. Tradução livre.).

O estudo contribui, assim, ainda que inviável qualquer pretensão de exaurimento do tema, para suprir a literatura, em sentido macro, sobre o imposto sobre serviços e a fiscalização de sua arrecadação, tanto para a comunidade acadêmica, como para nortear estudos de otimização de fiscalização tributária em outros municípios brasileiros, embora se reconheçam as particularidades e limitações de estudos de caso, geralmente de difícil generalização. No que tange ao sentido micro, atenua a lacuna de estudos na área de auditoria fiscal e fiscalização de ISS em operações portuárias, consubstanciando-se este em ferramenta para a popularização do assunto.

Contribui-se para o desenvolvimento do Município e satisfação dos interesses da sociedade, através de avanços na atividade-meio de fiscalização tributária, aprimorando a atividade, possibilitando tanto uma atuação mais efetiva quanto a ampliação das chances de coibição de sonegação fiscal e de redução de possível *gap* de arrecadação no setor. O Município se vê fortalecido nas condições de execução do seu papel principal, motivo de sua existência: a prestação dos serviços necessários à digna existência dos membros da sociedade. Permite-se, desta forma, realizar em melhor quantidade e qualidade as suas funções, legitimando sua posição de promotor dos direitos civis, sociais e políticos dos cidadãos, e fortalecer sua imagem institucional frente à população.

É de se imaginar que outros municípios, principalmente portuários, mas não necessariamente restrito a eles, possam encontrar valor na produção aqui pretendida, já que tanto no referencial teórico a ser apresentado, quanto na disposição do diagnóstico, análise e propostas, vislumbram-se alguns elementos que se creem comuns ao cotidiano das prefeituras brasileiras e de entes fiscalizatórios, com os quais se podem estabelecer vínculos e aproximações, permitindo colaborações a desdobramentos favoráveis de suas próprias ações e tratamento de suas questões. Aos Auditores Fiscais da Fazenda Municipal da Prefeitura de Paranaguá, há contribuições de aperfeiçoamento e valorização da atividade prestada, inclusive com o tratamento de assuntos complexos até mesmo para aqueles que rotineiramente os estudam e os trabalham com afinco.

A evidenciação da importância de ações voltadas à melhoria dos processos e procedimentos relacionados com a fiscalização tributária, por sua vez, é elemento capaz de transpor o estudo para além da academia, na intenção manifesta de que a pesquisa sirva de

modelo de ação para os gestores públicos; que estes considerem a importância da constante atualização dos processos, procedimentos e recursos, e que a reflexão sobre as soluções aqui apresentadas se tornem ações na busca da melhoria de processos relacionados à fiscalização e arrecadação tributária municipal.

O estudo apoia a visão da tributação como dever de todos os contribuintes, na unidade da república federativa democrática brasileira, e como direito de todo cidadão de se ver parte do processo de colher os benefícios da partilha do bem comum, contribuindo para a aproximação entre cidadãos contribuintes e entes fiscais.

Na cobrança que busca ser homogênea, equânime e universal, minoram-se as discrepâncias de mercado que permitem que algumas empresas trabalhem com custos menores do que outras, o que, quando ocorre, se traduz em injustiça fiscal e abre espaço para a concorrência desleal, impactando de forma negativa nas relações negociais privadas. Minoram-se também as diferenças sociais, com a justa apropriação permitindo justa alocação dos recursos.

Enxerga-se também contribuição no levantamento das melhores práticas encontradas, ampliando o espectro de possibilidades de propostas a serem analisadas e eventualmente adaptadas à realidade do objeto de estudo.

Apresenta-se, assim, proposta de aperfeiçoamento nos processos de fiscalização tributária serviços relacionados às operações portuárias do item 20.01 da Lei Complementar Federal 116, de 31 de julho de 2003, desmembrado em itens 20.01 e 20.05 da Lei Complementar Municipal 110, de 18 de dezembro de 2009, no município de Paranaguá/PR. Para tanto, se utiliza esse estudo das políticas públicas de tributação, com foco na receita própria municipal de imposto sobre serviços, bem como da descrição das atividades de auditoria e fiscalização tributária de ISS e das operações portuárias sob o prisma da prestação de serviços tributáveis de ISS. Realiza também diagnóstico do contexto do ISS portuário em Paranaguá, processos de fiscalização e suas características, a fim de permitir uma visão ampliada da realidade enfocada, através dos quais se embasa uma proposta que contemple práticas aplicáveis e possíveis alternativas que permitam a melhoria dos processos de fiscalização tributária do ISS em operações portuárias no Município de Paranaguá.

Ao final, assim, apresentam-se propostas com viabilidade de implementação, adaptadas à situação do ambiente alvo do estudo de caso, com vistas a incrementar os processos e potencializar esforços relacionados às atividades em questão desempenhadas pela fiscalização tributária do Município.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura do presente estudo é composta por seis capítulos.

O primeiro capítulo trata de introduzir o tema, descrevendo a situação-problema, apresentando os objetivos gerais e específicos, as contribuições do estudo e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo traz o referencial teórico-empírico da pesquisa, sustentando o estudo proposto com o estado da arte de três grandes assuntos interligados: sistema tributário brasileiro e a tributação do ISS, auditoria e fiscalização tributária do ISS e sistema portuário brasileiro e as atividades portuárias tributáveis de ISS.

No terceiro capítulo, apresenta-se a metodologia utilizada na pesquisa. Neste, são descritos o objeto empírico, a tipologia da pesquisa, e os instrumentos de coleta e análise de dados.

O quarto capítulo aborda a caracterização, diagnóstico e análise da realidade estudada. Inicia com a descrição dos contextos relacionados à cidade de Paranaguá, aos Auditores Fiscais do Município de Paranaguá (com informações de cargo e função), à arrecadação geral e relacionada às operações portuárias de ISS em Paranaguá e ao Porto de Paranaguá. Segue com o diagnóstico da realidade alvo do estudo, e termina com a análise dos dados.

No quinto capítulo, apresentam-se propostas de intervenção e recomendações acerca das oportunidades encontradas ao longo do estudo. Baseiam-se as ações propostas no referencial teórico, nos dados primários coletados em campo, nos dados secundários coletados em pesquisas e na experiência do pesquisador, oferecendo sugestões de ações detalhadas com vistas a impactar positivamente na realidade estudada.

O sexto e último capítulo apresenta as conclusões do estudo. Relaciona a pesquisa proposta com os objetivos pretendidos, discute e interpreta os principais dados e resultados e recomenda estudos posteriores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

Neste capítulo, será apresentado o referencial teórico-empírico da pesquisa, contando com os macrotópicos de sistema tributário brasileiro e a tributação do ISS, auditoria e fiscalização tributária do ISS e sistema portuário brasileiro e as atividades portuárias tributáveis de ISS, e suas particularidades, como poderá ser visto a seguir.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO DO ISS

2.1.1 Tributação: fragmentos das origens

O Estado tem como finalidade assegurar a vida humana em sociedade (MARTINS, 2009), concentrando as atividades de gerenciamento do bem comum (MOLEDO, 2004; SANTOS, 2006; ALVES; COSTA, 2008; MACHADO, 2009; CARRAZA, 2015). É o Estado fruto da vida coletiva, concepção da sociedade para servir a ela própria (SANTOS, 2006).

Para bem desempenhar suas atividades, necessita o Estado de recursos financeiros – “recursos que obtém de seu povo, compelindo as pessoas, os contribuintes, a entregar dinheiro aos cofres públicos” (MACHADO, 2009, p. 119). A manutenção de sua existência, como estrutura, assim como o cumprimento de suas obrigações, envolve uma necessidade de expressivo volume de recursos financeiros (JARDIM, 2005). Por Bastos:

O Estado não deixa de ser uma grande associação. Enquanto tal, existe para o atingimento de certos fins que dizem respeito aos interesses da própria coletividade. É a atividade política que determina a escolha dos objetivos que devem ser perseguidos prioritariamente, visto que não é possível querer-se atingi-los, a todos, simultaneamente, em razão da escassez de meios financeiros. Fundamentalmente, o Estado dispõe daquilo que arrecada na sociedade, no mais das vezes, de forma coercitiva. (BASTOS, 2001, p.3).

Nos moldes atuais de organização político-administrativa do Brasil, tem-se como principal fonte de financiamento estatal a tributação, modelo pelo qual os cidadãos, na qualidade de contribuintes, disponibilizam parte de sua receita própria ao coletivo (MACHADO, 2009; MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010; AMARO, 2013; CARRAZA, 2015). É que toda despesa pública necessita de uma fonte de receita, e para isso, o Estado

encontra três principais formas de financiamento: a emissão monetária, o endividamento público e a tributação (TUROLLA, 2009), sendo esta última fundada em regras econômicas mais justas que as outras duas, que trazem como principais consequências negativas, essa, a fragilização do orçamento público, e aquela, a alta inflação (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010).

A Tributação, então, é a melhor forma encontrada para financiar as atividades estatais. Consoante Machado (2004), sem a tributação, o Estado não teria condições de realizar os seus fins sociais, e invariavelmente acabaria por monopolizar a atividade econômica para encontrar recursos. Neste sentido, a tributação é também uma forma de não estatização da economia.

Como ensina Greco (2012), a origem dos tributos remonta ao “uso da força, espólio de guerra e ressarcimento pelo vencido das despesas realizadas pelo vencedor” (GRECO, 2012, p. 277). E continua, ao lecionar que, nas relações entre rei e seus súditos, criou-se historicamente uma distância entre tributos e contribuintes, tensão inerente entre fisco e financiadores (GRECO, 2012), e que levou à assinatura da Magna Carta pelo Rei João Sem Terra após rebelião dos barões ingleses fundada em aumento expressivo e arbitrário da tributação, documento limitando o poder absoluto do rei (NUNES, 2016).

No Brasil, a história dos tributos seguiu a mesma linha. Uma vez apossado por Portugal, virando monopólio da Coroa, com a criação das capitâneas hereditárias se formou uma estrutura de funcionários que arrecadavam tributos em nome do rei, na forma de uma parte de tudo que produziam, como açúcar e fumo, por exemplo (BORDIN, 2002 *apud* GRZYBOVSKI; HAHN, 2006). O ciclo do ouro foi momento turbulento da história brasileira, no qual vinte por cento das riquezas eram destinadas à metrópole; o pagamento desses tributos sem o retorno dos benefícios e a instituição da derrama (cobrança rígida de impostos atrasados), resultou na Inconfidência Mineira nos últimos anos do século XVIII, trajetória que representa parte da cultura brasileira de resistência aos impostos (GRZYBOVSKI; HAHN, 2006; NUNES, 2016).

Bacellar Filho (2008) afirma que a Teoria do Fisco, de autoria de Otto Mayer, substanciada em modelo de garantias para os cidadãos, surgiu dessa mesma relação de autoritarismo do rei, no afã de reduzir os conflitos existentes e consagrar que o patrimônio público não era propriedade real, e sim do “Fisco”. O Fisco seria o responsável pelas funções essenciais de Estado, dissociado da propriedade dos gestores/donos do Estado. Isso se vê na história do Brasil independente, na qual o tributo ganha a acepção acima descrita, de financiamento coletivo para a própria coletividade, balizado em princípios, regras e limites do

poder de tributar (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010). O evoluir do conceito de Estado evolui também o conceito de tributo (COELHO; DERZI, 2009).

Patrimônio coletivo, o tributo foi incorporado nos ditames legais, na qual seu conceito hoje se ampara no Código Tributário Nacional, que assim o conceitua em seu art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

É, assim, o tributo: prestação pecuniária compulsória, que nasce independente da vontade do contribuinte; não se confunde com atos ilícitos, ou seja, não é penalidade; tem sua criação vinculada à lei e, em se tratando de carreamento de valores públicos para o público, não permite espaço para apreciação de conveniência ou oportunidade de agir, sendo obrigatoriamente vinculado à lei (MACHADO, 2009).

Ainda, encontra seus princípios e limites na Constituição Federal, que assim os dispõe: legalidade formal e material da tributação (art. 5º, II, e art. 150, I), isonomia (art. 150, II), irretroatividade (art. 150, III, “a”), anterioridade/ não-surpresa (art. 150, III, “b”), noventena (art. 150, III, “c” e 195, §6º), não confisco (art. 150, IV), liberdade de trânsito (art. 150, V), uniformidade geográfica (art. 151, I e 152), capacidade econômica e pessoalidade (art. 145, §1º), proibição de isenção heterônoma (art. 151, II), generalidade, universalidade e progressividade do IR (art. 153, §2º), progressividade do ITR e do IPTU (art. 153, §4º e 156, §1º, I), seletividade e não cumulatividade do IPI (art.153, §3º, I e II), não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I), além das imunidades do art. 150, VI (BRASIL, 1988).

A tributação, então, se incumbe de área meio; política pública da qual o Estado se usa para seu financiamento, visando à produção e à facilitação de direitos (BUCCI, 2002) e, nas palavras de Alexandre (2015), talvez a mais importante, “pois dos recursos dela advindos dependem todas as atividades-fim estatais” (ALEXANDRE, 2015, p. 769). Entendida política pública como diretriz para o enfrentamento de um problema público – “a diferença entre o que é e aquilo que se gostaria que fosse a realidade pública” (SECCHI, 2013, p. 45), a tributação se reveste em instrumento fundamental de ação governamental.

Para além da abordagem de tributação sob o aspecto reducionista e legalista, vê-se que a tributação é bem jurídico coletivo (FOLLONI; DIB, 2015), instrumento de dignidade e justiça social. Compreendido como tal, o dever de pagar tributos é obrigação social (NABAIS, 2002; SANTOS, 2010) e dever cívico de solidariedade (GRECO, 2012) podendo ser também entendido pela ótica do contrato social (CARNELUTTI, 2010).

Mesmo considerado “o preço da cidadania” (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010, p. 14), estudos de Grzybovski e Hahn (2006) apontam que “apenas um pequeno número de empresários efetua o pagamento como ato de cidadania” (GRZYBOVSKI; HAHN, 2006, p. 859), em pesquisa que constatou que 84,21% dos empresários entrevistados, quando pagam tributos, o fazem por receio de serem multados por fiscalização. Válida a afirmação de Dowbor (1998) sobre esse paradoxo:

Na prática, a lógica do imposto é sumamente simples, e trata-se do mesmo tipo de contribuição que fazemos ao contribuirmos com os gastos indispensáveis do nosso prédio de apartamentos através do pagamento do condomínio. Trata-se de sustentar as atividades que são necessariamente públicas, e que teriam de ser pagas ainda que fossem privadas. Dizer que passamos um determinado número de meses trabalhando para o governo, e depois para nós, constitui portanto uma solene bobagem. (DOWBOR, 1998, p. 77).

Assim, fica clara a ideia de que a tributação instrumentaliza satisfações da própria sociedade, e não deve, portanto, ser entendida como um fardo. Nem sempre, porém, esse é o pensamento dominante, o que impacta em toda a política pública – motivo pelo qual cumpre analisar o comportamento do contribuinte frente à tributação.

2.1.2 Comportamentos do contribuinte e sonegação fiscal

Ao longo do tempo, estudos têm se voltado para analisar as relações entre os comportamentos dos contribuintes e a tributação. Em Allingham e Sandmo (1972), percebe-se que os indivíduos fazem uma análise racional de risco e retorno, análise sob a qual o cumprimento tributário é função de auditoria eficaz e altas multas. Ao estudar as relações entre tributação e tomada de risco com base na decisão dos contribuintes de evitar ou não os impostos com modelo estático de decisão, iniciam as discussões sobre o assunto.

Em Chang, Nichols e Schultz (1987), verificam-se também fatores emocionais, psicológicos, sociais e morais na orientação das ações dos indivíduos com relação à tributação, excedendo os estudos baseados em Von-Neumann sobre análises econômicas e incerteza. Com base em entrevistas com 56 executivos de classe média, as conclusões dos estudiosos levam em direção à ideia de que a probabilidade de ser auditado e a percepção de eficácia de penalidade caso uma auditoria seja executada são consideradas na tomada de decisão, e que “a maneira com que os contribuintes percebem o imposto afeta a atitude em relação ao risco na evasão fiscal” (CHANG; NICHOLS; SCHULTZ, 1987, p. 307), incluindo na percepção a satisfação

com os serviços oferecidos pelo governo, o que extrapola a teoria tradicional de comportamento.

Em Alm, Jackson e McKee (1992) (*apud* MARQUES, 2008), descobriu-se que um aumento de 10% na taxa de fiscalização aumentaria a obediência dos contribuintes em 2%, evidenciando outros aspectos para além da fiscalização que impactam no comportamento dos contribuintes.

Bertolucci e Nascimento (2002) analisaram os custos dos tributos, que compreendem os próprios tributos (sacrifício de renda), os custos de distorção (mudanças de comportamento na economia) e os custos dos recursos empregados na operacionalização, estes últimos incluindo os administrativos (do Estado) e os de conformidade (dos contribuintes). Alvos do estudo são os custos de conformidade, que incluem os profissionais, o tempo despendido e os efeitos psicológicos da conformidade com a tributação, como preenchimento de declarações, cálculos, conhecimento das leis, etc. Concluem que todos esses custos pesam e são analisados pelos contribuintes na sua interação com a tributação.

No combate à sonegação, as frequências de auditoria, ameaças de detecção e punição, normas sociais e atitudes éticas têm importante papel nas escolhas da sonegação; a estrutura tributária tem importância neste contexto, e deve-se considerar que o tamanho das multas dificilmente afeta essa decisão, a não ser que as frequências de auditoria sejam muito altas, consoante estudo de Siqueira e Ramos (2005). No campo da involuntariedade, a ausência de compreensão de suas obrigações também pode levar os contribuintes à sonegação (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). O comportamento é visto como “o resultado de um cálculo racional, de uma avaliação cuidadosa dos custos e dos benefícios da sonegação” (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 556).

Grzybovski e Hahn (2006), ao investigarem administradores empresários para explorar os conceitos de educação fiscal e da administração pública e discutir alternativas para aproximar os interesses estado-cidadão, revelaram falta de sintonia entre a expectativa do cidadão e sua voluntariedade em contribuição com o percebido do que o governo oferece, concluindo que programas de educação fiscal são alternativas para diminuir essa lacuna, inclusive dando base para o controle social dos recursos arrecadados.

Em Alm (2013) *apud* Viol (2015) são identificados fatores além dos econômicos que interferem no comportamento dos contribuintes, como percepções sobre as probabilidades de serem fiscalizados, senso de justiça, normas sociais e relações percebidas dos serviços públicos postos à disposição.

Pantoja e Peñaloza (2014) construíram um jogo bayesiano com hipótese de consistência comportamental para analisar interações contribuinte-fisco relacionadas à evasão e à auditoria fiscal, no qual concluíram que as relações entre contribuinte e ente fiscalizador são condicionadas por princípios morais ou imitações de comportamentos sociais.

No mesmo sentido de Bertolucci e Nascimento, Viol (2015) afirma que um sistema caro e complexo estimula o não cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes, por dificuldades em acompanhar mudanças legislativas, erros, abusos e fraudes ou simplesmente restrições financeiras, e que os custos de cumprimento (chamados por Bertolucci e Nascimento de custos de conformidade) representam “recursos que deveriam ser alocados à atividade produtiva, mas são deslocados para financiar a burocracia de se pagar impostos” (VIOL, 2015, p. 68). Em estudo que busca boas práticas internacionais de administrações tributárias para aumentar o cumprimento tributário em seus países, a compreensão do comportamento tributário é levantada por Viol (2015) como importante para o desenvolvimento de estratégias, pela Administração Tributária, voltadas à mitigação do descumprimento, o que levou ao desenvolvimento do seguinte esquema:

Figura 1 – Modelo da pirâmide de cumprimento tributário



Fonte: Viol (2015, p. 65).

Portanto, de acordo com o esquema elaborado por Viol (2015), é possível compreender que, a depender da atitude do contribuinte em relação ao cumprimento ou não de suas obrigações voluntariamente, cabe uma ação proporcional do fisco, na forma de estratégia para que o cumprimento seja realizado.

Pereira (2017), buscando identificar os fatores que influenciam o comportamento desonesto das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil com dados coletados com 598 questionários validados, levanta causas de desonestidade voltadas à probabilidade de detecção, punição, religiosidade, autoconceito, norma social, custo de conformidade tributária, transparência fiscal e autoengano, em estudo cujas evidências permitem defender que a evasão fiscal brasileira é influenciada tanto por fatores internos e pessoais quanto externos (PEREIRA, 2017).

Em estudo sobre estimativa de desvio de arrecadação em 2016, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) chegou à conclusão de que, se não houvesse evasão, poderia ser reduzido o peso da carga tributária em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. A sonegação foi estimada em 33% do PIB, sendo mais de dois terços na esfera de tributos federais. Do total, mais de 24% da sonegação alcança o nível dos estados e mais de 6%, dos municípios (SINPROFAZ, 2017).

Vê-se, ainda, que a sonegação é postura anticoncorrencial gerada por condutas desonestas e atuação irregular no Mercado (CAMPANHA, 2010), na qual empresas vendem a um preço mais competitivo por “basearem a sua matriz de custos no não pagamento de tributos” (GODOY; BASSO, 2015, p.4), assim como conduta antissocial (LEITE, 2011). A informalidade também integra essa equação, cujo resultado de não alocação desses valores no público lesa a coletividade e provoca injustiça social (TUROLLA, 2009), como se esclarece:

O círculo vicioso da injustiça social funciona da seguinte forma: com o aumento da sonegação fiscal, a arrecadação tributária do governo diminui, mas as necessidades de financiamento do setor público não. Diante disso o governo aumenta as alíquotas ou cria novos impostos para compensar a perda de arrecadação. Esses novos aumentos induzem a mais sonegação, o governo novamente aumenta alíquotas para compensar as novas perdas, gerando menor arrecadação, por razão de mais sonegação, etc. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000 *apud* LEITE, 2011, p. 65).

Neste sentido, importa notar que a inadimplência tem geralmente como consequência mais inadimplência, agravando a injustiça social. Ainda, reconhece-se que pode realmente advir da complexidade do sistema e da legislação tributária (ALABARCE, 2009) ou da dificuldade financeira em pagar tributos (MACIEL, 2009).

Desenhado esse panorama, cumpre esclarecer as distinções de elisão, evasão e elusão tributária, que significam: a) na elisão fiscal, o uso de meios lícitos para fuga da tributação; b) na evasão fiscal, o uso de meios ilícitos para fuga da tributação e; c) na elusão fiscal ou elisão ineficaz, o uso de formas artificiosas, com aspecto de licitude, para fugir de tributação devida

(ALEXANDRE, 2015). Enquanto na elisão se evitam, reduzem ou postergam o pagamento de tributos (MACIEL, 2009), conduta admitida no ordenamento vigente, a elusão tenta ser combatida com o artigo 116 do CTN, erroneamente chamado de “norma geral antielisão” (ALEXANDRE, 2015, p. 450).

Sobre a percepção de carga tributária como alta, desmedida, mal desenhada e mal gerida, assunto comum dentre os contribuintes brasileiros (MOLEDO, 2004; CAMPANHA, 2010), faz-se necessário inicialmente conceituar carga tributária, que é a relação entre tributos e produto interno bruto de uma determinada localidade (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010).

Comparado aos países da América Latina e Caribe, o Brasil foi o campeão em carga tributária em 2013, consoante dados da OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) relativos à pesquisa no período entre 1990-2013 (OECD et al., 2015), seguido por Argentina e Barbados. Comparado, porém, à média das cargas dos países membros da OECD (34 países à época da pesquisa e atualmente 35, incluindo, dentre outros, países europeus, norte-americanos e asiáticos), o Brasil se encontrava, em 2013, praticamente nivelado (OECD, 2018). Isto toma perspectiva na afirmação de Leite, segundo o qual, mais do que a carga tributária, deve-se analisar a qualidade e quantidade dos serviços prestados à população (LEITE, 2011).

O aumento da carga tributária no País ao longo do tempo foi influenciado por vários aspectos, dentre os quais podem ser citados os fatores demográficos e de urbanização, bem como a indexação da dívida pública ao dólar (NASCIMENTO, 2010; LEITE, 2011). O tamanho do gasto público e o tamanho do Estado têm grande impacto na carga tributária (MACIEL, 2009) e, como bem salienta Nabais, “todos os direitos fundamentais têm custos financeiros públicos” (NABAIS, 2012, p. 252).

A não assunção dos custos de financiamento coletivo, quando o delito fiscal de supressão ou redução de tributos descrito nas hipóteses legais ocorre de forma dolosa, é inclusive considerada crime. Quem o pratica nessas condições incorre na previsão dos crimes contra a ordem tributária constantes na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (ROSA, 1999).

Quando utilizado este argumento para sonegação, o que se percebe é um alastramento de posturas anticoncorrenciais e aumento de desigualdades econômicas – entre os contribuintes pagantes e os não-pagantes (GODOY; BASSO, 2015; SANTOS, 2015) – e sociais, com impactos em toda a coletividade, até mesmo no contribuinte que julga estar sendo beneficiado com preços menores de mercado pela falta do imposto na composição do preço e, ao mesmo tempo, reclama a falta de serviços públicos básicos (GODOY; BASSO, 2015). Já dizia

Campanha (2010) que a redução da sonegação fiscal, impactando em aumento de receita e competitividade mais igualitária, reduz também o peso da carga tributária nos contribuintes que adequadamente contribuem com impostos.

Santos (2006) já apontava como exemplos de causas de sonegação fiscal a instabilidade e complexidade da legislação tributária, a renúncia de receitas causando desmotivação e revolta popular, a carga tributária pesada, as estruturas precárias administrativas, a economia informal, a concorrência desmedida, a falta de educação e consciência tributária, a falta de credibilidade do governo e a corrupção dos agentes públicos.

Como propostas de combate à sonegação, têm-se: o engajamento político, o aumento do quadro de auditores e de apoio técnico, o aparelhamento tecnológico, a atualização e qualificação do pessoal (BATISTA JUNIOR, 2000), bem como uso de nota eletrônica (SCHMITZ, 2010), a exemplo do projeto de nota fiscal paulista através do qual, no primeiro ano de implementação, o governo paulista aumentou a arrecadação em quase 1 bilhão de reais oferecendo prêmios e colocando o consumidor na posição de "fiscal tributário" (FAUST, 2010).

São propostas, ainda, a integração de órgãos fiscalizadores, o cruzamento de dados, a quebra de sigilo bancário, o aumento da frequência de auditorias e uso de multas elevadas associadas à maior probabilidade de auditorias, a melhoria da fiscalização e o aumento da conscientização tributária da população (LEITE, 2011). A extinção de benefícios fiscais com a existência de dívidas e o uso de informativos sobre o contencioso tributário para que os auditores acompanhem o sucesso ou não das liquidações também aparecem como possíveis ações (MIRANDA, 2013).

A conscientização tributária é foco de estudo de Bailardi, Petri e Rosa (2015) e influencia no que Coelho e Derzi (2009) já chamavam de reforço de consentimento ao tributo. É, assim, importante atributo para que a política pública tributária alcance seus objetivos.

Mesmo sendo o Estado uno, a “instauração, existência e extinção da relação jurídica tributária” cabem à atividade de tributação; já a destinação dos recursos e suas características cabem, por sua vez, à área da atividade financeira (JARDIM, 2005; AMARO, 2013). Essa diferenciação é importante para que se esclareçam os conceitos de eficiência de exploração (das bases tributárias) e de transformação (dos recursos em qualidade de vida) (CAMPELLO, 2003), compreendendo, é claro, que a primeira existe para que a segunda possa existir. Fato é que:

A sociedade reclama por mais e melhores resultados sem que para isso tenha que pagar mais tributos; em outras palavras, espera da administração pública um maior comprometimento com a eficiência dos seus processos e eficácia e efetividade dos seus resultados. (ABREU, 2008, p. 117).

Elementar, neste sentido, as alegações de Coelho e Derzi (2009), segundo os quais “a história da Administração Tributária também decorre dessa mesma evolução política, econômica e social dos povos, e, talvez seja, o seu ponto mais sensível a medir a maturidade democrática das sociedades contemporâneas” (COELHO; DERZI, 2009, p. 121). Nesta linha, nosso modelo vigente é o nosso estágio de maturidade atual.

2.1.3 Características da federação e dos municípios

No desenvolvimento da sociedade brasileira, essa grande associação que é o estado brasileiro, com passar do tempo, foi refinando sua forma de se organizar até o reconhecimento da supremacia da Constituição (MELO, 2005; CARVALHO, 2013) e do estado federado, que sustentam, assim como outros pilares, o modelo vigente. Desenha-se, desta forma, uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, cuja organização político-administrativa compreende autonomia de todos eles (artigos 1º e 18 da Constituição Federal) (BRASIL, 1988).

A federação, regra geral, implica na divisão política e descentralização financeira e administrativa dos estados-membros da federação, autônomos, reservada a soberania para a União, que centraliza politicamente assuntos de relevância nacional. A federação brasileira, no caso, guarda a peculiaridade de atingir essa descentralização o nível dos Municípios (MEIRELLES, 2003; COELHO, 2004).

O Brasil, no cenário mundial, é a única federação cujo nível federativo chega aos municípios (CAMARGO, 2004), podendo-se afirmar que em nenhum outro local alcançou o município espaço e reconhecimento tão grandes a ponto de se aproximar de um real poder local (BONAVIDES, 2010). Esse reconhecimento, embora tardio (MEIRELLES, 2003; MENDONÇA; HOLANDA, 2016), é muito importante, haja vista ter ampliado a capacidade de autofinanciamento (TRISTÃO, 2002), possibilitado maior autonomia de gestão (SOARES; BAVA, 2002), e forçado a descentralização das políticas públicas (CAMARGO, 2004).

Sobre as competências administrativas, são responsabilidades diretas dos Municípios as reconhecidas no artigo 30 da CF, que incluem prestação de serviços públicos de caráter local, como transporte coletivo, promoção de adequado ordenamento territorial e do patrimônio histórico-cultural, manutenção de programas de educação infantil e de ensino fundamental e prestação de serviços de atendimento à saúde, essas últimas duas com a cooperação técnica e

financeira da União e dos Estados, além das competências comuns atribuídas a todos os entes da federação dispostas no artigo 23 da carta magna atual (BRASIL, 1988).

A descentralização proposta pela Constituição de 1988 definiu, ainda, a competência tributária dos entes, desenhando contornos, limites e princípios para cada peça do sistema tributário da nação (AMARO, 2013). Assumindo o conceito de competência tributária como a aptidão da pessoa política designada pela Constituição Federal para criar tributos (MELO, 2005), no desenho federativo atual previu-se a repartição das receitas de forma a prover os entes federados com recursos, sendo que as relativas aos impostos foram feitas sobre grandezas econômicas que revelam capacidade contributiva (RUBINSTEIN, 2009). A competência é faculdade que, quando não aproveitada, implica em não exercer a plenitude do poder tributário com impactos diretos na coletividade em não coletar receita direta (OZAKI, 2003), e outros previstos pela Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecidamente a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

Apesar de opiniões divergentes, que reconhecem uma forte concentração do poder de tributar nas mãos da União mesmo após a divisão federativa incluindo os municípios, incompatível com a carga de compromissos atribuída aos entes locais (ZILVETI; COELHO, 2009; GIL, 2002; VEDANA, 2002), verdade é que a municipalização incorporada na Constituição vigente privilegiou a valorização das políticas públicas locais (VERGARA; CORREA, 2004; MENDONÇA; HOLANDA, 2016). Esse foco na política local guarda coerência com o fato de ser o município a unidade administrativa mais simples, mais próxima do cidadão e de história mais antiga, “precursor do Estado moderno” (KORFF, 1977, p.7).

O Município surgiu com a República Romana na qualidade político-administrativa (MEIRELLES, 2003); sua origem, porém, é muito mais antiga, já que é cediço que o “cidadão nasce, cresce, constrói e luta, individual e coletivamente no município, e a ele destina o resultado econômico do seu trabalho” (MOLEDO, 2004, p. 179). Com história de tributação local que remonta a épocas coloniais e, posteriormente, de forma tímida a partir de 1808 (KORFF, 1977), a história da tributação municipal foi se desenvolvendo, a passos lentos e com bases de reconhecimento na Constituição de 1824 e de autonomia na Constituição de 1934 (GIL, 2002), até o desenho atual.

São, assim, receitas derivadas de tributos para os Municípios: os impostos; a taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas, de acordo com o artigo 145 da

Constituição Federal, assim como a contribuição de iluminação pública (BRASIL, 1988). Participam, ainda, do produto de 50% ou 100% do Imposto Territorial Rural (ITR) – a depender se for caso de participação ou completa fiscalização e cobrança pelo Município; 25% do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS); 50% do total arrecadado de imposto de propriedade de veículo automotor (IPVA); 70% do arrecadado em imposto de operações financeiras de ouro (IOF ouro) e, ainda, integralmente do produto do imposto de renda (IR) retido na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, somado a repasses federais em fundos de participação, redação dos artigos 156 a 159 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

É verdade que se verifica na estrutura brasileira dependência de transferências intergovernamentais, o que geralmente ocorre de maneira mais evidente nos municípios menores e pouco desenvolvidos. Por este motivo, é aí que se dá a importância de fortalecer a base de receitas próprias dos municípios (TRISTÃO, 2002).

Sabe-se bem que as demandas sociais se alteram a todo o instante, representando as intenções e anseios dos cidadãos em cada momento e espaço no tempo (BOBBIO, 1997). Mais, que as relações se tornam cada dia mais complexas; que as demandas adquirem características distintas e se apresentam cada dia mais em maior número dada a perspectiva histórica das transformações sociais (FOLLONI; DIB, 2015) e que se espera do Estado (aqui entendido como ente estatal) que esteja sempre apto a responder a essas inquietações (MARTINS, 2009). Sabe-se, ainda, que para atender a essa cada vez mais complexa rede de interesses, precisa o Município estar munido de receita capaz de fazer frente a essas necessidades (RUBINSTEIN, 2009).

Assim, no que tange à arrecadação própria de impostos municipais, convém inicialmente esclarecer o instituto. Sendo a definição legal de imposto “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”, consoante artigo 16 do CTN (BRASIL, 1966), isso significa que o enquadramento de um particular em conduta demonstrativa de capacidade contributiva é suficiente para a materialização do fato gerador, o que não obriga o Estado a nenhum comportamento específico perante àquele (MELO, 2005; CARVALHO, 2013). Daí a dizer-se que o imposto, quanto à hipótese de incidência, é não vinculado, pois “independe de atividade específica relativa ao contribuinte” (ALEXANDRE, 2015, p. 968).

Assim, quanto à competência tributária municipal privativa de impostos, cabem ao ente local o imposto predial e territorial urbano (IPTU), o imposto sobre a transmissão de bens

imóveis (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os de competência estadual, definidos em lei complementar (ISS). Dentre eles, o mais representativo em termos de arrecadação na esfera municipal é o ISS (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

2.1.4 ISS: origens e características

Acerca do ISS, pode-se falar em antecedentes históricos na tributação das atividades de tinturaria, ourives e curtidor, dentre outras, no Egito, Roma e Grécia (PAIVA, 2005). Nas últimas décadas, a reforma tributária francesa de 1954 instituiu a *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) e a *taxe sur les prestations de services* (TPS), sendo a primeira tributadora do valor acrescido e a segunda sobre o preço total, similar ao que ocorre hoje com o ICMS e o ISS, respectivamente (KORFF, 1977).

Tem o ISS seu nascimento no Brasil na Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965, porém suas raízes remontam aos antigos impostos em determinadas atividades lucrativas e profissões, datados de 1812, e transações e diversões públicas (PAIVA, 2005). No cenário nacional, o “imposto sobre bancos” deu lugar ao “impostos sobre lojas”, posteriormente ao “imposto sobre indústrias e profissões”, até a roupagem de hoje de “imposto sobre serviços” (KORFF, 1977). Sua regulamentação inicial se deu pelo próprio CTN, artigos 71 a 73, e depois pelo Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que disciplinou por mais de 30 anos suas relações (BRASIL, 1966; BRASIL, 1968).

Atualmente, o ISS encontra amparo constitucional como fonte de receita própria local e tem contornos e limites definidos pela Lei Complementar Federal n. 116, de 31 de julho de 2003 (atualizada há pouco pela Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016), que surgiu, principalmente, para “pacificar os conflitos de competência referentes às questões que não estavam esclarecidas no referido Decreto-lei, após as alterações trazidas no art. 156 da Constituição Federal” (ZILVETI; COELHO, 2009, p. 233). Tendo esta lei complementar características de normativo geral, deve ser instituído o imposto por cada municipalidade em regramento legal próprio, balizando-se por ela e pela própria Constituição Federal, na lógica do conceito de competência tributária apresentado.

No que diz respeito ao caminho do tributo, este segue o que se chama de regra matriz de incidência tributária, composta de antecedentes (critérios material, temporal e espacial) e consequentes (critérios pessoal e quantitativo) (ANSELMO, 2011). A obrigação tributária, liame vinculando as partes, tem seu nascimento marcado com o fato gerador, concretizando a

sua incidência (AMARO, 2013; CARVALHO, 2013). Fato gerador, por sua vez, é a subsunção à norma – o fato no mundo material que se enquadra na hipótese legalmente prevista (MARTÍNEZ, 2003; CASSONE; CASSONE, 2007). A lição de Reis é esclarecedora desta relação:

A realização concreta (subsunção) de todos os aspectos (pessoal, material, espacial, temporal) da hipótese de incidência abstratamente tipificada na lei é o que se costuma denominar de fato gerador, cujo surgimento faz nascer a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídica que obriga o sujeito passivo, o devedor (contribuinte ou responsável, na terminologia do art. 121 do CTN), a satisfazer uma prestação (o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária – art. 113, §1º do CTN), em favor do sujeito ativo, credor da obrigação (o Poder Público tributante), tendo por causa a lei (*obligatio ex lege*). (REIS, 2011, p. 192).

Fato gerador, no caso do ISS, é efetivamente “prestar o serviço” dentro das condições estabelecidas na hipótese de incidência do imposto, que é a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos os do artigo 155, II, da Constituição Federal (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e constantes na Lista Anexa definida na Lei Complementar Federal n. 116, de 31 de julho de 2003, conforme disposto no art. 156, III, da Constituição Federal vigente no País (BRASIL, 1988), ainda que estes não se constituam na atividade preponderante do prestador (artigo 1º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003) (BRASIL, 2003). Essa lista anexa consta hoje de 40 itens e vários subitens, que somam cerca de 200 hipóteses definidas em itens com descrições e previsão de serviços congêneres. O aspecto material do ISS é assim então definido.

Serviço, para fins do ISS, vem a ser “ato ou efeito de servir, de dar algo de si em forma de trabalho” (PEREIRA, 2014, p. 9), mas sob o conceito de “bem imaterial, quando na etapa econômica da produção e circulação” (MORAES, 2011, p. 242), assumindo conceito econômico, de utilidade e caráter negocial (ROSSI, 2011). Ainda, deve ser executado sem subordinação jurídica, em caráter independente, bem como deve ser habitual e prestado em regime de direito privado, exceto nos casos de concessão e permissão no serviço público (BALEEIRO, 2011). Ressalta-se, ademais, que o ISS surge de uma obrigação de fazer e se realiza em um estado de fato (CARRAZZA, 2008), e que envolve, necessariamente, duas partes: prestador do serviço e tomador do serviço, já que não se cogita serviço sem destinatário (BARRETO, 2008).

Base de cálculo, para o ISS, é o preço do serviço (artigo 7º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003), incidindo tão somente em serviços onerosos (REIS, 2011). As alíquotas

podem orbitar entre 2 a 5% (artigos 8º e 8º-A da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003). Juntas, base de cálculo e alíquota formam o critério quantitativo, obtendo-se o *quantum debeat* aplicando-se essa sobre aquela (ROSSI, 2011).

Quanto ao aspecto pessoal do ISS, sendo o sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119 do CTN), esta posição é ocupada pelo Município (BRASIL, 1966). Contribuinte é aquele que presta efetivamente o serviço (artigo 5º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003); responsável, aquele elencado pela lei de criação de cada município, além dos já anteriormente dispostos no artigo 6º da lei federal (BRASIL, 2003).

No que tange ao aspecto espacial, a regra geral é que o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento do prestador, salvo as hipóteses elencadas no artigo 3º da referida lei (BRASIL, 2003). Não se confunde com o local da celebração do contrato; é, sim, o local da efetiva prestação (BARRETO, 2008).

Por fim, sobre o aspecto temporal, este é o do momento da ocorrência do fato gerador, conforme leitura do artigo 116, I, do CTN (BRASIL, 1966). No caso do ISS, este momento é o da efetiva prestação do serviço.

Quanto às obrigações tributárias principais e acessórias, previstas no artigo 113 do CTN, a síntese dominante da diferença entre ambas é a de que “a *obrigação tributária principal é obrigação de dar*, enquanto a *acessória é obrigação de fazer, não fazer e tolerar*” (MACHADO, 2009, p. 142-143). Portanto, as obrigações principais envolvem o pagamento do tributo, e as acessórias, obrigam os contribuintes em atos que permitem as principais acontecerem, aparecendo, normalmente, no ISS, na forma de emitir nota fiscal, escriturar livro, inscrever-se em cadastro fiscal, não inutilizar documentos, submeter-se à fiscalização, etc. (CURY, 2013).

O lançamento é ato privativo de autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, que constitui o crédito tributário. Verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, se for o caso, propõe a aplicação de penalidade cabível (CTN, art. 142) (BRASIL, 1966).

No caso do ISS, o lançamento se dá por homologação (MACHADO, 2004), o que significa que o sujeito passivo antecipa o pagamento, apurando, calculando e pagando o valor que entende devido, para posterior validação (homologação) do fisco municipal, consoante artigo 150 do CTN (BRASIL, 1966). O instrumento normalmente utilizado para a constituição do débito é a declaração, na qual o sujeito passivo dá conhecimento ao ativo do acontecimento,

mas também pode se dar por denúncia espontânea ou solicitação de parcelamento, por exemplo (NOGUEIRA, 2014).

A homologação pode ser expressa ou tácita e, em caso de não antecipação de pagamento, enquadra-se o lançamento em lançamento de ofício, com regras dispostas no artigo 149 do CTN (ALEXANDRE, 2015). A classificação, mais que doutrinária, tem impacto no campo da decadência, instituto previsto nos artigos 156, V, 150, §4º e 173 do CTN, com início do cálculo do prazo decadencial distinto para os lançamentos por homologação (a contar do fato gerador) e os lançamentos de ofício (a contar do exercício seguinte ao que deveria ter sido lançado) (BRASIL, 1966).

Pode, ainda, o fisco lançar de ofício e constituir o crédito, nos casos do artigo 149 do CTN, que incluem, dentre outros, omissão e inexatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo (BRASIL, 1966). Cabe, então, à administração tributária, “realizar a *posteriori* os procedimentos de fiscalização e os lançamentos de eventuais créditos tributários ilicitamente reduzidos ou omitidos pelo sujeito passivo” (NOGUEIRA, 2014, p. 184).

O fato de ser por homologação é motivo de preocupação e necessidade de investimentos na fiscalização deste imposto, já que:

[...] muitos contribuintes, utilizando-se dessa faculdade legal de poderem calcular, por conta própria, o seu imposto, omitem (para não dizer que sonegam) as suas reais bases de cálculo para fins de apuração do ISSQN, o que causa enormes prejuízos ao município. E mais, vale considerar que nem todo contribuinte que mantém uma regularidade no pagamento de seus impostos é honesto em tal situação, ou seja, *regularidade fiscal* não representa, sob nenhuma hipótese, *fidelidade fiscal*. (CAMPANHA, 2010, p. 102).

Pode-se compreender, então, o quanto a fiscalização é ponto estratégico em tributos que contemplam a participação dos contribuintes no seu cálculo e antecipação do pagamento. Consoante o exposto, o que se nota é que as possibilidades de erros e distorções aumentam a medida em que o contribuinte participa de forma mais ativa na evidenciação dos elementos para o lançamento, exigindo maior atenção pelo fisco responsável.

Constituído, de toda forma, o crédito tributário do ISS, sujeita-se, como os demais, às causas de suspensão, extinção e exclusão previstas no artigo 151 e seguintes do CTN (BRASIL, 1966).

De característica marcadamente fiscal e base econômica sobre a produção e circulação, o ingresso da receita de ISS se dá no lançamento contábil: “Receita orçamentária – Receitas correntes – Receitas tributárias – Impostos – Imposto sobre a produção e circulação – imposto

sobre serviço de qualquer natureza” (NASCIMENTO, 2010, p.66). Apresenta o ISS a possibilidade de repercussão indireta (com oneração de pessoa distinta do contribuinte de direito, haja vista comum repasse do valor ao preço dos serviços) (ALEXANDRE, 2015), o que ocorre na maioria das vezes, exceto em casos que, consoante condições de mercado, “não pudesse ser transferido ao consumidor, mas absorvido mediante redução do preço do serviço” (KORFF, 1977, p. 25).

As alíquotas podem variar dentro de um próprio município, a depender do tipo de serviço, dentro dos limites legais (DIAS; BECKER, 2017). Alguns serviços determinam o recolhimento para o local do estabelecimento prestador (regra geral do *caput* do art. 3º da Lei Complementar 116 de 2003), e outros se excepcionam, sendo devidos no local da realização dos serviços (incisos do mesmo artigo) (BRASIL, 1966).

Apresenta o ISS grande potencial de crescimento como fonte arrecadatória, com boa “performance evolutiva de cunho econômico em relação a outros impostos” (FREITAS, 2012, p.9), tomando-se como cenário o contexto nacional e internacional atual de crescimento do setor de serviços e seu extenso seu campo de abrangência (CURY, 2013; SILVA; MENEZES FILHO; KOMATSU, 2016).

2.2 AUDITORIA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISS

2.2.1 Administração tributária

A tributação, como poder-dever do Estado (PUGLIESI, 2010), não é um fim em si mesma; assim como o Estado é “uma criação da própria sociedade moderna, para servi-la” (SANTOS, 2006, p. 37), assim o é a administração tributária. Nenhuma abordagem autocentrada encontra respaldo em estados concebidos para realização da transformação da realidade social visando à promoção de direitos coletivos (GRECO, 2012; FOLLONI; DIB, 2015). Atividade-meio do Estado, esta se organiza em uma estrutura com princípios, regramentos e atribuição de funções.

A Administração Tributária é órgão e atividade responsável por efetivamente prover o Estado dos recursos necessários para o financiamento, segundo Maria e Luchiezi Júnior (2010). E assim esclarecem:

Na maioria dos países as Administrações Tributárias compreendem quatro macro funções básicas:

- Fiscalização – programação das atividades de fiscalização, aperfeiçoamento das técnicas de fiscalização, auditorias e controles fiscais;
- Tributação – elaboração de normas e procedimentos tributários, aplicação da legislação tributária, contencioso fiscal e consultas;
- Arrecadação – previsão da receita, aperfeiçoamento das técnicas de arrecadação, controle de lançamentos de créditos tributários, controle dos agentes arrecadadores e cobrança administrativa;
- Informações econômico-fiscais – programação, registro e armazenamento de informações econômico-fiscais, controle dos cadastros de contribuintes e controle de documentos fiscais.

Estas funções interrelacionam-se e são interdependentes. Sua viabilidade, portanto, reside no funcionamento equilibrado e harmônico do processo fiscal. (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010, p. 69-70).

As funções básicas da Administração Tributária, então, incluem fiscalização, tributação, arrecadação e informações econômico-fiscais. A Administração Tributária, na consecução dessas atividades, é, assim, a parte da administração pública à qual se designou a responsabilidade de captação de receitas (YOSHIURA, 2016; COSTA, 2017).

Pela vital importância que tem, determina a Constituição Federal em seu artigo 37, inciso XVIII, a precedência da administração fazendária e seus servidores fiscais sobre as demais atividades administrativas, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, na forma da lei. Ainda, consagra no mesmo artigo, inciso XXII, que as administrações tributárias de todos os entes são atividades essenciais ao funcionamento do Estado; que serão exercidas por servidores de carreiras específicas, e que terão recursos prioritários para a realização de suas atividades, com previsão de atuação integrada e compartilhamento de cadastros e de informações fiscais (na forma da lei ou convênio) (BRASIL, 1988).

A Constituição dita que a realização de tais atividades permite a vinculação de impostos a esse fim (artigo 167, IV, da CF), porém “não dispõe sobre o mínimo dos gastos a serem efetivados, não mensura essa prioridade, nem lhe estabelece um montante” (COELHO; DERZI, 2009, p. 148). Sem nem mesmo serem estabelecidas penalidades a seu descumprimento, nem por isso perdem suas preferências, como afirmam Coelho e Derzi (2009): “... Apesar disso, as normas constitucionais não configuram mero conselho [...] Inexistem apenas os critérios mínimos para se aferir a suficiência da vinculação feita.” (COELHO; DERZI, 2009, p. 149).

Na administração tributária municipal, a gestão eficiente dos recursos, no uso dos tributos que a legislação e a base econômica dispuseram, somada a outras fontes de receita, é a forma com que, responsavelmente, os governos locais possibilitam a justiça fiscal (YOSHIURA, 2016).

A receita pública, para definitivamente se incorporar no patrimônio estatal, tem um caminho a ser seguido; sua realização se dá através de estágios, operações que levam o patrimônio do contribuinte à guarda do Estado. São estágios da receita pública, assim, lançamento, arrecadação e recolhimento; o primeiro, concernente à individualização do crédito, o segundo, à transferência dos valores aos agentes arrecadadores, e o terceiro, à entrega destes ao Tesouro Público (SANTOS, 2006). O montante dos valores ingressados sofre influência de aspectos como renda per capita, tamanho populacional, setores e atividades relacionados ao ente, grau de urbanização, dentre outros (MASSARDI; ABRANTES, 2015).

A transferência de receita pode se iniciar, normalmente, sob dois aspectos: natural, quando o contribuinte responde de forma voluntária perante suas obrigações, o que em termos globais acompanha positivamente o crescimento da economia do país, e baseado em ações fiscais e seus efeitos, quando não acontecer espontaneamente (RIBEIRO, 2011). O lançamento do tributo é tão importante que, muitas vezes, é confundido com todo o processo administrativo fiscal (MACHADO, 2004).

2.2.2 Auditoria fiscal tributária

A auditoria é técnica contábil voltada para examinar registros, documentos e livros relacionados ao controle patrimonial, objetivando atestar sua exatidão e validade, conforme leciona Antônio Lopes de Sá (2000). É, assim, comparação entre fato concreto e desejado, com levantamento e estudo de transações, demonstrações contábeis e financeiras, operações e procedimentos de uma entidade, evidenciada em relatório de auditoria (CREPALDI, 2010). Quando trazido esse conceito para o âmbito da auditoria fiscal tributária:

... consiste na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respectivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo sempre como objetivo, a verificação e validação dos atos declarativos (confirmação da veracidade das declarações fiscais) e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas pelo contribuinte e ainda, a verificação da adequação das mesmas à situação econômica e patrimonial do contribuinte. (OLIVEIRA, 2012, p. 28).

Neste sentido, vê-se que o correto cumprimento das exigências da lei tributária é a finalidade da auditoria fiscal (ARAÚJO NETO; SILVA, 2010; CAMPANHA, 2010; LAGIOIA et al., 2011), especialidade da técnica contábil auditoria que não se restringe somente a análises financeiro-contábeis, mas também a fatos econômicos, na verificação da precisão das

declarações fiscais tributárias, do resultado fiscal apurado e da efetiva entrega dos valores devidos (OLIVEIRA, 2012). Interessante ainda que a auditoria fiscal, embora realize ações relacionadas à contabilidade, evolui em sentido diametralmente oposto ao da ciência contábil, já que esta utiliza as documentações para dar suporte à obtenção das declarações fiscais, e aquela se debruça sobre o exame das declarações fiscais para a verificação do cumprimento tributário para depois chegar nos documentos de suporte (OLIVEIRA, 2012).

O cumprimento tributário é ação que envolve quatro categorias básicas, a saber: “registro no sistema tributário, entrega tempestiva de declarações, pagamento tempestivo dos tributos e declaração completa e precisa das informações solicitadas pelo fisco” (VIOL, 2015, p. 54-55). A maximização do cumprimento tributário permite aproximar, o quanto possível, a receita efetivamente arrecadada da potencial. Auditoria e fiscalização são atuações relacionadas, assim, aos processos destinados à verificação do cumprimento tributário, sendo a auditoria processo mais abrangente, e a fiscalização, mais pontual e específica (PARANAGUÁ, 2000).

A fiscalização tributária envolve as diversas etapas do procedimento de fiscalização, preventivos ou repressivos, e objetiva a conferência da efetividade do cumprimento das obrigações por atos simples, como a atuação em plantões fiscais e solução de dúvidas, bem como por atos complexos, que demandam maior esforço de notificação, conferência de documentos e atos necessários à conferência da correta aplicação dos ditames tributários (FRANÇA, 2012). Em sendo ato administrativo unilateral, cabe às pessoas definidas em legislação, motivo pelo qual a lavratura de um auto de infração, a manifestação sobre impugnações do sujeito passivo e quaisquer atos da Administração Tributária só são válidos se realizados por quem tem autoridade para tal (MACHADO, 2004).

A figura normalmente associada à competência de fiscalização tributária é a de auditor fiscal, cujo cargo e funções exercidos exigem múltiplos conhecimentos e guardam grande complexidade e responsabilidade, englobando atribuições, que incluem, além da verificação das obrigações tributárias, lançamento e arrecadação, orientação ao contribuinte, análise de processos de restituição, compensação e consulta fiscal, combate à fraude e sonegação, e atuação no contencioso administrativo (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010). Para tanto, indispensável a “impermeabilização da função, em relação ao restante da Administração Pública, em especial em relação aos agentes políticos, e ainda em relação ao ambiente externo, pleno de interesses econômicos e políticos” (COELHO; DERZI, 2009, p. 142).

Por todos esses motivos, implicam, assim, necessárias garantias funcionais e prerrogativas, condições adequadas de trabalho, reconhecimento de dignidade funcional, valorização profissional e retribuição condizente (BACELLAR FILHO, 2008), dignificando o próprio Estado (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010). Neste sentido, não deve o auditor fiscal se envolver em atividades típicas de apoio administrativo e operacional, de média ou baixa complexidade, empregando esforços para ações cujo resultado seja a provisão direta de recursos ao Estado (SINDIFISCO NACIONAL, 2015).

Embora exista milenar resistência à cobrança de tributos, transferida à Administração Tributária e aos seus servidores (COELHO; DERZI, 2009), é importante que se perceba a arrecadação tributária e o combate à sonegação como um trabalho para a sociedade, e não contra ela. Como bem esclarece Bifano (2011):

O contribuinte tem o dever de arrecadar o tributo uma vez ocorrido o correspondente fato gerador, tudo na forma da lei. A autoridade tem o dever indelegável de proteger o crédito tributário, com o fito de arrecadá-lo e, para tanto, exerce todos os procedimentos necessários, inclusive fiscalizando os contribuintes. A fiscalização eficiente é a que se faz presente para orientar e auxiliar, mas também para fazer cumprir a lei. (BIFANO, 2011, p. 400).

A atuação da Administração Tributária vem disciplinada nos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a regulação da competência e dos poderes das autoridades administrativas na legislação tributária, o alcance da atuação fiscalizatória, inclusive com a não aplicação de disposições limitantes ou excludentes dos instrumentos e prerrogativas fiscais, a lavratura dos termos necessários e as pessoas obrigadas a prestar informações sobre terceiros às autoridades fiscais, quando intimadas, questões de sigilo e excludentes. Também prevê mútua assistência das fazendas do País e possibilidade de requerer auxílio de força policial na consecução das atividades (BRASIL, 1966).

A Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal (STF), ainda, sujeitou à fiscalização tributária (ou previdenciária) quaisquer livros comerciais, quanto aos pontos de investigação objetos do exame fiscal (STF, 1964). No mesmo sentido, o Código Civil, Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, em seu artigo 1193, ressalva o direito das autoridades fazendárias em fazer e ordenar diligências para verificação da escrituração contábil (BRASIL, 2002).

O lançamento, a fim de materializar o crédito tributário, deve ser necessariamente escrito, dando-se conhecimento ao sujeito passivo para que possa produzir seus efeitos, inclusive de não mais configurar qualquer denúncia espontânea (art. 138 do CTN). A ação fiscal

normalmente inicia com a lavratura do "Termo de Início de Fiscalização", mas também pode iniciar com outros documentos como requisição de livros (MACHADO, 2004).

Sobre a descrição das tarefas a serem realizadas em análise preliminar, essas podem incluir: a verificação da existência de dívidas fiscais, a análise dos antecedentes da entidade e inspeções anteriores, se existentes, a análise de relações especiais da entidade quanto a sócios e acionistas, a análise de valores das declarações fiscais para observar a evolução dos negócios, e a análise das declarações periódicas sobre o valor de base, imposto a pagar e natureza das operações. No desenvolvimento dos procedimentos iniciais, incluem-se identificação da estrutura, do negócio e dos mercados, avaliação dos livros e de sistema de controle interno, avaliação e volume de movimentos e visitas *in loco* (OLIVEIRA, 2012).

Na execução da fiscalização, as autoridades podem e devem realizar diligências para apurar os fatos (BALEEIRO, 2011), sempre se identificando, lavrando os termos, atendo-se aos indícios, arbitrando os valores e apreendendo documentos, quando necessário (ROSA, 2012 *apud* CURY, 2013). A ida a campo também deve fazer parte da realidade do auditor fiscal, cuja atividade “não pode ficar adstrita às salas de repartições fiscais” (FRANÇA, 2012, p. 97). Nos dizeres de França (2012), é no mundo exterior, fora das salas das repartições, que a verdade material se apresenta.

O cadastro fiscal é base às atividades de fiscalização, e deve apresentar informações fidedignas, confiáveis e verificáveis da empresa e suas características, inalteráveis, porém em constante atualização com o fluxo dos acontecimentos, acompanhando “o ciclo de vida do tributo” (MACIEL, 2009, p. 376). “Peça mais importante” (NASCIMENTO, 2004, p. 43) e “pedra angular” (MACIEL, 2009, p. 376) são atribuições dadas aos cadastros fiscais como ferramentas essenciais de suporte à fiscalização.

A utilização de nota fiscal por parte dos contribuintes implica em obrigação de registro das operações, trazendo informações sobre as partes e operações realizadas (SCHMITZ, 2010; DIAS; BECKER, 2017), e tem seguido o sentido da informatização ao voltar-se, cada vez mais, para notas fiscais eletrônicas, comumente associadas a maior segurança e simplificação (PEREIRA, 2014). As notas fiscais eletrônicas são também relacionadas à redução de custos e fortalecimento de controle e de fiscalização, aumento de confiabilidade, redução da sonegação, aumento de arrecadação, suporte a projetos de escrituração eletrônica, fortalecimento da relação entre fiscos, agilidade, eliminação de papel, aumento de produtividade à auditoria e possibilidade de cruzamento de informações (SCHMITZ, 2010).

Os modos de conferir os fatos e os meios utilizados “permitem um juízo de conveniência e oportunidade às autoridades fiscais” (PUGLIESI, 2010, p. 136), no que se percebe que a reunião dessas informações e a forma de analisá-las compete à atuação da auditoria fiscal. Determinar o que são evidências suficientes e apropriadas cabe a cada profissional, dentro do seu julgamento, experiência e ceticismo profissional, conceito emprestado da Auditoria Independente (CFC, 2016).

A cobrança administrativa cabe aos setores responsáveis por dívida ativa, constituindo título executivo para aparelhar posterior execução fiscal pela procuradoria jurídica do ente, com vistas à materialização dos recursos não pagos em tempo (CAMPANHA 2010; ALEXANDRE, 2015).

A lei pode exigir como prova de quitação de débitos certidão negativa, documento que comprova a inexistência de débitos com informações da pessoa, domicílio, ramo e período (artigo 200 do CTN). Estas podem também ser do interesse da pessoa física ou jurídica, tanto para prática de certos atos, como contratações com o setor público, como para realizar determinados negócios ou cientificar-se da situação com o Fisco (BALEIRO, 2011).

Dificuldades podem surgir ao longo do processo fiscalizatório. Como exemplo, ao analisar estudo do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul sobre os municípios gaúchos, Caravaca (2014) constatou que dos 485 municípios, 412 não tem recursos específicos no orçamento para a área de administração tributária, a despeito do que determina a Constituição Federal, arts. 37, XVIII. Somado a outras análises, o dado levou a uma das conclusões do autor no sentido de que não há preocupação com as áreas de arrecadação e fiscalização nos municípios gaúchos.

Ainda, para Viol (2015), a associação entre alto esforço e alta eficácia tributária não é lógica no sistema brasileiro, haja vista questões culturais, legislativas e estruturais do País, dentre outras, o que de forma alguma diminui o papel das administrações tributárias, senão as eleva a elementares. No mesmo sentido:

É completamente ingênuo entender que a fiscalização tributária será capaz de superar dificuldades inerentes a tributos pouco eficientes. [...] Não se conclua, entretanto, que a fiscalização seja de pouca serventia. Ao contrário, ela é peça indispensável à administração tributária, não só pela arrecadação que efetivamente é capaz de produzir, como também pelos efeitos indiretos que levam ao cumprimento espontâneo da obrigação (em qualquer país, a parte mais relevante das receitas públicas). No Brasil e em outros países com pouca tradição de cultura fiscal, a prevenção e o controle da evasão devem começar com a concepção dos tributos e findar com os trabalhos de fiscalização. (MACIEL, 2009, p. 362).

Assim, importante a compreensão de que mesmo com todo o aparato disponível para a fiscalização, nem sempre os resultados são facilmente alcançáveis. Esclarecidas, assim, as características da fiscalização em geral, cumpre adentrar na esfera da fiscalização do ISS.

2.2.3 Fiscalização do ISS

Faz parte da responsabilidade fiscal dos municípios a instituição, previsão e arrecadação efetiva do ISS no âmbito do seu território (artigo 11 da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000). A legislação deve ser realizada com base na Lei Complementar Federal 116, de 31 de julho de 2003, com entendimento atual de que deve seguir taxativamente a lista anexa desta mesma lei como limites dos serviços incidentes (REIS, 2011), apesar da não concordância de doutrinadores que acreditam ter a lei federal extrapolado suas competências em delimitar os serviços, o que deveria ser feito pela lei instituidora de cada ente (BALTHAZAR, 2005).

A atuação do auditor na fiscalização do ISS se dá em fatos passados, a fim de constatar a veracidade das informações prestadas, educando também para o futuro, homologando ou não os pagamentos realizados pelo contribuinte (TAUIL, 2010). Como já salientado anteriormente, o ISS é imposto cujo lançamento é considerado “por homologação”, quando não nas hipóteses já explanadas de lançamento “de ofício”.

Consoante Moledo (2004), a fiscalização deve inicialmente ser preventiva, ao informar e prestar assistência aos contribuintes, instituir medidas de substituição tributária de acordo com a realidade de cada município e manter sua legislação atualizada, para posteriormente ser repressiva – França (2012) também entende a fiscalização como métodos preventivos e repressivos. Quando educativa, a auditoria cria cumplicidade entre Estado e contribuinte e pode gerar maior regularidade de arrecadação (CAMPANHA, 2010). A prevenção se dá, inclusive, saneando faltas de conhecimento tanto dos contribuintes quanto do próprio Fisco (CURY, 2013). Já na repressão, cuidados ao evitar a prescrição e a decadência e existência de instrumentos legais que permitam a exigência das multas de fiscalização são essenciais para a realização da receita (MOLEDO, 2004).

Apesar de cada município possuir o seu método de fiscalização do ISS, documentos como talões de notas, livros de apuração de ISS e livro diário, relatórios de recolhimentos mensais e de autorizações de impressão de nota fiscal são básicos para análise (TAUIL, 2003). Os procedimentos fiscais do ISS, para Tauil (2003), incluem os de fiscalização, de diligência e

administrativos, sendo o trabalho interno de fiscalização, na etapa de formulação do seu planejamento, de suma importância, devendo-se dar prioridade à fiscalização das maiores empresas.

O TCU dá alguns caminhos para indicadores de fraudes em documentos fiscais manuais, que incluem, dentre outros, comprovação de despesas por cópia, ausência de carimbos, imprecisão e inconsistência de dados nas notas, diferença de tamanho entre as vias e má qualidade de impressão, data de emissão fora da data limite da autorização, incoerências de numeração, desordem cronológica de uso, rasuras ou indicativos de alteração dos documentos após emissão (TCU, 2003). A atenção a esses indicadores pode ser útil na fiscalização do ISS.

Métodos mais atuais refletem-se em uma realidade na qual é comum o uso de notas eletrônicas, de escrituração digital e de sistemas mais tecnológicos, sem, contudo, ignorarem os “procedimentos de fiscalização tradicional” (FRANÇA, 2012, p.26).

Quanto às obrigações acessórias relacionadas ao ISS, é comum que, pela natureza de alguns serviços de superarem barreiras territoriais, os municípios exijam em obrigações acessórias cadastros de prestadores de outras localidades que ali prestem serviços e de tomadores com obrigação de retenção (ZILVETI; COELHO, 2009). As obrigações acessórias comumente versam sobre manutenção de documentos, atendimento de notificações, necessidade de nota e declaração dos valores, e visam facilitar o cumprimento da obrigação principal (LAGIOIA et al., 2011).

Assim como ocorre na fiscalização em geral, ainda que fazendo uso de estratégias de fiscalização e de obrigações acessórias, encontram-se dificuldades no processo de fiscalização do ISS, com impacto notadamente negativo. Mencionam-se algumas.

No que se refere à cobrança do ISS, escassez de auditores qualificados, cadastros pouco representativos, legislação inadequada, falta de integração e de comunicação com outros entes, poucas ferramentas de informática para suporte e prática comum de anistias fiscais gerando a expectativa de não pagamento pelo contribuinte são dificuldades comuns na fiscalização e cobrança, citadas pela literatura há tempos (AFONSO et al., 1998) e, apesar disso, muitas ainda atuais (CAMPANHA, 2010; MARTINS, 2016).

A falta de sistemas informatizados específicos para a área de fiscalização é problema abordado desde 1998 por Afonso et al., tornando morosa a obtenção de informações estratégicas à fiscalização. A falta de manutenção periódica de uma base de consulta de entendimentos jurisprudenciais também é obstáculo à fiscalização (AFONSO et al., 1998). As mesmas dificuldades operacionais são relatadas quinze anos depois, quando Cury (2013) menciona a

falta de convênio com outros entes e a existência de dados não confiáveis, sem detalhamento ou com erros de migração nos sistemas, bem como a falta de disponibilização de relatórios estratégicos como problemas encontrados na fiscalização tributária (CURY, 2013).

A fiscalização do ISS relativo à importação de serviços e na exportação de serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique (art. 1º, §1º, e art. 2º, I, parágrafo único, da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003) é campo nebuloso, pela falta de competência na fiscalização do tomador do serviço, sem saber como e se o serviço de fato aconteceu ou se houve o correspondente pagamento, abrindo espaço para conluio entre as partes (ZILVETI; COELHO, 2009).

A falta de recursos materiais como veículos para vistoria também é enumerada como ponto deficitário na fiscalização do ISS (FERREIRA; KANAANE; SEVERINO, 2010), e a emissão das notas fiscais, quando manuais, abre espaço para adulteração nas vias e para erros de escrituração (SCHMITZ, 2010).

A falta de capacitação em áreas-chave como direito tributário e contabilidade e poucos investimentos em recursos e planejamento desvalorizam a fiscalização municipal, impactando na imagem de pouca credibilidade normalmente associada aos fiscos locais (CAMPANHA, 2010). Tangenciando o assunto, Soares Neto e Silva (2012), em estudo sobre os estágios de aprendizagem dos auditores fiscais, falam sobre o impacto do curso de formação de auditores, observação da prática, acompanhamento do auditor novato por um veterano, reflexão no início da prática, partilha de experiências e desenvolvimento de capacidade para posteriormente ensinar como elementos da criação interna de conhecimento na função.

As restrições de período decadencial e a elevada gama de contribuintes a serem fiscalizados, quando associadas a escassos recursos humanos e materiais, apresentam-se como fatores que dificultam o alcance do resultado desejado (LAGIOIA et al., 2011). Por lógica, pressupõe-se que, na ausência de funcionários em quantidade suficiente e sistemas adaptados às necessidades da fiscalização do ISS, a probabilidade de que os valores não sejam lançados em tempo hábil e de que a homologação se dê sem a devida conferência cresça na medida em que essa deficiência aumente.

Leite (2011) levanta formas comuns de sonegação fiscal: não emissão de documentos fiscais, registro de venda a menor, duplicidade e calçamento de notas manuais, domicílio fiscal simulado, cancelamento fictício de serviços, não registro e não contabilização de valor recebido, caixa 2, adulteração de guias de recolhimento, não recolhimento de tributos retidos,

criação de empresas fantasmas para usufruir de benefícios fiscais e subfaturamento de contratos – situações que podem se apresentar no curso da fiscalização do ISS.

Para o ISS especialmente, o SINPROFAZ, em estudo com base em dados de 2016, estimou em 61.775 milhões de reais a carga tributária, compreendendo 3% do total de 2016 e 1% do total do PIB, com indicador de sonegação estimado de 25% (percentual do tributo) e sonegação estimada em 15.456 milhões de reais (SINPROFAZ, 2017).

Como o financiamento do Estado é o fim da atividade de fiscalização, e em sendo a eficiência um dos pilares constitucionais (art. 5º da CF), é lógico conceber a melhoria das atividades como dever estatal (RIBEIRO, 2011). O esforço fiscal se dá no sentido de reduzir a soma dos valores não pagos e que deveriam tê-lo sido (MACIEL, 2009). Neste sentido, o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário) cunhou o termo “inflação tributária”, representando “o crescimento da arrecadação tributária que extrapola o percentual de variação do índice oficial de inflação – IPCA” ou outros índices oficiais e variação nominal do PIB (IBPT, 2011, p. 2-3).

O aperfeiçoamento e a realização de investimentos em auditoria e fiscalização são de suma importância para administração e administrados (ALVES; COSTA, 2008; NASCIMENTO, 2010). Percebem-se os seguintes pontos positivos nesta visão:

... o aumento da respeitabilidade do município perante a sociedade e dos mais diversos profissionais, a diminuição dos índices de sonegação e crimes fiscais, a diminuição dos índices de renúncia de receita e, com toda certeza, o crescimento potencial da receita própria municipal. (CAMPANHA, 2010, p. 94-95).

O aprimoramento da fiscalização fornece, assim, maior qualidade no controle de fluxos contínuos de recursos e caracteriza investimento e não despesa, “ao contrário de outras secretarias de governo cujo objetivo é apenas a utilização dos recursos” (CAMPANHA, 2010, p. 85), coadunando com o pensamento de que “é muito mais coerente, em época de escassez de receita, adotar soluções para incremento do aparato administrativo para arrecadar, para expandi-la” (COELHO; DERZI, 2009, p. 181). Uma vez que o excesso de despesa se dá na diferença negativa entre arrecadação e gastos, a boa arrecadação é o preço da liberdade na democracia (COELHO; DERZI, 2009). Já havia afirmado Belo (2008), sintetizando o apresentado:

Ora, partindo do pressuposto de que a realização de políticas públicas, de qualquer natureza, e o atendimento às necessidades do *cidadão-cliente*, dependem, em grau elevado, da função arrecadadora do Estado, torna-se óbvio que a modernização e o aperfeiçoamento da administração tributária revela-se imperiosa. Tal é o espírito que

deve nortear o legislador na persecução dos objetivos maiores da Administração Pública. (BELO, 2008, p. 49).

Para tanto, importante que se aprenda com experiências relacionadas à fiscalização da arrecadação tributária de outros entes (CONFAZ, 2014). Nesse sentido, cumpre resgatar estudos na área, que demonstram os esforços de aprimoramento da atividade fiscalizatória e servem como guia teórico para nortear intenções de melhoria em outros municípios.

2.2.4 Experiências de estudos de fiscalização tributária em municípios brasileiros

Encontram-se no universo evidenciado na Introdução estudos voltados para a atividade de fiscalização tributária em municípios brasileiros, dos quais alguns são descritos a seguir.

Em Gil (2002), que buscou verificar qual o impacto do Programa de Modernização da Administração Tributária (PMAT) na gestão da Secretaria da Fazenda de Manaus (MA) através de estudo de caso com entrevistas com dirigentes, conclui-se que o impacto se deu em mudanças tanto na prestação de seus serviços quanto na arrecadação de tributos. O programa envolveu aquisição de equipamentos, adequação de estrutura física, realização de pesquisa bibliográfica relacionada à atividade, realização de estudos de decisões tomadas pelos Tribunais Superiores, treinamento de servidores, reuniões e seminários.

Em Paiva (2005), que também buscou apurar o impacto do PMAT, mas no contexto da arrecadação tributária de Vitória (ES), com base em estudo de caso e uso de regressão linear, foram percebidas inicialmente falhas como ausência de manuais de rotinas e procedimentos, falta de equipamentos e desatualização de cadastro e, após o PMAT, tendências de crescimento de impostos e dívida ativa e capacitação de funcionários, agilidade no atendimento ao contribuinte, compra de máquinas e equipamentos para a informatização de serviços. Verificaram-se ações como fortalecimento de cadastro, formalização de convênios, treinamentos em cursos, aquisição de computadores, terceirização da dívida ativa e desenvolvimento de sistema tributário próprio.

Campanha (2010) analisou o município de Vitória da Conquista (BA), pretendendo verificar como a realização de investimento em auditoria e fiscalização tributária poderia contribuir com o incremento da receita pública municipal em pesquisa documental, quantitativa, com estudos comparativos e entrevistas, tendo como resultado a necessidade de pensar a auditoria tributária em um contexto mais amplo, de materialidade e relação com procuradoria jurídica.

Em Ferreira, Kanaane e Severino (2010), analisando problemas de supervisão de fiscalização da subprefeitura de Perus (São Paulo), os autores propuseram, dentre outras, a seguinte ação: transferência ao setor administrativo de grande parte do serviço realizado pelos agentes vistoristas que não era inerente à função, o que teve como resultado a otimização da função de vistorias. A aquisição de materiais, realização de reuniões para troca de informações e experiências, padronização do serviço e troca de gestão também foram respostas com impacto positivo.

Para Ribeiro (2011), em estudo para apresentar considerações sobre a gestão tributária no âmbito dos Municípios, em especial aqueles que podem melhorar a arrecadação própria, a melhor gestão tributária municipal passa por um cadastro fiscal completo e atualizado constantemente, haja vista ser a base de dados que fornecerá suporte a todas as auditorias e constituições de crédito tributário. Somados a um bom cadastro, uma estrutura funcional com agentes capacitados, a informatização de sistemas e o planejamento de créditos guiando ações de fiscalização e cobrança, permitindo cobranças rápidas e imediatas, são pontos a serem considerados.

Cury (2013), ao buscar verificar como ocorre o processo de fiscalização de ISS em Novo Hamburgo (RS), identificando pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças com uso de matriz SWOT, entrevistas focadas e triangulação, deduziu que existem dificuldades de interpretação de legislação tributária, que falta planejamento interno e aperfeiçoamento profissional, e que é necessária renovação da estrutura de trabalho e tecnologias.

Martins (2016), realizando levantamento do processo de fiscalização de ISS em Palhoça (SC), através de entrevistas, obteve dados sobre problemas e dificuldades no processo fiscalizatório, sob a ótica dos fiscais entrevistados. Dentre as questões levantadas, apresentaram-se situações como carga de trabalho mal dimensionada, desalinhamento das ferramentas tecnológicas disponíveis com as necessárias ao desempenho ótimo da atividade, falta de suporte técnico apropriado nos sistemas informatizados, interesse em treinamentos e aperfeiçoamento de conhecimentos técnicos, em convênios com outros entes e em aproximação com o setor jurídico.

Yoshiura (2016) buscou analisar a estrutura de fiscalização em Bauru (SP) sob a ótica da governança, concluindo, com base em pesquisa documental, bibliográfica e questionário estruturado que, apesar dos avanços, muitos esforços ainda são necessários.

No quadro abaixo, segue síntese dos estudos selecionados mencionados, relacionados à fiscalização tributária em municípios do País.

Quadro 1 – Síntese de estudos selecionados de fiscalização tributária em municípios brasileiros

Ano	Autor	Objetivo	Aproximações com a pesquisa pretendida
2002	GIL	Buscou verificar qual o impacto do Programa de Modernização da Administração Tributária (PMAT) na gestão da Secretaria da Fazenda de Manaus (MA).	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizou estudo exploratório-descritivo, com abordagem qualitativa, e estudo de caso com entrevistas com os dirigentes. - Abordou município com Porto (embora não tenha analisado a fiscalização do ISS em operações portuárias). - Foi uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista proposto no estudo.
2005	PAIVA	Buscou apurar o impacto do PMAT, mas no contexto da fiscalização da arrecadação tributária de Vitória (ES).	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizou estudo de caso. - Evidenciou gargalos na fiscalização do município. - Evidenciou ações de fortalecimento de fiscalização, bem como ações voltadas ao aumento da arrecadação, dentre elas o fortalecimento de cadastro, formalização de convênios, treinamentos em cursos, aquisição de computadores, terceirização da dívida ativa e desenvolvimento de sistema tributário próprio, mas não restritas a essas. - Abordou município com Porto (embora não tenha analisado a fiscalização do ISS em operações portuárias).
2010	CAMPANHA	Buscou verificar como a realização de investimento em auditoria e fiscalização tributária pode contribuir com o incremento da receita pública municipal em Vitória da Conquista (BA).	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizou pesquisa documental, quantitativa, com estudos comparativos e também entrevistas. - Abordou a auditoria tributária como instrumento otimizador da receita própria municipal. - Ampliou o contexto de análise, buscando materialidade da auditoria. - Trouxe forte base teórica de suporte.
2010	FERREIRA; KANAANE; SEVERINO	Buscaram analisar problemas de supervisão de fiscalização da subprefeitura de Perus (São Paulo).	<ul style="list-style-type: none"> - Propuseram ações para melhorar a fiscalização municipal.
2011	RIBEIRO	Buscou apresentar considerações sobre a gestão tributária no âmbito dos Municípios, em especial aqueles que podem melhorar a arrecadação própria.	<ul style="list-style-type: none"> - Analisou e propôs ações para melhorar a fiscalização municipal e a arrecadação própria.
2013	CURY	Buscou verificar como ocorre o processo de fiscalização de ISS em Novo Hamburgo (RS).	<ul style="list-style-type: none"> - Verificou como ocorre o processo de fiscalização do ISS. - Utilizou entrevistas focadas e triangulação. - Foi uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista proposto no estudo.
2016	MARTINS	Buscou identificar como ocorre e quais são os procedimentos adotados no momento da fiscalização do ISS no município de Palhoça (SC).	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizou entrevistas para obter dados sobre dificuldades na fiscalização com auditores fiscais do ISS do município.

			- Foi uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista proposto no estudo.
2016	YOSHIURA	Buscou analisar a estrutura de fiscalização em Bauru (SP) sob a ótica da governança.	- Apesar de utilizar o questionário como instrumento de coleta, buscou informações sobre aspectos sociais e econômicos do município de Bauru, organograma, recursos humanos e tecnológicos, gestão de recursos próprios, evolução dos processos eletrônicos e outros para gestão tributária. - Foi uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista proposto no estudo.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Assim, percebem-se relações entre alguns estudos (como os de Gil (2002) e Paiva (2005)) ao tratarem de propostas e análises de implementações de Programas de Modernização voltados à área de fiscalização, e entre outros, ao analisarem cenários e dificuldades encontrados em processos de fiscalização tributária (como em Campanha (2010), Cury (2013) e Martins (2016)), no que se assemelham ao estudo pretendido ao buscar aprofundamento em questões de fiscalização de ISS, e se distanciam no sentido de que nenhum abordou a fiscalização do ISS sob a ótica dos serviços relacionados às operações portuárias. Percebem-se também relações mais distantes com estudos que analisam a fiscalização sob a ótica da gestão e governança (como em Ribeiro (2011) e Yoshiura (2016)), embora interessantes como referenciais e importantes como parâmetro do desenvolvimento do instrumento de coleta

Por fim, apresentam-se estudos em assuntos correlatos, que agregam valor à pesquisa tangencialmente.

Soares e Bava (2002), em estudo tendo como base as cidades de Porto Alegre, Santos, Recife e Fortaleza, resumiram as características das gestões locais bem sucedidas em priorização do interesse público com estratégias de legitimação, reconhecimento da promoção de uma imagem favorável tanto da cidade quanto da administração, visão estratégica na atuação político, administrativa e econômica do governo e um novo jeito de ver a democracia enfatizando a participação popular.

Campello (2003), estudando a eficiência municipal no estado de São Paulo, desenvolveu sua teoria de exploração da base tributária e de base de transformação. Com o uso de fronteira estocástica, concluiu que os municípios paulistas possuem baixa eficiência na exploração de bases tributárias e alta de transformação, creditando ao sistema de transferência proporcionar meios para ampliação da qualidade de vida municipal.

Ozaki (2003), querendo verificar como os municípios paulistas poderiam otimizar a arrecadação de ISS, com o uso de bibliografia, documentos e análise estatística com regressão linear para estimar a elasticidade da arrecadação de ISS em relação à alíquota, concluiu que, naquele cenário, o ISS não é eficiente em termos econômicos. Afirmou que há margem para aumento de alíquota que possa gerar incremento de arrecadação e que, embora exista esforço considerável para melhorar a eficiência, há campo para melhorias.

Marques (2008), ao mensurar a eficiência da arrecadação tributária federal considerando as estrutura de fiscalização, os programas especiais de parcelamento e os resultados de cobrança do passivo tributário, entre os anos de 1998 e 2006, com método de fronteira estocástica, concluiu que os parcelamentos especiais impactam negativamente na eficiência da arrecadação.

Almeida (2009), através de entrevistas e pesquisas documentais, descobriu que a receita própria de Paço do Lumiar (MA) é insignificante, evidenciando a dependência do município de transferências de receita de outros entes.

Campos, Cruz e Stavis (2010), ao verificarem o aumento de arrecadação em Londrina (PR) com dados bibliográficos e entrevistas, creditaram o aumento de receita à implantação de sistema de declaração mensal de serviços e melhoria de gestão. Observaram, contudo, a necessidade de aumento na quantidade de auditores fiscais, de investimentos em implantação de novos sistemas, de parcerias com os demais órgãos e principalmente, de uma reforma tributária municipal.

Tauil (2010) desenvolveu uma metodologia para encontrar o número razoável de auditores fiscais: somar o número de contribuintes por homologação e tomadores de serviço relevantes, dividir por 12 (meses), dividir por 30 ou 60 (número de processos estimados a serem realizados, a depender se a prefeitura for ou não bem equipada) para encontrar o número de auditores fiscais.

Já Freitas (2012) abordou o ISS enquanto importante fonte de receita para os municípios brasileiros em pesquisa de base bibliográfica.

Monteiro (2012) estudou o potencial de aumento de arrecadação de ISS em Maracanaú (CE), comparando a base do Município com a da Receita Federal e ao final verificando a possibilidade de inserção de mais de 8 mil empresas sediadas no município no cadastro municipal.

Alissa et al. (2014) usaram uma base de dados de mais de 15 mil auditorias realizadas pela Administração de Impostos da Croácia entre os anos de 2002 a 2006 para examinar o impacto da complexidade das tarefas, experiências dos auditores e esforço dos auditores na

performance de auditoria, concluindo que a experiência enaltece a relação positiva entre esforço do auditor e performance; ainda, que embora normalmente a complexidade das tarefas mitigue a performance, quando sob a ótica de auditores experientes, reforça o aspecto positivo do esforço pelo não desperdício de habilidades e desenvolvimento de metas desafiadoras.

Ao analisar estudo do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul sobre os municípios gaúchos, Caravaca (2014) constatou, além de outros pontos, que dos 485 municípios, 470 registram receitas referentes ao setor bancário ou financeiro, mas apenas 169 têm fiscalização específica do setor; quando o assunto é uso de cartão de créditos, apenas 118 deles têm fiscalização específica. Ainda, dos 355 municípios nos quais existe cartório, pouco mais da metade (189) iniciaram fiscalização neste sentido. Seu estudo pretendeu demonstrar que as principais causas da ineficiência dos municípios na arrecadação de receitas públicas estão vinculadas diretamente ao descumprimento da legislação, em especial pela falta de investimentos nas áreas de arrecadação, fiscalização e jurídica.

Em Costa (2017), que objetivou levantar medidas que poderiam ser implementadas para aumentar a arrecadação e diminuir a sonegação sem aumentar a carga tributária em Florianópolis (SC) por meio de bibliografia, documentos e estudo de caso único com grupo focal de 15 auditores, se obteve como proposições a formação de convênios, obrigatoriedade de nota eletrônica aos contribuintes, automatização de procedimentos fiscais e aprimoramento dos sistemas de informática, apontando como obstáculo a não primazia da administração tributária pela modernização e estruturação material para possibilitar o aumento de arrecadação.

Os estudos mencionados foram trazidos a fim de enriquecer a análise e mostrar o que vem sendo produzido atualmente. A ausência de estudos específicos de fiscalização tributária em operações portuárias, mesmo quando abordados municípios com Portos, como Manaus (GIL, 2002) e Vitória (PAIVA, 2005), é notável – essa escassez de estudos de fiscalização tributária, mesmo em sentido macro, já foi apontada inclusive por França (2012), situação à qual ele se refere como “lacuna doutrinária” (2012, p. 89). Isso pode encontrar alguma resposta na afirmação de Vito Tanzi citado por Afonso et al. (1998), que coloca como uma das limitações para escrever sobre administração tributária a necessidade de vasto conhecimento prático, somente adquirido com anos de experiência, e ainda pela parca tendência à generalização dos problemas enfrentados em suas situações específicas. Isso implica na necessidade de esclarecer as operações portuárias e suas particularidades, para a compreensão de como se dá a fiscalização de ISS nessas atividades, o que será feito a seguir.

2.3 SISTEMA PORTUÁRIO BRASILEIRO E AS ATIVIDADES PORTUÁRIAS TRIBUTÁVEIS DE ISS

2.3.1 Transporte marítimo e o Sistema portuário brasileiro

Um porto pode ser compreendido como um acidente geográfico, um lugar apropriado para embarque e desembarque de pessoas e cargas ou até mesmo um lugar abrigado em que se pode fundear (FGV; TCU, 2006). Desde a antiguidade, os portos deram origem a muitas cidades, por sua importância econômica e militar (SOARES, 2009).

A capacidade de um porto depende de vários elementos, como áreas para armazenagem, equipamentos, acesso e calado do cais. Alcançados os limites físicos dos portos, transferem-se recursos para sistemas e ferramentas, com vistas a aumentar a produtividade (MARCHETTI; PASTORI, 2006).

Fenômeno de grande complexidade e elo entre modais, o porto possibilita a integração de economias através do transporte marítimo (MACHADO, 2016). Elo antes considerado fraco, caro e pouco seguro (MONIÉ; VIDAL, 2006), hoje o transporte marítimo tem como principais características o “baixo consumo de energia por tonelagem movimentada e a circulação de grandes volumes de carga por viagem” (FGV; TCU, 2006, p. 39). A expansão de sua atividade se relaciona à modernização (MONIÉ; VIDAL, 2006), com o aumento dos fluxos de comércio exterior e a consequente “redução do tempo gasto com a circulação das cargas no espaço, possibilitando a conquista de mercados distantes geograficamente (importações e exportações)” (FELIPE JUNIOR, 2015, p. 68).

De embarcações de madeira a grandes navios, estes hoje podem ser classificados em militares, comerciais, industriais ou auxiliares, sendo os comerciais de carga ou passageiro, e os de carga subdivididos em “a) graneleiros (petroleiros, graneleiros sólidos, químicos, gases liquefeitos e combos); b) carga unitizada (porta-contêineres, Ro-Ro e porta-barcaças); e c) carga geral (multipurpose, box type, heavy lift e reefer)” (SOARES, 2009, p. 7).

As cargas são normalmente classificadas, a respeito de sua natureza, em “perecíveis, frágeis, volumosas, pesadas, perigosas” (MAGRI; ALMEIDA, 2017, p. 38). Quanto aos tipos, são normalmente divididas em cargas a granel, cargas containerizadas e cargas em geral (ANTAQ, 2018).

Cargas a granel não são acondicionadas em embalagem, são quase sempre homogêneas e em grandes quantidades, e se distinguem entre líquidas e sólidas, sendo as primeiras “o

petróleo e seus subprodutos, óleos vegetais, etanol, etc.”, e as segundas, “os minérios de ferro, manganês, bauxita, carvão, sal, trigo, soja, fertilizantes, etc.” (APPA, 2016, p. 29). Os graneis líquidos são normalmente transportados por mangueiras e dutos (SOARES, 2009), e os graneis sólidos, de forma geral, carregados por *shiploaders* (equipamento móvel que se usa de correias transportadoras), diretamente nos porões dos navios, e armazenados em silos (APPA, 2016). Há ainda quem distinga os graneis sólidos em agrícolas e minerais, como Marchetti e Pastori (2006) e Mattozo (2006).

Algumas das cargas comumente transportadas a tipo granel, quando secas, também podem vir em sacas. Sacas são contentores de equivalência de 60 quilogramas, e são geralmente utilizadas para café, açúcar, etc. (APPA, 2016).

Carga geral é a que vem comumente embalada, mas pode vir solta e necessitar de estivagem para transporte. Como exemplos de mercadoria com embalagem tem-se “o amarrado/atado (*wirebound*), a bobina/rolo (*bobbin*), o caixote aramado (*wirebound box*)”, e não embaladas, “animais vivos (devidamente enjaulados), chapas de ferro, madeira ou aço, pedras em bloco, pneus soltos, veículos, tubos de ferro, etc.” (APPA, 2016, p. 30).

Carga containerizada é a acondicionada em contêiner, e seu percentual na movimentação de um porto é hoje um dos principais indicadores de modernização – o uso desse tipo de carga é visto como parte das grandes transformações do cenário mundial que têm mudado a maneira como o transporte marítimo se realiza (MACHADO, 2016).

O Brasil se inclui, tímida e cada vez mais, nesse contexto globalizado de transporte por modal marítimo (ANTAQ, 2018). Assim como em outros países, a maioria das cidades brasileiras se desenvolveu inicialmente no entorno das instalações portuárias, que serviam para desembarcar escravos e mercadorias, e, posteriormente, para escoar a produção dos “ciclos econômicos brasileiros (pau brasil, açúcar, ouro e prata, etc.)” (MALLAS, 2009, p.1).

Tendo como marco inicial a promulgação em 1808 da Carta Régia por D. João VI com a “abertura dos Portos às nações amigas”, a história brasileira mostra que todas as grandes cidades, à época, eram as que possuíam portos, sendo muitas daquelas “embriões dos principais portos ainda em movimentação no Brasil (Santos, Paranaguá, Vitória, Rio de Janeiro, Rio Grande, etc.), que com o passar dos anos foram crescendo e se adaptando às necessidades do mercado” (MACHADO, 2016, p. 47).

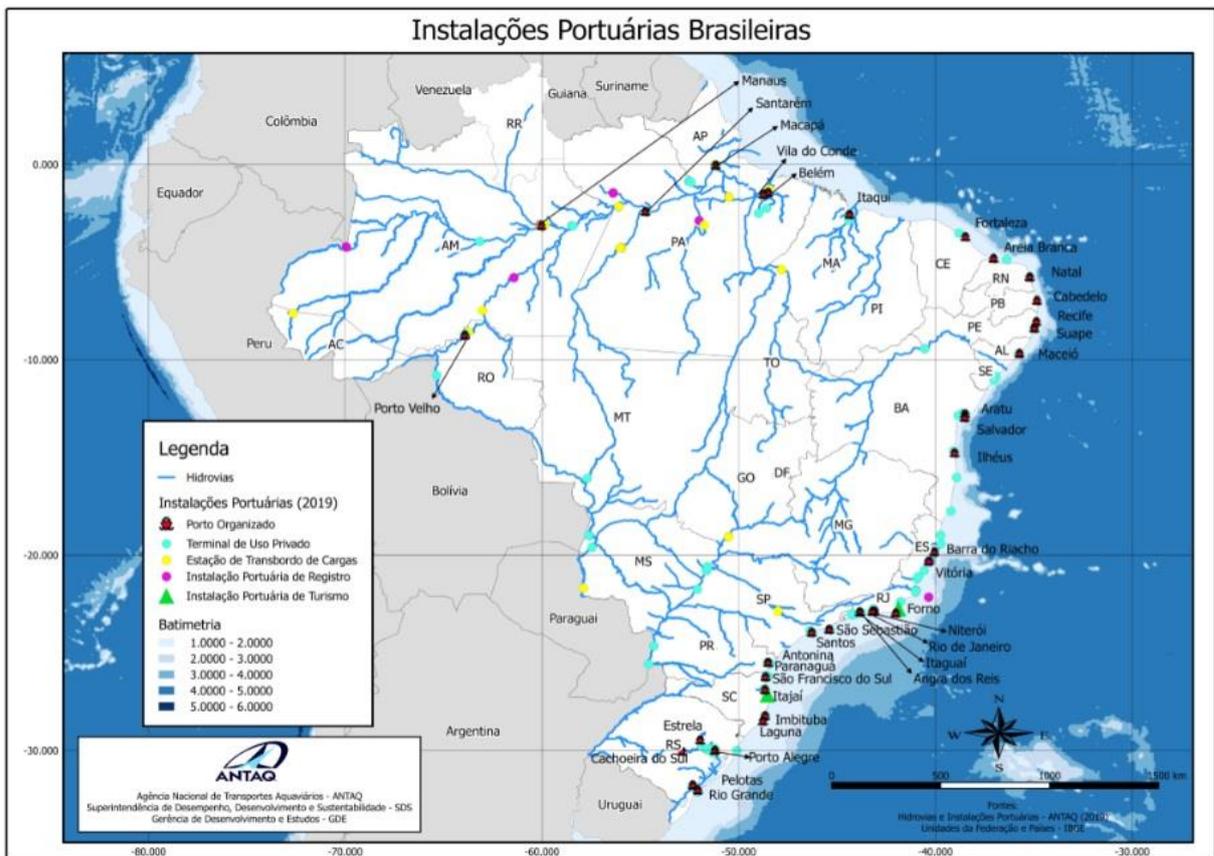
Desde o fim do século XIX e por praticamente todo o século XX, percebeu-se um movimento que passou de permissão à concessão à iniciativa privada para exploração dos

portos e posteriormente à presença maior do Estado, na forma da Portobrás, orientando e controlando o sistema portuário brasileiro (ARAÚJO, 2013a).

Na década de 90, diz-se que a inoperância do Sistema Portuário brasileiro ficou latente, com grande endividamento estatal e dificuldades de competir externa e internamente, em contraste, por exemplo, com os avanços da Revolução Industrial no cenário global e com os terminais especializados internos, específicos e mais produtivos (MACHADO, 2016). Esse processo culmina na promulgação da Lei 8.630, em 25 de fevereiro de 1993, conhecida como “Lei de Modernização dos Portos”, regulamentando o setor a fim de modernizá-lo. A partir daí, concretiza-se uma visão mais privatizante, com a incorporação de arrendamento, terminais privativos operando cargas de terceiros, autoridades portuárias, operadores portuários e órgão gestor de mão-de-obra. Na sequência, vê-se a criação da ANTAQ – Agência Nacional de Transporte Aquaviário em 2001, e da Secretaria de Portos em 2007 (ARAÚJO, 2013a). Em 2013, surge a “Nova Lei dos Portos”, Lei 12.815, de 5 de junho de 2013 (BRASIL, 2013).

Atualmente, são 37 os portos públicos organizados no País, 18 deles delegados, administrados ou concedidos para governos de estados ou municípios, e 19 administrados pelas Companhias Docas, nas quais o governo federal é acionista majoritário (ANTAQ, 2018). Já os portos brasileiros denominados terminais privados encontram-se espalhados ao longo da costa do País e crescem exponencialmente; até julho de 2016, existiam 180 Instalações Portuárias Privadas autorizadas pelo Governo Federal (ANTAQ, 2018). As instalações portuárias brasileiras podem ser melhor visualizadas na figura que segue abaixo:

Figura 2 – Instalações Portuárias Brasileiras



Fonte: ANTAQ (2019).

A ANTAQ mantém, ainda, mapas dos portos públicos organizados brasileiros e dos terminais privados brasileiros em separado, porém atualizados até 2016 (ANTAQ, 2016), motivo pelo qual se apresentou o mapa acima, disponibilizado inclusive por demanda iniciada por essa pesquisa, em resposta à manifestação cadastrada em Ouvidoria número 21496/2019, requerendo informações gráficas mais atualizadas.

O modelo de exploração portuária adotado pelo Brasil a partir da Lei 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, é conhecido como *landlord*, no qual as operações portuárias e a administração dos terminais são cedidas à iniciativa privada, incluindo arrendamentos para terminais privativos de uso misto ou privado, enquanto a administração da infra-estrutura de uso comum é mantida pelo setor público, bem como os investimentos em acesso (SOARES, 2009; ARAÚJO, 2013b), alinhado com as disposições constitucionais dos artigos 21, XII, “c”, “d” e “f”, e 22, X (BRASIL, 1988). Cabe à autoridade portuária, que administra o porto, a pré-qualificação dos operadores portuários, a fixação dos valores e arrecadação de tarifas portuárias,

a fiscalização das obras nas instalações portuárias, o estabelecimento do horário de funcionamento do porto e das jornadas de trabalho no cais público (APPA, 2016).

O órgão gestor de mão-de-obra, OGMO, é de instituição obrigatória desde a antiga Lei dos Portos (BRASIL, 1993). É responsável por promover o treinamento multifuncional, habilitação e seleção dos trabalhadores, bem como por administrar e regular a mão-de-obra portuária. Suas despesas são custeadas pelos operadores portuários (APPA, 2016).

Operam no Brasil, simultaneamente, tanto terminais privativos de uso misto – que são da iniciativa privada, atuam dentro ou fora da área do porto organizado e operam cargas próprias e de terceiros (ARAÚJO, 2013a) –, quanto portos organizados e terminais de uso privado, estes últimos assim definidos pela Nova Lei dos Portos:

Art. 2o Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - porto organizado: bem público construído e aparelhado para atender a necessidades de navegação, de movimentação de passageiros ou de movimentação e armazenagem de mercadorias, e cujo tráfego e operações portuárias estejam sob jurisdição de autoridade portuária;

II - área do porto organizado: área delimitada por ato do Poder Executivo que compreende as instalações portuárias e a infraestrutura de proteção e de acesso ao porto organizado;

III - instalação portuária: instalação localizada dentro ou fora da área do porto organizado e utilizada em movimentação de passageiros, em movimentação ou armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de transporte aquaviário;

IV - terminal de uso privado: instalação portuária explorada mediante autorização e localizada fora da área do porto organizado;... (BRASIL, 2013).

O atual complexo portuário brasileiro se encontra espalhado em área de mais de 9 mil quilômetros se consideradas saliências e reentrâncias, alguns com mais e outros com menos movimentação (MACHADO, 2016). Dadas as dimensões do Brasil, que se podem chamar de continentais, pode-se dizer que cada porto brasileiro é diferente, e tem uma maneira específica de operação (ABREU; TRINDADE; SOUZA, 2012).

O terminal Ponta da Madeira opera a exportação de granéis minerais exclusivamente; o Porto de Santos recebe grande parte da produção agrícola para exportação, sendo o maior da América Latina, com 550mil m² e o mais importante do País (MACHADO, 2016). Já Paranaguá é conhecido como grande exportador de soja e importador de fertilizantes (APPA, 2018a).

Segundo dados da ANTAQ (2018), percebe-se a predominância de movimentação graneleira de minérios e combustíveis minerais por conta dos portos privados, já que nos públicos, o primeiro lugar se dá para contêineres, tendo minérios em segundo lugar, combustível mineral em terceiro e sementes em quarto. O Terminal Marítimo de Ponta da

Madeira (MA) e o Terminal de Tubarão (ES) oscilam entre a primeira e segunda posição em movimentação no País, sendo que ambos são portos privados e operam minérios de ferro.

Sobre os portos graneleiros, considerando públicos e privados, seguiram o Terminal Marítimo de Ponta da Madeira e o Terminal de Tubarão os portos de Santos (SP), Itaguaí (RJ), Ilha Guaíba (privado do RJ), Paranaguá, Trombetas (privado do PA), Porto do Açú (privado de RJ) e Terminal Portuário Privativo da Alumar (privado do MA) em 2017. Cumpre esclarecer que no quesito graneleiro entram os grupos de minérios, sementes, cereais, combustíveis minerais, adubos (fertilizantes), açúcares, resíduos e desperdícios e outros, o que justifica a manutenção dos primeiros lugares comparando com a movimentação de cargas em geral. Ponta Ubu (privado do ES) e Vila do Conde (PA) também aparecem em anos anteriores, e desde 2010 Paranaguá ocupa a 6ª posição geral, 3ª dos portos públicos (ANTAQ, 2018).

Vê-se uma grande concentração da movimentação de mercadorias na região Sul e Sudeste, em especial Santos e Paranaguá no escoamento da soja e milho brasileiros, mesmo em relação a outros portos geograficamente mais próximos de centros de produção que “não são vantajosos (dificuldades nas vias de acesso, alto custo das operações portuárias, etc.) ou não estão aptos para a movimentação deste tipo de carga” (MACHADO, 2016, p. 101).

O custo do transporte de contêiner brasileiro ainda é alto, principalmente se comparado à qualidade da infraestrutura portuária. Segundo relatório do Banco Mundial (*Doing Business Project 2017*), “o custo para importar um contêiner no Brasil é cerca de 2.500 USD enquanto na China é 600 USD e no Chile 750 USD” (AGRIPINO, 2017); ao mesmo tempo, ao ser comparado com outros 132 países com portos no mundo, o indicador de qualidade em infraestrutura portuária do *Global Competitiveness Report 2017-2018* do Fórum Econômico Mundial dá ao Brasil a singela 106ª posição (AGRIPINO, 2017).

Como problemas apontados para o sistema portuário brasileiro, são comumente mencionados acessos e necessidades de dragagens (MARCHETTI; PASTORI, 2006; APPA, 2018b) e altos custos portuários diretos e indiretos, que dentre uso de equipamentos e instalações, contratações de serviços e outros, aumentaram mais que 25% de 2009 a 2012 (IBPT, 2013). Mencionam-se também a ausência da prática sistemática de cabotagem (FELIPE JUNIOR, 2015) somada ao alto custo do frete interno, como, por exemplo, de aproximadamente 25% do valor do produto para a exportação da soja e 50% para a do milho (MACHADO, 2016).

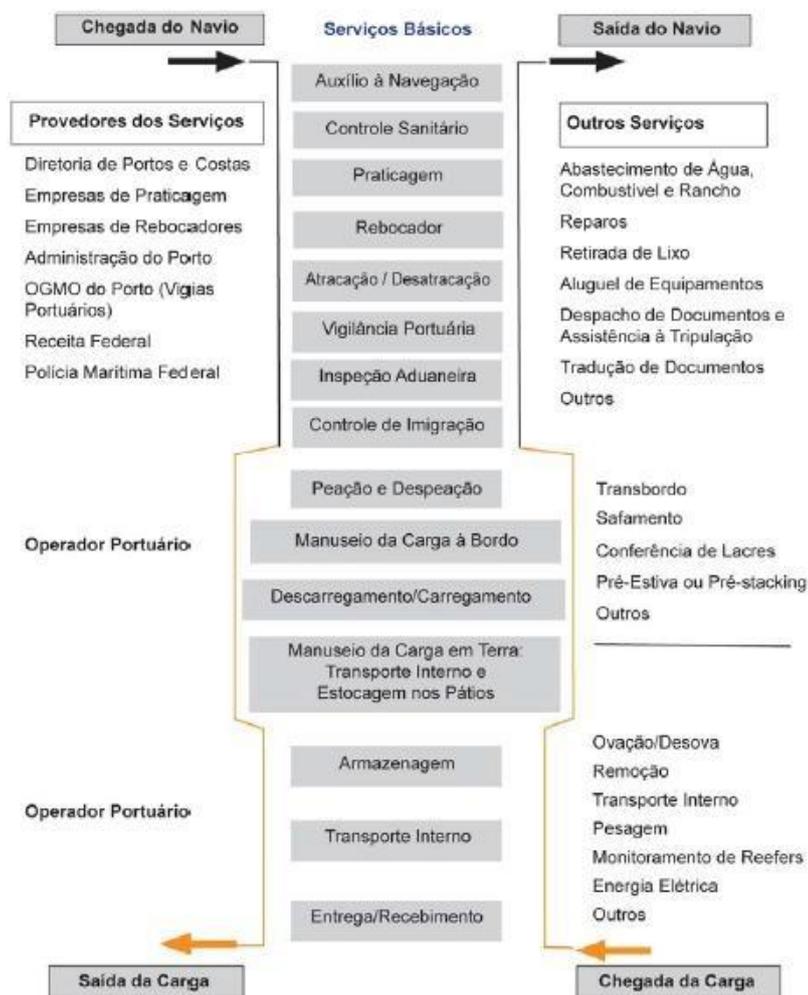
O cenário atual mostra que superam 90% da movimentação total do comércio exterior brasileiro a que ocorre via portos (MACHADO, 2016), e uma produção agrícola e escoamento recorde ano após ano (ANTAQ, 2018).

2.3.2 Atividade portuária

A atividade portuária compreende todo um sistema de logística que ultrapassa a faixa do cais, alcançando armazéns e toda a área de apoio (retroporto), abrangendo todos os setores da economia e atuando no comércio exterior na exportação e importação portuária brasileiras (KAPPEL, 2005). É atividade complexa, “que abrange inúmeros serviços desde a chegada e entrada do navio no porto, seu atracamento, transbordo de cargas e saída para um novo destino, com reflexos diretos e indiretos na economia dos municípios” (SOARES, 2009, p. 2).

Tendo como referência o transporte marítimo, os serviços portuários podem ser divididos em duas categorias: prestados ao navio ou serviços para a carga. Os primeiros incluem “praticagem, reboque, uso do canal, apoio a navegação”, assim como “uso dos equipamentos do porto, como ocupação das docas e do berço, e a infra-estrutura geral do porto”; os segundos, transferências de carga e armazenagem (FGV; TCU, 2006, p. 90-91). Podem ser melhor esclarecidos na figura abaixo:

Figura 3 – Organização dos serviços portuários em carga geral e containerizada



Fonte: Soares (2009, p. 16).

A fim de elucidar a atividade portuária, para fins didáticos, utilizar-se-á como base o esquema de Soares (2009), que demonstra inicialmente uma importação (caminho do navio vindo de outro país), com auxílio dos conceitos emprestados pelo Dicionário básico portuário elaborado pela Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA, 2016). A APPA é empresa pública estadual que opera nos portos paranaenses de Paranaguá e Antonina por contrato de concessão (APPA, 2018).

O navio entra e sai do País pelo Porto. As cargas são comercializadas entre interessados em comprar, interessados em vender e quem operacionaliza essa troca. O agenciador marítimo é o representante do armador (o dono do navio), que assina termos de responsabilidade, responde pelas condições do navio, e traz a carga ao interesse do comprador (APPA, 2016).

O “*Bill of landing*” (B/L) ou “manifesto de carga” é o “documento legal oficial que informa qual a carga e quem é o seu proprietário; documento negociável para receber a carga; contrato entre o embarcador e o armador” (APPA, 2016, p. 20). A “*commercial invoice*” ou “fatura comercial” é documento do exportador que descreve exatamente o país de origem e a mercadoria transportada, com todos os itens embarcados (APPA, 2016).

O navio realiza o transporte da carga em alto-mar até o fundeamento, no aguardo de oportunidade para atracação ou de berço no cais, em área de fundeio denominada de anteporto. Neste momento se realizam algumas verificações e inspeções por órgãos oficiais para autorização de entrada. Canal é o nome que se dá ao corredor que liga o alto-mar desde a barra (entrada sinalizada do porto) às instalações portuárias (APPA, 2016).

O Prático, cuja atividade é regulamentada pelo Ministério da Marinha, Diretoria de Portos, executa serviço de apoio à navegação para segurança dos trabalhadores, da embarcação e do porto (ABREU; TRINDADE; SOUZA, 2012), auxiliando na entrada do navio nas águas de jurisdição nacional ao orientar o comandante na atracação e desatracação (MAGRI; ALMEIDA, 2017). É o profissional que possui tanto experiência em navegação quanto nas particularidades do local, e que dá suporte à entrada do navio no canal (TARDIO, 2016).

Rebocadores auxiliam o navio em sua atracação (fixação do navio ao cais pelos berços ou docas, que são locais para atracação), que conta, ainda, com atracadores, ancoradores (que lançam a âncora ao fundo para manter a embarcação parada) e amarradores (que amarram os cabos dos navios no cais), finalmente prendendo o navio no cais para a movimentação das mercadorias (APPA, 2016).

A partir daí, a operação corre sob responsabilidade do Operador Portuário, titular e responsável pelas operações portuárias de carregamento e descarregamento de mercadorias realizadas. No modelo adotado pelo Brasil, a figura ganhou importância na antiga Lei dos Portos, retirando as operações das autoridades portuárias, que atualmente qualificam os operadores (FGV; TCU, 2006).

O Operador Portuário é legalmente definido na Nova Lei dos Portos, Lei 12.815, de 5 de junho de 2013, em seu artigo 2º, inciso XIII, como a “pessoa jurídica pré-qualificada para exercer as atividades de movimentação de passageiros ou movimentação e armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de transporte aquaviário, dentro da área do porto organizado” (BRASIL, 2013).

O operador portuário se credencia no porto tanto para atender os navios quanto para requisitar os TPA’S (trabalhadores portuários avulsos) cadastrados no OGMO (Órgão gestor

de mão de obra), que realizam as funções relacionadas à carga e descarga. Deve requerer o número de profissionais que julga que será necessário para a realização da operação ao órgão responsável (APPA, 2016).

O OGMO, de utilidade pública, mantém o cadastro desses trabalhadores, os disponibiliza e efetua a escala dos trabalhadores via rodízio (ARAÚJO, 2013b). Mantém, também, o registro dos trabalhadores portuários com vínculo empregatício permanente, que também podem realizar quaisquer das seis funções portuárias típicas (SILVA, 2014).

As funções portuárias típicas compreendem os serviços de estivadores, consertadores, conferentes, vigilantes, bloco e capatazia, assim descritas na Lei 12.815, de 5 de junho de 2013:

Art. 40. O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

II - estiva: atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peação e despeação, bem como o carregamento e a descarga, quando realizados com equipamentos de bordo;

III - conferência de carga: contagem de volumes, anotação de suas características, procedência ou destino, verificação do estado das mercadorias, assistência à pesagem, conferência do manifesto e demais serviços correlatos, nas operações de carregamento e descarga de embarcações;

IV - conserto de carga: reparo e restauração das embalagens de mercadorias, nas operações de carregamento e descarga de embarcações, reembalagem, marcação, remarcação, carimbagem, etiquetagem, abertura de volumes para vistoria e posterior recomposição;

V - vigilância de embarcações: atividade de fiscalização da entrada e saída de pessoas a bordo das embarcações atracadas ou fundeadas ao largo, bem como da movimentação de mercadorias nos portalós, rampas, porões, conveses, plataformas e em outros locais da embarcação; e

VI - bloco: atividade de limpeza e conservação de embarcações mercantes e de seus tanques, incluindo batimento de ferrugem, pintura, reparos de pequena monta e serviços correlatos. (BRASIL, 2013).

Assim, enquanto a estiva trabalha a bordo, dentro dos porões, estivando (carregando) ou desestivando (descarregando) mercadorias, a capatazia realiza esse serviço em terra. São atividades similares, que têm como diferenciador o local de trabalho (ARAÚJO, 2013b).

Uma das atividades específicas que ocorre dentro dos porões é a peação. A fixação das cargas nos porões, chamada de peação, serve para evitar avarias. A desfixação, por sua vez, é chamada de despeação, e libera a carga para que seja movimentada. Transbordo, que também

é atividade da estiva, é a transferência de carga de um meio de transporte para outro durante a operação (APPA, 2016).

Nas mercadorias a granel, as dalas, “correias transportadoras de superfície móvel, fitas sem-fim” (APPA, 2016, p. 44), auxiliam a movimentação das mercadorias, e recebem ou destinam as cargas com auxílio das moegas, que são instalações aparelhadas a este fim (APPA, 2016).

Entre os equipamentos para movimentação de cargas portuárias, encontram-se os guindastes e equipamentos de içamento, as empilhadeiras, os equipamentos de costado de amarração e os equipamentos de transferência (*Quay Transfer Equipment*) para mercadorias específicas (MAGRI; ALMEIDA, 2017).

Nas cargas containerizadas, após a Lei 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, os serviços de estiva e capatazia passaram a ser cobrados dos armadores em taxa única de movimentação dos contêineres, conhecida como *box rate*; os armadores a acrescentam ao preço do frete sob a terminologia de THC (*terminal handling charge*), que é “a taxa paga por uma companhia de navegação para receber o contêiner no respectivo terminal, armazená-lo, e entregá-lo ao navio para embarque; ou, recebê-lo do navio no atracadouro, armazená-lo e entregá-lo ao consignatário” (FGV; TCU, 2006, p. 92).

Há, assim, a movimentação da carga para o pátio na estrutura adequada, a armazenagem e o transporte até o destino. Armazenamento é o “transporte no tempo e no espaço” (MATTOZO, 2006, p. 23), e quando relacionado a produtos em granel, adquire grande importância haja vista as peculiaridades das matérias.

Durante essas operações, podem existir outros serviços acessórios envolvidos: conserto, higienização, reparo de acidentes e ampliação do tempo de armazenagem, ensacamento de carga e estufamento de contêiner, unitização de carga (acondicionamento em lote-padrão em estruturas como *pallets* e contêineres para facilitar a movimentação), fumigação, etc. (SOARES, 2009; APPA, 2016). A figura do despachante também participa da operação, formulando as declarações aduaneiras e desembaraçando as mercadorias (APPA, 2016).

2.3.3 ISS Portuário e sua fiscalização

Com relação ao ISS, balizando-se nos itens da Lista Anexa da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, além dos diretamente relacionados aos serviços de operações portuárias,

percebe-se a possibilidade de existência de serviços indiretamente relacionados, ou relacionados ao início ou fim do processo de operação, ou questões incidentais específicas. Todas as seguintes atividades são incidentes de ISS pelas seguintes hipóteses previstas, e se relacionam com os itens e subitens da lista anexa à citada lei, a saber:

Podem-se realizar cessão de estruturas de uso temporário, constantes no subitem 3.05.

Possíveis reparações e conservações de portos são previstas no subitem 7.05; serviços de dedetização e congêneres encontram-se no subitem 7.13, e de limpeza e dragagem, no subitem 7.18, todos partes do item 7, que contempla “serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres” (BRASIL, 2003).

O agenciamento marítimo é previsto no subitem 10.06.

Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres (fora da área do porto organizado, nas operações no retroporto), são previstos no item 11.

Serviços de prestações a terceiros, como assistência, manutenção, limpeza, içamento e guincho, entre outros, se encontram no item 14.

O transporte intramunicipal está disposto no item 16.

Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres, previstos no item 17.

Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres, no item 33.

Quanto aos serviços portuários, esses estão dispostos no item 20, subitem 20.01:

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

Os serviços constantes na redação do subitem 20.01 englobam o cerne dos serviços portuários, compreendendo serviços além dos prestados pelos operadores portuários, na qual se incluem, por exemplo, praticagem e amarração. Apesar de a regra geral do artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, dispor que “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”, este mesmo artigo compreende exceções, prevendo, em seu

inciso XXII, que o imposto será devido no local “do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa” (BRASIL, 2003).

O uso dos documentos e livros normais de escrituração dos prestadores e tomadores de serviços faz parte da fiscalização, assim como a atenção a contratos e uso de históricos de autuação e de informações estratégicas dos sistemas de informação (CURY, 2013), perfeitamente utilizáveis na fiscalização do ISS portuário. Para além disso, os documentos necessários ao transporte das cargas, como o manifesto de carga e a fatura comercial, assim como a cobrança do THC no B/L (SEIXAS, 2014), contêm informações adicionais que também podem auxiliar à fiscalização.

O acompanhamento do comportamento das movimentações do Porto compõe ação estratégica de fiscalização. A autoridade portuária mantém e disponibiliza toda a relação de dados dos navios e das cargas, quantidades, características e tempo de estadia, agenciador e operador em tempo real (APPA, 2016), como se pode ver no caso da APPA:

O Line-Up é uma posição diária de embarcações (navios aguardados em porto ou atracados), é emitido pela administração do porto e pelos agentes marítimos. Estes estão sempre comunicando às autoridades portuárias sobre as chegadas dos navios e tipos de cargas que irão carregar. (MATTOZO, 2006, p. 50).

A APPA, por exemplo, em seu *line up*, traz o registro dos navios atracados, programados, ao largo para reatracação, ao largo, esperados, de apoio portuário e abastecimento e despachados (APPA, 2018c). Ainda, mantém o Movimento Diário das Mercadorias (MDM), em planilha que aponta as cargas especificadas e divididas em grupos, além da movimentação do mês, acumulado do ano e comparativo com o ano anterior (APPA, 2016). Ademais, em seu site, traz a relação dos terminais arrendados, dos terminais portuários privados, dos operadores portuários, dos agenciadores portuários, das empresas credenciadas para amarração, OGMO, Sindicatos de categorias dentre outros prestadores de serviços (APPA, 2018a). Essas informações das autoridades portuárias podem auxiliar o auditor fiscal quando na fiscalização do ISS envolvendo atividades portuárias.

Têm interesse nas operações portuárias, além da Fazenda municipal, tanto a federal quanto a estadual, por tributos na importação e na circulação de mercadorias, principalmente, além dos controles de tráfego realizados pelas autoridades marítimas e de defesa nacional (Constituição Federal, art. 20, §2º, art. 21, III, art.153, I, e 155, II) (BRASIL, 1988). Todos

esses são órgãos que mantêm registro dessas operações, e podem sustentar fiscalizações com informações sobre as cargas e sobre os navios. Afinal, deve a Administração Tributária buscar na colaboração contínua e esforços conjuntos uma maneira de tornar mais célere e efetiva sua atuação no atual contexto globalizado e de rápida mutação (COELHO; DERZI, 2009). A atuação de forma integrada é, inclusive, prevista no corpo constitucional, art. 37, XXII (BRASIL, 1988).

Discussões sempre surgem com relação aos conceitos e classificações das operações. O acompanhamento da definição de *demurrage* e sua relação com o subitem 20.05 de armazenagem (como em Machado (2016) e Sehn (2017), por exemplo), assim como da incidência de ISS no THC, tratando-se de capatazia (AGRIPINO, 2017), subitem 20.01, são assuntos que devem ser acompanhados de perto para a correta fiscalização.

As locações de bens móveis são descaracterizadas como itens não incidentes (subitem 3.01 vetado da Lista Anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003) quando configurada a prestação com operador, em relações contratuais complexas e contratos mistos que não segmentem em seu objeto e/ou que tratem em suas contrapartidas como operações distintas (ROSALMEIDA, 2016). Quando assim, podem configurar vários dos serviços da Lista Anexa a depender do efetivamente realizado, merecendo atenção do fisco municipal.

O acompanhamento *in loco* pode ser alternativa para gerar frutos na arrecadação do ISS portuário, como o realizado pela Prefeitura de Santos com a capacitação de auditores fiscais para realizarem buscas em toda a cadeia produtiva da movimentação portuária. A estratégia obteve nos seus primeiros meses a emissão de mais de 40 notificações e o incremento de arrecadação de cerca de R\$5 milhões (AZ SOLUTIO, 2013).

Sistemas de cruzamentos de dados, objetivando acabar com a evasão de receitas, inclusive para outros municípios, detectar possíveis irregularidades, detectar pagamentos indevidos a outras Prefeituras e até mesmo ampliar a arrecadação de ISS nos serviços portuários fizeram parte de um movimento de fiscalização em Santos e, somados ao trabalho *in loco*, possibilitaram detectar o desvio de R\$8 milhões de reais não computados de ISS (SINDOGEESP, 2013).

Todas essas atividades potencialmente integram processos e abrem campos de atuação para a fiscalização do ISS em operações portuárias, focos de ação que, quando bem trabalhados, trazem resultados positivos à arrecadação municipal.

Em paralelo e por fim, verificam-se formas de aumento de receita via estratégia de tributação. No último ano (2017), as Prefeituras de Santos e Guarujá aumentaram, via lei, a

alíquota de ISS em operações portuárias de 3 para 5%, sendo que a justificativa era que, dos principais portos do Brasil, apenas Santos, Guarujá e Paranaguá tinham alíquota de 3%. O reajuste previu aumento de receita de R\$64 milhões para Santos e R\$40 milhões para Guarujá, e a medida equiparou esses municípios “à maioria dos portos brasileiros com alíquota em 5%, como Rio de Janeiro, Vitória (ES), Fortaleza (CE) e Suape (PE).” (PORTOS E NAVIOS, 2017). Os municípios de Itajaí (SC), Imbituba (SC), São Francisco do Sul (SC) e Salvador (BA) também usam alíquotas de 5% para essas operações, segundo Balbino (2017). Esse cenário deve ser acompanhado de perto e analisados pelas Prefeituras de municípios portuários que porventura não utilizem a alíquota de 5% nas mesmas operações, conforme tendência nacional.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, serão apresentados o objeto empírico da pesquisa, sua tipologia, instrumentos de coleta e análise de dados, bem como as categorias utilizadas e relações entre objetivos e instrumentos.

3.1 OBJETO EMPÍRICO

Paranaguá é município do estado do Paraná, com população estimada em 2017 de mais de 150 mil habitantes e PIB per capita em 2016 de mais de R\$54 mil (IBGE, 2018). Suas atividades econômicas têm grande relação com o Porto Dom Pedro II, “nome de batismo do Porto de Paranaguá, com 19 berços de atracação e uma área de abrangência de 800.000 km²” (APPA, 2016, p. 101), confundindo-se a história de seu porto com a história econômica paranaense e brasileira (GODOY, 2002).

O Porto de Paranaguá tem apresentado crescimento em tonelagem na movimentação portuária desde 2010, a despeito de pequenas baixas, e recorde de exportações em 2017, com aumento comparativo de mais de 13% em relação ao ano anterior (ANTAQ, 2018). Em cargas exportadas, a movimentação de granel sólido de Paranaguá de 2017 correspondeu a 72,41% da movimentação global do Porto no mesmo período (e, em tonelagem, superou a movimentação total de Paranaguá no ano de 2011), batendo recorde na exportação de soja e farelo de soja no ano de 2017 com 11,5 milhões de toneladas (ANTAQ, 2018).

As principais cargas movimentadas no Porto são soja, farelo, milho, sal, açúcar, fertilizantes, contêineres, congelados, derivados de petróleo, álcool e veículos. No complexo soja, Paranaguá fica atrás de Santos; Santos, porém, opera outras cargas de forma mais expressiva que a soja (ANTAQ, 2018), o que faz de Paranaguá o maior graneleiro de soja, bem como o que mais opera graneis agrícolas em percentual da sua base de operação, da América Latina (APPA, 2018a; ANTAQ, 2018).

Os principais destinos das exportações são a comunidade europeia (40,70%), Estados Unidos e Porto Rico (25,50%) e o MERCOSUL (14,89%), o que se traduz no apelido do Porto de “melhor esquina do MERCOSUL” (APPA, 2018a), demonstrando o impacto global do Porto de Paranaguá na economia. O Porto de Paranaguá é, ainda, o maior importador de fertilizantes do Brasil, com cerca de 40% do total da importação deste produto (APPA, 2016).

O município tem como principal fonte de receita derivada de impostos a arrecadação do ISS, consoante relatório interno de gestão de indicadores de tributos mais arrecadados do sistema atual da Prefeitura, no qual se vê que a quantidade de movimentação, os valores e os serviços direta e indiretamente relacionados ao Porto têm impactos sentidos em termos de arrecadação de ISS no município (IPM SISTEMAS, 2017a). O peso das operações portuárias nos serviços municipais é tamanho que merece devida atenção, justificando a escolha desses serviços específicos como objeto empírico do estudo. Neste sentido, a movimentação portuária e as operações portuárias impactam diretamente na arrecadação do ISS (AEN, 2017; IPM SISTEMAS, 2017b).

Acompanhando a importância e expansão das atividades portuárias, a constante atualização e modernização das atividades de fiscalização dessas operações mira a melhoria das atividades e processos desempenhados, pautando-se em pressupostos de eficiência e qualidade, e ampliando as possibilidades do concomitante crescimento de receita de arrecadação de impostos com essas atividades. Assim, pretende-se com esse estudo propor melhorias para o processo de fiscalização do Imposto Sobre Serviços nas operações relacionadas às atividades portuárias constantes no item 20.01 da Lei Complementar Federal 116, de 31 de julho de 2003, desmembrado em itens 20.01 e 20.05 da Lei Complementar Municipal 110, de 18 de dezembro de 2009, no município de Paranaguá/PR, encontrando aí a sua delimitação.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, apresenta o estudo característica de pesquisa exploratório-descritiva, com enfoque analítico e prescritivo. A pesquisa exploratória pretende familiarização com o assunto pesquisado, tornando explícito o problema e aprofundando ideias sobre o objeto estudado (ALVES, 2003). Já que, pelo estudo exploratório, “busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 80), este se mostra o mais apropriado no caso, na tentativa de abordar com profundidade a fiscalização do ISS em operações portuárias no município de Paranaguá.

A pesquisa descritiva, por sua vez, pretende “identificar, relatar, comparar” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 81). A intenção de descrição dos fenômenos de fiscalização de ISS no setor portuário, tanto no município de Paranaguá quanto em outros também portuários, faz com que

esse tipo de pesquisa se mostre instrumento metodológico adequado. A pesquisa descritiva tem ainda a característica de, ao descrever uma população ou fenômeno ou estabelecer relações entre eles, fazer bastante uso de entrevista para a coleta dos dados (ALVES, 2003), o que se mostrará de acordo com a metodologia neste estudo empregada.

O enfoque analítico evidencia-se na parte da análise dos dados coletados pelos instrumentos previstos, com a análise propriamente dita do material adquirido. Já o enfoque prescritivo aparece na elaboração da proposta, que nos estudos prescritivos se relaciona com orientação e recomendação e intervenção social (SECCHI, 2016).

A ontologia se caracteriza como intersubjetiva, considerando a relação sujeito-objeto e a realidade demonstrada como resultado de uma construção social; no mesmo sentido, a epistemologia geral se caracteriza como construtivista, em paradigma interpretativista/construtivista (SACCOL, 2009). O entendimento do mundo como ele é, a interpretação e compreensão da ação humana, a relação sujeito-objeto como parte do ambiente analisado e o conhecimento produzido como construção das relações humanas, com influências sociais, políticas, econômicas e culturais (SCHRÖEDER; KLERING, 2012), se apresentam como características centrais desta pesquisa, que busca no próprio ambiente de estudo as respostas para a compreensão e, assim, construção de um modelo propositivo de aprimoramento de processos.

Ressalvam-se elementos de dimensões descritivas e epistemologia objetiva principalmente no diagnóstico, que traz componentes histórico-interpretativos, com origens, evoluções e contexto atualizado. Nesta pesquisa, isso se percebe já que a descrição da fiscalização utiliza, além da subjetividade encontrada nas entrevistas, dados de fontes secundárias que descrevem os processos de forma objetiva, como leis e regulamentos.

A etapa de análise tem caráter de dimensão subjetiva, contando também com juízos de valor, ainda que com fundamentação em teoria. A etapa de proposta, por sua vez, apresenta dimensão subjetiva e objetiva e prescritiva (SACCOL, 2009), mesclando elementos objetivamente encontrados nas descrições e subjetivamente encontrados na análise dos conteúdos e documentos coletados.

Quanto aos procedimentos, “maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 83), o método de pesquisa é o de estudo de caso (YIN, 2005) pela natureza do estudo e do assunto investigado, voltado à realidade do município de Paranaguá no que tange à fiscalização do ISS em operações portuárias. Assim, esperam-se contribuições diretamente ao universo estudado, não restringindo, porém, a ampliação dos

estudos posteriormente, bem como o uso de preceitos como base para a avaliação e implementação em outros contextos que se julgarem adequados.

Implica esclarecer as limitações próprias do método adotado; um estudo sobre um caso específico que, por seu caráter, limita as conclusões ao espectro de abordagem, embora ainda assim se vislumbre a possibilidade de impulsionar, embasar e enriquecer pesquisas e aplicações em contexto semelhantes, com as adaptações que por ventura se mostrarem necessárias.

A pesquisa é, ainda, documental; aquela que usa documentos encontrados em arquivos, e se utiliza de registros de fatos ou fenômenos de interesse que normalmente têm origem em registros públicos, documentos pessoais, materiais físicos e documentos gerados pelo investigador, dentre outros (RAUEN, 2015).

Trata-se o estudo de pesquisa de abordagem qualitativa, já que tem como características o levantamento de possíveis variáveis e suas interações, utilizando a experiência do pesquisador na captura da situação e do fenômeno (ALVES, 2003), podendo ser vista como uma maneira pertinente de conhecer a natureza de determinado fenômeno social (RAUPP; BEUREN, 2003). Esta abordagem foi selecionada por ser a mais apropriada para tratamento do assunto desejado, analisando profundamente o fenômeno social da fiscalização do ISS portuário de Paranaguá para melhor conhecê-lo e propor intervenções.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, cumpre evidenciar que o referencial teórico-empírico da pesquisa foi elaborado com buscas e leituras preliminares que se desenvolveram de janeiro a junho de 2018, em livros, artigos acadêmicos, documentos oficiais, bases de dados de sites institucionais, pesquisas abertas em espaços de publicação acadêmica confiável, como Scielo, portal CAPES, Web of Science, Research Gate, BDTD e Scopus, em pesquisa realizada direcionadamente pelos tópicos constantes na revisão teórica (e suas traduções em inglês) e de forma livre. Fontes específicas como o CIDSPORT (Congresso Internacional de Desempenho Portuário, que reúne assuntos portuários e fomenta sua discussão) (CIDSPORT, 2018), também foram consultadas, embora não tenham revertido resultados específicos de conteúdo sobre fiscalização de ISS nessas operações, tema que se constatou de rara literatura.

Como parte da metodologia de coleta de dados para o referencial teórico-empírico, deu-se surgimento à demanda de manifestação na ANTAQ, em 12 de março de 2019, requerendo

informações gráficas mais atualizadas das instalações portuárias brasileiras, haja vista os mapas disponibilizados no site datarem de 2007 e 2016, o que gerou a demanda de ouvidoria número 21496/2019. A resposta, satisfatória, com a disponibilização de mapa atualizado em 2019 no site da ANTAQ (ANTAQ, 2019), se deu no dia seguinte, em 13/03/2019.

No que diz respeito às técnicas/instrumentos de coleta e análise dos dados da pesquisa, estas são multifatoriais, e são assim relacionadas com os objetivos específicos:

Quadro 2 – Relação entre objetivos específicos, instrumentos de coleta e técnicas de análise de dados.

Objetivos específicos	Instrumentos de coleta de dados	Técnicas de análise dos dados
(a) Descrever os procedimentos atuais de fiscalização de ISS nas atividades portuárias do município de Paranaguá – PR;	<ul style="list-style-type: none"> - Levantamento documental (abarcando documentos contábeis e fiscais de Paranaguá, legislação municipal e nacional sobre ISS, legislação sobre procedimentos administrativos e fiscais, documentos e relatórios técnicos sobre o setor portuário brasileiro, bem como dados e relatórios gerenciais de sistema operacional da Prefeitura). - Entrevistas de profundidade e semi-estruturadas (cujos sujeitos são 12 pessoas dentre os Auditores Fiscais da Fazenda Municipal de Paranaguá). 	<ul style="list-style-type: none"> - Análise documental. - Análise de conteúdo.
(b) Diagnosticar dificuldades encontradas no processo de fiscalização de ISS nas atividades portuárias do município de Paranaguá – PR;	<ul style="list-style-type: none"> - Entrevistas de profundidade e semi-estruturadas (cujos sujeitos são 12 pessoas dentre os Auditores Fiscais da Fazenda Municipal de Paranaguá). 	<ul style="list-style-type: none"> - Análise de conteúdo.
(c) Identificar e elaborar alternativas administrativas e legais de otimização do processo de fiscalização tributária de ISS em operações portuárias para o município de Paranaguá - PR.	<ul style="list-style-type: none"> - Entrevistas de profundidade e semi-estruturadas (cujos sujeitos são 12 pessoas dentre os Auditores Fiscais da Fazenda Municipal de Paranaguá). - Levantamento de documentos relacionados à atividade. - Fontes secundárias de literatura e suporte teórico. 	<ul style="list-style-type: none"> - Com base na análise realizada, tanto de conteúdo quanto documental e suporte teórico e a triangulação dos dados.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

As descrições da Prefeitura de Paranaguá, dos auditores fiscais e do Porto de Paranaguá, suas especificidades e contexto, compõem a etapa de diagnóstico e caracterização da entidade, e foram feitas, em grande parte, com levantamento documental, suportadas, nas informações

indisponíveis em fontes secundárias, por entrevistas pontuais de apoio. Essas entrevistas de campo de apoio foram realizadas em campo nos dias 31/01/2019 e 01/02/2019, com um auditor dentre os cinco que entraram em atividade em 1997, na primeira leva de concursos para a função, já que buscaram retrospectivas e memórias históricas concernentes ao estudo. Os questionamentos envolveram dados históricos do quantitativo de auditores, de concursos públicos, de instalações e pessoal de apoio, de sistemas informatizados e de cursos disponibilizados pela Prefeitura.

O diagnóstico contém, ainda, a descrição das atividades de fiscalização tributária de ISS no que tange às operações portuárias, as dificuldades encontradas pelos auditores fiscais na consecução da tarefa e suas visões acerca de possíveis soluções aos obstáculos vivenciados.

Assim, no que se refere ao levantamento documental, considerando que documentos são “materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 89), percebe-se que o uso constitui importante fonte de dados na pesquisa pretendida. Os documentos oficiais e de sistema da Prefeitura Municipal auxiliaram na descrição das atividades de fiscalização alvo do estudo.

Somaram-se ao uso de documentos os dados primários obtidos com entrevistas semi-estruturadas com auditores fiscais do município, fundamentais para o diagnóstico da fiscalização do ISS das operações portuárias em Paranaguá. Entrevistas com os atores envolvidos no ambiente estudado, comuns em estudos de caso (YIN, 2005), foram os principais instrumentos de coleta utilizados.

A entrevista é técnica que permite interação entre entrevistado e entrevistador, aprofundando as informações colhidas. Quando abordada em profundidade, de maneira semi-estruturada, assume forma de uma conversação direcionada que possibilita melhor compreensão da realidade (ALVES, 2003). Coaduna-se com o estudo pretendido já que, pelo diálogo, pretendeu-se evidenciar os elementos de fiscalização do ISS e possíveis gargalos e ações de aprimoramento.

A escolha de entrevistas semi-estruturadas se deu pelo fato de que, embora guiada por um roteiro de questões, com vistas a identificar os pontos que respondem os objetivos que se quer alcançar, pretendia-se abrir espaço para conversas e evidenciação de outros aspectos não antes vislumbrados. Como se vê:

Podemos entender por entrevista semi-estruturada, em geral, aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas

hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do informante. Desta maneira, o informante, seguindo espontaneamente a linha de seu pensamento e de suas experiências dentro do foco principal colocado pelo investigador, começa a participar na elaboração do conteúdo da pesquisa. (TRIVIÑOS, 1987, p. 146).

A entrevista semi-estruturada, assim, pareceu-nos a melhor opção metodológica, já que permite trabalhar um rol de perguntas básicas que podem ser flexibilizadas no momento da coleta (ALVES, 2003). A manutenção da presença atenta do entrevistador auxiliou na identificação dos pontos-chaves que merecem melhor atenção.

Sobre os sujeitos investigados com as entrevistas, fizeram parte da coleta 12 Auditores Fiscais dentre a totalidade dos 19 Auditores Fiscais da Fazenda Municipal que atualmente ocupam o cargo (sendo que, dentre esses 19, dois participaram dos pré-testes; um ocupa o cargo de Vice-Prefeito no mandato atual; um está impossibilitado pela condição de entrevistador e três não tiveram disponibilidade de participar no período).

As entrevistas foram realizadas entre 25 de janeiro de 2019 e 22 de fevereiro de 2019, com duração média de 40 minutos cada, com condução pessoal e ao vivo das entrevistas e uso do roteiro de entrevistas constante como Apêndice B. O uso das fontes primárias buscou, por um lado, informações do corpo técnico sobre procedimentos atuais em fiscalização, bem como históricos de fiscalização em operações portuárias, avanços, e técnicas; por outro, lacunas e dificuldades encontradas diante de tais processos, e sugestões, por parte dos próprios entrevistados, de melhoria de processos e mitigação de dificuldades.

O instrumento de pesquisa foi inicialmente elaborado com base nos estudos realizados por Gil (2002), Cury (2013), Martins (2016) e Yoshiura (2016), adaptados para alcançar os objetivos desta pesquisa, com suporte em modelo de Visão Baseada em Recursos de Wernerfelt e Barney, elaborado por Carvalho, Prévot e Machado (2013), e está contido no Apêndice A deste estudo. Havia gerado 18 perguntas, e foi inicialmente testado no pré-teste de número 1 realizado em 07/12/2018, com um auditor fiscal dentre os 19 atuais, de duração de aproximados 30 minutos, na Prefeitura de Paranaguá, com autorização para gravação para posterior análise com manutenção de sigilo.

Na oportunidade do pré-teste de número 1, verificou-se que as perguntas formuladas não permitiam respostas que levariam aos objetivos pretendidos, embora de interessante conteúdo; que as perguntas sugeriam respostas de satisfação entre os pesquisados com relação a recursos e outras ferramentas de trabalho, enquanto a intenção era de foco essencialmente nos processos. Essa percepção se deu em conjunto com o pesquisado, uma vez esclarecidos os objetivos da pesquisa. Verificou-se a importância de se trabalhar o tema de forma a enxergar o

processo como é feito por cada funcionário e as dificuldades encontradas por cada um, a fim de sugerir propostas para mitigar possíveis dificuldades que fossem identificadas, auxiliando assim o aperfeiçoamento do processo de fiscalização. Dessa situação, foram revistas as questões norteadoras do estudo, o que gerou novas questões, alinhadas à esclarecida percepção dada pelo pré-teste de número 1. As novas questões foram alvo do pré-teste de número 2, realizado em 14/12/2018, com um segundo auditor da fazenda municipal de Paranaguá.

Da mesma maneira que no 1º pré-teste, no 2º pré-teste foram esclarecidos objetivos e metodologias, e sob a duração de 35 minutos, obteve-se a constatação conjunta do alinhamento das perguntas e do método de entrevista semi-estruturada aos objetivos que se pretendiam alcançar com o estudo, tornando o instrumento norteador de coleta pronto para aplicação, assim estruturado:

Quadro 3 – Dimensões e categorias do instrumento de pesquisa

Dimensões	Categorias	Perguntas norteadoras
Processos	Processo de fiscalização	1) Como é realizada a fiscalização no setor portuário hoje em Paranaguá, referente às atividades 20.01, operações portuárias, e 20.05, armazenamento relacionado às operações portuárias? Explique o processo, como ele se inicia e se desenvolve.
	Recursos e técnicas	2) Explique as técnicas e procedimentos relacionadas ao desenvolvimento das atividades em questão, incluindo recursos e conhecimentos utilizados e necessários.
Experiências	Própria	3) Você já fez algum levantamento fiscal no setor portuário? 3.1 Caso sim, 3.1.1 qual foi o caminho utilizado, quais as técnicas e quais os resultados? 3.1.2 quais as dificuldades encontradas? Quais as barreiras que você vislumbra no desenvolvimento da atividade? 3.2 Caso não, 3.2.1 você se sente apto para fazê-lo? Como o faria, e onde procuraria apoio para realizá-la? 3.2.2 Quais as barreiras que você vislumbra no desenvolvimento da atividade?
	De terceiros	4) Você tem ciência de trabalhos realizados na área e de como foram feitos, incluindo por seus colegas? Você conhece algum outro método ou caminho para a fiscalização do setor, empregado por alguma outra pessoa, além dos que você utiliza ou utilizaria?
Gargalos	Dificuldades encontradas	No item 3.1, 3.1.2) quais as dificuldades encontradas? Quais as barreiras que você vislumbra no desenvolvimento da atividade? No item 3.2, 3.2.2) Quais as barreiras que você vislumbra no desenvolvimento da atividade?

		No item 6, parte 1. 6) Você tem dúvidas referentes à área? Quais são as suas sugestões para que as dificuldades sejam transpassadas?
Sugestões	Sugestões de melhorias de processo	5) Você vislumbra maneiras viáveis de possíveis melhorias no processo? O que poderia ser feito e ainda não foi? Quais são as suas sugestões para que o processo seja aprimorado?
	Sugestões de minimização de gargalos	No item 6, parte 2. 6) Você tem dúvidas referentes à área? Quais são as suas sugestões para que as dificuldades sejam transpassadas?

Fonte: Elaborado pela autora (2019), com base em Gil (2002), Carvalho, Prévot e Machado (2013), Cury (2013), Martins (2016), Yoshiura (2016).

Sobre as dimensões selecionadas, estas assim foram ilustradas de maneira a facilitar a visualização da conexão entre as perguntas, com a ressalva de não serem estanques e de, invariavelmente, inter-relacionarem-se. Os propósitos da categoria Processos foram os de evidenciar como ocorre o processo de fiscalização, recursos técnicas e conhecimentos relacionados; os da categoria Experiências, compreender a experiência do pesquisado, o desenvolvimento pessoal da atividade e sua percepção sobre o desenvolvimento da atividade por terceiros; os da categoria Gargalos, identificar pontos de estrangulamento, dificuldades e limitações encontradas ou supostas pelos sujeitos durante os processos; e os da categoria Sugestões, permitir que os sujeitos exponham opiniões e recomendações para reduzir as dificuldades e/ou aprimorar o processo. Todos esses propósitos relacionam-se com os três objetivos específicos do estudo, e suportam o objetivo geral.

A aplicação das entrevistas foi feita de maneira individual, ao vivo, com a explicação da objetivos, metodologias e características do estudo. Foi apresentado a todos os entrevistados o direito à confidencialidade e sigilo, o direito de se retirar da pesquisa e de não responder, esclarecidos os possíveis benefícios e as delimitações do estudo. Os recursos materiais empregados na coleta, informações que segundo Alves (2003) compõem a descrição dessa parte metodológica e por isso são trazidos aqui, foram o roteiro de perguntas, caderno e caneta e gravador, instrumento este que só foi utilizado nas duas entrevistas iniciais. Percebeu-se que, ainda que mantida a confidencialidade e que a intenção da gravação fosse auxiliar a análise de conteúdo, a relação dos entrevistados com o conteúdo das entrevistas e com o ambiente de trabalho demonstrava-se delicada, exigindo a colaboração das partes para a transcrição exata de frases-chaves, quando identificadas. Uma vez reconhecido esse ponto, passou-se a desconsiderar o uso de gravadores, o que não gerou impactos negativos à pesquisa – do contrário, imagina-se que permitiu uma maior fidedignidade das respostas.

Nenhuma situação anormal se apresentou na consecução das entrevistas.

A análise dos dados se deu por análise qualitativa de conteúdo das entrevistas e documentos, “técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema” (VERGARA, 2010, p.7). Julgou-se adequada por ser técnica de análise que procura compreender o que está sendo comunicado além das palavras, e busca elementos comuns ou não nos dados levantados.

A técnica da triangulação dos dados serviu de suporte às análises e recomendações, já que “tem por objetivo básico abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do foco em estudo. Parte de princípios que sustentam que é impossível conceber a existência isolada de um fenômeno social” (TRIVIÑOS, 1987, p. 38). Triangular os dados foi o que permitiu que toda a informação formasse uma teia evidenciando como a fiscalização é realizada, seus gargalos e possibilidades de aprimoramento dos processos atuais.

Na medida em que as recomendações foram sendo trabalhadas, novas informações foram coletadas pontualmente. Foram realizados orçamentos mencionados em investimentos em cursos; foi realizado contato direto com representante do sistema IPM para explorar a viabilidade da proposta de alterações no sistema; foram realizadas novas pesquisas na internet a fim de investigar a existência de ações propostas em outras localidades ou para confirmar informações, bem como no site da transparência da Prefeitura de Paranaguá. Foram realizados contatos buscando informações sobre a ABMP (Associação Brasileira de Municípios Portuários). Alguns dos cursos gratuitos sugeridos foram efetivamente realizados, a fim de sustentar as recomendações de sua realização como satisfatória aos interesses pretendidos. Validações das propostas de intervenção formuladas foram requeridas aos entrevistados via e-mail institucional, e não retornaram quaisquer discordâncias quanto aos cursos de ação recomendados. Essas, somadas às informações coletadas e analisadas, às disponibilizadas na revisão teórica-empírica e à experiência da mestrandia, no contexto estudado, compuseram a triangulação que permitiu elaborar as propostas de intervenção.

O uso de fontes múltiplas de evidências apresenta a grande vantagem de desenvolver “linhas convergentes de investigação” (YIN, 2005), muito útil com vistas à elaboração das propostas de intervenção, com a articulação de elementos de diversas fontes, o que foi utilizado nesta pesquisa. Crê-se que a triangulação dessas variadas fontes, quando trazidas ao contexto do estudo, tenha conferido maior sustentação e legitimidade ao estudo, auxiliando no reconhecimento de pontos críticos e oportunidades de aprimoramento, e permitindo oferecer, ao final, propostas solidamente embasadas de aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária do ISS nas operações portuárias em Paranaguá.

4. CARACTERIZAÇÃO, DIAGNÓSTICO E ANÁLISE DA REALIDADE ESTUDADA

Neste capítulo, serão apresentadas a caracterização da organização e do contexto estudado, diagnóstico e análise da realidade estudada, com detalhamento dos tópicos e quadros-resumo auxiliares para melhor visualização dos temas abordados.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO E DO CONTEXTO ESTUDADO

Neste tópico, evidencia-se a caracterização da organização e do contexto objetos de estudo.

4.1.1 A cidade de Paranaguá

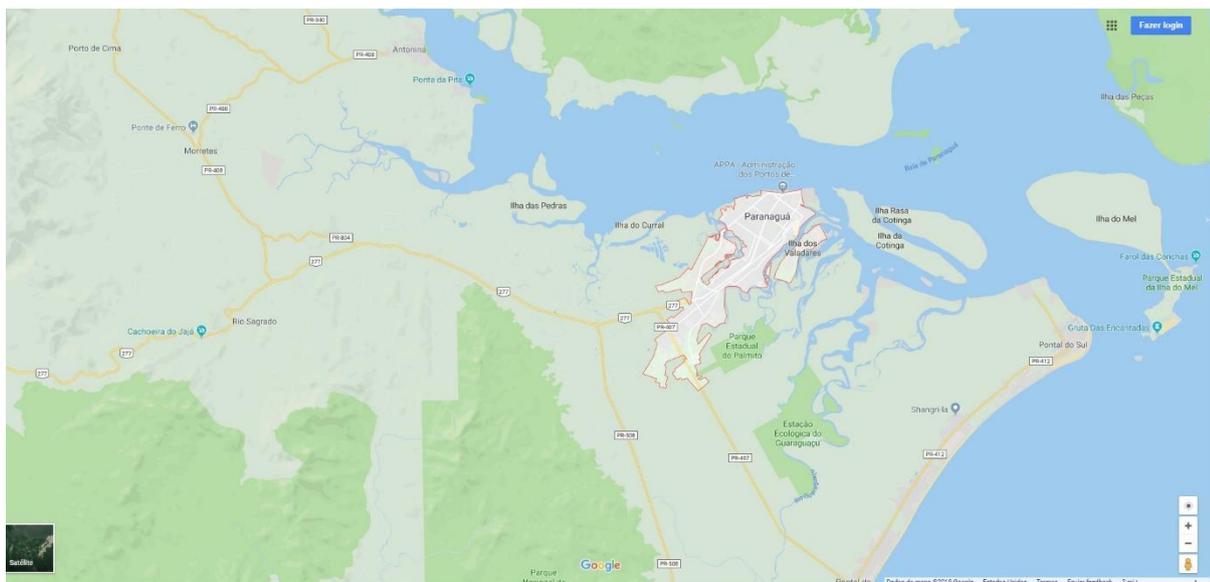
Paranaguá, ou “Grande Mar Redondo”, na língua tupi-guarani, é como é chamado o mais antigo povoamento do Paraná, que iniciou na década de 1550, aproximadamente, devido às buscas de ouro realizadas na região. Sua história se inicia pela Ilha da Cotinga, na qual se deu primeira povoação, e do Superagui e Ararapira, sendo o povoamento das ilhas resultado do processo de escambo entre os carijós e os pioneiros, reconhecidos na figura de Domingos Peneda, natural de São Paulo. O comércio marítimo com a região remonta à época de 1554, inicialmente rota entre São Paulo e Rio de Janeiro, e sob domínio de Portugal, Paranaguá é conhecida como Baya de La Corona de Castilha, “um lugar meio perdido entre o Rio de Janeiro e o Rio da Prata” (PARANAGUÁ, 2018a).

Berço da civilização do Paraná, Paranaguá, que já foi Pernaguá, Parnaguá, Vila de Nossa Senhora do Rocio de Paranaguá, Capitania e Província, erigiu-se à condição de cidade em 05 de fevereiro de 1842, e recebeu a visita do ilustre Dom Pedro II, em 1880, para a inauguração do edifício da Estação Ferroviária – fato este que daria o nome, em 1935, ao Porto que hoje abriga e atende por Porto Dom Pedro II (PARANAGUÁ, 2018a).

Segundo dados do IBGE, a população estimada de Paranaguá em 2017 ultrapassa 150 mil habitantes. Seu gentílico é paranguara. Atualmente, a cidade apresenta área de unidade territorial de 826,674km², com – o que faz com que o Município se encontre na faixa de maior

PIB per capita do Estado do Paraná (mais do que R\$33.952,38) (IBGE, 2018). Localiza-se a cerca de 90km da capital do Paraná, Curitiba, e ao leste do Estado, fazendo divisa com Antonina, Guaraqueçaba, Guaratuba, Matinhos, Pontal do Paraná e Morretes (GOOGLE MAPS, 2018). como se vê:

Figura 4 – Mapa do Leste do Paraná – Localização de Paranaguá

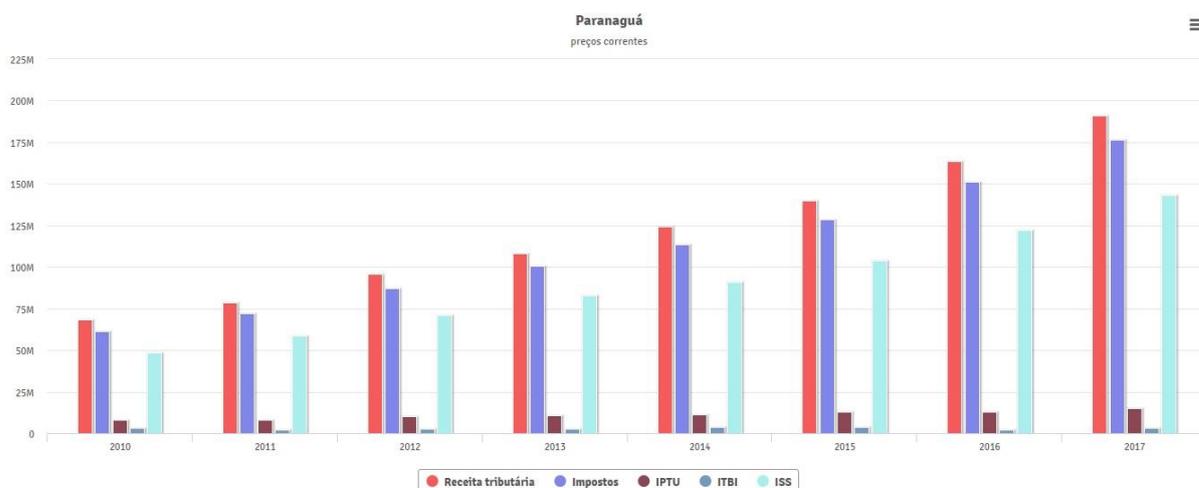


Fonte: GOOGLE MAPS (2018).

Como todos os municípios, erigidos a entes federativos na Constituição de 1988 (BONAVIDES, 2010), o de Paranaguá foi dotado de receitas próprias, além daquelas derivadas de partilha por repasse constitucional direto ou na forma de fundos, consoante artigos 157 a 159 do diploma constitucional (BRASIL 1988).

No que diz respeito às receitas de impostos, o Portal Compara Brasil, iniciativa da Frente Nacional Prefeitos com uma empresa de consultoria, que busca suas fontes de finanças públicas tanto na Secretaria do Tesouro Nacional quanto no Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN), apontou, entre os anos 2010 e 2017, a disparidade de receitas advindas dos três impostos municipais de Paranaguá, com grande enfoque no Imposto Sobre Serviços (ISS), como se pode ver no gráfico abaixo:

Figura 5 – Gráfico comparativo de receitas tributárias de impostos municipais de Paranaguá (2010-2017)



Fonte: COMPARA BRASIL (2018).

Com efeito, dados internos da Prefeitura de Paranaguá corroboram a análise, informando uma receita de mais R\$140 milhões de reais no ano de 2017 de Imposto Sobre Serviços (ISS), frente à aproximadamente R\$27 milhões de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial (IPTU) e taxas relacionadas; e aproximadamente R\$3 milhões de Imposto Sobre Transmissão Intervivos (ITBI) e taxas relacionadas, demonstrando o quanto a arrecadação de ISS é a principal fonte de receita de impostos do Município (IPM SISTEMAS, 2017a).

Neste sentido, estudo de novembro de 2018 do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, analisando os anos de 2006 a 2017, traz, para os tributos do governo municipal, o ISS como o maior arrecadador, seguido do IPTU e posteriormente do ITBI (ordem que se repetiu em todos os anos da série estudada), no que se percebe que a realidade parnanguara se coaduna com o reflexo geral dos municípios brasileiros, em termos absolutos. Ao analisar, além disso, a relevância tributária dos tributos brasileiros, o ISS aparece, em 2017, na 7ª posição; o IPTU na 13ª e o ITBI, na 20ª, das 36 receitas tributárias analisadas (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

Em termos de atividades econômicas, ainda, o valor adicionado bruto a preços correntes de serviços (excluindo administração, defesa, educação e saúde públicas e seguridade social) em Paranaguá supera em mais de 86% o valor adicionado pela indústria, e em quase 44000% o valor adicionado pela atividade agropecuária, consoante dados do IBGE de 2016 (IBGE, 2018)

– o que, mais uma vez, demonstra o impacto das atividades relacionadas a serviços na economia municipal.

Além da tendência mundial ao aumento da prestação de serviços, refletida na posição de destaque dos serviços na economia brasileira contemporânea (SILVA; MENEZES FILHO; KOMATSU, 2016), a economia de Paranaguá não deixa dúvidas em se relacionar, diretamente, com a sua condição favorável geográfica, que engloba um dos maiores Portos do País. Nas palavras de Gonçalves (2011), "A estrutura portuária é o pano de fundo e as engrenagens da economia de Paranaguá...", salientando, ademais, que os vínculos de Paranaguá com o seu Porto ultrapassam a questão econômica e tributária, tendo impactos sociais, ambientais, profissionais e culturais na cidade (GONÇALVES, 2011).

A Prefeitura de Paranaguá atua intermediando essas relações Porto-cidade, através dos serviços prestados por todos os seus funcionários. Neste estudo, importa a atuação dos auditores fiscais de tributos municipais.

4.1.2 Os Auditores Fiscais do Município de Paranaguá – cargo e função

Os auditores fiscais municipais de Paranaguá são os ocupantes do cargo que tem, como atribuições, conforme redação da Lei Complementar Municipal 134, de 2011, as que seguem:

Auditor Fiscal da Fazenda Municipal: Realizar auditoria quanto aos impostos, às taxas e às contribuições de competência do Município de Paranaguá; Executar procedimentos de fiscalização, inclusive diligências destinadas à verificação do cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, à apuração de dados de interesse do fisco, praticando os atos previstos na legislação específica, relativamente a tributos municipais ou outros cuja fiscalização seja delegada ao município por outro entre tributante; Realizar auditoria fiscal e tributária em sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos, OSS, OSCIPS e demais contribuintes; Efetuar e homologar lançamentos de tributos devidos por empresas eventuais; Autorizar a confecção de documentos fiscais; Autenticar livros e demais documentos fiscais; Fixar base de cálculo por estimativa; Proceder ao arbitramento de receita tributável para os casos indicados; Instruir expedientes, lavrar notificações preliminares e realizar diligências fiscais; Atuar em plantões para atendimento ao contribuinte; Efetuar análise de documentos fiscais, contábeis, e contratuais, para conclusão fiscal, junto aos contribuintes; Fazer averiguações, junto a terceiros, acerca da situação de contribuintes, consultando as notas fiscais emitidas; Pesquisar junto ao cadastramento mobiliário de contribuintes a situação dos mesmos. (PARANAGUÁ, 2011a).

São, assim, aqueles que detêm a competência, dentre outras, para o lançamento dos tributos municipais, realização de fiscalizações e auditorias fiscais e tributárias.

Informações em pesquisa de campo com um auditor da 1ª leva, como assim se denominam entre si, referente ao concurso de 1997, trouxe à baila as seguintes informações quanto aos funcionários ocupantes do cargo:

O quantitativo atual é de 19 auditores fiscais. Dentre estes, um ocupa o cargo de Superintendente da Fazenda, e um de Vice-Prefeito. Ressalta-se que o quantitativo de cargos previsto em lei é de 25 (PARANAGUÁ, 2011a).

Sobre o ingresso desses funcionários à carreira, pode-se constatar 3 levadas advindas de concursos públicos:

O concurso realizado no início de 1997 é considerado a 1ª leva. Foram cinco funcionários admitidos em agosto de 1997; destes, hoje, um falecido e um aposentado, dos quais do total atuam atualmente ainda três. Existiam cerca de três a quatro pessoas antes que realizavam a função, mas que saíram por motivos de aposentadoria ou foram remanejados. Foi montada, assim, nova equipe de fiscalização, com a realização deste concurso, que buscou profissionais de nível técnico.

O concurso realizado em 2001 é considerado a 2ª leva de auditores. Realizado para portadores de diploma de nível superior, fez com que, inicialmente, entrassem 10 funcionários, dentre os quais já saíram cinco. Depois, ainda no prazo de validade, mais nove pessoas foram chamadas, totalizando 19 pessoas admitidas. Deste concurso, portanto, ocupam a função ainda hoje 14 funcionários, os quais, somados em 2012 com os cinco da primeira leva, totalizavam 19 à época.

Por fim, o concurso realizado em 2012 foi a 3ª leva de auditores. Ingressaram três funcionários, sendo que destes um saiu para ingressar em outra carreira pública. Deste concurso, atuam hoje dois funcionários. De 2012 até 2018, um funcionário se aposentou e um faleceu, ambos da 1ª leva, o que levou o quadro, novamente, a 19 funcionários ativos.

Sobre as leis que regem o cargo, a Lei Complementar 134/2011 criou o cargo de auditor fiscal, que antes era Fiscal da Receita Tributária. Informa 25 cargos no quadro, a serem providos por profissionais de nível superior, em regime de trabalho de 40 horas de carga horária semanal e traz as características e atribuições do cargo. Alterações posteriores se fizeram pelas Leis 148/2012 e 186/2015 (PARANAGUÁ, 2012b, 2015).

Além das leis específicas supracitadas, regem ainda a carreira as leis gerais de servidores, Lei Complementar 46/2006 (sobre o regime jurídico municipal) e a Lei Complementar 48/2006 (plano de carreira, cargos e vencimento), e suas alterações posteriores (PARANAGUÁ, 2006a, 2006b).

Sobre as instalações físicas e pessoal de apoio à função, informações em pesquisa de campo de apoio com um auditor da 1ª leva, concurso de 1997, esclarecem que na estrutura pessoal de apoio existem hoje, para auxiliar as tarefas administrativas do Departamento, um estagiário e uma funcionária técnica de recepção e protocolo que trabalham junto com os Auditores Fiscais. No mesmo espaço físico, em sala separada, de fácil acesso e contato, fica a sala do Superintendente da Fazenda, cargo ocupado hoje por um auditor de carreira do quadro de pessoal.

A mesma pesquisa de campo destacou que as instalações disponibilizadas pelo Município para os auditores fiscais se fizeram sempre no espaço físico do prédio principal da Prefeitura, em 5 diferentes espaços, no prédio que é sede da Prefeitura Municipal desde 1980, e que abrigava, antigamente, um antigo colégio dirigido por irmãs de caridade (SECRETARIA DO ESPORTE E DO TURISMO DO PARANÁ, 2019). Prevê-se, para o ano de 2019, nova sala em novo prédio anexo ao atual, que abrigará departamentos relacionados à Fazenda Pública do Município.

Dados dessa entrevista de apoio permitiram, ainda, elucidar quais sistemas informatizados foram utilizados ao longo do tempo para a consecução das funções.

Inicialmente, para o setor de fiscalização, trabalhava-se com planilha do Windows Excel. Depois, veio o sistema WINss, para o qual foi contratado um programador que montou o sistema e fez manutenção por muito tempo. Em julho de 2005, o WINss deixou de operar e ingressaram os sistemas Giss On Line e PROEX. Quase 8 anos depois, ingressou o sistema GIEX, que operou por pouco tempo. Na saída dos sistemas PROEX e GIEX, em 2013, o sistema Giss On Line funcionou, inicialmente, sozinho, e aproximadamente um ano depois, em conjunto com o sistema ALLBRAX. Todos esses programas atendiam ao setor de fiscalização e, eventualmente, a algum departamento correlato.

Em novembro de 2015, saíram de operação todos os sistemas atuantes na Prefeitura para o ingresso de um único sistema - o IPM Sistemas -, operante até os dias atuais.

Houve, ainda, relato sobre a existência de uma pasta em rede, de nome “Fiscais”, acessível a todos os auditores. Ali, é possível que se coloquem documentos próprios, bem como documentos que se quer que sejam acessíveis aos colegas.

Sobre os cursos já ministrados ou apoiados pela Prefeitura de Paranaguá, excluídos aqueles realizados por livre iniciativa de cada profissional, foram coletadas informações em pesquisa de campo de apoio com um auditor da 1ª leva. Os resultados apontaram cursos realizados em áreas gerais de ISS – nenhum, porém, focado nas operações portuárias. Cursos

de método de auditoria, de ISS e noções gerais foram disponibilizados antes da entrada da 2ª leva de auditores; após, cursos de noções de ICMS e de disseminação de educação fiscal. Após a entrada da 3ª leva, houve participação em um encontro do Simples Nacional promovido pelo Tribunal de Contas paranaense em 2013. O curso mais próximo à área específica portuária foi um relacionado ao agenciamento marítimo ministrado por volta de 2003. Deste participaram parte dos integrantes da 2ª leva, já que os nove chamados posteriormente ingressaram na função após o curso.

Acerca do processo de fiscalização e auditoria de tributos, ingressando na ótica da função desempenhada, o arcabouço legislativo compreende as seguintes Leis Federais: Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003), que veio a substituir o antigo Decreto-Lei 406/1968, além do Código Tributário Nacional (Lei 5172, de 1966) (BRASIL, 1966, 1968).

Na esfera municipal, a Lei Complementar 06/2000, que instituiu o Código Tributário Municipal (PARANAGUÁ, 2000) e ainda apresenta dispositivos vigentes, e a Lei Complementar 110/2009 (PARANAGUÁ, 2009a), atual lei que dispõe sobre o ISS e que revogou a antiga Lei Complementar 19/2003 (PARANAGUÁ, 2003), que também dispunha sobre o ISS, atuam em consonância com a Lei Complementar Federal 116/2003 (BRASIL, 2003). Para este estudo, interessante perceber que a antiga Lei Complementar 19/2003 previa a armazenagem dos serviços portuários dentro do item 20.01 (PARANAGUÁ, 2003), como o faz a lei federal, separação que veio a ocorrer com o ingresso da atual Lei Complementar 110/2009 (PARANAGUÁ, 2009a).

No que tange às alíquotas, cumpre salientar, além disso, que à época da Lei Complementar 19/2003, a alíquota de ISS para o serviço 20.01 era a maior permitida em lei: 5% do valor do serviço prestado (PARANAGUÁ, 2003; BRASIL, 2003); após isso, a Lei Complementar 111/2009 instituiu as alíquotas de 3% para o item 20.01 e de 4% para o item 20.05 (PARANAGUÁ, 2009b), situação que foi mantida pela Lei Complementar 147 de 2012 (PARANAGUÁ, 2012) e vigora até hoje, na redação da atual lei que dispõe de alíquotas, Lei Complementar 209/2017 (PARANAGUÁ, 2017b).

Alterações se fizeram na Lei do ISS pela Lei Complementar 208/2017 (PARANAGUÁ, 2017a), a fim de proporcionar melhorias e de se alinhar com os novos dispositivos incluídos pela Lei Complementar Federal 157 de 2016, que veio a alterar a vigente 116/2003 (BRASIL, 2016).

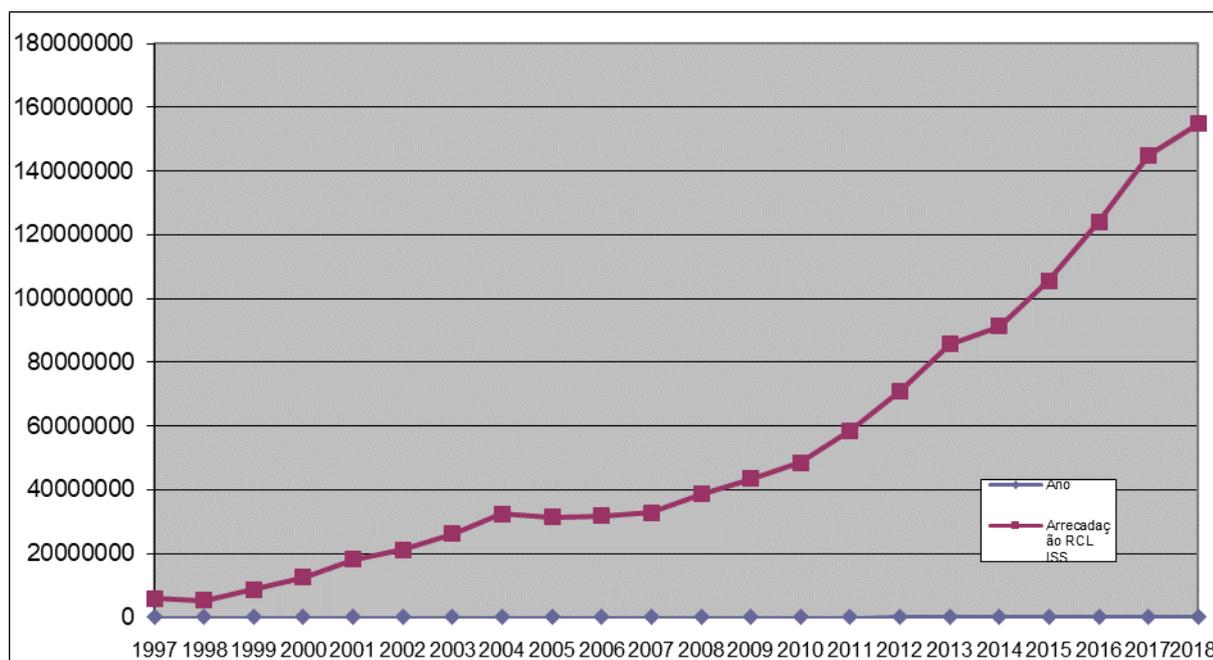
Além das já citadas, ainda vigente se encontra a Lei Complementar 99/2008, que dispõe sobre o processo administrativo tributário municipal (PARANAGUÁ, 2008).

Esse é o panorama atual da situação legal e administrativa dos auditores fiscais e suas funções desempenhadas, suas características e peculiaridades. Passa-se, então, para dados de arrecadação do principal imposto municipal, como já explanado anteriormente.

4.1.3 A arrecadação de ISS geral e portuário de Paranaguá dos últimos anos

Para a análise do comportamento histórico da arrecadação geral dos últimos anos em Paranaguá, realizou-se a coleta de dados secundários nos sistemas da Prefeitura e dados internos da Divisão de Fiscalização Tributária. O gráfico que se apresenta a seguir é fruto do trabalho do atual Superintendente da Fazenda, no qual foram compiladas informações de arrecadação de ISS ao longo dos anos, com base em dados internos contábeis de Receita Corrente Líquida, transparecendo o crescimento visível ao longo do período analisado, e assim se apresenta:

Figura 6 – Crescimento da arrecadação de ISS em Paranaguá (1997-2018)



Fonte: Rozina (2019).

Pela mesma fonte, com dados obtidos pelo Sistema IPM, evidenciou-se média de R\$12.904.634,27 de arrecadação por mês durante o ano de 2018 (IPM SISTEMAS *apud* ROZINA, 2019).

Em 1997, antes da realização do concurso de 1ª leva, a arrecadação de ISS do Município

girava em torno de 5 milhões de reais. Em 2018, com 19 auditores fiscais atuantes, soma 160 milhões de reais. Obviamente, não se pode atribuir todo esse aumento à fiscalização tributária. Inflação, câmbio, economia, sistemas, expansão do Porto, acessos e entornos, safras e comércio internacional, crescimento da população e das empresas são elementos que integram essa equação (informações coletadas no 2º pré-teste). O que é nítido é que tanto o Município quanto a arrecadação aumentaram consideravelmente.

Por todo o exposto, sabe-se que grande parte do ISS arrecadado em Paranaguá tem relação com a grande movimentação econômica e financeira advinda do Porto de Paranaguá. Entretanto, não há dados específicos de comportamento histórico da arrecadação de ISS relacionado às operações portuárias dos últimos anos em Paranaguá, o que se constatou em pesquisa com dados secundários no Sistema da Prefeitura. Apesar da ausência dessa informação, pode-se observar que dos 10 maiores arrecadadores, 9 são diretamente relacionados com as operações portuárias, e 1, indiretamente relacionado (IPM SISTEMAS, 2017a).

Além disso, em relatório de maiores receitas arrecadadas por item da lista de serviços, o item 20.01 reina com grande margem de diferença de 2013 a 2017 (dados disponíveis no sistema) (IPM SISTEMAS, 2017a). Estima-se que aproximadamente 90% do ISS da cidade, em termos absolutos de arrecadação, relacionam-se, direta e/ou indiretamente, com os serviços relacionados ao Porto da região (IPM SISTEMAS, 2017a).

Não mais vigentes, porém interessantes, as Leis Ordinárias 1902 de 1995, conhecida por conceder redução de Base de Cálculo para a APPA (à uma aplicação de alíquota de 5%, reduzindo a BC em 40%, pagando-se, portanto, 60% do valor da base de cálculo), e a Lei Ordinária 2628 de 2005, que revogou a citada redução – redução esta que perdurou uma década (PARANAGUÁ, 1995, 2005) –, devem ser trazidas à tona.

É que os pagamentos de ISS da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA), empresa pública que administra o Porto de Paranaguá, na modalidade de prestador de serviços, já foram motivo de diversas controvérsias judiciais, relatadas inclusive por Gonçalves (2011) em matéria veiculada no Jornal Gazeta do Povo, cujos reflexos repercutiram na cidade. Nas palavras de Luiz Maranhão, em entrevista concedida à citada matéria, “O porto é o maior gerador de emprego e renda da cidade. Aqui se diz que, quando o porto vai bem, o município também vai”. (GONÇALVES, 2011). Hoje, depois de decisão final na ação n. 0010057-87.2005.8.16.0129, restou afastada a possibilidade de cobrança de ISS da APPA na modalidade

de prestador, reconhecida a extensão da imunidade recíproca tributária por serviço considerado de caráter público (TJPR, 2017).

Ainda assim, os expressivos valores advindos da atividade portuária revertem da atuação de todas as empresas e prestadores que operam direta ou indiretamente através do Porto de Paranaguá, bem como da condição da APPA de responsável pela retenção de valores na modalidade de tomador de serviços (IPM SISTEMAS, 2017a).

Aqui, abrem-se parênteses para apresentar informação colhida em pesquisa de campo de apoio com um auditor da 1ª leva, que relatou uma visita guiada ao Porto de Paranaguá, no período de uma manhã, realizada antes da entrada da 3ª leva (sendo que, mesmo naquela época, não participaram todos os funcionários ocupantes do cargo). A visita foi acompanhada por um funcionário do Porto, em carro disponibilizado para levar os funcionários à beira do Cais, a fim de explicá-los as atividades.

Mesmo na condição de auditor fiscal do Município, soube-se que o acesso ao Porto não é imediato; tem que ser realizado pedido anteriormente mediante protocolo, requerendo acesso e esclarecendo motivos. Percebeu-se, com essa entrevista, que existem auditores que nunca foram presencialmente ao Porto de Paranaguá.

Neste momento, cumpre contextualizar o Porto de Paranaguá, sua história e características.

4.1.4 O Porto de Paranaguá

“Maior porto graneleiro da América Latina” (APPA, 2018a), o Porto de Paranaguá iniciou sua história em um atracadouro, em 1872, administrado por particulares; anos após esse momento, passou a ser administrado pelo Governo do Estado do Paraná e batizado Dom Pedro II, tendo sua inauguração a data de 17 de março de 1935, com a atracação do Navio Almirante Saldanha (APPA, 2018a), não sem antes ter várias denominações, como Porto d’Água e Enseada do Gato (SILVA; CORREA, 2015).

O desenvolvimento das atividades relacionadas ao Porto fez com que, do final do século XIX até a data de 1935, este fosse mudado de lugar, permitindo o acesso em águas mais profundas, fenômeno que também ocorreu com os portos europeus (GODOY, 2000). Apesar disso, “desde a segunda metade do século XVI, o Porto sempre foi o principal exportador da região que mais produz produtos agrícolas do Brasil” (APPA, 2018a).

Paranaguá iniciou sua exportação com mate e pinho (NEU, 2009), e despontou como rota de escoamento da grande região produtora de café na década de 1950 que era o Paraná via seu Porto, época em que exportava também madeira, mate e couro. Em 1965, chegou à posição de maior exportador de café do mundo (GODOY, 2000). Por volta dos anos 70, o café deu lugar à soja e ao trigo, no que se chamava de “revolução verde” (GODOY, 2000, p. 16), trabalhando também com milho, algodão e óleo vegetal (NEU, 2009). Neste sentido, implantou-se, em Paranaguá, o Corredor de Exportação com expressivos investimentos de estrutura e tecnologia na região (GODOY, 2000), para facilitar a exportação dos grãos, que se mantém, até hoje, entre as principais cargas movimentadas, que incluem soja, farelo, milho, sal, açúcar, fertilizantes, contêineres, congelados, derivados de petróleo, álcool e veículos (APPA, 2018a).

O escoamento de cargas pelo Porto de Paranaguá atinge uma corrente de comércio abrangendo mais de 200 portos mundiais no sentido da exportação, e mais de 150 no sentido da importação, tendo como principais destinos de exportação China, Holanda, Argentina, Alemanha e Coreia do Sul, e de importação China, Argentina, Alemanha, EUA e França, como se vê a seguir:

Figura 7 – O porto em números



Fonte: APPA (2018b).

O Porto de Paranaguá, atualmente, é uma concessão do governo federal ao governo estadual, sob a Administração da APPA, em convênio que prevê a delegação até 2027, com possibilidade de prorrogação (APPA, 2018^a). Detém hoje uma área total de porto organizado de 424,50km², e somados à área terrestre, terrenos de marinha, áreas desapropriadas ou adquiridas, ultrapassam 2.350km²; uma profundidade máxima do Canal da Galheta, canal de acesso ao Porto, de 15 metros, e nos berços, calado de 12,30 metros; e uma área de influência

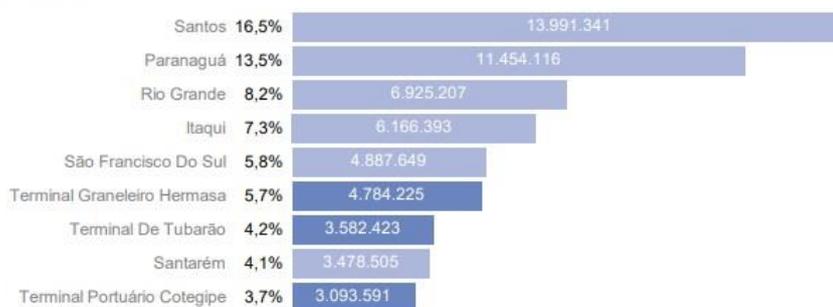
que abrange o sul, o sudeste e o centro-norte brasileiros, bem como Rondônia e o Paraguai (APPA, 2018b). Por todos esses motivos, Paranaguá se apresenta como “a melhor opção para a movimentação das cargas com origem ou destino ao Mercado Comum do Sul – Mercosul”, “melhor esquina do Mercosul, [que] integra estrategicamente a nossa economia com as mais dinâmicas do globo” (APPA, 2018a).

No que diz respeito especialmente à soja e ao farelo de soja, carros-chefe da movimentação paranguara, esses são assim representados em comparativo nacional:

Figura 8 – Comparativo nacional (portos públicos e privados) de soja e farelo em 2017

GR1.3 - Instalação Portuária em ton. (2017)

Porto Público e Privado



GR1.4 - Grupo de Mercadoria em ton. (2017)

Capítulo-SH2



Fonte: ANTAQ (2018).

Neste sentido, para melhor explicar os dados acima, evidenciando as participações comparativas do Porto de Santos e o de Paranaguá no que tange ao tipo de carga movimentada, gerou-se o seguinte quadro:

Quadro 4 – Comparativo entre Santos e Paranaguá na movimentação de soja

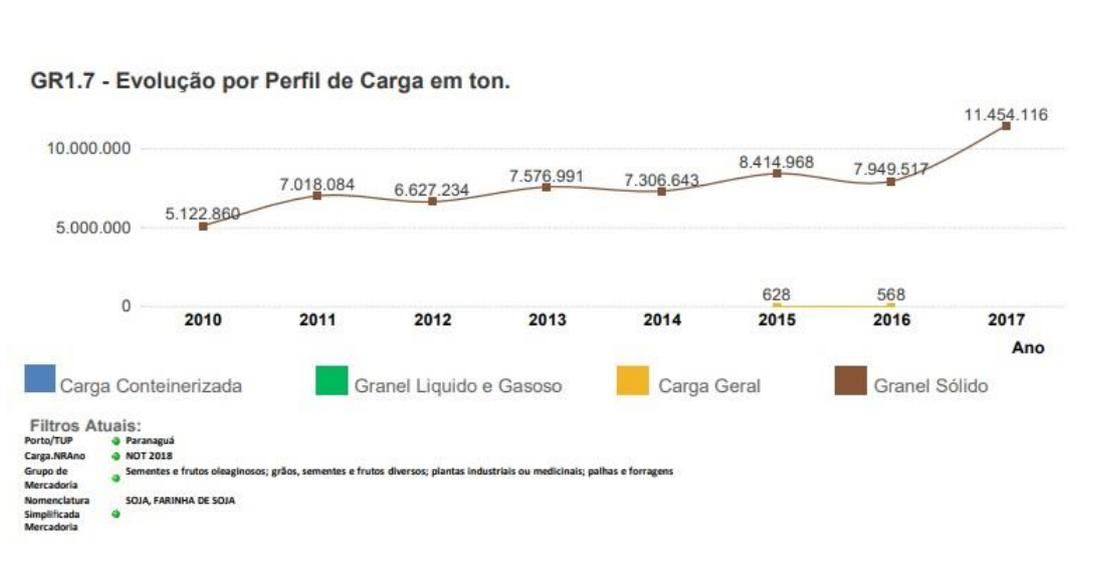
2017 Comparativos	Movimentação geral	Granel sólido e percentual	Soja e percentual	Análises
Santos	106.543.173	54.704.550 – 51,3% do total	13.991.353 – 25,58% dos graneis. 13,13% do total;	Geral: 33% contêiner; 15,1% açúcar; Sementes (3º) 12,9% cereal; 8,9% combustível mineral.

				Granel: 29,4% açúcar; Sementes (2°) 25,2% cereais 9% resíduos 7,1% adubos
Paranaguá	45.559.090	32.982.996 – 72,4% do total	11.454.116 – 25,1% do total; 34,7% dos graneis.	Geral: Sementes (1°) 18,3% Contêiner ; 16,7% Adubo; 10,3% Açúcar; 9,4% resíduos. (8,9% cereal) Granel: Sementes (1°) 22,8% adubos, 13% resíduos, 12,7% açúcar, 12,3% cereais

Fonte: Elaborado pela autora (2019), com dados da ANTAQ (2018).

O Porto de Paranaguá, como se vê, tem a maior parte de sua movimentação relacionada aos graneis sólidos de sementes e farelos, inclusive batendo seu recorde anual de exportação de soja e farelo de soja em 2018, com 15 milhões de toneladas de soja exportadas e mais de 52 milhões de toneladas de movimentação anual (APPA, 2018e), quebrando seu recorde de 2017 de mais de 11,5 milhões de toneladas de soja exportadas (APPA, 2018d). A APPA atribui o crescimento constante à safra de grãos, ao interesse internacional pelo produto e aos investimentos realizados. Os dados anteriores, tanto de movimentação de grãos quanto de movimentação total, seguem abaixo em figura e quadro que evidenciam a evolução da carga de soja e farelo/farinha no Porto de Paranaguá em tonelagem de 2010 a 2017 e da movimentação portuária geral de Paranaguá em tonelagem no mesmo período, como se vê:

Figura 9 – Evolução da carga de soja e farelo/ farinha no Porto de Paranaguá em tonelagem (2010 a 2017)



Fonte: ANTAQ (2018).

Quadro 5 – Evolução da movimentação portuária geral de Paranaguá em tonelagem (2010-2017)

Movimentação portuária geral de Paranaguá em tonelagem por ano/ comparativo proporcional com o ano anterior	Movimentação	Comparativo
2017	45.559.090	(+) 13,74%
2016	40.053.407	(-) 2,50%
2015	41.080.412	(-) 1,26%
2014	41.603.425	(-) 0,40%
2013	41.771.840	(+) 3,29%
2012	40.441.812	(+) 8,08%
2011	37.418.523	(+) 20,29%
2010	31.107.297	.

Fonte: Elaborado pela autora (2019), com dados da ANTAQ (2018).

Para sustentar toda essa movimentação, em seu cais público, são atualmente 14 os berços para atendimento simultâneo de 14 navios, além de berço com dolphins para navios ro-ro, pier de inflamáveis, pier da Cattalini, e pier de fertilizantes da Fospar (APPA, 2018a). Percebe-se, assim, sua multimodalidade, com cargas a granel, líquidas, contêineres e cargas gerais.

Para os graneis sólidos, são 13 berços de atracação (11 no cais comercial, e 2 privativos Fospar), com capacidade de ensilagem de 1,55 milhão de toneladas de capacidade estática – berços 201, 203, 204, 206, 207, 209, 210, 211, 212, 213, 214 (esses últimos 3 partes do Corredor de Exportação). Além destes, graneis líquidos, carga geral, papel e derivados, peças

industriais e equipamentos, contêineres e veículos também fazem parte das cargas que transitam pelo porto, pelos berços 202, 205, 2015, 2016 e 2017, e berços 141 a 144. São 21 as áreas arrendadas e 19 as empresas arrendatárias (APPA, 2018b), com atenção especial ao o TCP (Terminal de Contêineres de Paranaguá), terminal mais produtivo do país - único do sul do Brasil com conexão com ferrovia, serviços de logística, armazenagem, pátio e transporte. Com venda recente da maioria de sua participação a uma empresa Chinesa, o TCP tem intensificado seus investimentos, o que implica em conseqüente potencial aumento de movimentação e de serviços relacionados (TCP, 2018).

Os acessos se dão através da malha rodoviária, ferroviária, oleoduto, aeroviário e marítimo, com apoio de um Pátio de Triagem, com capacidade de estacionamento de 1.400 caminhões, podendo chegar a 2 giros no dia a capacidade instalada de recebimento do Complexo de Silos de Graneis Sólidos (APPA, 2018a).

Na condição de autoridade portuária, cabe à APPA a administração do Porto, condição na qual cobra de terceiros tarifas portuárias. Consoante Ordem de Serviço 085/2018, vê-se que faz parte das tarifas portuárias a INFRAMAR (Tarifa por utilização da infraestrutura marítima e facilidades portuárias, por carregamento, descarga ou baldeação e serviços de apoio a navios), devida pelo armador, afretador ou seu preposto; a INFRACAIS (Tarifa por utilização da infraestrutura de acostagem), devida pelo armador; e a INFRAPORT (Tarifa por utilização da infraestrutura de operação portuária), devida pelo operador portuário, além de tarifas especiais e convencionais, devidas pelo requisitante, incluídos aí os serviços de armazenagem (APPA, 2018f).

Como parte de sua atuação como autoridade portuária, a APPA mantém toda a relação de dados dos navios e das cargas, quantidades, características e tempo de estadia, agenciador e operador, e os disponibiliza em tempo real em *line-up* constantemente atualizado. Para exemplificar, segue *line-up* com os 15 primeiros navios atracados no Porto de Paranaguá, no momento do dia 05 de junho de 2018, 12:55h. Salienta-se que, naquele momento, havia 19 navios atracados, 10 programados, nenhum ao largo para reatracação, 29 ao largo, 59 esperados, seis de apoio portuário e abastecimento e 13 despachados:

Figura 10 – 15 primeiros navios atracados no *Line up* APPA 05 de junho de 2018, 12:55h

ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA

LINE UP

Emissão: 05/06/2018 12:55

ATRACADOS																		
Programação	DUV	Berço	Embarcação	IMO	LOA	Bordo	Sentido	Agência	Operador	Mercadoria	Atracação	Chegada	ETS	Tons/Dia	Previsto	Realizado	Saldo	
1	58821	0158872018	113	AFRICAN HMB	9005429	175,00	BE	Exp	FORTENAIVE	PONTA DO FÉLIX	FARINHAS E "PELLETS" DA EXTRAC	01/05/2018 15:30	01/05/2018 01:30	05/05/2018 14:00	2.235,800 Tons	21.550,000 Tons	9.605,670 Tons	11.984,030 Tons
2	58865	0161522018	141	EMMANUEL TOMASOS	9240720	162,55	BB	Imp	LACHMANN AGENCIA MARITIMA LTDA	TRANSPETRO FOJA	ÓLEOS DE PETRÓLEO	04/05/2018 06:15			5.394,000 Tons	15.000,000 Tons	9.394,000 Tons	9.908,000 Tons
3	58871	0162802018	142	ALESSANDRO VOLTA	9292773	180,00	BE	Imp	LACHMANN AGENCIA MARITIMA LTDA	TRANSPETRO FOJA	GLP	05/05/2018 11:35			0,000 Tons	7.000,000 Tons	0,000 Tons	7.000,000 Tons
4	58798	0151742018	143	NAVIGS ARONALDO	9711561	184,06	BB	Imp	LBH BRASIL	CAITALINI	OLEO DIESEL	04/05/2018 20:40	01/05/2018 23:24	04/05/2018 09:00	2.834,000 Tons	34.307,000 Tons	4.971,000 Tons	29.336,000 Tons
5	58794	0143282018	144	BARBOUNI	9416020	149,80	BB	Imp	ROCHAMAR	CAITALINI	METANOL	02/05/2018 13:45	21/05/2018 09:00	04/05/2018 19:00	3.218,000 Tons	15.063,000 Tons	14.184,000 Tons	869,000 Tons
6	58850	0137052018	200	XING XIANG HAI	9788879	228,99	BB	Imp	CARGONAVE	FOSPAR	CLORETOS DE POTASSIO	31/05/2018 17:20	25/05/2018 20:42	05/05/2018 07:00	11.843,000 Tons	63.810,000 Tons	92.849,000 Tons	964,000 Tons
7	58716	0149692018	201	MEDI SYDNEY	9758818	228,99	BB	Exp	FERTIMPORT	TIBAGI	SOJA	30/05/2018 17:27	23/05/2018 21:30	02/05/2018 15:00	5.872,800 Tons	60.000,000 Tons	54.636,320 Tons	5.961,560 Tons
8	58796	0138142018	204	GOOD LUCK I	9249289	166,99	BE	Exp	FERTIMPORT	CEU AZUL	AÇÚCAR	04/05/2018 01:30	29/05/2018 08:00	04/05/2018 10:00	14.495,070 Tons	44.000,000 Tons	14.495,070 Tons	29.504,930 Tons
9	58796	0143472018	205	DAHLIA	9127071	144,75	BB	Imp	ROCHAMAR	CENTRO SUL	CEVADA PARA SEMEADURA	02/05/2018 04:30	24/05/2018 10:10	01/05/2018 18:00	4.034,780 Tons	13.865,000 Tons	13.866,110 Tons	-13,110 Tons
10	58708	0138382018	209	CIELO DI TOCOPILLA	9838159	179,99	BE	Imp	ORION	ROCHA LOG	NITRATO DE AMONIO	05/05/2018 10:00	25/05/2018 18:00	09/05/2018 18:00	0,000 Tons	28.829,000 Tons	0,000 Tons	28.829,000 Tons
11	58867	0148432018	208	PUCK	8594200	169,99	BE	Imp	FERTIMPORT	ROCHA LOG	URBIA	03/05/2018 15:42	22/05/2018 03:45	04/05/2018 12:00	3.964,210 Tons	11.000,000 Tons	7.245,000 Tons	3.754,340 Tons
12	58889	0137882018	209	MARVEL	9225524	189,99	BB	Imp	AMART	ROCHA LOG	MAP	24/05/2018 00:50	17/05/2018 13:48	25/05/2018 18:00	2.008,820 Tons	33.305,000 Tons	29.161,120 Tons	4.143,880 Tons
13	58720	0138462018	211	GOLDEN GRAINS	9777723	181,00	BB	Imp	ROCHAMAR	ROCHA LOG	MAP	21/05/2018 03:50	18/05/2018 19:00	25/05/2018 20:00	1.349,960 Tons	24.961,000 Tons	22.000,910 Tons	2.960,090 Tons
14	58832	0123242018	212	THE STRONG	9287495	225,00	BB	Exp	CARGONAVE	TIBAGI	FARELO DE SOJA	02/05/2018 03:09	29/04/2018 22:00	10/05/2018 07:00	0,000 Tons	60.000,000 Tons	41.418,320 Tons	18.583,680 Tons
15	58752	0142142018	213	MARITSA	9279793	225,00	BB	Exp	CARGONAVE	CARGONAVE	SOJA	05/05/2018 12:25	25/05/2018 12:10	30/05/2018 07:00	0,000 Tons	63.000,000 Tons	Tons	Tons

Fonte: APPA (2018c).

Line-up semelhante pode ser observado nas informações de manobras previstas dos práticos concedidas no site Paranaguá Pilots (2019).

A APPA, ainda, mantém o MDM (Movimento Diário das Mercadorias), em planilha que aponta as cargas especificadas e divididas em grupos, além da movimentação do mês, acumulado do ano e comparativo com o ano anterior (APPA, 2016). Ainda, em seu site, traz a relação dos terminais arrendados, dos terminais portuários privados, dos operadores portuários, dos agenciadores portuários, das empresas credenciadas para amarração, OGMO, Sindicatos de categorias dentre outros prestadores de serviços (APPA, 2018a), bem como uma aplicação gráfica, mostrando onde se encontram os principais terminais do Porto (APPA, 2018b)

Os operadores portuários, cujos serviços são grandes focos desse estudo, devem ter pedido de pré-qualificação realizado à APPA com a entrega dos documentos relativos à capacidade jurídica, idoneidade financeira, regularidade fiscal e capacidade técnica. Os certificados expedidos têm duração de 10 anos, renováveis, intransferíveis, passíveis de cancelamento, se incidir nos casos previstos, e podem ter sua habilitação solicitada por qualquer pessoa jurídica, legalmente registrada no País, que satisfaça as condições legais (APPA, 2010).

Os operadores portuários, que atuam em carga de terceiros ou dos próprios armadores dos navios, devem estar registrados na administração portuária do Porto em que atuam, o que dependerá de logística, quantidade de trabalho, tipo de carga, profundidade e vários outros

fatores que tornam decisiva a escolha da porta de entrada ou saída das mercadorias (APPA, 2016).

Concorrências nacionais e internacionais, já apontadas por Godoy (2000), impulsionaram dragagens de manutenção e de profundidade, que estão sendo feitas para aumentar a capacidade de recebimento dos navios, cada vez maiores, estimando-se que, só no Terminal de Contêineres, seja possível carregar mais de mil unidades a mais por navio. Obras de reforço de cais, compras de equipamentos, construções de entradas e balanças também fazem parte do pacote de investimentos no Porto de Paranaguá. Para 2030, prevê-se uma movimentação de mais de 80 milhões de toneladas anuais (APPA, 2018b).

Notadamente, quanto mais navios e cargas movimentadas, maior a quantidade de serviços envolvida nas operações.

4.2 DIAGNÓSTICO DA REALIDADE ESTUDADA

O diagnóstico, detalhando a situação evidenciada no instrumento de coleta, foi composto tanto com fontes secundárias pesquisadas, principalmente leis municipais, quanto com os dados coletados nas entrevistas realizadas. Os entrevistados, no total de 12, foram aqui designados de E1 a E12, respeitando a sequência cronológica de ordem das entrevistas.

Inicialmente, buscou-se com o roteiro de entrevistas extrair dos sujeitos pesquisados informações sobre os processos. Para tanto, foram utilizadas como norteadoras as questões 1 e 2. O objetivo com essas questões foi de entender como o processo de fiscalização acontece, como ele se inicia e se desenvolve, bem como identificar os recursos, técnicas e procedimentos adotados.

As respostas diagnosticadas, relacionando-se à questão 1, foram:

O entrevistado E1 disse que não lembra de ter fiscalizado nenhum operador portuário. Que não sabe diferenciar esse processo de qualquer outra fiscalização, com encaminhamento de pedido vindo da Superintendência, análise de documentação e eventual autuação, mas de forma abstrata, sem entender os pormenores. No mesmo sentido, apontou o E8, afirmando não ter conhecimento sobre a questão.

O E2 esclareceu que é comum que sejam dois auditores designados para notificar, emitir termos e pedir documentação; que o Superintendente da Fazenda geralmente seleciona pelo menos um funcionário que entenda mais do assunto e outro para aprender, se não for o caso de utilizar dois que entendam, a depender da situação. E complementou: “Ninguém entende tudo

sobre o assunto”. Essa informação foi corroborada por E7, que informou que é comum que se faça a fiscalização em duas pessoas, sendo que uma já deve ter experiência no assunto. De seu ponto de vista, enquanto uma já vai ter uma visão mais ampliada da fiscalização, a outra auxilia e ganha bagagem – do contrário, a segunda não conseguiria fazer sozinha, pela falta de experiência, e a primeira também teria dificuldades pela quantidade e complexidade inerentes ao trabalho.

O E3 explicou que o processo se inicia ao receber uma ordem pra fiscalizar determinada empresa, a partir da qual, então, notifica o contribuinte pedindo documentação. No mesmo sentido do E3, o E4 explicou que recebe uma Ordem de Serviço da Superintendência da Fazenda, e que o caminho utilizado tem que seguir o da lei, notificando o contribuinte para apresentar documentação. Que o processo dura originalmente 60 dias, mas que, na visão dele, nunca é tempo suficiente e sempre há prorrogação.

Pelo E6, o processo se inicia com uma Ordem de Serviço, emitida pelo Superintendente da Fazenda, e com a TIAF – termo de início de ação fiscal. Segue esse entendimento o E9.

Tanto o E6 quanto o E7, o E9 e o E11 informaram que, inicialmente, usam o sistema que tem – o que a Prefeitura fornece – para compreender a dimensão e as características do trabalho que estarão realizando ao longo do tempo.

O E12 identifica que inicialmente, se age dentro de um procedimento padrão. E esclarece:

Identificar a empresa, conhecer, saber a dimensão dela pra saber o que vai pedir. Até um contrato social às vezes mostra o que a empresa faz, se tá no nosso cadastro. Pede os livros fiscais. Depois que a gente acaba focalizando mais em dados de alguma coisa fiscal. É uma coisa subjetiva, o cara te entrega uma pasta. A gente não sabe o que existe. É uma colaboração.

Ainda, complementa o E12, que o início do processo de fiscalização é motivado por algum indício: ou a empresa está arrecadando pouco, o que chama a atenção, ou é uma empresa com movimento econômico alto, cuja fiscalização geralmente é foco de atenção e é feita periodicamente. Os indícios podem também vir de outras fiscalizações, quando ao longo de um outro trabalho se identifica “algo estranho”.

Os entrevistados E5 e E10 mencionaram somente o recebimento da Ordem de Serviço de Fiscalização advinda da Superintendência da Fazenda como o início dos procedimentos de fiscalização.

Quanto às fontes secundárias, percebeu-se, pela redação da Lei Complementar 99/2008, que o artigo 12, em seu parágrafo 4º, tanto prevê o prazo do procedimento fiscalizatório de 60 dias, conforme aludido por E4, quanto faculta a prorrogação deste prazo quando houver justo motivo (PARANAGUÁ, 2008). Além disso, em seu artigo 9º, prevê a lei municipal o início dos procedimentos fiscais com a entrega do Termo de Início de Ação Fiscal, com a lavratura de termo de apreensão de bens, livros ou documentos, com a lavratura de auto de infração e imposição de multa e com qualquer ato da Administração que caracterize o início de apuração do crédito tributário (PARANAGUÁ, 2008).

Ainda, e por fim, vê-se, pelo parágrafo 1º do artigo 9º da mesma lei, que o tempo que o contribuinte leva para entregar a documentação amplia o tempo do funcionário de consecução dos trabalhos, e que a caracterização do início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos créditos anteriores (parágrafo 2º, art. 9, LC 99/2008; parágrafo 2º, art. 44, LC 110/2009) (PARANAGUÁ, 2008, 2009a).

A Lei Complementar 110/2009, em seu art. 44, define como ação fiscal “os procedimentos tomados inicialmente, na busca pelo crédito tributário, pelos agentes fiscais tributários, como: emissão do termo de início de ação fiscal – TIAF, notificações e autos de infrações ou outro documento qualquer” (PARANAGUÁ, 2009a).

A notificação para apresentação de documentos, por sua vez, é parte integrante do atos que permitem o exercício da função dos auditores fiscais, conforme disposto na LC 06/2000, art. 315:

Art. 315 Com finalidade de obter elementos que lhe permitam verificar a exatidão das declarações apresentadas pelos contribuintes e responsáveis e determinar, com precisão, a natureza e o montante dos créditos tributários, ou outras obrigações previstas, a Fazenda Municipal poderá:

I - exigir, a qualquer tempo, a exibição de livros e comprovantes de atos e operações que constituam ou possam vir a constituir fato gerador da obrigação tributária;

II - fazer inspeções, vistorias, levantamento e avaliações nos locais e estabelecimentos onde exerçam atividades passíveis de tributação ou nos bens que constituam matéria tributável.

III - exigir informações escritas ou verbais;

IV - notificar o contribuinte ou responsável para comparecer à repartição fazendária;

V - requisitar o auxílio da força policial ou requerer ordem judicial quando indispensável à realização de diligências, inclusive inspeções necessárias ao registro dos locais e estabelecimentos, assim como dos bens e documentos de contribuintes e responsáveis;

VI - notificar o contribuinte ou responsável para dar cumprimento a quaisquer das obrigações previstas na legislação tributária. (PARANAGUÁ, 2000).

Redação semelhante e mais resumida se encontra no artigo 47 da Lei Complementar 110/2009 (PARANAGUÁ, 2009a).

As informações de E2 e E7 sobre o uso de mais de um auditor fiscal nessas fiscalizações não encontram nenhum respaldo legal específico, configurando-se procedimento do setor.

No que diz respeito às técnicas e procedimentos questionados na pergunta 2, as respostas obtidas com as entrevistas foram as que seguem:

Os entrevistados E1 e E8 não se manifestaram, haja vista terem afirmado, na primeira questão, não terem conhecimento sobre o assunto.

Para o E2, as técnicas envolvem pesquisa, além de tentar conversar com pessoas da área para compreender os termos técnicos.

Informou o E4 que existem leis que auxiliam o desenvolvimento dos trabalhos, mas que as questões portuárias e marítimas não estão na legislação municipal. Afirmou que somente com pesquisa consegue compreender as rotinas e as leis específicas da área, e que vai ganhando conhecimento com suas pesquisas: “Eu tenho curiosidade”.

Os entrevistados E3, E4, E6 e E7 mencionaram o quão imprescindíveis são as informações que o Porto, na figura da APPA, pode encaminhar para auxiliar a fiscalização. Enfatizou a técnica o E4, que afirmou que não tem como ser feito o trabalho, em sua opinião, sem notificar o Porto para que apresentem dados de embarque e desembarque, de estiva e desestiva, e que esta é a principal fonte de informação, ainda que a notificação dos tomadores para que apresente seus documentos seja de grande uso.

Continua o E4, explicando que além de verificar a documentação requerida à APPA, a técnica implica em comparar esses dados com o livro razão, com a entrada de caixa e bancos e valores de vendas e serviços prestados e tomados. Nas suas palavras, ao serem encaminhadas as documentações de fontes diversas, “uma coisa é indício da outra”, e que, geralmente, é “O Porto que confirma se a empresa está falando a verdade ou não...”, - que “... precisa disso para fechar [a fiscalização] com veracidade”.

O E10 afirmou que não tinha muito conhecimento na área, e que, consultando um colega, descobriu que requerer informações à APPA seria uma boa estratégia.

Em pesquisa documental, constatou-se, nesse sentido, a previsão no art. 316 da Lei Complementar 06/2000 de que mediante intimação por escrito são obrigados a prestar à Fazenda Municipal todas as informações que tenham de terceiros relativas a bens, negócios e atividades, dentre outros, os responsáveis por repartições do governo federal, estadual ou municipal, da administração direta ou indireta (PARANAGUÁ, 2000).

O E3 informou que pede documentos, livro razão, principalmente a conta caixa, e imposto de renda. Que a nota fiscal hoje é eletrônica e cruzada (informada também na

escrituração da outra parte), então que aparentemente julga estar tudo certo com as notas. Descreveu técnicas como prestar atenção à existência de nota de débito, cujo valor tem que corresponder à nota fiscal e ao contrato celebrado entre as partes. Atenção ao preço da data do fato gerador e do câmbio da época e à possível existência de nota de excesso de custo, caso o valor final ultrapasse o previsto inicialmente, são fatores que julga importantes na realização do trabalho. Afirma, ainda, que é preciso acompanhar o cenário econômico, ter noção de movimentação, do quanto custa uma tonelage do produto, e que o foco hoje de suas fiscalizações é acompanhar o caminho do embarque.

Para o E6, o primeiro passo é ter acesso à movimentação da empresa no sistema IPM, para se familiarizar com a relação da empresa com seus clientes e entender o que a empresa faz. No extrato de débitos, documento disponível pelo sistema, verifica a saúde financeira da empresa (como está a situação, se a empresa está devendo ou não). Somente após isso, emite notificações para apresentação de livros contábeis, notas fiscais e notas de débito, apesar de discordar do uso atual que julga que as empresas fazem sobre as notas de débito. Em sua visão, “a nota de débito é o instrumento primeiramente identificado para sonegação de imposto”. Esclareceu que a nota de débito é um documento fiscal que as empresas usam para cobrança de despesas que afirmam ser havidas com terceiros, mas que na realidade são custos da própria operação, devendo integrar, assim a base de cálculo do serviço – mas que geralmente são emitidas em apartado, compondo grande parte do valor da operação, restando somente a diferença dos valores para a nota de serviços, sobre a qual incidirá o ISS.

O E7 informa que uma técnica consiste na atenção a valores pagos antecipadamente, que vão aparecer a débito no caixa e a crédito no passivo do Balanço Patrimonial do contribuinte. Afirma que, às vezes, a operação é paga antecipadamente, e que tem que haver uma baixa desse valor “lá na frente”, com a contrapartida do serviço prestado. Diz que uma técnica também implica em solicitar o plano de contas da empresa, com as contas desmembradas, para facilitar a identificação das informações, haja vista a nomenclatura ser personalizada para cada empresa.

Para o E9, os documentos solicitados são somente aqueles que não se tem acesso via sistema. Costuma notificar o tomador também para que apresente seus documentos e confrontar com os expedidos pelo contribuinte, e eventualmente requerer que a empresa apresente seu Imposto de Renda, caso julgue haver indícios de omissão de receita. Notas fiscais, que são documentos hoje eletrônicos em sua grande maioria, e pagamentos realizados, são informações que capta do próprio sistema. No seu ponto de vista, o entendimento do livro razão é

fundamental para desenvolver a atividade fiscalizatória: “Olha, se não entender do razão, não acha nada. O armador, pra quem enviou o dinheiro? Onde está? Quanto foi gasto, quanto foi pago? É difícil. O razão é o mais importante.”.

Em consulta à legislação municipal, percebeu-se que a nota fiscal eletrônica, citada por E9, passou a ser obrigatória desde 2019 a todos os contribuintes, exceto autônomos e microempreendedores individuais, por conta do Decreto 221, de 27 de dezembro de 2018 (PARANAGUÁ, 2018c).

No que diz respeito à prática como ferramenta, esta foi relatada por E5, que embora não tenha mencionado nenhuma técnica específica, disse ter aprimorado bastante seus conhecimentos em uma ida *in loco* a um terminal do Porto de Paranaguá. No mesmo sentido, na visão de E9, o aprendizado se dá na prática, aliada à teoria. Diz que o melhor método para seu aprendizado é sentar com algum colega e receber esses ensinamentos.

Mencionou o E5 ainda a existência de fluxograma interno de processo administrativo, desenvolvido por antigo Diretor da Divisão de Fiscalização Tributária. Disse, porém, não lembrar o que estava disposto ali, e que há muito não utilizava esse documento como orientativo. Esse documento foi posteriormente encontrado e apresentado ao pesquisador (OLIVEIRA, 2011a).

Para o E11, uma técnica consiste em solicitar as notas fiscais, verificar o livro razão e a contabilidade, constatar a existência ou não de faturas diversas. Além disso, requerer “uma ou outra pasta de operação”, para verificar se encontra algum vestígio de irregularidade. Afirma que essa técnica até gera resultados, mas que é demorada, principalmente quando se trata de operadores grandes, que portam uma grande quantidade de documentos, e que a atuação precisa ser mais inteligente e focada. Mencionou ainda o E11 a existência de documento interno de fluxograma de comércio exterior, tanto de caminho da exportação e da importação; que este era orientativo, que envolveu uma iniciativa do Diretor do Departamento da época e que sua elaboração foi colaborativa, já que cada parte do fluxograma foi dividida para pesquisa entre os auditores fiscais, quando da realização desse trabalho. Esse documento foi posteriormente encontrado e apresentado ao pesquisador (OLIVEIRA, 2011b).

A Lei Complementar 110/2009, por sua vez, enumera algumas situações perante as quais é possível presumir a prestação de serviço tributável não registrada como, por exemplos, em seu inciso I – “suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não”, e II – “a efetivação de despesas, pagas ou arbitradas, em limite superior ao lucro bruto auferido pelo contribuinte” (PARANAGUA, 2009a), sendo a redação constante de

outros cinco incisos. Esses são caminhos legais previstos pelo legislador para conduzir fiscalizações tributárias em geral, podendo ser aplicados, no que for possível, às fiscalizações de serviços referentes às operações portuárias.

No que diz respeito ao conhecimento como ferramenta de auxílio, manifestou-se o E7 no sentido de que o conhecimento é o principal recurso para a consecução das atividades; que, por mais que algo possa ser sinalizado, ou que se possa perceber algo atípico, é somente com o conhecimento que o auditor consegue compreender a questão e identificar possíveis irregularidades. Afirma que os auditores costumam contar com o conhecimento de colegas que entendem mais da área, ou de conhecidos que entendem do assunto e por ventura já tenham trabalhado em setores portuários e dão dicas informalmente, mas que considera a preparação deficitária e que, em sua visão, deve-se focar na realização de cursos para aprimorar esses conhecimentos, já que “um município que investe, ganha mais”.

O E3 informou que foi oferecido um curso de agenciamento para o pessoal que entrou por volta do ano 2000, curso esse que explicava como ler um custeio, com informações do que foi embarcado, quanto, qual o pessoal envolvido e os valores. Disse que o curso auxiliou a entender quem participava da operação e quanto custava cada fase do processo. Na visão de E7, embora de grande valia a iniciativa, o curso de custeio oferecido foi ofertado por profissional da área privada, voltado, assim, a funcionários das empresas, e não a auditores fiscais.

O E11 demonstrou grande conhecimento no tema, ao praticamente lecionar:

Para você entender operação portuária, você tem que entender o universo. A operação portuária é o meandro. Você tem alguém numa ponta que planta e colhe soja, e na outra, lá na China, alguém que quer comprar. A comunicação não é feita de forma direta. Existem atores, empresas de comércio exterior e tradings, que fazem a intermediação. Você tem que estudar comércio exterior.

Existe um contrato que é o proforma. É um *invoice*. Ele diz quem paga o frete, o seguro, o transporte. A responsabilidade de quem até onde. Feito isso, você tem que trazer a soja até o Porto. Geralmente, até o Porto quem leva é o exportador; o transporte é dele. Os menores, médios produtores, usam uma cooperativa para ter estrutura. A cooperativa arranja um comprador, faz tudo. Os grandes fazem por conta, têm pessoal próprio.

Pode acontecer de a empresa de Paranaguá ter um armazém e procurar um plantador. Geralmente, quem tem armazém é operador portuário.

Quem compra pode ter o próprio armador, o navio. O importador contrata o armador. Para o navio atracar no cais, vindo de outro país, ele tem taxas, taxa de farol, etc.

O armador contrata uma agência marítima para dar assistência. Alimento, água, combustível, taxas, rebocadores... é o representante do importador.

Atracou, legal. Agora tem que colocar a soja no navio. É o operador portuário que faz o embarque. Ele tem seus custos. Com o OGMO, com armazenagem, correia para transporte até o porto. Ele usa também a estrutura do porto, as correias do porto. O TPA é custo dele.

Desembaraça na receita federal. Tem o canal verde, que tá liberado, o laranja, que é análise documental, e o vermelho, que é análise documental e física. O despachante registra a exportação.

Pra poder auditar e fiscalizar, tem que saber quem paga o quê. Seguir o dinheiro. Quem paga o armador? Tem que seguir o trajeto. Todos nós devíamos saber isso de forma esmiuçada.

Grande conhecimento também se percebeu no relato do E6, que afirma que parte das ferramentas que usa têm relação com uma questão que é intuitiva. Em suas palavras, ao se deparar com valores pequenos em documentos fiscais, surge o questionamento:

Qual operação custa 370 reais? Quanto ele tem que carregar? Se a média de uma tonelada é de 30 reais, ele carregou o quê, 12 toneladas? Não tem cabimento contratar uma operação portuária de 10 toneladas vindo lá do norte do Mato Grosso. Isso é menos da metade da carga de um caminhão.

Em sua visão, é o seu conhecimento de atividade portuária que o permite entender isso, e que a falta da extensão e abrangência dos conhecimentos de alguns dos colegas é uma desvantagem na hora de realizar uma fiscalização. Tanto E3 quanto E4 e E6 comunicaram, de alguma forma, ter experiências profissionais passadas em serviços relacionados à área portuária.

A colocação de E6 encontra pertinência no relato de E12, que afirma não ter muita noção de valores quando se depara com a documentação relacionada ao serviço. Na dúvida do quanto custaria contratar a operação, uma das técnicas utilizadas é entrar em contato com o contribuinte como se fosse um cliente, para adquirir informações.

Quanto às fontes secundárias, pesquisa realizada nos dispositivos legais citados no item 4.1, de contextualização, confirmou as afirmações do E4 de que não existem ditames legais específicos de legislação portuária ou marítima municipais. Evidenciou-se, também, a ausência de instruções, regulamentos ou leis específicas abordando a fiscalização tributária dessas operações, bem como de obrigações acessórias ou modelos de notas fiscais específicos para esses serviços.

As informações coletadas relacionadas às perguntas 1 e 2 foram assim resumidas, a fim de fornecer panorama geral sobre as respostas relacionadas aos processos de fiscalização, recursos e técnicas:

Quadro 6 – Síntese do diagnóstico referente à dimensão processos

Categoria	Questões orientadoras	Resumo das respostas coletadas e dos documentos de suporte
Processos de fiscalização	1	<ul style="list-style-type: none"> - O processo se inicia com uma Ordem de Serviço da Superintendência; - Alguns entrevistados entendem que devem primeiro notificar o contribuinte; outros, que devem primeiro entregar a TIAF. Existe previsão legal de que ambos os caminhos são possíveis. Existe previsão legal de que a denúncia espontânea se interrompe com a fiscalização; - As fiscalizações geralmente são feitas com 2 auditores, um mais e um menos experiente; - Alguns entrevistados entendem que faz parte do processo preliminar a obtenção de informações acerca do contribuinte que será fiscalizado, com uso do sistema de informação da Prefeitura; - A duração original do processo é de 60 dias, geralmente insuficiente, necessitando de prorrogações; - Alguns entrevistados não souberam conceder respostas por nunca terem realizado fiscalização nesse setor, ou por fazer tanto tempo que a realizaram que não se lembram a ponto de opinar.
Recursos e técnicas	2	<ul style="list-style-type: none"> - Uso de pesquisa; - Uso de conversas com pessoas da área e colegas; - Requerimento de informações à APPA e a terceiros. Existência de previsão legal para requerer essas informações; - Uso de documentos fiscais e livros do contribuinte; - Uso de dados de sistema; - Embasamento em teses já exploradas; - Atenção a contas e documentos específicos; - Existência de fluxogramas orientativos elaborados por diretor; - Necessidade de conhecimentos gerais contábeis e portuários, e conhecimentos mais aprofundados da atividade em sentido amplo; - Triangulação das informações de diversas fontes; - Previsão de situações de presunção de ausência de tributação em lei; - Falta de instruções normativas ou leis específicas relacionadas à fiscalização de ISS em operações portuárias.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Para compreender melhor as experiências relacionadas à área, questões relacionadas à experiência própria e de terceiros foram formuladas. Nestas, a conversa já levou a facilidades e dificuldades, encontradas ou imaginadas, no decorrer do processo. Buscou-se entender os caminhos percorridos ou supostos, compreender como os sujeitos enxergam o desenvolvimento da atividade por terceiros e identificar gargalos com as perguntas orientadoras números 3 e 4 do roteiro de entrevistas.

A compreensão de como os sujeitos se relacionam com os processos na prática, e como enxergam a atividade para além da maneira como a executam, teve como intenção perceber de que maneiras o processo teórico é utilizado quando numa fiscalização de fato.

Dentre os entrevistados, a grande maioria respondeu que sim, confirmando já ter realizado alguma fiscalização no setor em análise. Dentre esses, tanto o E2 quanto o E5 e o E12 responderam que fizeram acompanhados de um colega, e nunca sozinhos, sendo que os últimos dois afirmaram que havia tempo que fizeram essa fiscalização e que não se recordam do caminho adotado. Todos os outros, à exceção de E1 e E8, responderam assertivamente ao questionamento da pergunta 3.1.

No que diz respeito ao caminho utilizado para a fiscalização dos serviços, este foi assim descrito pelos entrevistados:

No relato de E2, este informou que notificou o contribuinte para apresentação de nota fiscal de prestação de serviços e livro razão. No descritivo das notas, foi mencionado o navio e a operação, e usou essa informação para chegar na atividade, ver se o ISS era devido e se houve o recolhimento. Pediu também os custeios relacionados. Em algumas vezes, identificou diferença entre o devido e o recolhido; em outras, não. Nas situações em que percebeu tentativas de camuflar o fato gerador imposto, elaborou auto de infração correspondente.

O E3 identificou como caminho a fiscalização das contas, e não do produto. Argumentou que é a conta que diz quanto tempo o produto ficou de fato armazenado ou que evidencia se houve utilização de pessoal por fora do OGMO, por exemplo, o que seria passível de tributação como serviço autônomo, e que é conhecendo as contas que se conhece essa realidade.

O E4 destacou o seguinte curso de ação: notificar o porto, na pessoa da APPA, requerendo um relatório com data do embarque, berço, nome do navio, contribuinte (operador), cliente (tomador), navio, chegada, saída, produto e peso relacionado às operações do contribuinte alvo da fiscalização. Esclareceu, ainda, que quando notifica, tem o cuidado de pedir um relatório que contenha informações dos berços públicos e privados.

Assim como o E4, o E6, o E7, o E9 e o E10 destacaram estratégia semelhante, notificando o Porto e pedindo as mesmas informações, sendo que no caso do E10 este caminho foi indicado por outro auditor fiscal ao solicitar auxílio.

Especificamente no caso do E6, este explicou que a identificação do berço é importante, pois às vezes a operação se inicia em um berço e termina em outro. Além disso, como a APPA administra também o Porto de Antonina, a identificação do berço é interessante para saber se a atividade realmente aconteceu em Paranaguá: “Se eu leio 155, por exemplo, sei que não é nosso, já que os nossos berços são do 201 ao 217”.

Continuando, informou o E6 que faz um paralelo entre o relatório do Porto e os livros contábeis e notas fiscais apresentadas pelos Contribuintes, para verificar possíveis disparidades e diferenças, e que, nesse estágio, pode notificar terceiros, exportadores e importadores, para apresentarem documentos que devem coincidir e serem similares aos já apresentados, conforme entender que deve buscar esse esclarecimento.

O E9 apontou estratégia similar à do E6 quanto a utilizar o livro razão e o relatório de embarque do Porto para conferir se dados como a tonelage e o nome do navio são idênticos. O livro razão, inclusive, é ferramenta muito comentada dentre os entrevistados ao mencionarem documentos que auxiliam à fiscalização. Para E4, é um livro que dificilmente será mascarado, motivo pelo qual é muito útil para verificação; o E7 pode evidenciar, em algumas fiscalizações, a existência de notas de débitos por valores que apareciam no razão e não nas notas fiscais; o E9, por sua vez, percebeu que em algumas vezes as notas fiscais não coincidem com o valor que o terceiro manda, e que em sendo cada depósito monetário referente a um serviço, se houve faturamento maior do que o informado em notas, configura-se a ausência de parte do imposto. No relato de E9, este destaca que, se agisse pelo método “tradicional”, o que considera verificar a existência de nota fiscal e interpretá-la, não encontraria débitos na operação, e deu o seguinte exemplo: “Entrou 100.000 [reais] no caixa, tem 70 [mil reais] em nota, cadê o resto? Se eu fosse pelo tradicional, ia ter uma nota de 70 [mil reais] lá, estaria ok”.

O E9, ainda, salientou a importância de notificar os terceiros envolvidos. A pesquisa documental permite afirmar que essa técnica encontra assentamento no art. 197, VII, do Código Tributário Nacional (BRASIL 1966).

Ao mencionarem suas experiências, ao longo das explicações, percebeu-se que pelo menos E3, E4, E6 e E10 tiveram experiências profissionais passadas em atividades relacionadas ao Porto. Disseram que parte do que sabiam vinha desses conhecimentos.

Algumas teses, ainda, foram trazidas nesta etapa da conversa, as quais se apresentam:

Para o E4, existem algumas teses que frequentemente se repetem. A primeira é o “Embarque não considerado pelo cliente, apontado pela APPA”. A segunda, caso em que “A empresa acha que embarque do produto dela mesma não paga imposto.” A terceira, “O peso que não bate com o que o porto fala”. A quarta, a existência de “Nota de débito utilizada para fins de cobrança, mas não tributada – e se não entregarem, tem que buscar pelo razão”, assunto sobre o qual se manifesta no sentido de que a nota de débito somente é aceitável quando emitida com dados do navio, cliente, peso e data corretos, e com uma nota fiscal correspondente.

Para o E6, as teses identificadas são: 1) “nota de débito com valor separado de desestiva e de nota fiscal”; 2) “nota fiscal que fragmenta valores e cobra somente em cima de agenciamento” – na explicação do entrevistado, não cabe nesses casos tributação somente à “taxa de administração” pois os operadores não são meros intermediadores, e sim os responsáveis pela operação. Ainda, 3) que “da base de cálculo não se deduzem despesas e custos necessários à produção do serviço”, afirmação que encontra sustento na redação da LC 06/2000, art. 13, parágrafo 3º, e nos artigos 18 a 20 da LC 110/2009 (PARANAGUÁ, 2000, 2009a).

No mesmo sentido da tese 3 identificada pelo E6, afirma o E10 já ter descoberto que às vezes os operadores colocam valores como taxa de estiva ou desestiva em apartado na nota, como se isentos fossem, e não integram esse valor na base de cálculo – ou seja, não pagam o imposto na atividade total. Complementou o E11 o relato, afirmando que “o que é custo, eles acham que não é prestação de serviço”, e que esses contribuintes interpretam erroneamente o ISS como se fosse um tributo sobre o lucro.

O E9 relatou a seguinte tese, a partir de fiscalizações já realizadas: disse que existem casos em que o imposto não é pago em Paranaguá, e que no campo de identificação do local do serviço informam os prestadores na nota como se fosse realizado em outro Município, como o de Santos, por exemplo. Afirmou que os contribuintes geralmente têm mais de um estabelecimento (matriz e filial ou filiais), e que as notas por vezes são emitidas pela matriz, quando a prestação de serviços ocorreu em Paranaguá. Disse que, no campo de observação constante na nota fiscal é informado que foi realizado no Porto de Paranaguá, mas que no campo devido à indicação do local da prestação, informa-se Santos, no exemplo – e que é deste campo que se identifica o sujeito ativo apto a receber o imposto. Afirmou, ainda, que o tomador também tem a obrigação de não aceitar a nota, já que a emissão incorreta do documento fiscal e atos que impliquem no recolhimento incorreto do imposto geram infrações a obrigações acessórias e multas.

Outra tese levantada por E9 diz respeito ao item da lista de serviços indicado no campo correspondente, e ao serviço evidenciado na descrição constante no documento fiscal. Em seu ponto de vista, isso pode se dar tanto pela diferença de alíquota das atividades dentro do próprio município, quanto pela diferença em outras cidades nas quais o prestador corriqueiramente presta os serviços, e que provavelmente indica uma tentativa de pagamento de valor menor de imposto. Mesmo que não o seja por vontade deliberada, continua o E9, o erro na identificação da atividade gera tanto um documento incorreto quanto uma possível arrecadação a menor.

No relato de E11, surgiu a tese de que algumas cargas, como a soja, por exemplo, costumam ter um valor de adiantamento pra começar o processo, a depender dos contratos firmados. Que, geralmente, se paga inicialmente metade ou 30% do valor total, e que paralelo a isto o importador contrata uma empresa de fumigação e faz a análise da soja, para confirmar que a carga está limpa de pragas. A tese se dá no sentido de que, em algumas empresas, o valor de adiantamento não constava na nota fiscal, e aparecia (ou não, pois em algumas vezes nenhum documento era encontrado) em uma fatura de cobrança separada.

Teses em que as notas fiscais eram manuais foram relatadas por E3, como no calçamento de notas, e por E6, na constatação de vias das notas fiscais apresentadas pelo prestador e pelo terceiro com valores diferentes.

Na medida em que as entrevistas aconteciam, a existência de documentos corroborando as teses foi mencionada pelos entrevistados. No caso do E6, este disse ter em sua posse documentos de empresas sob ação fiscal: nota de débito com valor separado de nota fiscal e de desestiva; nota fiscal não recolhendo ISS nos custos, e pagando somente em taxa de administração; livro razão que apresenta valores “complementares” além da nota fiscal (“apropriação de parcela 1/1”, por exemplo), e que, somados, totalizavam o valor da nota de débito; livro razão com várias contas de nomenclatura diferente significando a mesma coisa (adiantamento de clientes, adiantamento de navio, adiantamento de desestiva) – essa última que, na visão dele, serve para pulverizar a atenção da expressividade dos valores.

Já o E7 disse ter em sua posse modelo de notificação ao Porto, que diz, basicamente, que “fica o contribuinte notificado a prestar, à Fazenda Municipal, as informações abaixo: - Relação de operações portuárias executadas em Paranaguá, pela empresa...”, identificando posteriormente a empresa, com nome, endereço, inscrição municipal e CNPJ, e que requer na notificação um período específico e dados contendo data do embarque, berço de atracação, nome do navio, tipo de carga, tonelagem total, empresas exportadoras ou importadoras e respectivas tonelagens. Informa que utiliza este modelo sempre que julga adequado complementar as informações de sistema e as trazidas pelo contribuinte e possíveis terceiros com as da APPA.

Por fim, o E12, que afirmou já ter realizado fiscalização de ISS no setor em conjunto com colegas, poucas vezes, e há bastante tempo, se posicionou no sentido de que os erros identificados, dos que se recorda, pareciam ter mais relação com descuido do que com vontade deliberada de sonegar. Disse, ainda, se lembrar de situações nas quais a empresa fazia diversos tipos de serviços, e colocava todos sob uma única identificação, incidindo somente uma alíquota

– mas que, como faz tempo que não lida com essas questões, não sabe como a realidade se apresenta agora.

Ao serem abordados os entrevistados sobre possíveis dificuldades encontradas no processo, usando como guia a questão 3.1.2, o E2 se manifestou no sentido de que a área é complexa, de que os termos relacionados são difíceis, e de que quando se distancia da atividade por um tempo, por não trabalhar com isso diariamente, muitas vezes esquece pontos essenciais. Para ele, a quantidade de documentação e a complexidade do tema são grandes dificuldades encontradas, sendo os mesmos obstáculos mencionados por E12.

O E3 respondeu o questionamento relatando que sempre surgem situações novas e inusitadas com as quais os auditores se deparam, e que leva tempo até construir esse conhecimento. Narra sua afirmação com o exemplo de que algumas discussões chegavam ao ponto de ir ao litigioso, por constantes debates e diferentes respostas a impugnações referentes à possibilidade de a nota de débito ser documento que pode ser requerido ou se configura documento privativo de apoio administrativo coberto com sigilo empresarial; se embarque é serviço que ocorre no Brasil e/ou cujo resultado aqui se verifica ou se é serviço pro exterior; ou se fumigação é serviço que ocorre no Brasil e/ou cujo resultado aqui se verifica ou se é serviço pro exterior. Embora todos já tenha sido resolvidos e pacificados, esses questionamentos geraram muita pesquisa e muita discussão.

Destaca o E3, além de tudo, seu ponto de vista de que, muitas vezes, nem é a intenção da empresa a de sonegar. Acredita que a empresa acha que a Base de Cálculo que deve ser utilizada é outra, ou que o valor cobrado não é, de fato, devido.

Abordando também mudanças e atualizações, declarou o E5 que enxerga que houve mudanças na área. Diz que fiscalizou poucas operadoras ao longo do tempo, mas que, em cada fiscalização, percebia mudanças nos procedimentos tanto de operação portuária quanto contábeis.

O E4 relatou encontrar maiores dificuldades em empresas que realizam tanto operação quanto agenciamento e despachos. Disse que, pelo método que adota hoje, no qual quando a empresa faz só o embarque ou só o desembarque se utiliza a escrituração, os documentos do Porto e o razão, consegue ter bom desempenho. Porém, quando além dessas operações há a mistura de outros serviços, a complexidade aumenta sobremaneira.

Os entrevistados E2, E3 e E5 mencionaram a falta de um norte. Enquanto para E2 “falta algo mais objetivo, alguém que diga “foca em tal lançamento””, para E3, “estamos fazendo e descobrindo. A gente acha o problema e tenta resolver, mas não tem ninguém que fale: vai lá e

pega isso”, e para E5 “falta ter um norte. O primeiro passo, qual é? E onde eu quero chegar?” – afirmações nas quais se constata o desconhecimento sobre o cerne da questão, o núcleo a ser perseguido.

No relato de E2, há a afirmação de que o sistema é novo; que tem melhorado, mas que ainda há bastante a ser feito, e que isso influencia no resultado final, considerando que o trabalho fluiria melhor caso o sistema fosse aprimorado. Coaduna-se com esse relato o de E5, segundo o qual “O sistema anterior pegava mais os cruzamentos”. Afirmou ainda o E5 que só existe um técnico da IPM para atender toda a Prefeitura.

Outras dificuldades encontradas foram assim descritas:

Para E3, a cobrança da diferença entre o acordado e o que aconteceu é difícil de achar. Enquanto o contrato pode prever uma coisa, caso algo diferente aconteça, é comum que a cobrança se dê diretamente entre as partes, sem um aditivo. Na área contábil, relatou o E3 que por vezes olha o livro razão, compreende que existe mais a ser entendido, mas não consegue alcançar esse entendimento. E enfatiza: “Antes, só fiscalizar a nota fiscal trazia dinheiro. Hoje não, a nota é eletrônica, todos já recolhem um pouco. Mas será que recolhem o real? A gente tem que cavar. Onde está o resto? Todas as notas foram emitidas?”.

O E3 informa ainda dificuldades como o fato de que a nota de serviços só tem validade em solo brasileiro, e que não acompanha o embarque das mercadorias. Relata que, quando a carga embarca, vai com outros documentos para o exterior que não a nota municipal.

Na visão de E4, as dificuldades se apresentam tanto nos termos quanto nos seus significados: “O que é cabotagem, o que é costado, *handling*? Quais são os serviços que têm que fazer parte da operação portuária? Não é coisa do nosso dia a dia. Não trabalhamos hoje com isso.”. Para esse entrevistado, somente a pesquisa e o interesse no assunto levam à resolução dessas questões.

Os termos são também mencionados por E5, afirmando que, para quem trabalha diretamente com serviços portuários, é comum que se expressem operações da seguinte maneira: “Eles usam termos em inglês que parecem meio abstratos. Falam 4, 5 palavras em português e 4,5 em inglês. Eles agenciam, lidam direto com o navio [...] Pra eles é corriqueiro.”.

Relata o E5, também, que por vezes é capaz de reconhecer uma triangulação e outras empresas envolvidas no cenário, mas não consegue compreender a participação de todas. Assim narra:

Às vezes você percebe uma triangulação, outras empresas envolvidas no meio, mas você não entende. Eles arrendam, locam, é tudo muito rápido e complexo. Tem o

armazém físico, mas também tem a tenda gigante, que eles inflam e desinflam rapidamente. Dá 2, 3 dias já não tá mais lá. É um material de banner, tipo uma barraca. Eles vão desenvolvendo outro métodos. Evoluindo. Parece que pra dificultar a detecção de uma intenção de sonegação.

O E5 abordou dificuldades inclusive sobre o prisma de processos, situação sobre a qual assim se manifestou:

O padrão de 60 dias não serve para a nossa realidade. Só se fosse 60 dias para cada ano levantado. Isso para ser minucioso. Não fazemos só isso, temos vários processos de baixa, nosso tempo fica dividido. Fico frustrado, como posso fazer algo a mais?

Coaduna com parte do exposto o relato de E6, para quem o Porto tem um vocabulário diferenciado. Ao falar sobre o *line up* da APPA, menciona termos como IMO, LOA, ETS, ETA, além de outros. No mesmo sentido, afirma: “Antes, eu lia pallet de madeira e pellet de soja, e achava que era a mesma coisa. Por muito tempo foi assim”. No mesmo sentido, descrevendo a complexidade das operações, afirma: “Se você fala com alguém ali dentro e essa pessoa fala: “eu tava no 200 e tanto, que é prioridade nossa, e determinaram que a minha carga precisava ir pro corredor.” Você entende isso? A área é complicada [...]”.

Para E6, ainda, a partir do momento em que as empresas percebem que a fiscalização está atacando determinada questão, logo elas tratam de reformular seus procedimentos, nomenclaturas e formas de escrituração, como se percebe na frase: “A Conta navios, por exemplo: eles simplesmente eliminaram a conta navios dos livros. Aliás, você não encontra nem a conta clientes, que era uma que eu ia direto. Pagou tanto, deve tanto. Sem a identificação dessas contas comuns, fica mais difícil e penoso.”. Em seu ponto de vista, aparece como dificuldade, nesse contexto, a falta de compreensão total na questão contábil de modo a identificar mais facilmente a movimentação dessas empresas.

O relato de E9 expõe sua dificuldade na compreensão do razão, e encontra aí uma limitação do seu trabalho: “Se você não trabalhar com o razão, a empresa sempre vai ser sem débito. Porque o básico eles fazem. Emitem nota. Só que emitem nota de 1 milhão e receberam 2 milhões [de reais]”. Diz que tem “dificuldades de manusear o razão, compreender de cabo a rabo”, e que grande parte do que aprendeu foi com os colegas, realizando fiscalizações em dupla.

Os códigos utilizados pelas empresas e adiantamentos são questões levantadas por E10, bem como a dificuldade de compreender como a atividade funciona, na prática. Relata que tudo

soa um pouco abstrato, e que não consegue compreender as operações de adiantamento para o exterior ou do exterior, dentre outras.

O E12 enxerga como dificuldades informações alusivas ao comércio exterior, próprias do meio, das quais julga que os auditores não têm domínio, bem como a linguagem própria, em inglês. Menciona que as particularidades acontecem inclusive dentro de cada empresa, afirmando, em exemplo, que é possível que se fiscalizem duas empresas do mesmo ramo e que não se encontre o mesmo tipo de documento.

Complementando sua afirmação, menciona o E12 a inexistência de uma regulamentação descrevendo como devem ser apresentados os custos, e que isso depende do cliente, geralmente internacional, bem como a inexistência de convênios com a Receita Federal, por exemplo, compartilhando informações do interesse de todos. Por fim, menciona que a separação de mercadoria e serviço é um paradigma do Brasil, uma convenção brasileira, o que dificulta a convergência das documentações e informações, e inclusive dificulta o contato com os terceiros, tomadores de serviço localizados no exterior, tema sobre o qual afirma: “Por ser uma relação internacional eu acho que é muito complexo.”.

Afirma, ainda, o E12, nunca ter absoluta certeza de que identificou todas as irregularidades que a empresa pode ter incidido, e que, se a intenção é de sonegação, sempre se encontram outras maneiras, mesmo que os sistemas informatizados avancem e que as leis estejam em constante atualização. Além disso, menciona que a estrutura e a burocracia diferem em cada porto brasileiro (existindo portos de administração federal e com concessão para estados, municipalizados, privados, etc.), e que cada município tem uma legislação diferente.

No que diz respeito à verificação de experiência própria, o E1 diz não se lembrar de já ter feito algum trabalho com operador portuário, e que, caso sim, deve ter sido há mais de 10 anos. Diz que se fosse fazer isso hoje, teria que estudar e se colocar no contexto; que buscaria auxílio dos colegas que vê como referência na área, e que não sabe em que nível se encontra o seu conhecimento. No mesmo sentido, respondeu o E8 que, caso tenha feito alguma fiscalização neste sentido, faz tanto tempo que não se recorda, e que certamente não o fez sozinho. Para esses entrevistados, as dificuldades imaginadas permeiam toda a atividade, tanto no que diz respeito à questão portuária quanto no que diz respeito à contabilização dessas operações. As frases “nunca me explicaram como fazer” (do E1) e “já estou quase me aposentando, e saio daqui sem saber muitas coisas” (do E8) resumem os relatos dos entrevistados que responderam “não” ao questionamento 3.2.

Ao serem questionados sobre como percebem a experiência de terceiros, ou se conhecem alguma outra maneira de realizar a fiscalização das atividades em questão, tanto o E2 quanto o E3 salientaram que existem colegas que já trabalharam na área portuária e têm uma boa bagagem de conhecimento. O E2 destacou, ainda, que existem colegas que conhecem pessoas da área e conseguem contato informal; o E3, por sua vez, que acredita que existem colegas que utilizam somente o sistema, e que se ali nada parece irregular, finalizam o trabalho sem a identificação de débitos. Informa o E3 que “cada auditor se convence à sua maneira”.

Os entrevistados E4, E6, E11 e E12 informaram desconhecer outras maneiras de trabalhar a questão. O E4 salientou, ainda, não ter acesso à maneira como os colegas realizam os seus trabalhos, e que tem ciência somente do seu serviço e do seu trabalho.

O E5 informou se utilizar do conhecimento dos seus colegas, questionando-os e apresentando-os alternativas quando mais de um caminho se apresenta, utilizando-se da *expertise* dos mais antigos, da experiência e dos trabalhos realizados por eles, e também dos mais novos, os quais julga que sabem assuntos mais atuais.

O E7 e o E10 seguiram a mesma linha, informando a existência de uma troca de ideias informal, em conversas no departamento nas quais um auxilia no trabalho do outro.

Na visão de E9, todos fazem o básico, analisando notas fiscais e pagamento, e os métodos usando os relatórios do Porto e uma verificação aprofundada do livro razão não são utilizados por todos. Em suas palavras, “eu ainda to aprendendo a trabalhar bem com o razão, com os relatórios do Porto”, e finaliza dizendo estar se aprimorando nesses conhecimentos e desconhecer forma mais avançada de fiscalização.

As informações coletadas referentes à visão dos entrevistados sobre experiências, próprias e de terceiros, foi resumida no quadro que segue abaixo, para melhor visualização.

Quadro 7 – Síntese do diagnóstico referente à dimensão experiências

Categoria	Questões orientadoras	Resumo das respostas coletadas e dos documentos de suporte
Próprias	3.1 3.1.1 3.2 3.2.1	<ul style="list-style-type: none"> - A maioria já realizou fiscalização de ISS em serviços de operações portuárias; - Os que já realizaram essas fiscalizações mencionaram: <ul style="list-style-type: none"> - A existência de experiências de fiscalização anteriores; - O uso de documentos de diversas fontes, como do contribuinte, dos tomadores, da APPA e da Prefeitura; - O uso da fiscalização de contas; - A necessidade de conferência, mesmo em caso de pagamento, pela possibilidade de não representarem os valores corretos. - Enquanto alguns dos que realizaram essas fiscalizações apresentaram maior domínio sobre assuntos relacionados, com

		<p>detalhamentos, explicações e teses, outros não apresentaram riqueza tão grande de conhecimentos e domínio do assunto.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Houve quem mencionasse documentos específicos e modelos em sua posse relacionados à atividade. - Houve quem mencionasse experiência profissional anterior no setor; - Os que não realizaram essa fiscalização específica ou que não se recordam do assunto mencionaram que não sabiam como fariam, que teriam que pesquisar sobre, e que usariam os colegas como suporte.
De terceiros	4	<ul style="list-style-type: none"> - Alguns reconhecem colegas como referência no assunto; - Há quem ache que há colegas que usam somente as informações providenciadas pelos sistemas da Prefeitura; - Alguns mencionaram desconhecer outras maneiras de realizar a fiscalização dessas atividades; - Há relato de não ter acesso a como os outros colegas trabalham; - Há relatos de trocas informais de experiências e conversas entre os colegas de trabalho.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Neste momento, as respostas já puderam dar um panorama dos gargalos encontrados, quando mencionadas as dificuldades, principalmente no desenvolvimento da questão 3. As dúvidas, somadas às respostas da questão 5, e principalmente, da questão 6, foram sendo identificadas ao longo da conversa, o que permitiu um debate sobre as limitações encontradas.

Neste sentido, e por fim, intencionou-se convidar os sujeitos a participarem do aperfeiçoamento dos processos, contribuindo com suas sugestões e pontos de vista para possíveis melhorias. Ainda, perceber se além de reconhecerem suas dificuldades os entrevistados entendem como saná-las ou minorá-las, e se percebem caminhos para alcançar essa melhoria. A ideia era permitir a exposição de opiniões e de recomendações daqueles que vivem os processos e as dificuldades diariamente. Para tanto, utilizaram-se as perguntas de referência números 5 e 6 do roteiro de entrevistas.

Sobre como melhorar o processo, todos mencionaram que aprimorar conhecimentos seria um passo essencial para, inclusive, conseguir elaborar processos mais fidedignos à realidade dos serviços prestados.

Ir a cidades próximas em troca de experiências é uma das soluções levantadas por E1, que disse não saber como os outros municípios trabalhavam essas questões.

Criar um bom relacionamento entre Prefeitura e Porto é outra solução levantada por E1, o que também apareceu no relato de E6, mais detalhadamente descrito posteriormente.

Já E2 mencionou a criação de equipes de trabalho com pessoas experientes liderando, inclusive para repassar conhecimentos. Mencionou também a criação de padrões e métodos de trabalho, e a padronização de posicionamentos. Além disso, sugeriu que a Prefeitura fizesse um sistema próprio, como em Curitiba. Disse ser necessário ter vontade política de investir nisso e

visão, e que seria muito interessante inclusive pelo fato de que a área portuária é área complexa e difícil, até mesmo para oferecer sistemas preparados. Pontos positivos dessa solução apontados pelo entrevistado são os de não mudar sistemas de tempo em tempo, não perder tempo e dados com migração e ter a qualidade, os dados e os relatórios que gostariam. Disse que, se houvesse sido contratados técnicos há tempos para isso, hoje estariam usufruindo dos benefícios.

Para o E3, precisa-se de mais fiscais. Relata que os novos trabalham mais, e que oxigenam os antigos.

Na visão de E4, a Prefeitura tem que oferecer mais ferramentas aos auditores, como cursos e especialização em operação portuária. Informa que esse tipo de apoio pelo poder público é zero, e que não é condizente com uma cidade totalmente voltada para o Porto. Afirma que faltam conhecimento e ferramentas, além de apoio integral para trabalharem com segurança. Em suas palavras: “Somos o 2º maior porto do país, e nossa arrecadação vem daí. Já deveria existir essa preocupação, investir, nos mandar para fora. Conhecer o porto de Santos, conhecer o Porto da Holanda.”. Finalizou dizendo que deveria ser investido muito mais na área, já que cerca de 90% da arrecadação vem dessas atividades, e que o tempo que é perdido com fiscalizações e atividades menores poderia ser muito melhor aproveitado. No seu ponto de vista, um apoio administrativo poderia tratar de questões de menor relevância.

Já E5 se posicionou dizendo que a existência de um único técnico do sistema IPM dificulta o uso do sistema, já que constantemente precisa de apoio para a consecução das tarefas. Informou também que entende como aprimoramento o aumento da frequência de auditoria nesta área específica, e disse ter percebido aumento de arrecadação com a presença fiscal, em trabalho realizado em 2012/2013 quando, orientado pela chefia, passou cerca de 3 dias em um terminal para aprender a prática, entender as operações e a nomenclatura. Deu como sugestão ir visitar, atuar *in loco*, passar um período nas empresas, observando e anotando. No seu ponto de vista, não seria sequer necessário isso fazer parte de uma fiscalização propriamente dita, mas parte de um trabalho maior, informativo, educativo e preventivo.

Para o E5, atacar um nicho específico, com várias empresas do ramo, é uma forma de agir que julga ser capaz de provocar melhorias, sobre a qual assim se manifestou: “Quando cada fiscal pega 1 ou 2 do mesmo ramo, o todo começa a ser mais fiel. Eles conversam entre si, com certeza. Diminui a sonegação e começam a pagar mais certo. Eles não querem ser autuados...”. E assim complementa:

Para conseguir realizar uma auditoria de forma mais convincente, precisava ter o que foi feito há anos. Passar dias na empresa observando os procedimentos práticos. Tem uma teoria, a gente segue um passo a passo, mas estar em campo é diferente... conversar com funcionários, extrair/ descobrir as brechas. [...] Minha segurança viria se eu fosse mais *in loco*.

O relato de E6 se deu, inicialmente, no sentido de desenvolver uma ideia que já teve há tempos atrás, por volta de 2012, e que assim explica: a APPA, administração portuária, deveria enviar por *upload* ou algum outro recurso, à Prefeitura, arquivos mensais contendo a movimentação das operações portuárias com todas as informações pertinentes. Disse que chegou a ir ao Porto pra verificar a viabilidade disso, mas que, à época, a Prefeitura não tinha nenhum servidor de informática capaz de receber essas informações. Hoje acredita que isso poderia ser diferente; diz que não entende que seriam tantas informações assim ao ponto de tornar a iniciativa inviável, mas que não pode afirmar pois não é da área. E que, se fosse notificado, o Porto, como contribuinte, teria que repassar essas informações. Entende, porém, que o aperfeiçoamento viria de procedimento além: “Precisaríamos ter um programa que recebesse essas informações e de alguma maneira promovesse o filtro mais adequado e interessante a cada fiscal, a cada auditoria”.

O E6 mencionou a existência do relatório do Porto (*line up*), e disse que, às vezes quando o consulta acontece de ali aparecerem contribuintes que até mesmo os próprios auditores desconhecem. E seguiu, explanando que atualizações legais provocaram mudanças administrativas e operacionais que não foram acompanhadas: que antes da Lei de modernização dos Portos, a Lei 8630/93, não havia a figura do operador portuário, e que a APPA era quem fazia a operação, e era contratada por agências marítimas ou representantes. Essas empresas, naquela época, faturavam, em média, uma comissão de 10%. Explicou que a lei de modernização dos Portos criou o operador portuário, retirando essa função do Porto - que ficou somente com a administração -, e que grande parte das agências constituiu-se também em operador portuário; porém, mantendo em vários casos a sistemática de arrecadar o ISS somente em 10%. A fiscalização, por sua vez, também manteve a sistemática de fiscalizar os operadores nos 10%, até por não identificar que eram operações distintas. A falta de acompanhamento e atualização, em seu ponto de vista, não permitiu que os auditores se inteirassem das mudanças externas.

Afirmou, além disso, o E6 que todos no Departamento deveriam ter mecanismos que os permitissem identificar o percurso realizado pelas cargas exportadas e importadas desde o momento que chegam à Paranaguá até quando saem, de modo a esclarecer os contribuintes

envolvidos naquela movimentação. Afirmou que para entender o setor, tem que se compreender o macro do setor, e enfatizou que “quem sabe o mais, sabe o menos”. Em seu julgamento, todas essas informações e conhecimentos técnicos deveriam ser estrategicamente utilizados para execução do trabalho.

Já o E8 resumiu seu ponto de vista em dois termos: prática e acompanhamento.

O E9 seguiu a mesma linha do E2, sugerindo montar um grupo de trabalho. Disse que nesse tipo de trabalho todos aprendem juntos, e que o coletivo é melhor, pois possibilita a troca de experiências. Que embora ajudado quando solicite, o trabalho é de responsabilidade de quem foi designado, e aqueles que auxiliam não conseguem participar na mesma medida por terem seus próprios serviços. Nas palavras de E9: “teoria é teoria, o bom é a prática”, relatando, inclusive, que essa prática seria interessante para que, na existência de curso futuro, todos já tivessem uma maior noção das atividades portuárias e dos processos e, inclusive, de suas dificuldades.

Informou também o E9 a existência passada de uma associação de municípios portuários, e que em outras gestões se falava sobre isso como forma de aproximação entre esses entes. Disse que havia uma pessoa responsável no gabinete do Prefeito, que agora está em outro órgão da Prefeitura.

O E10 informou que em 2009 ou 2010 o diretor os mandou [os auditores] conhecerem várias empresas, para saberem como funcionava a armazenagem. Disse ter sido o trabalho muito legal e interessante, e que o foco era uma conversa, e não uma fiscalização específica. Que esse trabalho gerou trocas em reuniões posteriores, e que se percebeu efeito, em seu ponto de vista, já que as empresas viram a Prefeitura agindo e presenciaram sua atuação no local. Informou que essa atuação fazia parte de um trabalho de campo, chamado de “inteligência fiscal”.

Seguiu, ainda, o E10 a mesma linha do E6, sugerindo um convênio com o Porto de sistema e de informações de embarque, mas ressaltando que julgava difícil isso acontecer. O E11 também mencionou o trabalho em cima de um decreto na época para permitir o recebimento dessas informações, mas que por algum motivo (que desconhecia) não teve este trabalho prosseguimento; que seria bom investir em tecnologia, para não aceitar tudo que os contribuintes declaram como verdadeiro, e que seria interessante receber essas informações, armazená-las num banco de dados no sistema, utilizá-las para gerar relatórios e para comparar com o que está sendo arrecadado.

Em seu relato, o E11 se posicionou dizendo que os auditores deveriam ter um discurso único, falar de igual pra igual entre si e com os outros. Que deveriam acompanhar as operações portuárias de forma contínua. Que seria necessário conhecer, ir na empresa, saber ler os termos, entender a logística, frequentar mais o Porto. Afirmou que os operadores portuários são os “que trazem 90, 95% do ISS” e que “são uns 10 principais, e estão todos ali, um do lado do outro”.

Indicou, ainda, o E11, a seguinte sugestão como exemplo: de ir um auditor todo mês na mesma empresa e pedir informações de um único navio, destrinchando essas informações; e de repetir a mesma ação no mês seguinte. Disse que desse procedimento viria conhecimento para o auditor, e mais respeito por parte dos contribuintes, que perceberiam um corpo de auditores presente e atuante. Que é acompanhando de perto que se percebe a logística, a armazenagem e o transporte, e que “não adianta ficar sentado olhando nota fiscal e livro razão” – já que julga que a sonegação hoje é mais da atividade como um todo do que documental.

Para o E11, a auditoria é “como uma pizza”, e envolve sistema, consulta, inteligência fiscal, relatórios, plantão e acompanhamentos; a fiscalização, assim, seria uma parte dessa “pizza”. Em seu ponto de vista, a presença fiscal na empresa dotaria o auditor da capacidade de saber, por exemplo, a média de uma tonelagem – sem precisar autuá-la –, e que isso, aos poucos, iria corrigindo eventuais defasagens. Defendendo essa atuação preventiva, informou que é melhor perder um pouco de valor no começo, se for o caso, para possibilitar e orientar uma mudança de posicionamento dos contribuintes. Afirmou, ainda, que muitos dos autos de infração grandes lavrados vão pra discussão judicial, e que não geram crédito no curto e sequer médio prazo, isso quando não se envolvem em questões infundáveis e verdadeiros embates. Para ele, as fiscalizações que passassem por esse crivo seriam muito mais pontuais e melhor embasadas nesses trabalhos paralelos.

O E12 foi mais um que sugeriu que no caso específico das fiscalizações de ISS de operações portuárias seria uma boa estratégia o desenvolvimento de algum tipo de sistema pra processar informações e apontar desvios, já que entende que isso hoje é feito de forma pessoal. Que seria possível, talvez, aprimorar os processos com leis específicas que obrigassem certos comportamentos, utilizando instrumentos como obrigações acessórias para que as empresas mensalmente identificassem os custos e preços em uma planilha, por exemplo. Que as notas fiscais desses serviços poderiam ser mais detalhadas, e que cada nota tivesse que identificar o navio, informar as particularidades e os pormenores – e que isso seria interessante tanto para a coleta das informações quanto para a uniformização das fontes.

No mesmo sentido de contato com outros municípios levantado por E1, o E12 menciona que sabe que alguns auditores já chegaram a ligar para outros municípios, que lembra que isso já existiu.

A menção de cursos foi tão relevante que se optou por trazer o diagnóstico à parte, neste momento, já que mencionado por todos os entrevistados. Tanto o E1 quanto o E2, o E8 e o E9 disseram que gostariam de melhorar seus conhecimentos. Para o E3, seria necessário um curso focado no embarque: “Não é dinheiro jogado fora”. O relato de E4 é aqui apresentado por sua riqueza:

Logística da operação, apoio marítimo, rebocador, cabotagem, sindicato dos conferentes, lancha que leva o combustível. Tudo isso aí é ISS. Deveríamos conhecer tudo que envolve a operação, já que depende de vários prestadores. Conhecer o ramo, ter treinamento, pesquisa, conhecimento, curso. Estamos fazendo o básico. Fora do básico está a mina de ouro.

O E5 mencionou que para acompanhar as inovações, é necessário realizar cursos, já que existem situações que já podem ter surgido e faz tempo que não entram em contato. Diz que tudo que aprendeu foi por iniciativa própria, já que não se recorda de nenhum curso na área portuária.

O E6 disse que esse conhecimento todo tem que estar em algum lugar e que tem que haver alguma forma de disponibilizá-lo, e que o conhecimento e a compreensão de toda a atividade econômica da cidade é fundamental ao auditor, elite do funcionalismo público. Disse, ainda, que a vinculação desse conhecimento e atuação eficaz com a arrecadação tributária da cidade não é indireta, e sim direta.

Para o E7, os cursos são essenciais: “Eles [responsáveis pelos investimentos da Prefeitura] dizem que é caro. Mas e o retorno disso?”. E afirma, ainda, que no concurso público prestado esses conhecimentos não foram exigidos, mas que eles são essenciais para desenvolver o trabalho, e que os cursos oferecidos pela Prefeitura foram interessantes, porém poucos, superficiais e sem continuidade, além de terem sido realizados há muito tempo. Ainda, relata que hoje as perguntas e dúvidas são mais direcionadas, já que já se sabe algo sobre o assunto, e que, pelo fato de nem todo mundo alcançar os mesmos resultados nas fiscalizações, percebe que “falta algo”. Sugeriu, por fim, que os cursos fossem feitos em dois turnos, por duas turmas, para que o departamento não ficasse fechado.

Para o E10, os cursos são o que permitiriam maior fluidez ao trabalho. Diz o E11 que a visão que tem da atividade deveria ser compartilhada pelos colegas, e que a capacitação de todos deveria se dar de todas as maneiras possíveis.

O E12, por fim, relatou que o comércio exterior é muito dinâmico e que muda o tempo todo, o que contrasta com a falta de iniciativa da Prefeitura em proporcionar cursos, trazer especialistas e auditores experientes de outros municípios tanto eventualmente quanto de forma periódica.

Sobre as dúvidas referentes à área, muitas já haviam sido citadas na pergunta de número 3, abrindo-se aqui mais um espaço para que elas fossem não só nomeadas como tivessem suas mitigações vislumbradas por iniciativas a serem descritas pelos entrevistados.

A atividade e a logística portuária foram consideradas temas muito específicos, expressamente mencionadas por E1, E5, E7, E10 e E12.

Para o E2, as dúvidas podem ser assim descritas: “O que tem valor para nós? Qual o ponto a ser perseguido? Tem coisa que não adianta correr atrás. Falta algo para dizer: analisem essa atividade específica, usem esses documentos, busquem essa conta, é ali que está o X da questão”.

Para o E3, a maior dificuldade se encontra no fato de que ele tem ciência de que existe dinheiro que não é tributado, e que ainda não sabe controlar essa situação por completo, dentro do possível. O E3, afirma, ainda, que o item 20.01 engloba cerca de 10 serviços distintos, incluindo segurança, fumigação, e etc. o que por si já demonstra quantos são os “tentáculos” relacionados ao tema. E expressou a seguinte preocupação:

Se a gente só souber fazer de um jeito, eles mudam o nome da conta, somem com o documento. Quando existe má intenção, cada coisa que a gente descobre, surge uma nova dificuldade pela frente. Como eles controlam os custos deles? Precisamos sempre saber. E ainda assim o nosso trabalho rende muito.

Para o E5, as dúvidas que mais incomodam relacionam-se com o livro diário e com o razão; em reconhecer como funciona um plano de contas, o que é comum a todos os prestadores e o que é diferente, conhecer todas as taxas e a operações relacionadas. O mesmo foi relatado por E9.

O E8 disse que gostaria de entender mais sobre tudo, tanto do prisma portuário quanto da área contábil, e demonstrou o seguinte descontentamento: disse que está no cargo há muito tempo, e que logo se aposentará; que poderia “estar craque nisso tudo”, e sair futuramente do cargo sabendo e colaborando muito mais.

Sobre maneiras de sanar as dúvidas levantadas, todos mencionaram capacitação e treinamento. A grande maioria respondeu já ter mencionado isso na questão 5, motivo pelo qual aqui salienta-se a seguinte resposta, de E3: “Precisamos de um curso. Tem muita mercadoria passando por aqui. Não tem um armazém vazio. Como cercar isso? Falta alguém que saiba bem o embarque.”. Houve também menção de E9 de que, aliado a isso, a prática refinava os conhecimentos, enfatizando a importância do “aprender fazendo”.

Por fim, sobre capacitações anteriores, o E6 referenciou um curso básico inicial de Contabilidade aos auditores, cujo projeto não prosperou, já que a Prefeitura não manteve a continuidade do curso. Disse que tanto o conteúdo quanto o curso foram ótimos, mas que faltou complementação. O E11 mencionou o mesmo curso, disse que foi bom e proveitoso, mas também que existiam outros módulos que não foram aproveitados, e que a aquisição desses outros conhecimentos ficou pendente.

Para melhor visualização das informações coletadas, considerando que os gargalos foram evidenciados tanto nas dificuldades apresentadas nas experiências vividas ou imaginadas pelos entrevistados quanto nas dificuldades esclarecidas na última questão, optou-se por sintetizar, ao final, uma compilação dessas informações, como se pode ver a seguir:

Quadro 8 – Síntese do diagnóstico referente à dimensão gargalos

Categoria	Questões orientadoras	Resumo das respostas coletadas e dos documentos de suporte
Dificuldades encontradas	3.1.2 3.2.2 6, parte 1.	<ul style="list-style-type: none"> - Muitos entrevistados entendem a área como complexa, no que diz respeito ao conteúdo, à documentação, à constante mutação e atualização necessária e à abrangência do tema, multidisciplinar, de vários atores e serviços envolvidos; - Foram mencionadas dificuldades em termos utilizados na área portuária, por sua especificidade, e na compreensão dos valores; - Foram mencionadas dificuldades de compreensão dos livros e documentos fiscais relacionados à área; - Foi mencionada a elaboração de várias tarefas concomitantemente, e que muitos ficam tempos sem ter contato com a área; - Foi mencionado que vários processos vão para o litigioso; - Foi mencionada a falta de direcionamento, de um ponto específico da área para concentrar esforços de fiscalização; - Foi mencionado que o sistema não atende completamente às necessidades a ponto de ser estrategicamente relevante; - Foi mencionado que o fato de envolver relações internacionais dificulta a fiscalização, o acesso e a compreensão da documentação; - Foi mencionado que o padrão de 60 dias é inviável para o porte deste tipo de fiscalização; - Foi mencionada a dificuldade de entender a logística portuária como um todo e os documentos contábeis a ela relacionados; - Foi mencionada a inexistência de treinamentos e cursos proporcionados pela Prefeitura focados na área.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Por fim, no que diz respeito às sugestões apresentadas, segue quadro resumo dos dados coletados nos instrumentos mencionados.

Quadro 9 – Síntese do diagnóstico referente à dimensão sugestões

Categoria	Questões orientadoras	Resumo das respostas coletadas e dos documentos de suporte
Sugestões de melhorias de processos	5	<ul style="list-style-type: none"> - Aprimorar conhecimentos e atualizá-los constantemente; - Ir a cidades próximas/ aproximar contatos com outros municípios; - Ter um bom relacionamento entre Prefeitura e Porto; - Trabalhar com equipes, lideradas por pessoas experientes; - Desenvolver métodos e padrões de trabalho; - Ter um sistema informatizado próprio, melhorar o atual e ter mais apoio técnico no sistema atual; - Contar com apoio e vontade política; - Ter mais pessoal trabalhando, com novo concurso para auditores fiscais; - Ter mais ferramentas à disposição: cursos, treinamentos e especializações; - Focar a atenção em processos de fiscalização que dão maior retorno financeiro; - Atacar nichos específicos, provocando resposta da maioria da área; - Mostrar presença fiscal e aumentar a frequência de auditoria nesses serviços específicos; - Realizar mais visitas <i>in loco</i>, aumentar a constância de acompanhamento e experiência prática; - Utilizar novas obrigações acessórias; - Operacionalizar a possibilidade de que a APPA envie informações à Prefeitura, e que esta esteja apta a recebê-las, introduzi-las ao sistema, armazená-las e disponibilizá-las em relatórios analíticos e de cruzamentos de dados; - Modificar a nota fiscal atual desses prestadores específicos requerendo maior detalhamento.
Sugestões de minimização de gargalos	6, parte 2.	<ul style="list-style-type: none"> - A necessidade de realizar cursos, capacitações e treinamentos foi menção unânime nos relatos; - O uso da prática como forma de angariar conhecimentos foi mencionado e enfatizado.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Com a descrição das informações coletadas nos instrumentos previstos e sua sintetização em quadros auxiliares, encerra-se, assim, a parte de diagnóstico.

Passa-se, agora, à análise das informações coletadas.

4.3 ANÁLISE DA REALIDADE ESTUDADA

Neste tópico, apresenta-se a análise da realidade estudada, com informações coletadas nas evidências empíricas levantadas nas entrevistas e nos documentos acessados, e amparadas nas teorias apresentadas no referencial teórico do estudo.

Nas primeiras perguntas, a fim de evidenciar o processo de fiscalização, como ele se inicia e se desenvolve, pode-se perceber que alguns dos entrevistados não têm conhecimento específico sobre o assunto. Não conseguem esclarecer o processo e não entendem se deveriam conhecer e realizar algum processo diferente do usualmente aplicado a outras fiscalizações. Este foi o caso do E1 e do E8.

Dentre os outros entrevistados, percebeu-se que o processo se inicia por uma Ordem de Serviço vinda da Superintendência de Fiscalização Tributária – o que, informado por E12, pode derivar de indícios de baixa arrecadação, constância de alta arrecadação e reconhecimento como grande arrecadador, além de indícios advindos de outras fiscalizações. Após o recebimento da Ordem, dividem-se opiniões sobre o segundo passo como sendo a notificação do contribuinte (como E3, E4, E7 e E12, por exemplo), procedimento adotado por grande maioria, ou como a emissão, logo após o recebimento da Ordem, do Termo de Início de Ação Fiscal (posição descrita por E6 e E9).

A Lei Complementar 99 de 2008, por sua vez, dispõe em seu artigo 9º que o início dos procedimentos se dá tanto com a entrega do Termo de Início de Ação Fiscal quanto com qualquer ato da Administração que caracterize o início da apuração do crédito tributário, dentre outros (PARANAGUÁ, 2008) e a Lei Complementar 110/2009 elenca tanto a TIAF quanto notificações como procedimentos de ação fiscal (PARANAGUÁ, 2009a).

Percebe-se, nesse caso, atuações distintas ao iniciar o processo, sendo que ambas levam à emissão de TIAF e de notificações, porém em momentos oportunamente distintos, na visão de cada funcionário – e que ambas as correntes encontram algum amparo legal, tanto em disposições gerais como o CTN (BRASIL, 1966) como nas leis municipais (PARANAGUÁ, 2000, 2008, 2009a). É possível que essas duas vertentes se originem tanto da existência de dispositivos legais que preveem a notificação para apresentação de documentos como ato corriqueiro do exercício da função quanto da entrega da TIAF como formalismo inerente ao ato, e que as possíveis visões sejam as de não integrar o prazo de apresentação de documentação ao prazo de desenvolvimento das atividades, bem como de formalizar logo de início a existência de uma fiscalização propriamente dita. Encontra-se aí espaço para pacificar a entrega de

documentação, utilizando-se das bases legais existentes, permitindo aperfeiçoar padrões e métodos.

Relato do E4, corroborado por dispositivo legal (PARANAGUÁ, 2008), informou que os procedimentos de fiscalização originalmente têm duração de 60 dias, podendo ser prorrogados em caso de necessidade. Na visão do E5, o tempo é escasso para a quantidade de trabalho a ser realizada. Percebe-se aqui que uma otimização do processo, a aquisição de conhecimentos bem fundamentados, o uso de sistemas bem equipados e um norteador de atuação, por exemplo, poderiam tornar esse prazo mais tangível. De toda sorte, não se vê no tempo legalmente definido um impositivo, haja vista própria menção no dispositivo legal de possibilidade de prorrogação.

Pode-se perceber, ainda, por relatos de dois entrevistados (E2 e E7) que é comum o uso de dois auditores nesse tipo de fiscalização, sendo mais facilmente observável a presença de um mais e um menos experiente integrando a equipe, e que esse procedimento se trata de uma estratégia de fiscalização, haja vista não existir nenhuma disposição legal específica sobre o assunto. O acompanhamento de auditores menos experientes por auditores mais experientes na realização dos trabalhos foi assunto já abordado por Soares Neto e Silva (2012), ao estudarem os estágios de aprendizagem de auditores fiscais.

Alguns entrevistados, como E6, E7, E9 e E11, mencionaram que faz parte do início do processo se situar com relação as especificidades do fiscalizado, e que utilizam o sistema oferecido pela Prefeitura para tanto. Consideram, provavelmente, esse procedimento como fase preliminar, a fim de compreenderem o escopo e a dimensão do trabalho (visão esta já encontrada em Oliveira (2012), que definiu como parte dos procedimentos iniciais a identificação da estrutura, do negócio e dos mercados, avaliação dos livros e sistemas internos e avaliação de volume de movimentos, dentre outros).

Além disso, embora aparentemente os auditores fiscais não tenham interferência direta na determinação dos trabalhos, que provêm de Ordem superior, relata o E12 que vislumbra estratégias perante as quais são identificados os contribuintes a serem fiscalizados. Dentre as estratégias mencionadas, surge a possibilidade de que indícios de trabalhos realizados pelos próprios auditores impulsionem novas fiscalizações, o que demonstra uma certa participação mais atuante dos funcionários no encaminhamento de estratégias futuras do trabalho da auditoria fiscal como um todo. Percebe-se, também, espaço para que um *feedback* das fiscalizações resulte em novas fiscalizações.

Quanto às técnicas, recursos e conhecimentos utilizados e necessários, pode-se analisar da seguinte maneira as informações relatadas na coleta.

A pesquisa foi mencionada por alguns entrevistados (E2 e E4), tanto em documentos que vão além dos dispositivos legais municipais quanto com terceiros envolvidos com as atividades (abordagem que inclusive já havia sido relatada no contexto do estudo de Cury (2013)). Percebe-se, ainda, que a consulta aos colegas é uma das maneiras pela qual os auditores desenvolvem seus trabalhos, e que a visita *in loco* é entendida como uma ferramenta na aquisição de conhecimento (vide relatos de E5 e E9, por exemplo), o que vai ao encontro do realizado pela Prefeitura de Santos, por exemplo, cujo resultado foi satisfatório (AZ SOLUTIO, 2013).

O uso de informações em poder da APPA sobre o embarque e o desembarque, como os relatados por E4, requerendo data do embarque, berço, nome do navio, contribuinte (operador), cliente (tomador), navio, chegada, saída, produto, peso, demonstram-se como grandes aliados à fiscalização das operações portuárias. Vários dos entrevistados além de E4 citaram esses relatórios emitidos pela APPA como fonte fundamental de informação, como se viu em E3, E6 e E7. Percebe-se que o E10, ao consultar colegas sobre como realizam a fiscalização, adotou também essa postura, evidenciando fontes informais de geração de conhecimento.

Documentos como livro razão, imposto de renda, conta caixa e fornecedores e adiantamentos de balanços e notas de débitos foram mencionados como auxiliares a uma fiscalização mais precisa (em E3 e E7, por exemplo). O livro razão é constantemente mencionado pelos entrevistados que demonstram maior conhecimento sobre o assunto (E4, E6, E9, E11, por exemplo). Ao mesmo tempo, é uma das demonstrações contábeis em que os auditores entrevistados mais sentem dificuldades, conforme relatos de E5, E6 e E8, por exemplo. O aprofundamento e a segurança em manipular essas informações parece-nos ao encontro de uma melhor fiscalização.

A afirmação de E9, de que às vezes os impostos são pagos para outros municípios, dando inclusive o exemplo de Santos, é interessante do ponto de vista de que a própria Prefeitura de Santos já fez trabalho no sentido inverso, de recuperar impostos que julgavam estar sendo pagos para outras Prefeituras (SINDOGEESP, 2013). Percebe-se que a situação de fato ocorre, e que a atenção à correta identificação do sujeito ativo é essencial.

O uso de informações de terceiros é mencionado por alguns dos entrevistados, como E4, E6, E7, dentre outros, sendo interessante a afirmação de E12, quando fala que, por a relação envolver terceiros no exterior, o acesso à documentação é mais difícil. Encontram-se assim

dificuldades inerentes à atividade específica, de difícil transformação em termos de viabilidade, por envolverem diversos outros cenários e atores, implicando a necessidade de se pensar estrategicamente em como possibilitar a correta fiscalização por outros meios.

O que se percebe é que, em sua grande maioria, são mencionadas triangulações diversas de informações, e que essa é uma técnica que permite que as informações sejam conferidas constantemente, ou que novos indícios se apresentem na busca pela verdade. Isso pode ser verificado pelos relatos de E2, E3, E4, E6 e E7, dentre outros. As referências teórico-empíricas demonstram que isso não é uma realidade somente do Município de Paranaguá, haja vista menções por Leite (2011) de cruzamento de dados e de Cury (2013) de uso de informações de terceiros, por exemplo.

A fiscalização das contas, e não do produto, relatada por E3, talvez resume grande parte tanto das técnicas quanto dos conhecimentos necessários. A fim de proceder à fiscalização, deve o auditor compreender tanto o contexto sobre o qual se inserem as atividades quanto sobre a maneira com a qual essas informações são contabilmente identificadas pelas empresas. Percorrer o caminho das contas esclarece a operação como ela de fato aconteceu, pois dá dados sobre tempo de permanência, quantidade e eventuais mudanças ao longo da contratação. Oliveira (2012) já havia se posicionado no sentido de que, inversamente ao que ocorre na contabilidade das empresas, deve a auditoria e a fiscalização se preocuparem inicialmente com as demonstrações contábeis, para daí encontrarem os documentos de suporte.

Depreenderam-se técnicas que se mostraram, aparentemente, não ser de conhecimento de todos os auditores fiscais. Enquanto um entrevistado (E3) informa que, por ser a nota eletrônica e por ser informada também pelo tomador de serviço, esta aparentemente não apresenta indícios de irregularidade, outro informa que mesmo assim verificou no corpo do documento fiscal esses indícios, como nos casos apresentados por E9, casos estes em que foram constatados que dados informados nos campos de identificação do serviço e local de prestação não eram condizentes com os constantes no corpo da nota no espaço cabível às observações.

O mesmo pode ser visto quanto ao uso de relatórios da APPA, ao conhecimento sobre notas de débito, à possibilidade de existência de valores de adiantamento ou de cobrança de excesso de custo. Todas essas ferramentas parecem ser utilizadas em grande escala por parte dos entrevistados, como E3, E4, E6 e E11, enquanto subutilizadas por outra parte deles, como E2, E5 e E12. O uso dessas técnicas, certamente, perpassa a noção de existência delas: implica na necessidade de ter conhecimento de que essas informações existem e na capacidade de poder interpretá-las e utilizá-las de forma estratégica. A falta desse aparelhamento fragiliza a atuação

fiscalizatória sob pena de, na falta de conhecimento, incidir no que Campanha (2010) já havia alertado: a confusão entre regularidade e fidelidade fiscal. Em outras palavras, isso apareceu no relato de E9, quando mencionou que, caso se convencesse com os valores declarados que aparecem pagos, deixaria de lançar muitos outros valores pela aparência de regularidade.

Interessante ainda a existência de fluxograma de processo administrativo, orientativo, mencionado somente por um entrevistado, o E5, que ainda assim diz fazer tempo que não o utiliza. Nenhum dos outros entrevistados sequer mencionou essa ferramenta como existente. No mesmo sentido, somente o E11 mencionou a existência de fluxograma de caminhos do comércio exterior, tanto da exportação quanto da importação. Como não foi abordada a metodologia segundo a qual esse fluxograma foi apresentado ou disponibilizado, não há espaço para inferir suposições, a não ser o fato de que existem documentos de orientação, talvez desatualizados, que configuram iniciativas passadas e que estão sendo subaproveitados.

No que diz respeito aos cursos e capacitações oferecidos pela Prefeitura ou por ela subsidiados, percebeu-se que o curso mais próximo à área portuária foi um de agenciamento marítimo, relatado por E3 e E7, consistindo na compreensão do serviço de agenciamento marítimo e no entendimento do custeio do agenciador. Pode este curso não ter sido mencionado por outros entrevistados pelo fato de que a entrevista esclareceu que o alvo do estudo tratava dos serviços relacionados diretamente à operação portuária, e também pela data em que foi realizado, já que muitos dos auditores atuais sequer eram funcionários por volta dos anos 2000.

De toda forma, o foco do curso de agenciamento, conforme informado por E7, foi voltado para a percepção empresarial do custeio, e não para a fiscalização realizada por agentes públicos auditores. Percebe-se que a iniciativa foi aprovada como de grande valia, inclusive pelo fato de que todos os auditores reconhecem a importância da realização de cursos para aprendizado, e talvez por isso trazida à tona na entrevista; porém, que o assunto somente tangencia o tópico em questão, que não teve foco na área pública, e que não foi proporcionado a todos os auditores em atividade no momento atual. Ainda, que passaram-se mais de 15 anos sem que esses conhecimentos tenham sido atualizados.

Essas informações podem ser somadas às trazidas na entrevista de apoio mencionada na fase de caracterização do contexto, item 4.1. Os cursos mencionados pelo entrevistado, em nenhum momento, falaram sobre operações portuárias propriamente ditas.

Seguindo-se na análise, resta nítida a existência do desnivelamento dos conhecimentos e das experiências por parte dos entrevistados. Alguns entrevistados mencionaram colegas específicos que julgam ter maior conhecimento sobre o assunto (menção feita por E2 e E5, por

exemplo); outros, mencionaram a sua própria falta de experiência e familiaridade com esse tipo de fiscalização (como E1 e E8). Alguns trouxeram relatos de experiências advindas de trabalhos e fiscalizações anteriores (como E3, E4 e E6).

Alguns entrevistados falaram com propriedade sobre termos específicos, ou mencionaram teses que julgaram ser comumente aplicáveis à situação. Descreveram as atividades com eloquência e demonstraram conhecimento de uma visão maior do que a própria operação portuária. Com notável saber, explicaram o desenrolar da atividade, falaram de temas específicos e de termos próprios da operação portuária. Os relatos dos entrevistados E4, E6 e E11 deixaram isso claro.

Para outros, o conteúdo se mostrou distante. Enquanto alguns mencionaram não ter conhecimento, ou não saber inclusive medir seu conhecimento, seja por falta de experiência ou por tempo em que não realizam a função (E1 e E8), outros apresentaram dúvidas desde o início dos procedimentos ao uso das técnicas, ou não mencionaram termos como nota de débito ou particularidades da operação ou do livro razão (E7, E10, E12, por exemplo). Outros, por fim, afirmaram que, se tivessem mais conhecimentos, poderiam realizar ainda melhor os trabalhos (E3, E4, E6, por exemplo).

Alguns entrevistados apresentaram inclusive documentos comprovando o que falavam, como nos casos de E6 e E7. Percebe-se que existem entrevistados que têm muita bagagem em termos de conhecimento (como em E3, E4, E6 e E11), enquanto os outros não têm esse conhecimento tão aprofundado, o que leva a uma segunda constatação: a de que muito pode ser aproveitado em termos de conhecimento de dentro do próprio departamento.

O uso dos conhecimentos dos colegas foi assunto mencionado por E9 e E10, dentre outros. Além disso, ao responderem a questão 4, muitos dos entrevistados (a exemplo de E1, E5, E7 e E10) mencionaram que havia colegas, do seu ponto de vista, que dominavam mais o assunto. Outros entrevistados relataram experiências profissionais passadas envolvendo o setor em análise, como E3, E4 e E6. Outro ainda, E7, trouxe à conversa a existência de um modelo pronto de notificação à APPA requerendo um relatório. Essa constatação amplia visões sobre formas perante as quais o conhecimento dos auditores como um todo pode ser aprimorado, com o uso de recursos internos.

Percebe-se, ainda, que alguns entrevistados têm domínio da logística portuária, operações e serviços, mas não da contabilização dessas operações, o que se evidenciou em E6 e E10. Outros, ainda, têm domínio maior sobre contabilidade, mas não de forma aplicada à realidade de uma operação portuária (por não saberem quais são os atores envolvidos, não terem

noção de preço de uma tonelada, não terem noção de quantas toneladas carrega um navio, de tempo de armazenagem, etc.) – casos de E7 e E12. A falta de conhecimentos das operações, por exemplo, pode dificultar uma fiscalização como a mencionada por E6, que informou ter encontrado, no mesmo livro razão, contas de “adiantamento de clientes”, “adiantamento de navios”, “adiantamento de desestiva”. Em relatos com o de E6, percebe-se, por exemplo, um maior domínio do conhecimento portuário; já em E7, um maior domínio de conhecimento contábil – e ambos reclamam a falta da parte que sentem deficitária.

O modo de atuação de cada um também apresenta suas particularidades, embora alguns assuntos sejam comuns, como os supramencionados. Isso pode se relacionar, também, com as próprias características da auditoria, que usa do julgamento, experiência e ceticismo profissional de cada profissional (CFC, 2016), o que foi também mencionado na revisão teórica por Pugliesi (2010), ao afirmar que há um juízo de conveniência e oportunidade na atuação de cada autoridade fiscal ao escolher modos e meios de desenvolvimento do trabalho.

Naqueles que responderam terem realizado fiscalizações de ISS em operações portuárias no município, alguns apresentaram teses sobre assuntos relacionados a esse tipo de serviço. Os entrevistados E3, E4, E6, E7 e E9 são exemplos disso.

Verificação de peso, constatação de embarques omitidos, uso de documentos que não a nota fiscal para cobrança, erro na aferição da base de cálculo ou de outros elementos que compõem a regra de incidência tributária foram algumas das teses apresentadas pelos entrevistados. Na rara literatura sobre o assunto específico de fiscalização tributária, percebe-se, ao longo do desenvolvimento da pesquisa, a importância e a quantidade de conhecimento que existe nos próprios auditores fiscais, muito disso fruto da própria experiência, e exaustivamente abordado em Soares Neto e Silva (2012).

Ainda assim, *gaps* se apresentaram ao compararmos as respostas dos entrevistados. Algumas teses apresentadas, mencionando calçamento de notas, por exemplo (caso de E5), mostram-se ultrapassadas – encontram menção na literatura em Tauil (2003) e TCU (2003), por exemplo, e até mesmo em Leite (2011), mas não refletem tendências apontadas, por exemplo, em França (2012). Em E5, houve menção pelo próprio entrevistado de reconhecimento de que a tese é antiga, contrastada com a incapacidade de mencionar teses novas, o que se entende como distanciamento do tema.

No mesmo sentido, mudanças legislativas e operacionais que geraram um movimento no qual agências marítimas começaram também a operar como operadores portuários, alterando a estrutura da fiscalização adequada, fato apontado por E6, demonstram a necessidade de

atualização dos profissionais – seja por fazer muito tempo em que não se envolvem com uma fiscalização no setor, seja porque o cenário macro e microeconômico está em constante mudança. Neste contexto, fato é que os processos adotados pelos funcionários auditores fiscais devem ser alinhados com a nova realidade das operações realizadas no Município, que reflete também tendências globais.

Elaborou-se, assim, um resumo das informações até aqui apresentadas, a fim de facilitar a visualização dos assuntos e conexões entre as categorias, os diagnósticos e as análises trianguladas com a revisão teórica, documentos legais, entrevista de apoio e experiência da mestrandia, compilados de forma não exaustiva, como segue:

Quadro 10 – Síntese das análises relacionadas às dimensões processos e experiências

Dimensão	Resumo das principais situações diagnosticadas	Resumo das análises
Processos	Início do processo de fiscalização	Mostra campo interessante para pacificar qual documento deveria ser entregue antes: notificação ou TIAF. Suporte em bases legais e documento interno. Vinculação com padrões e métodos (Paiva, 2005). Percepção de espaço para que <i>feedbacks</i> orientem novas fiscalizações.
	Uso de 2 auditores para a fiscalização de ISS em operações portuárias	Estratégia própria. Interessante para o compartilhamento de conhecimentos. Encontra respaldo em Soares Neto e Silva (2012).
	Uso de informações preliminares de sistema	Estratégia própria. Respaldo em Oliveira (2012).
	Tempo do processo de 60 dias insuficiente, mas admitindo prorrogação.	Entende-se que o aprimoramento do processo como um todo poderia tornar o tempo real de fiscalização mais condizente com o tempo legal, mas que não há problemas com a dilatação do tempo. Respaldo em lei municipal.
Experiências	Uso de pesquisas e consulta aos colegas. Necessidade de conhecimentos. Cursos realizados.	Percebe-se a necessidade de aquisição de conhecimentos e atualização e a existência de conhecimentos internos. Respaldo em Soares Neto e Silva (2012) e Cury (2013). Percebe-se a falta de capacitação em operações portuárias.
	Uso de triangulações e de fontes específicas de informação.	Percebe-se a aplicação da técnica de uso de diversas fontes para a fiscalização. Percebem-se diferentes caminhos e acessos a essas fontes. Respaldo em Leite (2011) e Cury (2013).
	Uso de teses internas, menções de teses antigas, atualização e desatualização.	Percebem-se conhecimentos variados, uso de teses específicas por alguns, desnivelamento e desatualização de conhecimentos. Percebe-se a existência de documentos orientativos com fluxogramas de processos administrativos, exportação e

		importação, subaproveitados pelos auditores.
	Percepção de experiências próprias e de terceiros	Percebem-se referências internas de fontes de conhecimento, que podem ser usadas a favor da atuação de todos os auditores, distanciamentos de alguns e aproximação de outros com a área.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Continuando a análise, percebe-se que mesmo o fato de conhecerem, ainda que não de maneira aprofundada, caminhos para realizar esse tipo de fiscalização, e de realizarem pesquisas em fontes secundárias ou mesmo com os colegas, em diversos casos, não isenta os entrevistados de encontrarem dificuldades ao longo dos processos, as quais se apresentaram em diversas áreas, o que se depreende da análise das respostas às questões 3.1.2, 5 e 6.

Embora a complexidade do tema e a quantidade de documentos relacionada a esse tipo de fiscalização tenha sido expressamente mencionada somente por E2 e E12, uma análise mais aprofundada permite identificar esses elementos em todos os relatos de dificuldades sentidas pelos entrevistados que responderam afirmativamente a pergunta 3.1. A afirmação ganha sustento, ainda, nos argumentos emanados na literatura, como em Maria e Luchiezi Júnior (2010) e Oliveira (2012), ao afirmarem que as funções dos auditores fiscais exigem múltiplos conhecimentos e guardam grande complexidade e responsabilidade, bem como grande esforço na sequência de atos necessários ao correto desenvolvimento da fiscalização.

A falta de norte na condução da fiscalização dessas operações como um todo foi abordada por E2, E3 e E5, evidenciando a necessidade dos entrevistados em adquirir conhecimento que os permita saber exatamente onde se encontra o cerne das fiscalizações de ISS em operações portuárias. Percebe-se a busca de um foco, um ponto onde atacar, uma conta a ser destrinchada ou um encaminhamento a ser seguido, e a incapacidade, até o presente momento, de encontrá-los e tê-los definidos como norteadores.

Sobre mudanças e atualizações, relatou o E3 que diversas situações alvos de discussões chegaram ao Judiciário, não sem antes extenuar o uso de recursos, fazendo com que pesquisas fossem constantemente realizadas, inclusive com retrabalho, haja vista posicionamentos diferentes ao longo do tempo e por funcionários diferentes. Aqui, se percebe que, embora tenha gerado discussões e debates, a falta talvez de posicionamentos jurídicos, que poderiam mostrar tendências já pacificadas nos Tribunais Superiores, e/ou a falta de comunicação entre os auditores dos *feedbacks* das suas fiscalizações e impugnações e recursos, pode ter desgastado o uso de recursos ao longo do tempo. Um banco de dados que permitisse a pesquisa em dados

levantados anteriormente por outros funcionários também poderia ser pensado neste sentido. Na mesma linha, outro entrevistado, o E2, afirmou ter percebido alterações tanto portuárias quanto contábeis entre a realização de uma fiscalização e outra, o que se pode analisar sob o prisma da necessidade de constante contato e atualização.

O relato de E11 ainda apontou o alto grau de litigiosidade dos autos de infração, o que encontrou respaldo nos estudos de Messias (2014).

Os conhecimentos se tornam ainda mais complexos quando requeridos em empresas que realizam não somente a operação portuária como o agenciamento e o despacho, aumentando a dificuldade do trabalho a ser realizado, informação que se retira do relato de E4. Na literatura, Soares (2009) já havia mencionado o quão complexas podem se tornar as operações portuárias, abrangendo inúmeros serviços.

A análise das entrevistas permite evidenciar que conhecimentos básicos e avançados de contabilidade, tributação e sistema portuário, por exemplo, são enxergados como essenciais pelos auditores; a grande maioria, porém, reconhece não ter familiaridade com todas essas áreas – não, pelo menos, ao ponto de conseguirem extrair o máximo de seus trabalhos de forma otimizada. O relato de E6 é taxativo nisso, ao reconhecer que, embora julgue realizar um trabalho de qualidade, sabe que poderia entregar mais se houvesse maior apoio, instrução e ferramentas disponíveis. A falta de capacitação em áreas consideradas estratégicas à fiscalização, como direito tributário e contabilidade, já havia sido constatada na revisão teórica-empírica por Campanha (2010).

As questões essencialmente portuárias são obstáculos encontrados pelos auditores fiscais na fiscalização dessas atividades, provavelmente por conta de todas as suas particularidades, que envolvem as próprias operações em si, o caminho da exportação e da importação, os atores envolvidos, os custos envolvidos, formas de pagamento e documentação, linguagem típica, dentre outras levantadas em diagnóstico. Para muitos, como E5 e E10, é difícil compreender a operação portuária como um todo. Para E12, esses conhecimentos ultrapassam inclusive o direito tributário, a contabilidade e o sistema portuário, requerendo domínio de noções de comércio exterior, e, como mencionado por E3, conhecimentos sobre cenários macroeconômicos. Na revisão teórica-empírica, ensinamentos como os de Felipe Junior (2015) e Machado (2016) elucidaram as relações econômicas e internacionais que envolvem o modal marítimo, e poderiam ser bons pontos de partida para melhor compreensão dos temas.

Interessante o relato de E6, que menciona termos específicos de um vocabulário diferenciado ligado à atividades portuárias. Além de abordar siglas IMO, LOA, ETS, ETA

(identificação do navio, tamanho, tempo estimado de saída e de chegada, termos explicados em Guia Log (2019)), fez a seguinte afirmação: “Antes, eu lia pallet de madeira e pellet de soja, e achava que era a mesma coisa. Por muito tempo foi assim”. Para elucidação, pallet é um estrado, comumente de madeira, mas que pode ser de outros materiais, que serve basicamente para organização, unitização, armazenamento e movimentação de cargas (LOTTUS LOGÍSTICA, 2018), enquanto pellet é um biocombustível sólido, “fonte de energia renovável pertencente à classe da Biomassa” (PELLET BRASIL, 2019). O engano entre termos tão similares em grafia e fonética na língua estrangeira, e de significados tão diferentes, demonstra o quão complexas são essas compreensões, principalmente para quem não lida (somente) com essas atividades corriqueiramente.

No que tangencia conhecimentos contábeis, relatou o E3 a dificuldade de compreender eventuais situações encontradas nos documentos fiscais. Embora tenha percebido que existem variadas informações dentro do livro razão, encontrou limitações em sua compreensão. O mesmo foi demonstrado por E6, ao afirmar que, ao mudarem o nome da conta, ele encontra dificuldades de ler um livro razão e alcançar o significado de suas informações; e por E9 e E10, que manifestaram dificuldades em manusear o razão.

Percebe-se que todos estes entrevistados supracitados reconhecem a importância de manusear o razão e entendê-lo “de cabo a rabo” (conforme relato de E9), ao mesmo tempo em que se consideram limitados nessa compreensão.

Sobre questões inerentes às atividades relacionadas a esses serviços específicos, reconheceram-se dificuldades tanto das particularidades de cada porto quanto do fato de as operações envolverem agentes e documentos do exterior. A nota fiscal de serviços, conforme relatada por E3, é documento que só vale em solo brasileiro, e que não acompanha o embarque das mercadorias. Termos como o proforma, faturas e notas de débito, relatados por E11, são comuns nas operações, mas não implicam recolhimento de impostos aos municípios brasileiros. O relato de E12 também transpareceu a falta de legislação específica sobre documentos como o custeio, o que, em seu ponto de vista, torna a fiscalização muito mais complexa, inclusive quando consideradas as disparidades entre os portos brasileiros.

Todas essas informações colhidas dos relatos relacionados às complexidades específicas dos serviços portuários e suas relações internacionais encontram respaldo em Zilveti e Coelho (2009), que já reconheciam o campo de importações e exportações de serviços como nebuloso, pela falta de competência na fiscalização dos tomadores no exterior. O uso de documentos específicos ao transporte das cargas, mas que não se relacionam diretamente com o

recolhimento do ISS, como o manifesto de carga, a fatura comercial e a cobrança do THC no *bill of landing* (SEIXAS, 2014) são fatores também já reconhecidos na revisão teórica-empírica.

O fato trazido por E12, de que os portos são distintos entre si e que cada município tem a sua legislação, pode se relacionar de alguma forma com a observação de E3, que acredita que muitas vezes as empresas não recolhem o valor que os auditores julgam devido por terem entendimentos distintos sobre aquilo que deve ser tributado. Realmente, a existência de portos públicos e privados, administrados ou concedidos por governos federal, estaduais e municipais, conforme levantado por Mesquita (2015) e Machado (2016), bem como das mais variadas cargas e características das operações a elas relacionadas, com a existência de portos multimodais e outros reconhecidamente especializados (ANTAQ, 2018) possibilita a existência de realidades e procedimentos distintos entre si. Ainda, é de se compreender que a existência de milhares de municípios, cada um com suas legislações, e variados Portos, cada um com suas particularidades, tornem, no mínimo, difícil a atuação de empresas em mais de uma localidade, por exemplo.

Os custos relacionados à quantidade de leis e ao cumprimento tributário já foram inclusive levantados em estudo relatado na revisão da literatura, de autoria de Bertolucci e Nascimento (2002), nomeadamente custos de conformidade. Isso sem contar as inúmeras mudanças legislativas e jurisprudenciais que ocorrem a todo tempo no Brasil (VIOL, 2015). Por sua vez, dificuldades de compreensão da legislação tributária já foram abordadas nos estudos de Siqueira e Ramos (2005) e Pereira (2017), e tiveram seu impacto relacionado com possível evasão fiscal.

Informação trazida por E12, ainda, evidenciou tópico que já havia sido abordado nas referências teórico-empíricas (tanto em Afonso et al. (1998), quanto em Campos, Cruz e Stavis, (2010) e Leite (2011)): a falta de convênios entre os entes permitindo uma troca de informações. A previsão, embora constitucional (BRASIL, 1988), mostra-se, ao menos nos casos mencionados – o que se acredita ser possível na realidade brasileira em geral – longe da realidade dos órgãos fiscalizatórios do País. Como exemplo, sabe-se que os despachantes participam das operações, mencionando cargas a serem transportadas e cuidando das documentações; ainda, que a Receita Federal participa e têm interesse nessas operações (APPA, 2016), isso sem contar a Receita Estadual e outros agentes governamentais. Uma pequena amostra do possível impacto foi percebida no estudo de Monteiro (2012) ao comparar cadastros da base do Município de Maracanaú com a da Receita Federal, o que possibilitou a inserção de mais de 8 mil empresas sediadas no município no cadastro municipal, que se encontrava

defasado. Entende-se que devem existir documentos e relatórios de interesse de mais de uma entidade governamental, cujos compartilhamentos seriam de grande valia, caso ocorressem.

Sobre os sistemas de informática, percebem-se nos relatos de E2 e E5 dificuldades operacionais de utilizar o sistema atual como ferramenta estratégica, apontando que já existiram relatórios melhores de cruzamentos, e que o trabalho fluiria melhor com um possível aprimoramento do sistema. Essas informações fazem sentido quanto tomadas no contexto relatado no item 4.1, com informações relatadas na entrevista de apoio realizada acerca da constante mudança de sistemas ao longo dos últimos anos, e transparecem o quanto essas mudanças impactam e estão sendo sentidas pelos usuários. Campos, Cruz e Stavis (2010), Cury (2013) e Martins (2016) já haviam se posicionado no sentido da importância dos sistemas informatizados como apoio para a consecução de atividades fiscalizatórias.

Os relatos de E2 e E5 mencionaram que o sistema atual é bom, mas que muitas coisas têm que ser feitas para que este se alinhe às necessidades do ente. O histórico de troca de sistemas também prejudica a qualidade das informações, já que comuns são os problemas com migração entre sistemas (apontados por Cury (2013)), e evidencia “perdas” ao longo do processo, como no relato de E5 de que o sistema anterior trazia mais relatórios de cruzamentos de dados do que o atual.

Embora seja mais uma ferramenta de trabalho dentre as outras existentes, quando bem aproveitados os sistemas de informática, estes têm potencial para elevar substancialmente os resultados dos trabalhos e reduzir tempo e desgaste de recursos. Isso se depreende dos estudos de Campos, Cruz e Stavis (2010), Ribeiro (2011), Cury (2013) e Martins (2016).

O relato de E2, ademais, acerca do desconhecimento de sistemas específicos voltados à área portuária, toma sentido inclusive quando se percebe que a Prefeitura de Santos, cidade que comporta o maior porto público do País, utiliza a Giss Online (SANTOS, 2019), sistema que a própria Prefeitura de Paranaguá já utilizou, conforme mencionado na entrevista de apoio ao abordar o histórico dos sistemas informatizados utilizados na Prefeitura de Paranaguá. A análise que se pode fazer, respaldada inclusive em pesquisa posterior na internet levantada por esse tópico específico, é a de que, realmente, são desconhecidos ou inexistem sistemas acessíveis no mercado que são especialmente voltados à área portuária e que, caso existam, esses foram elaborados pelas próprias prefeituras e são de domínio particular.

Sobre o tempo que o processo de fiscalização dessas operações leva, relatou o E5 a incapacidade de lidar com prazos de 60 dias em processos tão complexos, principalmente quando isso vêm associado a outras tarefas realizadas concomitantemente. Embora exista a

previsão legal de prorrogação de prazo em casos fundados (PARANAGUÁ, 2008), o que se aplica em variadas realidades, percebe-se que muitas vezes a realização de várias tarefas distintas não permite que os funcionários se envolvam de forma mais aprofundada em assuntos particulares, o que foi corroborado por E4.

Naqueles que responderam não ter tido contato com fiscalizações em operações portuárias (ou, caso o tenham tido, faz tanto tempo que não se recordam, como E1 e E8), pode-se verificar o sentimento de falta de norte na condução de uma possível fiscalização. Houve menção, inclusive, de aposentadoria próxima (por E8), e de um sentimento de talvez poder ter absorvido e realizado mais.

Embora não tenha feito parte do escopo das entrevistas, pode-se perceber que muitos dos entrevistados trabalham, somente na Prefeitura e nesse cargo, há bastante tempo – é o caso de E3, E6, E7 e E8. É razoável supor que, em breve, haverá aposentadorias, defasando o quadro e, talvez, perdendo-se parte dos conhecimentos existentes nas pessoas. O relato de E8, nas últimas perguntas, trouxe esse fato à tona.

O acesso aos trabalhos realizados pelos colegas, pelo que se pode depreender de E4, não existe de maneira corriqueira. As trocas de informações ocorrem em conversas informais, requisitando auxílio aos colegas – o que é caminho utilizado por entrevistados como E5 e E10. De qualquer maneira, evidencia-se o desconhecimento dos auditores sobre uma possível fiscalização na área de forma diversa da executada hoje (relatos de E3, E4, E6, E7 e E9), com a ressalva, ainda, de que se forem utilizadas somente as informações constantes no sistema, o que não encontra óbice, os trabalhos provavelmente não renderão os frutos justos (relato de E4 e E9). Além de desconhecerem outros caminhos para fiscalização, alguns voltaram a relatar suas dificuldades nos caminhos conhecidos, como E7 e E9.

A parte final da entrevista, que foi norteadada pelas questões 5 e 6, vislumbra obter dos entrevistados sugestões e recomendações, em seu ponto de vista, para minimizar as dificuldades reconhecidas e observadas e aprimorar processos. Partiu-se da premissa de que as pessoas que corriqueiramente lidam com essas questões provavelmente teriam suas próprias opiniões sobre como a realidade poderia ser alterada e melhorada. Passa-se à análise.

Interessante, inicialmente, observar a constatação de que todos incluíram o aprimoramento de conhecimentos como elemento necessário ao aprimoramento dos processos em si. Acredita-se que, além de capacitar os funcionários para melhor compreenderem os serviços e os documentos contábeis, o que provavelmente influenciaria de forma positiva na

eficiência e eficácia das fiscalizações, esse conhecimento torna-se necessário inclusive para que se possam sempre aventar melhorias no próprio processo.

Percebe-se claramente, ao longo das entrevistas, que cursos e treinamentos são mencionados constantemente pelos entrevistados. Conhecimentos focados, voltados à fiscalização dessas atividades, atualizações constantes, aprofundamentos em temas relevantes para “sair do básico”, como mencionado por E4, são demandas dos entrevistados para uma possível melhoria dos processos fiscalizatórios desenvolvidos. Essas são também as respostas dos entrevistados ao serem questionados sobre como mitigar as dúvidas na questão 6.

O relato de E7 foi esclarecedor quando se analisa o contraste dos conhecimentos que os auditores fiscais têm com os necessários à realização das fiscalizações. Informou o entrevistado que no concurso público prestado esses conhecimentos específicos não foram requeridos; porém, que no dia a dia, eles são essenciais. Somado isso ao fato de que não se vê investimento pela Prefeitura na capacitação dos funcionários, isso explica, em muito, a identificação da lacuna de conhecimento percebida nas entrevistas.

A revisão teórica-empírica já havia destacado a necessidade da realização de treinamentos, cursos e disseminação de conhecimentos aos auditores fiscais, como se pode ver em Batista Junior (2000), Gil (2002), Paiva (2005), Campanha (2010), Cury (2013) e Martins (2016). A percepção dos auditores entrevistados em Paranaguá, aparentemente, não difere de uma realidade que se apresenta em diversos contextos similares de auditoria e fiscalização tributária.

No que diz respeito a contato com outros municípios, isso foi levantado de forma empírica tanto por E1, que sugeriu ir a cidades próximas para trocar experiências, quanto por E12, que mencionou contatos passados com outros locais, de iniciativa dos próprios auditores fiscais. No campo teórico, o fortalecimento da relação entre fiscos já havia sido alvo de abordagem de Schmitz (2010).

Quanto à aproximação com o Porto, esta foi dada como uma sugestão de melhoria tanto por E1 quanto por E6. A análise que se faz é a de que, caso isso ocorresse, seriam facilitados acessos tanto físicos quanto documentais, e que isso seria benéfico às fiscalizações como um todo. Pode-se entender também que uma aproximação com o Porto poderia facilitar a presença mais constante dos auditores fiscais dentro das instalações portuárias, o que foi trazido por E11 ao abordar a necessidade de acompanhamento contínuo e de visitas mais frequentes ao Porto de Paranaguá. A atuação dos auditores de Santos, neste sentido, já demonstrou resultados positivos, conforme mencionado, indicando caminho a ser seguido (AZ SOLUTIO, 2013).

Equipes de trabalho foram um ponto levantado interessante de ser destacado, haja vista a menção por E2 e E9 aliada aos relatos nas questões anteriores tanto sobre o uso de dois auditores nas fiscalizações de ISS de operações portuárias quanto sobre a experiência e conhecimento dos próprios colegas. A análise que se faz aqui é que esse conhecimento poderia ser melhor aproveitado e compartilhado se fossem designadas as pessoas de maior *expertise* para liderar essas equipes. Os estudos de Soares Neto e Silva (2012) coadunam com esse entendimento.

Os sistemas de informação foram alvo de sugestões de melhorias em praticamente dois focos: criar um sistema próprio ou aprimorar o sistema existente. No primeiro quesito, mencionado por E2, trouxe-se à baila o sistema criado pela capital do Paraná, Curitiba, e a argumentação de que a área portuária é tão complexa que dificilmente são oferecidos sistemas preparados para lidar com esse tipo de fiscalização. No segundo quesito, apontado por E6, E10, E11 e E12, o aprimoramento dos processos se daria através da criação de uma obrigação à administração portuária de entrega de dados referentes às movimentações portuárias e, ao mesmo tempo, do aprimoramento dos sistemas para que recebessem, trabalhassem essa informação e gerassem relatórios estratégicos à fiscalização.

Percebe-se que ambas as sugestões de melhorias dos sistemas de informação poderiam gerar grandes mudanças de processo, desde o início, inclusive, quando da determinação pela Superintendência das empresas a serem fiscalizadas. Ainda, que relatórios mais específicos, apontando discrepâncias e inconsistências nas informações prestadas pela APPA e pelos prestadores de serviço, serviriam como o norte desejado pelos entrevistados que informaram anteriormente não saber por onde começar, ou quais pontos atacar.

Criar padrões e métodos de trabalho foram melhorias apontadas por E2, e que de certa forma também surgiram no discurso de E11, quando este menciona que deveriam todos ter um discurso único. Entende-se que tanto padrões quanto métodos são interessantes no sentido de orientar o trabalho interno, alinhar técnicas e procedimentos e trabalhar a imagem externa, o que já foi abordado por Paiva (2005).

A necessidade de mais auditores fiscais foi apontada por E3, afirmando que os novos entrantes oxigenam os antigos. Interessante ainda unir essa informação com a citada no item 4.1, quando informado que à data do último concurso realizado, eram 19 os auditores fiscais em exercício; passados praticamente sete anos, o número atual volta a ser 19 auditores fiscais. Quaisquer que foram as necessidades à época para compreender que o quadro, de 25 auditores, estaria defasado com a presença de apenas 19, essas voltam a tomar espaço no cenário atual. O

aumento na quantidade de auditores fiscais também foi constatado necessário na realidade estudada por Campos, Cruz e Stavis (2010), em estudo em Londrina.

O apoio administrativo foi mencionado por E4, afirmando que os auditores fiscais deveriam concentrar seus esforços em trabalhos relacionados às atividades que geram maior arrecadação – no caso, as portuárias. O E5 já havia afirmado, anteriormente, ao mencionar dificuldades encontradas na fiscalização, que o tempo fica dividido entre grandes fiscalizações e outros trabalhos (o que não necessariamente significa que empregam menos esforço). Neste sentido, a revisão teórica já havia trazido o posicionamento do SINDIFISCO Nacional, segundo o qual os auditores fiscais deveriam se relacionar com atividades de alta complexidade, e não de apoio administrativo ou operacionais, assim como ter seus esforços concentrados em ações cujo resultado impactasse diretamente na maior arrecadação possível de recursos ao ente (SINDIFISCO NACIONAL, 2015).

Por sua vez, o aumento da frequência de auditoria em operações portuárias foi um tópico levantado por E5 e E11. Para estes, aparecer mais, acompanhar mais de perto, fazer com que as empresas percebam que essas operações estão sendo analisadas e estão recebendo a devida atenção por parte do corpo fiscal gera um movimento de maior conformidade tributária. A frequência de auditoria já foi relacionada em estudos com um maior cumprimento tributário pelos contribuintes, como em Allingham e Sandmo (1972), Chang, Nichols e Schultz (1987), Siqueira e Ramos (2005), Leite (2011) e Alm (2013) *apud* Viol (2015).

Pode-se entender que do aumento da frequência de auditoria viria também maior conhecimento, coadunando com a primeira afirmação de que mais conhecimento implica em processos melhores. Houve relatos, inclusive, de que a arrecadação de forma geral aumentou após ida ao Porto em 2012/2013, e que a presença dos auditores por si fez com que eles fossem mais precavidos e tomassem mais cuidados. Ainda, foi sugerido que, quando abordada parte de um ramo, os efeitos seriam sentidos no ramo inteiro (vide relato de E5).

Ademais, interessante o ponto de vista de E11, afirmando que esses trabalhos poderiam ter características mais preventivas, educativas e corretivas do que punitivas. Essa mudança da visão do processo, em seu ponto de vista, seria capaz de gerar inclusive melhores resultados em termo de arrecadação no longo prazo. Na revisão teórica, percebe-se que tanto Moledo (2004) quanto Campanha (2010) já abordavam a fiscalização preventiva e educativa como uma forma de aproximação do fisco e do contribuinte, aumentando as chances de maior regularidade de arrecadação.

O uso de obrigações acessórias, tanto para que o Porto repassasse informações para a Prefeitura dos embarques e desembarques realizados, quanto para que os documentos fiscais dessas atividades fossem mais específicos e exigissem maiores detalhamentos e informações, são pontos interessantes a serem discutidos, levantados por E6, E10, E11 e E12, dentre outros. As obrigações acessórias que, conforme já explicitado, podem impor a prática de um ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (BRASIL, 1966), são ferramentas úteis para trazer os próprios contribuintes a fomentar o aprimoramento dos processos. Na revisão teórica já se havia constatado que o cruzamento de informações estratégias de atividades portuárias via sistema foi alternativa utilizada em Santos, e que rendeu resultados expressivos, conforme SINDOGEESP (2013).

“Inteligência fiscal” foi um termo que apareceu nos relatos de E6, E10 e E11. Por vezes, a palavra “estratégia” foi mencionada nas conversas, evidenciando a busca da melhor maneira de desenvolver os trabalhos.

Por fim, sobre as dúvidas referentes à área, percebe-se insegurança com relação ao domínio total do tema. Pontos a serem perseguidos, compreensão e visão de todo, manuseio de livros contábeis e atividade e logística portuária foram as dúvidas relatadas pelos entrevistados, identificando, de forma geral, os pontos a serem tratados para melhor capacitar as pessoas que realizam os trabalhos em questão.

Cumpre, aqui, salientar tópicos que chamaram a atenção durante a análise.

A complexidade do tema é percepção geral dos entrevistados, bem como as variadas dificuldades encontradas neste tipo de fiscalização. O caminho da fiscalização da área portuária não é claro para todos, nem em termos de conhecimentos, nem em termos de técnicas, conforme exposto anteriormente.

Percebe-se a necessidade de nivelar e aprimorar conhecimentos. Enquanto alguns entrevistados demonstram domínio na área, seja por interesse ou por experiências em outros ambientes de trabalho, ou mesmo experiência em outras fiscalizações, como E4 e E6, outros demonstram dificuldades de compreender tanto a operação portuária em si quanto o desenvolvimento de uma fiscalização neste cenário, como E9 e 10. Percebe-se, ainda, que os entrevistados que tiveram experiência anterior em alguma área portuária demonstram mais familiaridade com o assunto (como E3, E4 e E6), e que os conhecimentos adquiridos, portanto, não vieram de capacitações fomentadas pelo ente para o desenvolvimento do trabalho. Aqui, a ideia de capacitações, treinamentos e cursos ganha ainda mais força.

A frequência de auditoria nesses serviços específicos é baixa, fazendo com que alguns entrevistados nem saibam se estão ou não atualizados com relação ao tema, haja vista o reconhecimento da constante e rápida mudança do cenário portuário. Somado ao fato de que existem 40 itens na lista de serviços da LC 116/2003 (BRASIL, 2003), totalizando cerca de 200 subitens, resta certa desvantagem ao auditor fiscal que tem que conhecer aprofundadamente todos esses serviços e seus pormenores (enquanto cada empresa tem que entender somente do seu serviço realizado). O fato de que os auditores fiscais não trabalham essas questões diariamente, em oposição ao trabalho cotidiano das empresas fiscalizadas, gera certo desconforto e a sensação de necessidade de terem que se aparelhar constantemente para lidar com essas questões.

Cabe ainda, nesta parte, analisar mais do que o que foi dito – o não dito: apenas o E6 mencionou a existência do *line up* da APPA que, conforme já explanado no item 4.1, traz toda a relação atualizada em tempo real das atividades do Porto de Paranaguá. O *line up* do Paranaguá Pilots sequer foi mencionado por qualquer entrevistado. Ou seja: algumas informações de apoio existem, de forma espalhada e externa ao sistema da Prefeitura, mas não são do conhecimento de todos. Talvez por nunca terem sido compartilhadas como existentes, talvez pela dificuldade de imersão no tema quando existem vários outros trabalhos em andamento, talvez pela falta da adoção de consulta a essas informações como método. Mais do que tudo isso, talvez pela dificuldade em serem corretamente compreendidas, o que implica em base de conhecimentos, conceitos e familiaridade com o assunto por parte dos auditores fiscais.

De outro lado, e não menos importante, há de ser ressaltados os grandes avanços em termos de arrecadação, de conhecimento construído, de teses ganhas inclusive judicialmente e de aparelhamento dos próprios auditores fiscais, mesmo que sem os investimentos desejados por parte da Prefeitura. Pesquisas por conta própria, buscas, elaboração de metodologias próprias e construção coletiva são fatores que provavelmente tiveram grande influência na melhoria dos resultados apresentados, ano a ano, pelos funcionários entrevistados.

Apesar de todas as dificuldades apresentadas, os trabalhos continuam a ser realizados, e continuam gerando resultados positivos e satisfatórios, como os descritos no item 4.1. Salienta-se, ainda, que variadas teses aqui apresentadas sequer foram encontradas na literatura, o que demonstra o avanço do corpo fiscal parnanguara. A preocupação com a constante atualização e melhoria só representa mais uma prova do comprometimento dos entrevistados em sempre entregar um trabalho melhor e de maior qualidade. Fala-se, aqui, de profissionais

cuja atuação é valorizada e reconhecida meritocraticamente, e que, ainda assim, se esforçam para superar cada vez mais seus parâmetros de qualidade.

O tempo de duração das entrevistas, a maneira com a qual elas foram gentilmente e instantaneamente acolhidas e a riqueza de detalhes que surgiu na coleta dos dados primários transparece o fato de que os entrevistados têm interesse no assunto. Estão dispostos a falar sobre, estão disponíveis para ações que buscam evidenciar gargalos e sugerir maneiras de tratá-los e compreendem e compartilham a noção de importância do tema. Em todos os entrevistados, pode-se perceber que estes veem com bons olhos a possibilidade de aprimorarem seus conhecimentos e os processos que permeiam a fiscalização no setor portuário, e que gostariam de participar de forma ativa desses processos.

Por fim, seguem quadros com resumo das análises realizadas por dimensões, não exaustivo, com a mesma triangulação utilizada no quadro 10, a fim de facilitar a visualização das informações apresentadas. Optou-se por apresentá-los de forma separada, porém ambos ao final da análise, haja vista as informações relacionadas à dimensão gargalos retratarem dificuldades evidenciadas tanto no diagnóstico das questões 3.1.2 e 3.2.2 quanto da primeira parte da questão 6, o que gerou o quadro a seguir:

Quadro 11 – Síntese das análises relacionadas à dimensão gargalos

Dimensão	Resumo das principais situações diagnosticadas	Resumo das análises
Gargalos	Dificuldades com os conhecimentos necessários. Cenário de operações portuárias e sua fiscalização complexo e difícil.	Apresentam mais facilidade aqueles que já trabalharam na área, ou que tiveram experiências ao longo da carreira, e ainda assim demonstram dificuldades. A área de fiscalização apresenta dificuldades inerentes. O aparelhamento dos funcionários parece premente. Respaldo em Zilveti e Coelho (2009), Maria e Luchiezi Júnior (2010) e Oliveira (2012).
	Falta de fontes de consulta acessíveis, de treinamento e capacitação.	
	Falta de atualização.	Dificuldades inerentes à área e à documentação e falta de cursos parecem obstáculos ao direcionamento das fiscalizações. Tangencia a questão dos conhecimentos.
	Falta de norte nas fiscalizações.	
	Litigiosidade dos autos de infração, diferentes posicionamentos frente a teorias, falta de padrão na resposta a impugnações.	Falta de aproximação com o setor jurídico, e de disseminação das teses que têm fundamento pacífico parecem impactar nas alegações. Falta de <i>feedback</i> nos trabalhos realizados, e de um banco de dados atualizado para consulta e direcionamento. Respaldo em Messias (2014).
	Falta de convênios, falta de conversa entre entes. Relato de	Previsão constitucional de cooperação <i>versus</i> realidade. Algumas situações apresentam caráter nacional, cujas soluções são menos

tentativas anteriores de comunicação com outros entes.	alcançáveis. A comunicação entre municípios é favorável como apoio. Respaldo em Afonso et al. (1998), Campos, Cruz e Stavis (2010), Leite (2011) e Monteiro (2012).
Sistemas de informática: dificuldades operacionais, reconhecimento de melhorias ao longo do tempo e de melhorias necessárias.	Histórico de troca de sistemas ao longo do tempo, respaldado por entrevista de apoio, explica parte das questões. Dificuldades já abordadas em Campos, Cruz e Stavis (2010), Ribeiro (2011), Cury (2013) e Martins (2016). Desconhecimento de sistemas informatizados voltados para área portuária, e constatação de que a Prefeitura de Santos utiliza sistema que a Prefeitura de Paranaguá já utilizou no passado (SANTOS, 2019).
Futuras aposentadorias.	Percepção pelas entrevistas. Necessidade de aproveitar os conhecimentos internos. Respaldo em Souza Neto e Silva (2012).

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

O quadro seguinte, por sua vez, apresenta compilação das informações relacionadas à dimensão sugestões.

Quadro 12 – Síntese das análises relacionadas à dimensão sugestões

Dimensão	Resumo das principais situações diagnosticadas	Resumo das análises
Sugestões	Cursos e treinamentos	Necessidade tanto para capacitação quanto para permitir o aperfeiçoamento dos processos. Respaldo em Batista Junior (2000), Gil (2002), Paiva (2005), Campanha (2010), Cury (2013), Martins (2016).
	Aproximação com o Porto	Interessante para presença fiscal, e facilitação de acesso a instalações e documentações. Respaldo na experiência de Santos (AZ SOLUTIO, 2013).
	Equipes de trabalho lideradas por auditores experientes	Interessante aproveitamento de conhecimentos internos. Respaldo em Soares Neto e Silva (2012)
	Melhoria de sistemas (novos ou existente).	Possibilidade de utilizar de forma mais estratégica ferramentas de informática. Respaldo em Campos, Cruz e Stavis (2010), Cury (2013) e Martins (2016).
	Novos auditores fiscais	Reconhecimento do número atual de auditores coincidir com o número que havia quando da realização do último concurso. Oxigenação do pessoal. Respaldo em Campos, Cruz e Stavis (2010).
	Padrões e métodos de trabalho	Necessidade reconhecida de alinhar determinadas técnicas e procedimentos. Respaldo em Paiva (2005).
	Apoio administrativo para reduzir a quantidade de tarefas administrativas e focar em atividades estratégicas	Facilitador para o não distanciamento do auditor fiscal das tarefas de maior importância e resultados. Permite

		concentrar esforços em fiscalizações relevantes. Respaldo em SINDIFISCO Nacional (2015).
	Frequência de auditoria de ISS em operações portuárias	Possibilidade de aquisição e renovação de conhecimentos, além de contribuição para o cumprimento tributário. Respaldo em Allingham e Sandmo (1972), Chang, Nichols e Schultz (1987), Siqueira e Ramos (2005), Leite (2011) e Alm (2013) <i>apud</i> Viol (2015).
	Foco em fiscalizações preventivas	Possibilidade de geração de resultados de longo prazo, educação fiscal e maior cumprimento tributário. Respaldo em Moledo (2004) e Campanha (2010).
	Atualizações legislativas e uso de obrigações acessórias permitindo acesso a dados estratégicos e cruzamentos	Criação de ambiente para transferência de informações da APPA à Prefeitura e geração de relatórios estratégicos, com investimento em T.I., e maior detalhamento nos documentos fiscais dos operadores portuários. Respaldo em SINDOGEESP (2013).

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Com as análises, pode-se perceber, então, como são realizados os processos fiscalizatórios em questão sob a ótica dos entrevistados, caminhos e técnicas que julgam adequadas e experiências próprias e percebidas, semelhanças e diferenças entre suas atuações, opiniões e dificuldades, assim como seus pontos de vista sobre sugestões e recomendações de melhorias possíveis tanto nos processos quanto na mitigação das dificuldades. Ainda, como se relacionam entre si os dados coletados, além de sua relação com documentos e com o referencial teórico-empírico, permitindo a elaboração de propostas de intervenção e recomendações pertinentes aos aspectos diagnosticados e analisados.

Passa-se, agora, à discussão das propostas de intervenção e recomendações relacionadas ao estudo.

5. PROPOSTAS DE INTERVENÇÃO/ RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, apresentam-se e discutem-se as alternativas possíveis a fim de viabilizar o aperfeiçoamento dos processos pretendidos. Dadas as análises apresentadas no tópico anterior, propõe-se um conjunto de ações, debatidas suas viabilidades, discutindo fatores limitantes e facilitadores e os benefícios que podem por elas serem proporcionados.

Em 1997, antes da realização do concurso de 1ª leva, nomenclatura mencionada pela entrevista de apoio, a arrecadação de ISS correspondia a cerca de 5 milhões de reais. Em 2018, com 19 fiscais atuantes, somou 160 milhões de reais (ROZINA, 2019). Obviamente, não se pode atribuir todo esse aumento à fiscalização tributária; inflação, câmbio, economia, sistemas, expansão do Porto, acessos e entornos, safras e comércio internacional são elementos que integram essa equação. Os trabalhos realizados pelo corpo técnico, por sua vez, são peça chave no reflexo dessa evolução, e mostram ao longo do tempo resultados satisfatórios, acompanhados de perto por relatórios de produtividade, direcionados a espelhar essas situações em retornos ao município (informações coletadas no 2º pré-teste). Pode-se dizer, neste contexto, que a fiscalização e a arrecadação andam lado a lado, que a realidade é alterada a todo instante, e que o preparo e aprimoramento do processo de fiscalização realizado pelos auditores fiscais é fundamental para acompanhar essas transformações.

Nesta linha, com base na triangulação das informações coletadas, foram utilizadas a revisão teórica, as recomendações e sugestões propostas pelos entrevistados, a experiência da mestranda e as pesquisas documentais e em dados secundários para formar as recomendações que aqui seguem. O aprimoramento pretendido dos processos pode, assim, ser trabalhado em vertentes complementares, separadas por tópicos a fim de melhor visualização, compreendendo atuação interna, investimentos e atuação externa.

Na medida do possível, foram elaboradas as sugestões de maneira a evidenciarem, ao máximo, caminhos para torná-las possíveis e auferir delas benefícios. A ideia de se propor um conjunto de ações tem relação com a visão sistêmica da situação, enxergando a oportunidade por vários prismas.

Ao longo da apresentação desse conjunto de ações, perceber-se-á que muitas ultrapassam a sua vertente, dependendo de ações e iniciativas de outras pessoas, de investimentos, de intenção e vontade política, de respostas a serem coletadas nos caminhos apontados, dentre outros. Que a soma das proposições representa um sistema, interligado, interconectado e, por mais que envolva ações que individualmente têm grande potencial de

resultados, muito mais sólido quando interdependente. Ainda, que muitas ações permitem vislumbrar resultados que alcancem as atividades de auditoria e fiscalização tributária como um todo, não somente na seara da fiscalização de ISS em operações portuárias. A assimilação da importância do tema é ponto de partida para a adoção das recomendações que assim seguem:

5.1 ATUAÇÃO INTERNA

Descrevem-se aqui ações a serem desenvolvidas dentro do contexto da Prefeitura de Paranaguá, embora, em alguns momentos, possam algumas dessas iniciativas ultrapassar o âmbito interno.

5.1.1 Compartilhamento de conhecimentos

Ações-chaves se concentram no compartilhamento de conhecimentos, de teses internas e materiais de interesse dentre os auditores fiscais do município. Buscam atenuar a necessidade de aquisição de conhecimento e de atualização mencionada por todos os entrevistados, e pacificar entendimentos, tendo como resultado, ainda, a valorização da carreira e a construção conjunta de novos conhecimentos.

5.1.1.1 *Compartilhamento deste material*

O diagnóstico e a análise permitiram evidenciar a falta de materiais de apoio para o desenvolvimento das atividades. Esse material, abordando tópicos específicos relacionados à fiscalização de ISS em atividades portuárias, apresenta, em si, potencial para sanar parte das dúvidas e aumentar a compreensão em assuntos relacionados. Apresenta, ainda, atuações de colegas, teses e informações sobre outros municípios portuários (como o aumento da alíquota e de arrecadação de serviços portuários em Santos e Guarujá, evidenciado em SINDOGEESP, 2013).

A apresentação deste material aos auditores fiscais, tanto em oportunidade de reunião, quanto na disponibilização de cópia do documento para consulta, se mostra um caminho neste sentido, haja vista compilar variadas informações sobre tributação, sistema portuário e ISS

relacionados. Além de compilar as dificuldades e de oferecer soluções, a própria revisão teórica sobre o assunto pode auxiliar, norteando os auditores no caminho da operação portuária e dos atores envolvidos.

No mesmo sentido, relatos sobre as teses dos colegas, que aparecem no diagnóstico, podem instruir muitos funcionários a optarem pelo mesmo ponto de partida.

Essa ação busca apoiar a pesquisa bibliográfica comentada pelos entrevistados como base para a condução das atividades, e tem suporte teórico em Gil (2002).

Reconhece-se, é claro, que essa pesquisa não consegue abordar com toda a profundidade necessária todos os assuntos relacionados, nem capacitar totalmente os entrevistados, servindo de apoio. Ainda, que se constitui em documento estático no tempo; ao passo em que se sabe que as mudanças são constantes, e as atualizações, sempre necessárias, o que leva a discussão de outras ações.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.1.1.2 Reuniões periódicas

Reuniões periódicas com discussões e *feedback* dos processos seriam interessantes tanto para suscitar debates quanto para padronizar entendimentos e posicionamentos, bem como para instruir novas fiscalizações e compartilhar conhecimentos. A atualização de conhecimentos seria também ganho advindo desta ação quando implementada. Índícios de fiscalizações anteriores, quando compartilhados, poderiam também gerar novas fiscalizações mais direcionadas, ponto que foi constantemente questionado pelos entrevistados (como E2 e E3, por exemplo).

Essa ação seria capaz de responder aos anseios de padronização de conhecimentos, atualização, aprendizado com colegas mais experientes, identificação de pontos-chaves de fiscalização e alinhamento de padrões e métodos, fortalecimento de identidade e posicionamento do setor, e poderia proporcionar estratégias mais inteligente de condução de fiscalizações futuras. Esses anseios foram mencionados por E2, E3, E6 e E12, dentre outros. A percepção de futuras aposentadorias, apontada por E8, teria seus efeitos mitigados se o conhecimento dos mais experientes pudesse ser passado aos colegas que continuarão a realizar

as funções por um tempo. A cultura de compartilhamento permitiria que esse conhecimento não se perdesse com o tempo.

Uma vez a cada bimestre, inicialmente, parece tempo razoável para que as reuniões apresentem sempre novidades, e não se tornem maçantes ou cansativas aos participantes. Entre uma e outra, seria ideal que dúvidas e sugestões fossem anotadas, para serem levadas a esse ambiente no momento adequado, não desconsiderando a convocação de reuniões extraordinárias em caso de urgência ou grande importância. Essas ações não implicam em custos para a Prefeitura.

Estendendo o uso de reuniões periódicas, na etapa de validação das recomendações surgiu o vislumbre de que essas poderiam ser utilizadas, também, entre as Secretarias Municipais do ente. A menção de inexistência de um ente abstrato que compreende e trabalha na convergência de ações da Fazenda, Urbanismo, Saúde, Meio Ambiente, relacionadas aos assuntos tributários abriria espaço para se pensar em reuniões quinzenais ou semanais, bem organizadas, extensivas aos integrantes dos departamentos, com definição prévia de pautas e intercâmbio de informações, na intenção de aproximar setores que têm objetivos afins, mas que trabalham distantes uns dos outros.

A revisão teórica sustenta a ação com a proposta de reuniões e seminários, em Gil (2002), para disseminação de conhecimento, e em Ferreira, Kanaane e Severino (2010), que propuseram, para a realidade da subprefeitura de Perus, reuniões para a troca de informações e experiências, e compartilhamento para fortalecimento de posicionamentos e identidade do ente.

5.1.1.3 Uso da pasta “Fiscais” para compartilhar teses e materiais

Como apoio, o uso da pasta “Fiscais”, mencionada no diagnóstico como um espaço compartilhado em rede, poderia ser melhor aproveitado. A separação de pastas por tópicos, nos quais os auditores poderiam alimentar com novas posições judiciais, trabalhos realizados e notícias e materiais de interesse, por exemplo, poderia auxiliar no encaminhamento de novas fiscalizações. Aos poucos, a tendência seria de ir se criando um grande banco de dados interno, o que facilitaria o entendimento das atividades em geral, necessidade abordada por E6, dentre outros.

Essa ação encontra respaldo em Afonso et al (1998), Gil (2002) e Cury (2013), e pode fazer parte do dia-a-dia dos auditores fiscais, sem um prazo definido, e sem custos para o órgão.

5.1.1.4 Criação de eventos

A criação de eventos poderia servir para fortalecer esses compartilhamentos também em ambientes de confraternização. Em Santa Catarina, por exemplo, o Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado (SINDIFISCO) menciona a existência do dia 21 de setembro como o dia do auditor fiscal tributário, em homenagem a São Mateus, cobrador de tributos (SINDIFISCO SC, 2011).

A sugestão de criação de eventos celebrativos, como a criação de um dia do auditor fiscal municipal, poderia ser desenvolvida com a escolha conjunta de uma data significativa e o encaminhamento para publicação de uma lei que determinasse um dia específico destinado à homenagem dos auditores fiscais municipais.

Eventos anuais poderiam contar com a abertura pela chefia, apresentando resultados do ano e práticas e trazendo um *feedback* dos trabalhos, seguido de apresentação de teses e melhores resultados pelos auditores, fortalecendo o compartilhamento de conhecimento e incentivando o engajamento.

Aqui se percebe ação que envolve alteração legislativa e alteração de procedimentos, ciente de que eventos específicos poderiam ser realizados sem que necessariamente precisassem de uma alteração legislativa, embora a ação tenha também prevista em si a valorização dos profissionais.

Na revisão teórica, novamente se encontra em Gil (2002) o apoio a ações de disseminação e troca de conhecimentos, e em SINDIFISCO Nacional (2015), as ações de valorização do cargo de auditor fiscal.

Essa ação pode implicar em custos de pequena monta, como o oferecimento de um *coffee-break*, por exemplo. Pesquisa no site da transparência da Prefeitura evidenciou contrato de empresa especializada no fornecimento de *coffee-break*, de número 012/2017 (PARANAGUÁ, 2019) que, a depender da forma como foi elaborado (informação indisponível no sistema), poderia ser aproveitado também para essa finalidade.

5.1.1.5 Apadrinhamento

No mesmo sentido de aproveitamento dos conhecimentos internos, de padronização de processos e de suporte à estrutura interna, vê-se na ação de apadrinhamento o desenvolvimento de um processo de compartilhamento de conhecimentos e de aprendizado para novos entrantes.

Estudo de Soares Neto e Silva (2012), ao estudarem os estágios de aprendizagem de auditores fiscais, apoia essa troca de experiências com ações de apadrinhamento que capacitam os novos entrantes e reciclam os conhecimentos dos antigos. Aproveitando conclusões do estudo citado, que preveem vários processos de aprendizagem na metodologia, desde observação dos veteranos, prática orientada, ação e reflexão sobre a prática profissional, troca de experiências e transferência de conhecimentos, entre outras, como parte da metodologia de aprendizagem para auditores fiscais novatos acompanhados de veteranos, sugere-se o curso de ação no qual um auditor veterano acompanhe os trabalhos de um novo entrante por um período sugerido de seis meses, e o traga para acompanhar seus processos e aprender o desenvolvimento da atividade.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.1.2 Padronização de procedimentos de início de fiscalização

No que tange aos procedimentos de início de fiscalização, esclarecidos por alguns entrevistados como, recebida a Ordem, a) emitir notificações pedindo documentação e, por outro, b) expedir o Termo de Início de Fiscalização (TIAF), recomenda-se que o procedimento a ser adotado, de forma padrão, seja o “b”, inicialmente entregar a TIAF. O motivo assim se esclarece: o tempo do contribuinte de entrega de documentação aumenta o prazo de duração do processo (art. 9º, §1º, da Lei Complementar 99/2008) (PARANAGUÁ, 2008), o que não implica, portanto, em redução do tempo que o auditor tem para desempenhar o trabalho.

Consoante a mesma lei, o início do processo se dá nas condições dos incisos do artigo 9º, sendo o I, “a lavratura de termo de início de fiscalização” e o IV, “qualquer ato da Administração que caracterize o início da apuração do crédito”; ainda, que “O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e,

independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.” (PARANAGUÁ, 2008).

Assim, crê-se que a entrega da TIAF é ato incontestável e facilmente caracterizável do início do procedimento, tendo como características impedir a denúncia espontânea e dilatar o tempo de atividade do auditor ao tempo da entrega da documentação.

Nas entrevistas, percebeu-se essa necessidade no relato de E2, dentre outros, e nos relatos discrepantes apontados tanto no diagnóstico quanto na análise da maneira como cada profissional via o início dos procedimentos. Na literatura, a falta de padronização foi abordada em Paiva (2005).

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.1.3 Aproximação com a Procuradoria Jurídica

Ações relacionadas a uma maior aproximação com o setor jurídico, representado no município como a Procuradoria Jurídica, objetivam o fortalecimento das teses, a redução de retrabalho, um *feedback* das fiscalizações realizadas e o aumento da materialidade dos processos realizados, aspecto este ressaltado na revisão teórica por Campanha (2010). A padronização das respostas a impugnações tornar-se-ia cada vez mais factível, uma vez que, bem instruídos pela procuradoria municipal, os auditores fiscais estariam mais bem aparelhados para sustentar suas autuações. Vislumbra-se que um trabalho mais articulado, com trocas e conversas, e uma aproximação com a Procuradoria Jurídica poupariam tempo e trariam uma maior uniformização de teses internas.

Ainda com respaldo na revisão teórica, Martins (2016) traz também essa situação ao abordar o município de Palhoça, afirmando a necessidade de maior assessoramento jurídico, e trazendo relato de entrevistado que afirma que existem “questões que às vezes não ficam muito claras para a gente e temos essa dificuldade de se comunicar com o jurídico, então muitas vezes tem que se montar um processo de consulta para o jurídico que demora uns 30 dias ou mais” (MARTINS, 2016, p. 29).

A ação tem base também em Miranda (2013), que sugeriu informativos internos sobre o contencioso tributário, para que os auditores acompanhem o sucesso ou não da liquidação e os motivos. Esses informativos seriam interessantes, inclusive, ao auxiliar na atualização da

visão dos tribunais sobre os temas. Reuniões, como as propostas anteriormente, poderiam ser feitas entre os departamentos a cada seis meses e, caso se vislumbrasse necessidade de maior periodicidade, adaptando-se a cadência de encontros.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

Cumprido ressaltar, ainda, que informações do pré-teste 2 destacaram a existência de um movimento para que os processos administrativos sejam totalmente eletrônicos em breve. Caso esse contexto se torne realidade, uma possível ação de *feedback* dos processos seria o envio automático dos pareceres jurídicos aos auditores relacionados aos processos em questão. É um curso de ação a ser considerado para fortalecer essa aproximação, em um cenário em que isso se mostre possível, não sendo possível prever, neste momento, se essa parametrização implicaria ou não em custos adicionais.

5.1.4 Rodízio de temas e processos de fiscalização

A ideia de rodízio de temas e processos relacionados tem a finalidade de fazer com que, de tempos em tempos, todos os auditores trabalhem com a fiscalização de atividades portuárias, e tenham maior contato com questões atuais e novidades da fiscalização no setor. Preveem-se renovação dos conhecimentos, aprendizado, sentimento de maior segurança e familiaridade com as atividades e possibilidade de imersão maior na fiscalização, por lidar somente com atividades correlatas durante um tempo.

Segundo informações do pré-teste 2, a ação de rodízio está em fase de formulação pelo setor, embora ainda não implementada. Não foram esclarecidas peculiaridades e desdobramentos.

Pesquisa na internet permitiu verificar que a Fiscalização do Rio de Janeiro, por exemplo, é subdividida em sessões, sendo que a 3ª sessão cuida de operações portuárias, agenciamento e outros serviços (RIO DE JANEIRO, 2019).

Estima-se que de um a dois anos seja um prazo interessante para que os auditores possam se envolver com a fiscalização, e que pelo menos 1/3 dos atuais poderia estar sempre envolvido com as atividades portuárias. Com o tempo e a experiência, tanto o prazo quanto o quantitativo de auditores deveria ser revisto, a fim de se readequar às realidades do setor, sendo essa ação uma iniciativa inaugural.

Dentro desse contexto, pode-se ainda trabalhar as ações de equipes de trabalho lideradas por pessoas experientes, conforme relato de E2 a ser explanado no próximo tópico. O aprendizado coletivo também seria estimulado, conforme relato de E9, e a frequência de auditoria, tanto a realizada pelos auditores individualmente quanto a sentida pelos contribuintes, seria intensificada, o que será melhor esclarecido a seguir.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.1.5 Equipes lideradas por auditores experientes

A maneira como os funcionários podem ser organizados nos grupos de trabalho deve permitir que equipes de pelo menos 2 auditores sejam sempre lideradas por auditores experientes. A capacitação dos outros auditores fará com que, com o tempo, estes tenham condições de mais a frente liderar equipes, ou que estas possam ser compostas de pessoas igualmente experientes.

Em sendo hoje 19 auditores ativos no cargo, pode-se imaginar, a título do descrito acima, três equipes de dois auditores sempre à frente de fiscalizações de ISS em operações portuárias. Prevê-se a relação dessa ação, também, com a frequência de auditoria e seus impactos, demonstrados abaixo.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.1.6 Aumento da frequência de auditoria no setor portuário

Parte dos entrevistados, conforme relatado tanto no diagnóstico quanto na análise, queixou-se de ficar muito tempo longe da atividade de fiscalização portuária, e assim, perder contato com parte dos conhecimentos adquiridos enquanto executava a fiscalização. A realização de tarefas distintas, apontada por E4, exemplifica um dos motivos de dificuldade de imersão no tema.

O E11 sugeriu a ideia de pegar todo mês informações de um navio de um operador específico, compará-la com os sistemas de informação e analisar a contabilidade do contribuinte, ressaltando o fato de que isso agrega conhecimento ao auditor fiscal, e impacta positivamente na imagem que os contribuintes têm sobre a presença fiscal. Visitas ao Porto, que serão trabalhadas mais a seguir, também auxiliam no aumento da frequência de auditoria. A literatura já mostrou relação entre a frequência de auditoria e o maior cumprimento tributário pelos contribuintes, nos já citados Allingham e Sandmo (1972), Chang, Nichols e Schultz (1987), Siqueira e Ramos (2005), Leite (2011) e Alm (2013) *apud* Viol (2015).

Entende-se essa ação como parte do contexto de rodízio de processos, contando sempre com funcionários empenhados em fiscalizar as atividades portuárias.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.1.7 Conscientização de chefia e autoridades

Sugere-se como curso de ação para a conscientização de chefia e autoridades (Superintendente, Secretário da Fazenda e Prefeito) sobre as dificuldades e necessidades do setor, inclusive sobre cursos e investimentos, a apresentação desse documento como ponto de partida em reunião abordando o tema, inclusive para viabilizar as sugestões implementadas e dar vida às recomendações. A ideia é convidar os superiores a se aproximarem e participarem dos resultados e dificuldades da atividade, para que, com apoio, possam ser transpassados os obstáculos encontrados. Um dia de evento seria interessante, contando com um período matutino interno, aos funcionários auditores fiscais, para se organizarem quanto à apresentação, e um vespertino, de apresentação de resultados, requisição de apoio e solicitação de ferramentas aos superiores, demonstrando a intenção de aprimorar os processos fiscalizatórios.

Esse movimento por parte do setor de fiscalização requerendo apoio e melhorias toma mais sentido ainda se identificado nos cenários apresentados por Campanha (2010), evidenciando a necessidade de aprimoramento de processos fiscalizatórios, e prevendo como resultados o aumento da respeitabilidade do município pela sociedade, a possível redução do *gap* de arrecadação e valores devidos e um potencial aumento da receita própria do ente (CAMPANHA, 2010), e por Caravaca (2014), ao afirmar que a falta de investimentos nas áreas

de arrecadação e fiscalização é dificuldade encontrada em vários municípios, como se pode ver no estudo do Tribunal de Contas do RS por ele analisado. Anos antes, por Batista Junior, que já afirmava a necessidade do engajamento político para ações de combate à sonegação (BATISTA JUNIOR, 2000) – necessidade tanto da época quanto atual.

Coadunando com o apresentado, a não primazia da administração tributária pela modernização e estruturação material para aumento de arrecadação é realidade já destacada por Costa (2017), e demonstra fragilidades de gestão que podem impactar negativamente caso não se enxergue a atuação fiscal com a devida importância constitucionalmente reconhecida (BRASIL, 1988).

Relacionando-se com o já apresentado sobre divulgação desta pesquisa, após a elaboração final do documento, crê-se que a apresentação desta aos auditores fiscais da fazenda municipal é fundamental para validar as iniciativas e resultados. Nesta ocasião, recomenda-se a sugestão de apresentação do documento aos Srs. Superintendente, Secretário da Fazenda e Prefeito, preparando os auditores fiscais para mostrarem seus esforços e dificuldades. Um grande reflexo do trabalho se dá no sentido de demonstrar um setor empenhado em se atualizar e se aprimorar em questões de importância do Município; ciente de estar fazendo a sua parte e entregando muito bem seus resultados, e ao mesmo tempo, ciente da responsabilidade que têm na função que ocupa, motivo pelo qual se mostra preocupado em estar sempre analisando melhores formas de executar o serviço e aprimorar seus processos fiscalizatórios.

A ação apresentada pode ser considerada de fácil aplicação, e possível de ser realizada sem custos financeiros relacionados, mobilizando somente recursos humanos e organizacionais.

5.2 INVESTIMENTOS

É notável que o setor público geralmente carece de equipamentos, instalações e outros acessórios interessantes à melhoria dos trabalhos (Cury (2013), dentre outros). Entretanto, aqui, pretende-se pontuar os investimentos estritamente necessários à melhor consecução da atividade específica, sem diminuir o auxílio de investimentos em instalações e equipamentos, sempre úteis.

Tomando-se por base Campanha (2010), segundo o qual o aprimoramento da fiscalização caracteriza investimento e não despesa, seguem-se as ações sugeridas:

5.2.1 Recursos Humanos

5.2.1.1 Realização de novo concurso

É ação de iniciativa interna, com impactos externos e internos, com a intenção de aumentar o quadro de auditores fiscais atuais.

Conforme explanado no diagnóstico, usando como base a entrevista de apoio com um funcionário da 1ª leva, percebe-se que 19 eram os auditores fiscais atuantes em 2012, época em que o último concurso público foi realizado, e que o quadro é composto por 25 auditores fiscais da fazenda municipal (PARANAGUÁ, 2011a). Hoje, mais de seis anos depois, expirado o último concurso, 19 são os auditores fiscais atuantes, mesmo com a chamada dos três primeiros colocados no concurso de 2012. As necessidades continuam as mesmas, se não aumentadas, e o tempo de casa dos auditores fiscais atuantes só aumenta, aproximando-os da aposentadoria.

Considerando-se que os motivos que levaram à realização do concurso anterior são legítimos, há de se somar, ainda, o ganho referido no relato de E3, segundo o qual a necessidade de mais auditores fiscais se dá também para oxigenação dos antigos.

Na revisão teórica, o assunto já foi abordado em Campos, Cruz e Stavis (2010), em estudo em Londrina.

Os custos relacionados a essa ação envolvem os de realização de um novo concurso público bem como os de manutenção de novos funcionários.

5.2.1.2 Técnicos de apoio para atividades administrativas e de menor complexidade

As entrevistas com E4 e E10 destacaram a existência de muitos processos distintos, com foco em atividades diferentes e de comumente menor resultado, conquanto sem menor esforço e tempo dedicados. O apoio de hoje conta, consoante informações da entrevista de apoio concedida por um auditor da primeira leva, com uma funcionária técnica que distribui processos, orienta contribuintes e realiza comunicações, dentre outras funções, e um estagiário, auxiliar das funções. Ainda assim, os processos de menor complexidade continuam a cargo dos auditores fiscais, que são os únicos que respondem e se responsabilizam por instruir e tramitar os processos. Neste sentido, uma ação que poderia auxiliar a desafogar a quantidade de processos seria o uso de funcionários técnico administrativos que pudessem abarcar atividades

de menor complexidade, dando vazão a processos que destoassem da atividade fiscalizatória principal, cerne da atividade do auditor fiscal.

Na revisão teórica, encontra-se base em Ferreira, Kanaane e Severino (2010), que propuseram, para a realidade da subprefeitura de Perus, transferência ao setor administrativo de parte do serviço realizado que não era inerente à função, o que teve como resultado a otimização da função. No mesmo sentido, há manifestação de que não deve o auditor fiscal se envolver em atividades típicas de apoio administrativo e operacional de média ou baixa complexidade, e sim empregar esforços para ações cujo resultado seja a provisão direta de recursos ao Estado (SINDIFISCO NACIONAL, 2015).

Levanta-se, ainda, o posicionamento da Receita Federal do Brasil, que conta com os cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, cabendo aos segundos exercer atividades de natureza técnica, acessórias ou preparatórias às atividades dos primeiros, e atuar no exame de matérias e processos, ressalvada a competência dos primeiros (BRASIL, 2007).

Repensar o pessoal de apoio é uma ação que poderia não envolver custos, somente utilizando técnicos administrativos do quadro permanente de funcionários da Prefeitura, remanejando-os de acordo com as necessidades do ente, caso se optasse pelo primeiro curso de ação (o de uso de técnicos administrativos de apoio). O segundo curso de ação implica criação de carreira, com alteração legislativa, e custo para realização de concurso público (que poderia ser feito com o sugerido acima), bem como da manutenção de novos funcionários.

5.2.2 Investimentos em tecnologias de informação e sistemas

Na revisão teórica-empírica, Campos, Cruz e Stavis (2010) e Ribeiro (2011) já haviam destacado a importância do investimento em sistemas. Martins (2016), por sua vez, identificou o desalinhamento das ferramentas tecnológicas disponíveis com as necessárias ao desempenho ótimo da função. No diagnóstico e análise, E2 e E5 mencionaram dificuldades e problemas inerentes aos sistemas informatizados atuais. Os entrevistados E6, E10, E11 e E12 mencionaram um melhor uso dos sistemas informatizados, com a criação de novos relatórios e alterações nos documentos fiscais atuais. Neste contexto, apresentam-se as recomendações abaixo:

5.2.2.1 Análise de viabilidade de criação de um sistema interno próprio

Uma das sugestões apresentadas no diagnóstico, por E2, questionou a viabilidade de criação de um sistema interno, relatando a dificuldade de encontrar sistemas que sejam aptos a atender às necessidades estratégicas da fiscalização, bem como os transtornos trazidos com o aprimoramento dos sistemas existentes e com as falhas encontradas. A revisão teórica-empírica já havia demonstrado tal situação, nas afirmações de Afonso et al. (1998) e Cury (2013). Pesquisa com a Prefeitura de Santos demonstrou que eles não utilizam sistema próprio, e que o sistema utilizado não apresenta qualquer módulo específico de fiscalização de operações portuárias (SANTOS, 2019). Por sua vez, Paiva (2005) mencionou em seu estudo que um sistema próprio foi elaborado em Vitória (ES), e, na entrevista, o E2 mencionou que isso foi feito em Curitiba.

Como o próprio E2 mencionou, a criação de um sistema próprio implica na necessidade de vontade política e visão de longo prazo, bem como na análise da capacidade técnica-operacional dos funcionários que trabalham com tecnologia de informação e análise de custos e recursos necessários a viabilizar isso. Traz como pontos positivos o controle do sistema, a possibilidade de adaptações personalizadas e a propriedade do sistema, reduzindo os impactos de trocas e erros de migração.

Em Paiva (2005), os custos diretamente relacionados a um novo sistema incluíram contratação de consultoria especializada para treinamento de técnicos e usuários ao sistema tributário informatizado (R\$80.000,00), reforma do núcleo central de informática para colocação de base para instalação de bateria e de dutos para refrigeração (R\$40.000,00) e variados componentes relacionados à tecnologia de informação e equipamentos de informática (R\$1.134.000,00). Vale ressaltar que esses dados são de 2005, e diretamente associados às necessidades de Vitória (ES), inclusive no que diz respeito à capacidade operacional, tecnológica e de recursos físicos, materiais e humanos existentes.

Sugere-se, nesse sentido, que seja explorada a viabilidade e o interesse dessa opção, em reunião com Secretários, diretoria de áreas afetas, como Fiscalização Tributária, Contabilidade e Procuradoria Jurídica, que também podem ter seus interesses específicos correspondentes, e diretoria de Tecnologia da Informação, a fim de verificar a capacidade e possibilidade de operacionalização da ação, contrastada, inclusive, com eventual interesse em manutenção do sistema atual. Dessa ação, possivelmente, surgiriam informações mais condizentes com levantamentos de necessidades e custos atribuídos. Essas informações são relevantes tanto para

esse curso de ação específico, quanto para eventuais ações a seguir descritas de melhorias do sistema, que só fazem sentido se houver a intenção manifesta de continuidade de uso do sistema atual disponível.

5.2.2.2 Aprimoramento do sistema atual e do atendimento técnico

5.2.2.2.1 Aprimoramento do sistema atual

Na revisão teórico-empírica, além dos já citados acima que enfatizam a importância de sistemas, toma corpo aqui a necessidade de renovação de tecnologia apontada por Cury (2013).

A ação se dá no sentido de que sejam disponibilizados relatórios de cruzamentos de dados, fazendo com que, cada vez mais, o sistema seja fonte de informação estratégica que permita nortear as iniciativas de fiscalização. Isso se dá unindo os relatos de E2 e de E5, com o histórico de troca de sistemas apontado na contextualização da entidade, e os diversos relatos apontados na análise de falta de norte de fiscalização. A inexistência de dados de ISS relativos à operação portuária, evidenciada no diagnóstico, é um dos caminhos que poderia ser aprimorado, por exemplo. Além dos dados, propriamente ditos, a ação consiste em fazer com que eles forneçam informações e direcionamentos, e poderia se dar em reunião entre os responsáveis pelo sistema e pela fiscalização tributária, evidenciando os pontos de melhoria e os relatórios desejados. Um comparativo daquilo que foi contratado e daquilo que o sistema de fato oferece seria o ponto de partida para a averiguação da existência de custos ou não para as operações por ventura solicitadas.

5.2.2.2.2 Aumento da quantidade de profissionais disponíveis para atendimento

A existência de um único técnico da IPM para atender tanto a fiscalização tributária como toda a Prefeitura foi levantada por E2. Interessante que essa situação foi considerada um problema na análise feita por Martins (2016) na relação entre a Prefeitura de Palhoça e a mesma empresa prestadora de serviço, ao levantar percalços na fiscalização de ISS no Município de Palhoça – SC. Martins traz, neste estudo, relato do fiscal 1, afirmando que o IPM é um bom sistema, mas que precisa ser melhor explorado e ter mais pessoas disponíveis para atendimento,

já que quando uma situação se apresenta, os trabalhos são parados por vezes de 2 a 3 dias aguardando o suporte técnico, que consiste em uma única pessoa que atende toda a Prefeitura.

Percebe-se que a falta de suporte técnico apropriado nos sistemas informatizados evidenciada por Martins (2016) se reproduz em Paranaguá, motivo pelo qual se sugere o redimensionamento da necessidade de técnicos do sistema para atendimento satisfatório aos usuários. A existência ou não de custos têm grande relação com o que consta no contrato realizado entre a Prefeitura de Paranaguá e o sistema IPM, mas se acredita que, de qualquer forma, o contrato se deu vislumbrando atendimento em qualidade e quantidade satisfatórios às reais necessidades do órgão público.

A ação se encaminharia na averiguação da possibilidade de disponibilização de um funcionário especialmente à fiscalização tributária (não obstante o fato de essa averiguação transpassar os limites da fiscalização, o que não é escopo deste trabalho).

5.2.2.3 Alterações legislativas e investimento em TI

Aqui se discutem ações que envolvem tanto alterações legislativas quanto investimento em tecnologia da informação, a serem realizadas tanto no sistema atual, quanto em algum outro, quanto em sistema próprio, considerando-se o fato de que a opção por um desses caminhos deve ser considerada antes de se realizarem investimentos de recursos (humanos, financeiros, tecnológicos, etc.).

5.2.2.3.1 Criação de obrigação acessória: APPA encaminhando informações

O E6 mencionou que, em 2012, iniciou uma aproximação com o Porto para verificar a possibilidade de envio de arquivos mensais contendo a movimentação das operações portuárias com todas as informações pertinentes, mas que verificou, junto à Prefeitura, a impossibilidade do sistema de informática da época de receber essas informações.

Passados anos, trocado o sistema, levanta-se novamente a viabilidade da Proposta.

Essa ação representa o interesse de vários do entrevistados, como E6, E10, 11 e E12, e pode ser desenvolvida consoante o seguinte caminho:

Deve ser verificada com o setor de TI a possibilidade, hoje, de o sistema receber essas informações e armazená-las em um servidor.

Deve ser criada em lei uma obrigação acessória, lei esta de iniciativa do Prefeito, acrescentando dispositivos à LC 110/2009, art. 44, II, da obrigatoriedade da Administração Portuária de encaminhamento dessas informações, o que implica em ação de atualização legislativa. Referido dispositivo prevê, em seu caput, “Art. 44 O contribuinte que deixar de cumprir as obrigações tributárias estabelecidas nesta lei fica sujeito regime especial de fiscalização e/ou à multa, onde as multas têm caráter moratório e punitivo”, e em seu inciso II, lista as obrigações acessórias existentes e a multa por seu não cumprimento (PARANAGUÁ, 2009a). Incluir mais uma obrigação acessória neste dispositivo seria uma forma de a APPA encaminhar esses dados cotidianamente.

Deve também ser verificado com o sistema IPM a possibilidade hoje de que essas informações sejam trabalhadas gerando relatórios de cruzamento; informando, por exemplo, se o Porto menciona alguma operação que não é mencionada por terceiros. Houve oportunidade de contato com o representante do sistema na Prefeitura em 22 de fevereiro de 2019, que informou que, se o sistema da APPA for cem por cento *web* (o que se constatou verdadeiro), é possível fazer uma integração de *webservice*. Para ele, teria que ser customizada uma tela, criando colunas e linhas e fazendo filtros, e isso provavelmente envolveria custos. Poderia ser feito um *link* pelo *webservice*, ou um módulo mesmo dentro do módulo já existente de fiscalização ou do sistema “atende net”. Como as informações são sempre atualizadas, deveria haver espaço para armazenar as informações fornecidas pelo Porto para consulta.

O caminho, neste sentido, seria vir de uma autoridade da Prefeitura a requisição de uma proposta ao setor de desenvolvimento da IPM, para verificar até que ponto isso é possível, e quais os valores envolvidos. Após receber essas informações, analisar se isso seria interessante financeiramente para a Prefeitura, inclusive no quesito de perspectiva de manutenção do sistema pela prefeitura. Pode-se perceber aqui atuações internas, externas e investimentos, optando-se por aqui inseri-la por conta da essencial necessidade de investimento em tecnologia.

A criação de obrigação acessória já foi revista na literatura com base em Zilveti e Coelho (2009) e Lagioia et al (2011). Na legislação, encontra respaldo no art. 113 do CTN, tendo “por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (BRASIL, 1966).

Hoje, o processo se inicia por intuições, experiência na área e levantamentos periódicos com grandes empresas do Município. Denúncias também motivam fiscalizações, e dados do sistema são auxiliares. O sistema auxilia informando a arrecadação média de empresas e de atividades. Com um módulo interligado, no qual se poderia gerar relatórios e cruzamentos de

dados do que o Porto e as partes informam, as fiscalizações provavelmente seriam mais assertivas. O próprio sistema auxiliaria ao apontar as discrepâncias e, inclusive, onde está o provável ponto a ser perquirido por fiscalizações. As fiscalizações provavelmente levariam menos tempo, e teriam maiores chances de resultado.

Ainda, como se percebe a constante troca de sistemas ao longo dos últimos anos, uma aproximação entre os setores interessados, com a própria empresa, com o Prefeito e com a Informática, para verificar a real intenção e viabilidade de manutenção do sistema, é essencial tanto para se pensarem mudanças dentro do sistema atual quanto para se planejar uma criação de sistema próprio. A expressão dessas intenções tem que ocorrer de modo que se possam adotar direcionamentos quanto ao uso do sistema como aliado ao aprimoramento dos processos, ao incremento de resultados e à facilitação do trabalho do usuário.

5.2.2.3.2 Alteração da nota fiscal eletrônica para serviços portuários

Essa ação, baseada no relato de E12, vislumbra a aquisição de informações específicas dos serviços portuários prestados via nota fiscal eletrônica. Isso envolveria a criação de um novo modelo, com parâmetros especialmente definidos, bem como uma alteração legislativa contemplando a obrigatoriedade de uso nota fiscal diferenciada para atividades portuárias. Essas informações fariam com que o próprio prestador indicasse possíveis caminhos para a fiscalização; auxiliariam os trabalhos dos auditores fiscais, talvez inibiriam determinados comportamentos sonegadores, e permitiriam um maior banco de dados para geração de relatórios específicos – investimento a ser verificado nos mesmos moldes do anterior. É ação que envolve atuação interna, externa e investimentos.

No caso de nota de operador portuário, surgiria a obrigatoriedade de informar o navio e a tonelagem. Hoje, a nota utilizada é a mesma que para todos os outros contribuintes. A descrição da operação fica a cargo do prestador de serviço, sendo obrigatórias as informações do tomador, o código da atividade e alíquota, a situação de responsabilidade por pagamento, base de cálculo e eventuais descontos, e valor final de imposto. O mesmo poderia ser estendido aos agenciadores marítimos, que não são alvo deste estudo, mas cujas informações auxiliariam na fiscalização de operadores portuários e atores relacionados à operação.

A legislação já prevê, na Lei Complementar 99/2008, art. 91, notas fiscais específicas para casos específicos, como o de locação de bens e de cessão de serviços para terceiros

(PARANAGUÁ, 2008). Seria a situação, então, de se criar um novo caso específico, obrigando esses contribuintes a utilizar documento próprio e a detalharem melhor os serviços realizados.

A existência ou não de custos se daria no mesmo sentido da iniciativa anterior, com a análise do contrato e, em caso de eventual não cobertura, formulação de proposta e análise financeira de viabilidade.

5.2.3 Treinamentos, cursos e capacitações

A revisão teórico-empírica encontrou embasamento em Batista Junior (2000), Gil (2002), Paiva (2005), Campanha (2010), Cury (2013) e Martins (2016) para a capacitação, treinamento e oferecimento de cursos aos auditores fiscais.

Inicialmente, pesquisa na internet nos dias 28/01/2019 a 18/02/2019, permitiu evidenciar uma vasta oferta de cursos gratuitos, o que exigiria, em primeiro momento, um investimento de tempo. A sugestão de ação neste sentido seria de que esses cursos pudessem ser realizados em tempo de expediente, com computadores da Prefeitura e liberação de quaisquer acessos necessários para o aproveitamento dos mesmos, como *youtube*, *blogs* e etc. Consoante a opinião do E9, essa formação inicial seria interessante para que pudesse ser melhor aproveitado um curso mais focado, exigindo dos auditores fiscais um maior domínio sobre os assuntos básicos.

Dentre os cursos gratuitos encontrados relacionados à área, destacam-se:

Cursos gerais de ISS para aqueles que estão distantes há tempo, e precisam de atualização de conhecimentos mais básicos referentes ao ISSQN, que estão disponíveis com maior facilidade e online, assim como cursos que pretendem melhorar a arrecadação municipal, com carga horária variável até 80horas.

Pesquisas na internet em sites eletrônicos de órgãos públicos permitiu evidenciar cursos voltados à gestão tributária municipal, que podem ser encontrados na ENAP (Escola Nacional de Administração Pública), por exemplo (ENAP, 2019).

Evidenciou-se também a existência de cursos voltados para a área contábil gratuitos, como de Introdução à análise de demonstrações contábeis, e em órgãos públicos, iniciativas em assuntos correlatos da Escola do Trabalhador do Ministério do Trabalho (2019).

Cursos relacionados ao setor portuário são acessíveis, e envolvem conhecimentos de logística portuária, gestão portuária, legislação e trabalho portuário, logística da soja, terminais de contêiner, fundamentos de comércio exterior, como exportar, dentre outros – todos gratuitos

e disponíveis à população. Introdução ao transporte marítimo, administração de terminais portuários, unitização e movimentação de contêiner e intermodalidade no transporte aquaviário, dentre outros, são alguns dos cursos online e gratuitos oportunizados.

Na área de comércio exterior, cursos gratuitos nas áreas de importação e exportação, bem como de direito portuário, são ofertados também de forma gratuita e online. Ressalta-se o fato de que as capacitações da Marinha do Brasil (2019) são inicialmente voltadas aos trabalhadores portuários, mas que uma tentativa de aproximação da Prefeitura no sentido de aproveitar os conhecimentos dos cursos da Escola da Marinha, que envolvem gestão operacional em terminais de graneis sólidos, introdução do comércio exterior e transporte marítimo, poderia ser caminho a oportunizar essa oferta aos servidores públicos, caso houvesse a possibilidade.

Não foram encontrados cursos gerais de fiscalização tributária gratuitos.

Manuais também estão disponíveis na internet, a fim de familiarizar os termos técnicos constantemente manifestados pelos entrevistados como de difícil assimilação, como visto no relato de E2, por exemplo. Termos como barra, *bill of landing*, *brokerage houses*, demurrage, ETA (*estimated time of arrival*), ETD (*estimated time of departure*), ETS (*estimated time of sailing*), FCL (*full container load*), *handling charge*, *gross weight* e *net weight*, THC (*terminal handling charge*), TEU (*twenty foot equivalent unit*), dentre outros, são possíveis de serem compreendidos com a utilização dos dicionários e manuais técnicos disponíveis online (APPA, 2016; GUIALOG, 2019).

Assim, uma pesquisa na internet permitiu encontrar manual de termos técnicos da APPA (APPA, 2016). No mesmo sentido, disponível está o glossário da ANTAQ (2011), abordando termos comuns ao transporte marítimo e às operações portuárias. O dicionário de logística, do Guia Log, também se apresenta como grande fonte de informações, definindo termos próprios das operações portuárias (GUIA LOG, 2019).

Além desses materiais disponíveis online e sem custos, interessante que se permita o aprimoramento do corpo técnico com cursos especializados. Nos conhecimentos acessíveis via pagamento, encontram-se vários dispersos, dentre os quais se elencam treinamentos e consultorias na área tributária municipal, cursos de atualização de fiscais tributários municipais, cursos de operação e logística portuária e de comércio exterior. Sob demanda, encontrou-se espaço para negociação de cursos de fiscalização tributária voltada às operações portuárias, tanto para capacitar os auditores para as operações portuárias em si quanto para a contabilização dessas atividades. As propostas variaram entre cursos de 8 horas, com certificado de

participação e valores de transporte, estada e alimentação já inclusos, por R\$7.300,00, por um fornecedor e por R\$15.000, nos mesmos moldes, por outro fornecedor. Curso de 40 horas foi oferecido por um terceiro fornecedor, a um custo de R\$82.200,00, desconsiderando transporte, estada e alimentação, e com a possibilidade de nivelar conhecimentos na área contábil por um acréscimo de 20% ao valor inicial do preço.

As sugestões têm relação com o nivelamento de conhecimentos, aquisição e atualização, capacitando os auditores fiscais para desempenharem suas fiscalizações com o máximo de informações e recursos internos possíveis. Pelas dificuldades inerentes à atividade, pela dificuldade de receber informações do tomador (geralmente do exterior), pelo cenário dinâmico, pelo fato de que a operação portuária faz parte de um sistema mais amplo, pelo fato de que esse conhecimento não é necessário para ingresso no cargo, mas é para desempenho da função com maior qualidade, a capacitação incentivada pela Prefeitura é altamente recomendada.

5.3 ATUAÇÃO EXTERNA

Descrevem-se aqui atuações focadas ao ambiente externo à Prefeitura, sendo que muitas delas implicam em iniciativas internas, e podem carecer da necessidade de investimentos.

5.3.1 Visitas *in loco* ao Porto

Essa ação visa aproximar o contato com o Porto, aumentando a presença fiscal com visitas físicas pelos auditores fiscais. No diagnóstico, percebeu-se relatos como de E5, que informou ter feito um trabalho similar, que teve bons resultados tanto de cumprimento tributário quanto de assimilação de conhecimento, bem como o de E8 e E9, valorizando a atuação prática. A entrevista de apoio realizada com um auditor fiscal da 1ª leva também levou à percepção de que existem auditores fiscais que nunca foram presencialmente ao Porto de Paranaguá.

Neste contexto, sugere-se que ações sejam realizadas para que os auditores tenham por hábito a visita ao Porto, pelo menos uma vez ao ano. O ideal é que a APPA se acostume com a presença dos auditores fiscais, que os reconheça e esteja preparada para recebê-los e apresentar a eles mudanças e novidades relacionadas ao Porto de Paranaguá.

A presença fiscal já foi relacionada com a redução do alto grau de litigiosidade tributária no Brasil (MESSIAS, 2014), assim como associada a resultados positivos pela Prefeitura de Santos (AZ SOLUTIO, 2013), na realização de buscas em toda a cadeia relacionada à movimentação portuária. A ida a campo já foi recomendada por França (2012) quando afirmou que a verdade material se apresenta fora das repartições, no mundo exterior.

A próxima ação tem relação direta com a descrita, e também trata da relação Prefeitura-Porto.

5.3.2 Aproximação da Prefeitura com o Porto de Paranaguá

A aproximação do Porto com Prefeitura, permitindo um bom relacionamento, facilidade de acesso e de comunicação, foi ação levantada por E1 e por E6 no diagnóstico. O momento político parece apropriado; o site da APPA enalteceu encontro em fevereiro tentando estreitar as relações entre Porto e Prefeitura e debatendo possíveis melhorias (APPA, 2019).

Ações nesse sentido, de iniciativa da Prefeitura, além dos mais variados ganhos à cidade, favorecem ações de visitas *in loco* dos auditores fiscais ao Porto e, provavelmente, facilitam acessos a documentos e acompanhamento de eventuais mudanças.

5.3.3 Contato com a Prefeitura de outros Municípios com portos

Relatos de E1 e E10, por exemplo, mencionaram relações com outros municípios portuários. Salientaram não saber como os processos ocorrem nesses municípios, como os auditores se relacionam com a atividade e quais as dificuldades surgidas.

Na revisão teórico-empírica, a atuação integrada e compartilhamento de informações é previsão constitucional, embora essa falta de integração venha sendo reclamada desde 1998 (AFONSO et al, 1998) até manifestações mais recentes, como em Martins (2016). Em um mundo globalizado, que necessita cada vez mais de cooperação, Coelho e Derzi (2009) afirmam que nada é mais lógico do que a cooperação intraentes do País.

Neste sentido, prefeituras como a do Rio de Janeiro e Santos podem ser de grande auxílio. A Prefeitura do Rio, por exemplo, conta com uma 3ª gerência de fiscalização do ISS que trata, dentre outros serviços, de operações portuárias e agenciamento marítimo, e é acessível

via telefone (RIO DE JANEIRO, 2019). A Prefeitura de Santos cuida do maior porto público do País, acessível também via telefone (SANTOS, 2019).

As Prefeituras de Antonina e São Francisco do Sul são localidades geograficamente próximas de Paranaguá, acessíveis por e-mails (ANTONINA, 2019; SÃO FRANCISCO DO SUL, 2019).

Por fim, interessante também seria a ação de contato com a Prefeitura de São Luís, que alberga o Terminal Ponta da Madeira, cujo contato também é facilitado via e-mail (SÃO LUÍS, 2019).

Entende-se que o contato com outros entes é ação que auxiliaria no aprimoramento dos processos, haja vista a quantidade, qualidade e acesso a informações que poderiam revolucionar a maneira de se fazer a fiscalização tributária. Acompanhar suas mudanças legislativas também teria potencial de atualizações nas leis parnanguaras.

No que diz respeito a convênios propriamente ditos, ressaltados por Leite (2011) e Martins (2016), dentre outros, compreende-se as dificuldades políticas e legais do tema, motivo pelo qual se sugere uma aproximação com outros órgãos e entes fiscalizadores, não somente relacionados à fiscalização municipal mas em outras esferas, como estadual e federal. Esses contatos, ao longo do tempo, podem vir a viabilizar os tão sonhados compartilhamentos de informações pela aproximação entre as partes envolvidas, dos quais se esperam grandes ganhos de processo e resultado.

Essa ação não prevê inicialmente custos a ela relacionados, exigindo tão somente mobilização de recursos humanos e organizacionais, embora possa-se pensar em deslocamentos físicos para maior aproximação entre as partes.

Ainda, além da tentativa direta de contato, cabe ressaltar outro caminho pelo qual se acredita possibilitar essa aproximação, não ignorando outros que por ventura se apresentem: a retomada da ABMP, associação mencionada por E9, melhor descrita no tópico abaixo.

5.3.4 Reativação da ABMP

A ABMP, Associação Brasileira dos Municípios Portuários, foi mencionada no relato de E9, como existente em gestão passada e porta para contato com outros municípios portuários brasileiros. Essa informação, somada à pesquisa livre realizada na internet, que demonstrou, em 2018, a situação cadastral da associação como “ativa” na Receita Federal, permitiu verificar dados da ABMP, que demonstraram endereço na Prefeitura de Paranaguá, e no Quadro de

Sócios e Administradores, o nome de Mario Manoel das Dores Roque, ex-prefeito de Paranaguá, falecido em 2013. Em 2019, após a entrevista de E9, realizou-se nova pesquisa, na qual a situação retornou como “inapta”, por omissão de declarações (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018, 2019).

Isso gerou tentativa de contato com pessoas que trabalhavam à época da gestão de Mario Manoel das Dores Roque e anterior, por informações concedidas por E9, as quais informaram que a Associação era bem ativa naquele período, promovendo encontros, aproximando municípios portuários e de gestão compartilhada. Congressos, conferências e reuniões aconteciam, e pessoas de outros municípios e estados se reuniam. Informações mais atuais não foram alcançadas.

Pesquisa na internet permitiu verificar que em 2005 a diretoria contava com representantes de Santos, Vitória, Paranaguá, Itajaí, São Francisco do Sul, Rio Grande, Manaus, Aracruz e Cáceres, bem como de Anchieta, São Sebastião e Laguna no Conselho Fiscal (LOGWEB, 2005).

A ação, neste sentido, se direciona para reativar a ABMP: regularizar a situação frente à Receita Federal, trocar o Presidente responsável e eleger nova diretoria, retomar contatos e eventos. Pretende-se, com isso, que a aproximação refine as formas de fiscalização, não sem serem vislumbrados outros ganhos. Custos com contador e eventual pagamento de multas por atraso na entrega de declarações podem se relacionar com a regularização da situação frente à Receita Federal, bem como alterações em estatuto social, com a reeleição de nova diretoria.

Embora de atuação externa, implica num movimento interno anterior, inclusive em ações para regularização da situação de responsabilidade e presidência de representante da Prefeitura de Paranaguá.

5.3.5 Repasse de conhecimentos à sociedade

Ações anteriores buscaram a capacitação e aquisição/troca de conhecimentos entre o auditores fiscais. Algumas, buscaram qualificá-los para um trabalho de maior qualidade, aprimorando os conhecimentos e permitindo o aprimoramento dos processos. Ações de aproximação entre municípios portuários foram propostas. Aqui, o que se sugere é que a aproximação seja feita com a sociedade – que, uma vez capacitados, possam os auditores fiscais ensinar.

O relato de E3 menciona que, às vezes, o descumprimento de obrigações tributárias não tem como intenção a sonegação. Existem discussões, dúvidas sobre a base de cálculo e sobre os valores devidos. Existem confusões acerca das variadas legislações municipais e estaduais dos vários portos do país. Existe, ainda, desconhecimento. Siqueira e Ramos (2005) já haviam afirmado que a ausência de compreensão de suas obrigações poderia levar os contribuintes ao não pagamento de impostos. Viol (2015) já havia mencionado que a dificuldade de acompanhar mudanças legislativas poderia levar os contribuintes ao mesmo caminho.

A aproximação com a comunidade portuária também é interessante. Diminui as chances de erro em documentação e na arrecadação, quando provocados por ignorância; facilita a comunicação nas fiscalizações, gera debates e discussões sobre o tema. É de se imaginar que ações voltadas a esse fim, com palestras e manuais elaborados pela Prefeitura, permitam um canal mais aberto de comunicação entre fisco e contribuinte. Que os processos de entrega de documentos sejam eventualmente facilitados, e permitam um maior controle social, haja vista a capacitação de todos os envolvidos.

Neste sentido, interessante mencionar o manual de orientação geral de ISS utilizado por Santos e disponibilizado aos contribuintes (SANTOS, 2018), o qual se crê que poderia ser tomado como parâmetro para a elaboração de um manual de orientação de ISS em operações portuárias e afins, descrevendo responsabilidades, bases de cálculo e eventuais obrigações acessórias e especificidades de notas fiscais que podem existir.

Finaliza-se, assim, a apresentação do conjunto de ações recomendadas para o atingimento do objetivo de aprimoramento do processo fiscalizatório de ISS em operações portuárias em Paranaguá – SC. As ações são a seguir resumidas no seguinte quadro, dando panorama geral das recomendações propostas.

Quadro 13 - Síntese das recomendações propostas

Vertente	Recomendação
Atuação interna	Compartilhamento de conhecimentos Compartilhamento deste material Reuniões periódicas Uso da pasta “Fiscais” para compartilhar teses e materiais Criação de eventos Apadrinhamento
	Padronização de procedimentos de início de fiscalização
	Aproximação com a Procuradoria Jurídica

	Rodízio de temas e processos de fiscalização
	Equipes lideradas por auditores experientes
	Aumento da frequência de auditoria no setor portuário
	Conscientização de chefia e autoridades
Investimentos	Recursos Humanos Realização de novo concurso Técnicos de apoio para atividades administrativas e de menor complexidade
	Investimentos em tecnologias de informação e sistemas Análise de viabilidade de criação de um sistema interno próprio Aprimoramento do sistema atual e do atendimento técnico Aprimoramento do sistema atual Aumento da quantidade de profissionais disponíveis para atendimento Alterações legislativas e investimento em TI Criação de obrigação acessória: APPA encaminhando informações Alteração da nota fiscal eletrônica para serviços portuários
	Treinamentos, cursos e capacitações
Atuação externa	Visitas <i>in loco</i> ao Porto
	Aproximação da Prefeitura com o Porto de Paranaguá
	Contato com a Prefeitura de outros Municípios com portos
	Reativação da ABMP
	Repasse de conhecimentos à sociedade

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Percebem-se, assim, no quadro supra, variadas ações nas três vertentes sugeridas, adaptadas à realidade da fiscalização de ISS em operações portuárias no município de Paranaguá – PR. Enxergam-se nas ações propostas tanto características particulares de execução e de recursos necessários quanto inter-relações, o que coaduna com a visão holística do processo e a oportunidade vislumbrada de aperfeiçoamento. Crê-se, neste sentido, que os detalhamentos dos cursos de ações disponibilizados sejam suficientes para nortear a atuação estatal no aperfeiçoamento dos processos fiscalizatórios, e que as recomendações sugeridas atendem positivamente aos objetivos do estudo proposto.

Passa-se, agora, ao último capítulo dessa pesquisa, com as conclusões do estudo.

6. CONCLUSÕES

A pesquisa apresentada propôs alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os de competência estadual, definidos em lei complementar) no setor portuário do município de Paranaguá – PR. A ótica abordada foi a de percepção de oportunidade de aprimoramento de atividade que envolve a prestação de serviços públicos pelos auditores fiscais do município, vislumbrando a aproximação da sempre perseguida eficiência administrativa, pautada em processos de melhoria constante, visando sempre, ao final, ampliar as possibilidades de concretização de satisfação dos interesses sociais e de vivência digna à população.

A escolha de aperfeiçoamento dos processos relacionados aos serviços específicos operações portuárias se deu pela importância (econômica, financeira, social) que o Porto de Paranaguá tem na região e no País, pela quantidade de movimentação de serviços e valores envolvida, impactando na arrecadação municipal de receitas próprias de impostos, e pela representatividade que o ISS tem como fonte de receita própria do município.

O assunto envolve conceitos e particularidades de estruturas de tributação, da função dos auditores fiscais e da fiscalização de impostos, com foco no ISS, e de sistema portuário e operações portuárias cujos serviços são passíveis da cobrança de ISS. Esses tópicos nortearam a revisão teórico-empírica, que não retornou resultados específicos acerca de aprimoramento de processos de fiscalização de ISS em operações portuárias; tão somente trouxe alguns estudos de fiscalização e assuntos tangentes. Dessa forma, pode-se ver a escassez de literatura acerca do tema, o que evidenciou a contribuição do estudo tanto à comunidade acadêmica quanto à de auditores fiscais – categoria que lida com situações semelhantes e possivelmente não encontra fontes de embasamento e direcionamentos de seus trabalhos.

O objetivo geral deste estudo foi, assim, o de elaborar proposta para promover o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária do ISS sobre os serviços relacionados à atividade portuária no município de Paranaguá – PR. Os objetivos específicos que nortearam a pesquisa foram os de descrever os procedimentos atuais de fiscalização de ISS nas atividades portuárias no município; de diagnosticar dificuldades encontradas neste processo de

fiscalização, e; de identificar e elaborar alternativas administrativas e legais de otimização deste processo de fiscalização.

A coleta de dados diversos, tanto em documentos quanto nas entrevistas semi-estruturadas utilizados como instrumentos, permitiu alcançar dados interessantes e necessários tanto ao diagnóstico quanto à análise e à elaboração das recomendações, sendo que estas últimas aproveitaram os dados como importantes componentes à triangulação das diversas fontes (utilizando, também, a revisão teórica-empírica, experiência da mestranda e pesquisas acessórias realizadas), o que permitiu maior sustentação às afirmações.

Dados de contextualização e de crescimento de arrecadação ao longo do tempo, somados às teses e aos conhecimentos dos auditores fiscais, muitas vezes advindos da experiência, troca entre o grupo e prática, permitiram evidenciar resultados positivos de atuação do corpo técnico, assim como espaço para aprofundamento e aperfeiçoamento em fiscalizações e seus processos na complexa área que é a tributação municipal de operações portuárias.

Campo de aperfeiçoamento foi evidenciado na constatação de existência de níveis distintos de conhecimento entre os entrevistados, resultados alcançados, técnicas de fiscalização e experiências, teses, ambiente portuário dinâmico e complexo, necessidades de capacitação e atualização constantes e compartilhamento entre os entrevistados da importância em desempenhar da melhor forma possível a fiscalização em área tão essencial ao Município.

Através das entrevistas, percebeu-se, por exemplo, que existem tão poucas informações acerca do tema, que essa carência se apresenta na maneira como os auditores fiscais do Município de Paranaguá trabalham as informações: buscando-as com conhecidos, com outros colegas que já fiscalizaram situações semelhantes ou mesmo descobrindo as informações na prática, ao andar dos trabalhos, e criando novos conhecimentos.

Tamanha a complexidade do assunto, não foi de se estranhar que o sistema licitado pela municipalidade não apresente módulo que permita verificar com maiores detalhes a origem e os valores relacionados especificamente ao ISS proveniente dos serviços portuários. O mesmo se viu com relação à Prefeitura de Santos, realidade que, neste sentido, não difere da de Paranaguá.

A evidenciação dos processos fiscalizatórios do ISS dos serviços portuários, recursos, experiências e caminhos, foi permitida pelas informações coletadas nas entrevistas e apoio documental, e permitiu verificar pontos de partida de fiscalização e procedimentos comuns e atuações distintas no início do processo, assim como níveis de conhecimentos, de técnicas e de experiências dos entrevistados, além de teses específicas que norteiam os trabalhos de

fiscalização, algumas mais e outras menos difundidas entre os entrevistados, atendendo o objetivo específico 1.

Pela coleta, pode-se perceber que procedimentos outrora realizados, como análise de notas fiscais, foram perdendo espaço para a informatização. Se, anteriormente, eram nos documentos fiscais que se verificavam possíveis calçamentos de notas, por exemplo, as notas fiscais, em sua grande maioria eletrônicas hoje, e acessíveis diretamente do sistema, não necessariamente evidenciam atualmente reais discrepâncias entre montante devido e arrecadado – e, quando sim, são por motivos diversos (como pelos dados constantes nas notas). Como suporte, por óbvio, podem os documentos fiscais informarem, nas suas observações, descritivos das operações realizadas – um dos motivos pelos quais o sistema se apresenta como suporte na fiscalização. Ainda, podem evidenciar pagamentos integrais ou parciais de impostos devidos, apontar irregularidades como cobrança no local errado ou com alíquota errônea, ou darem pistas à fiscalização informando dados de navio e terceiros envolvidos.

Contas contábeis deixaram de ser facilmente encontradas, e novas contas surgiram. Novas formas de interação entre os atores se apresentam constantemente. A atualização de processo, nesse sentido, se dá com atenção maior a ferramentas como entendimento do livro razão, entradas e saídas de Caixa, despesas realizadas e receitas operacionais da DRE, e análise do imposto de renda – indicativos para uma fiscalização mais aprimorada, consoante as entrevistas. A atenção à mercadoria dá espaço para a atenção à contabilização dos serviços.

Sistemas informatizados foram alterados e trocados por outros, e as informações preexistentes foram disponibilizadas de outras formas, apresentando campo para possibilidade de uso mais estratégico dos sistemas. Alterações legislativas também se apresentaram nos últimos anos. Deve haver uma conscientização dos auditores fiscais para se encaminharem a uma nova forma de fiscalização, adaptada às novas situações. Esses novos processos podem ser construídos conjuntamente, nas reuniões e encontros sugeridos, e tendem a se aprimorar cada vez mais na medida em que espaços para discussão se apresentarem e formas de alcançar novos conhecimentos forem disponibilizadas. Investimentos em cursos e em informática são ações propostas que, se colocadas em prática, permitirão atualizações constantes, para acompanhar as mudanças do setor.

Por mais que não tenham sido cobrados em concurso público os conhecimentos referentes à fiscalização do setor portuário, esses se mostram extremamente necessários, principalmente quando considerados no contexto em que se inserem. Ignorá-los implicaria em abdicar um trabalho de qualidade na área de maior potencial arrecadatário do município, que

se apresenta, inclusive, em constante expansão – o que implica não somente na necessidade de aquisição quanto de atualização dos conhecimentos adquiridos.

A existência de referências internas como fonte de experiência e conhecimentos abre campo para que o compartilhamento de conhecimentos e teses dentro do órgão possa tanto capacitar quanto permitir melhorias do processo pela disseminação desse conhecimento.

As dificuldades apontadas nos processos fiscalizatórios pelos entrevistados permitiram, por sua vez, subsidiar a análise de informações que, somadas às demais fontes, levou ao atingimento do objetivo 2, inclusive quando reconhecidas as particularidades e os diferentes obstáculos apresentados nas atuações particulares de cada entrevistado.

Os processos focados em prevenção foram mencionados tanto no diagnóstico quanto na literatura. O encaminhamento de notificações para envio de relatórios de navios, como mencionado por E11, por exemplo, na entrevista, caminha no sentido de poder acompanhar mais de perto as empresas, e eventualmente ir corrigindo situações que se apresentem, sem ter que partir de um processo eminentemente fiscalizatório e punitivo. O recebimento de informações da autoridade portuária também seria uma ferramenta para atuação nesse sentido, assim como visitas mais frequentes ao Porto. Mudanças na nota fiscal dos operadores portuários, com maior detalhamento, poderiam impactar na relação entre contribuintes e Prefeitura, incentivando um maior cumprimento tributário.

A APPA, Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina, mencionou em estudo que prevê que o volume movimentado pelo Porto dobre até 2030 – e uma série de planejamentos e ações relativas à preparação para o futuro, além das já implementadas atualmente (APPA, 2018b). Isso significa pensar, também, em planejamento e ações voltadas para esse futuro no que diz respeito à fiscalização dessas atividades, cuja demanda tende conjuntamente a aumentar em quantidade e em complexidade.

Talvez pelo fato de os resultados alcançados pelo corpo fiscal do Município serem tão satisfatórios, as dificuldades são camufladas, e estes desafios podem não chamar a atenção de superiores hierárquicos e tomadores de decisão – o que toma ainda mais sentido quando ao encontro do enfoque de “oportunidade”, e não de “problema”, trazido à essa pesquisa. Os entrevistados demonstraram interesse no assunto e vontade de participar desse processo de mudança, e clamaram por investimentos e apoio do poder público para que possam desempenhar ainda melhor seu papel. Crê-se que as recomendações, inclusive de conscientização, tragam resultados positivos nesse sentido.

As sugestões dos próprios entrevistados sobre como melhorar o processo de fiscalização e como transpor dificuldades encontradas na consecução das atividades formaram importante fonte para formular cursos de ações voltados às intervenções, oportunizando possibilidades de aperfeiçoamento do processo, em atuações administrativas e legais, e subsidiando o atingimento do objetivo específico 3. As recomendações, tomadas neste contexto, visaram o aprimoramento dos processos de fiscalização, chamando a atenção à necessidade de atuações internas, externas e investimentos. Todas as ações foram particularmente pensadas no contexto em que se inserem, e tiveram apoio em diversas fontes, tanto de entrevistas, como documentais, de referencial teórico, de experiências de outras localidades e de experiência da própria mestrandia, trianguladas a fim de fornecer cursos de ação que atingissem o objetivo geral almejado pelo estudo, oportunizando proposta para o aperfeiçoamento dos processos de fiscalização tributária de ISS nas operações portuárias em Paranaguá – PR. Acredita-se que esse objetivo foi plenamente satisfeito no campo de recomendações e intervenções propostas e seus detalhamentos.

As conclusões apontam, conforme descrito, no sentido de a pesquisa ter alcançado todos os objetivos, tanto geral quanto específicos, gerando, ao final, oportunidades viáveis e ações personalizadas ao aprimoramento dos processos. Percebe-se, assim, pelo estudo realizado, coerência entre a metodologia, os achados e as intervenções propostas, bem como atingimento dos objetivos, possibilitando afirmar que o aperfeiçoamento desejado tanto é possível quanto viável, e que, caso ocorra, apresenta grande potencial transformador e coaduna com a perseguição de excelência no desempenho dos serviços públicos, sempre pautado na busca pela satisfação dos anseios coletivos.

Alcançando essas finalidades, esse estudo representa contribuições em diferentes vertentes complementares, como por exemplo as já citadas de contribuição acadêmica e científica em área de escassa produção, suprimindo a literatura em área pouco explorada, assim colaborando com a Academia tanto na produção técnica quanto na proposição de intervenções positivas em ambientes sociais e organizacionais, e de norteamento de estudos de otimização de fiscalização tributária em outros municípios brasileiros. Embora tenha como método o estudo de caso, voltado à realidade pesquisada, imagina-se que muitas das informações podem ser aproveitadas e implementadas, com as devidas particularidades, em outros contextos.

Além desses, são previstos benefícios, logicamente, ao ente público alvo com a pesquisa, no auxílio de aprimoramento de processos, aproximando-o da eficiência buscada e necessária ao serviço público, como também aos auditores fiscais, ao terem seus esforços

potencializados em processos que permitam que as atividades desempenhadas alcancem suas finalidades, e à sociedade, ao colher os frutos de um serviço público melhor desenvolvido e de melhor qualidade, auxiliando a justiça social.

Como recomendações de trabalhos futuros, sugerem-se os seguintes estudos:

- 1) Desenhar um sistema integrado do processo de fiscalização estudado, com orientações de rotinas e procedimentos, tomados num contexto mais amplo, que vislumbre transparência, planejamento e controle, dentre outros. Utilizar o conhecimento que está nas pessoas, nos funcionários mais experientes, nas referências teóricas, nos cursos eventualmente realizados e nas fiscalizações efetuadas. Auxiliar a criar essa literatura, tão escassa na área, e a impactar de forma mais sistêmica nos processos fiscalizatórios em análise;
- 2) Acompanhar a realidade de outros municípios com portos, os procedimentos e alíquotas utilizadas, as relações entre Prefeitura e Porto, e os eventuais esforços de fiscalização e compará-la com a realidade parnanguara. Verificar se, com base em outros contextos, seria possível realizar adaptações, sempre respeitando as particularidades de Paranaguá. Verificar se eventuais alterações já promovidas surtiram efeitos, positivos e negativos, quais foram, e quais poderiam ser reproduzidos.
- 3) Elaborar estudo relacionando o ISS do município e o crescimento do porto, a fim de evidenciar possíveis correlações, ou como eles se acompanham ou não; se existe defasagem e quais os fatores que impactam no tempo para que ações surtam efeitos na arrecadação, a fim de ampliar os conhecimentos da relação entre atuação do Porto e arrecadação de imposto sobre serviços à cidade.
- 4) Elaborar estudo que permita verificar a tendência do crescimento de arrecadação de ISS em Paranaguá, a fim de planejar ações do corpo técnico voltadas a lidar com essa realidade.

Com a realização dos estudos propostos, conclui-se que seria possível pensar o aprimoramento da fiscalização do ISS em operações portuárias em um contexto ainda mais amplo, permitindo, cada vez mais, que a atuação estatal alcance os resultados almejados pela população em seu papel de promotor dos direitos sociais e facilitador da existência digna de todos os seres.

REFERÊNCIAS

ABREU, Amanda Moreira de; TRINDADE, Milena da Paixão; SOUZA, Vitor do Nascimento. **Os aspectos da modernização do porto de Santos a partir da Lei 8.630 e o papel do OGMO na gestão de mão de obra do trabalho**. 2012. 84p. Trabalho de Conclusão de Curso (MBA em Gestão de Pessoas em ambiente portuário) - Universidade Santa Cecília.– Santos, São Paulo. Disponível em: <www.periodicos.usp.br/cpst/article/download/61618/64515>. Acesso em: 17 mai. 2018.

ABREU, Osmar Teixeira de. Processo decisório na administração pública brasileira e a gestão dos riscos. In: OLIVEIRA, Teresinha Rodrigues de; GONTIJO, Cynthia Rúbia Braga; SANTOS, Marlene Dária de Lima (Orgs.). **Diálogos sobre políticas públicas**. Belo Horizonte: Universidade do Estado de Minas Gerais: Faculdade de Políticas Públicas “Tancredo Neves”, 2008. (Série Coleção Institucional).

AEN (AGÊNCIA ESTADUAL DE NOTÍCIAS DO PARANÁ). **Porto contribui para crescimento econômico e social de Paranaguá**. Curitiba, 2017. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=92248&tit=Porto-contribui-para-crescimento-economico-e-social-de-Paranagua>> . Acesso em: 31 mai. 2018.

AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. **Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus**. Brasília, 1998. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1001.pdf> . Acesso em: 07 mai. 2018.

AGRIPINO, Osvaldo. **Reajuste do ISS no serviço portuário e antídotos para o THC**. Portogente. Santos, abr. 2017. Disponível em: <[HTTPS://portogente.com.br/noticias/transporte-logistica/98759-reajuste-do-iss-no-servico-portuario-e-antidotos-para-o-thc](https://portogente.com.br/noticias/transporte-logistica/98759-reajuste-do-iss-no-servico-portuario-e-antidotos-para-o-thc)> . Acesso em: 07 mai. 2018.

ALABARCE, Marcio Roberto. A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). P.313-351.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

ALISSA, Walid et al. An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. **Accounting, Organizations and Society** V. 39, i. 7, 1 Oct. 2014, P. 495-510. Disponível em:

<<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368214000579>>. Acesso em: 31 mai. 2018.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, North Holland Publishing Company, Noruega, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf> . Acesso em: 31 mai. 2018.

ALMEIDA, Danielle Guimarães de. **Um estudo sobre a arrecadação de impostos pelo município de Paço do Lumiar**: uma abordagem sobre tributos municipais. 2009. 42p. Monografia (Especialização em Planejamento Tributário, Gestão, Auditoria Tributária com Docência Superior) – Universidade Tuiuti Paraná (UTP). Instituto Brasil Extensão e Pós-Graduação (IBEP). São Luis. Disponível em: <tcconline.utp.br/?p=28111> . Acesso em: 31 mai. 2018.

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

ALVES, Thiago Carneiro; COSTA, Thiago Durante da. Parecer. In: FENAFISCO (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital). **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária**: pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008. P. 19-44.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANSELMO, Marcio Adriano. Critério material do ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário**: impostos municipais e contribuições. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). P. 391-430.

ANTAQ (AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS). **Estatístico aquaviário**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://web.antaq.gov.br/Anuario/>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

ANTAQ (AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS). **Glossário**. 2011. Disponível em: <http://www.transportes.gov.br/images/GLOSSARIO/Glossario_ANTAQ_marco_2011.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2019.

ANTAQ (AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS). **Informações Geográficas**. Mapas. Brasília, 2016. Disponível em: <http://web.antaq.gov.br/Portal/Informacoes_Geograficas_Mapas.asp>. Acesso em: 1 jul. 2018.

ANTAQ (AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS).. **Instalações portuárias brasileiras**. Brasília, 2019. Disponível em < <http://portal.antaq.gov.br/wp-content/uploads/2019/03/Mapa4.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

ANTONINA. **Secretaria Municipal de Finanças**. 2019. Disponível em: <<http://antonina.pr.gov.br/secretariaView/?id=6>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Administração dos portos de Paranaguá e Antonina**. Paranaguá, 2018a. Disponível em: <<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/>>. Acesso em: 18 mai. 2018.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Caderno de Resultados**. Relatório de Gestão da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA) 2011-2017. Paranaguá, 2018b. Disponível em: <[Ahttp://www.portosdoparana.pr.gov.br/arquivos/File/Caderno_resultados_APPA_2018__1.pdf](http://www.portosdoparana.pr.gov.br/arquivos/File/Caderno_resultados_APPA_2018__1.pdf)> . Acesso em: 01 mar. 2019.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Dicionário básico portuário**. 3. ed. Paranaguá, 2016. Disponível em: <<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/arquivos/File/APDICIONARIO.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Line up**. Paranaguá, 2018c. Disponível em: <<http://www.appaweb.appa.pr.gov.br/appaweb/pesquisa.aspx?WCI=relEmitirLineUp>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Normas de pré-qualificação de operadores portuários dos Portos de Paranaguá e Antonina**. Anexo da Deliberação nº. 007/2010-CAP/PGUA (23/09/2010). Paraná, 2010. Disponível em: <<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/arquivos/File/normasoperadoresportuarios2.pdf>>. Acesso em: 31 jan. 2019.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Porto de Paranaguá e Prefeitura debatem melhorias na cidade**. Notícia. 15 fev. 2019. Disponível em: <<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=1900&tit=Porto-de-Paranaguá-e-prefeitura-debatem-melhorias-na-cidade->>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Porto de Paranaguá fecha 2017 com volume histórico de cargas**. Notícia. 09 jan. 2018. Paranaguá, 2018d. Disponível em:

<<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=1780&tit=Porto-de-Paranagua-fecha-2017-com-volume-historico-de-cargas->>. Acesso em: 18 mai. 2018.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Porto de Paranaguá quebra recorde histórico e supera 52 milhões de toneladas movimentadas em 2018**. Notícia. 28 dez. 2018. Paranaguá, 2018e. Disponível em: <<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=1878>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). Tabela de Tarifas. **Ordem de Serviço n. 085-18**. Paraná, 2018f. Disponível em: <<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=347>> . Acesso em: 08 fev. 2019.

ARAÚJO, Francisco Humberto Castelo Branco. **Sistema portuário brasileiro: evolução e desafios**. 2013a. 66p. Trabalho de conclusão de Curso (Especialização em Engenharia e Gestão Portuária) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis/SC, 2013a. Disponível em: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/home-1/estudos-e-pesquisas/tcc/francisco-humberto-castelo-branco-araujo.pdf>> . Acesso em: 23 abr. 2018.

ARAÚJO, Silvia Maria de. Da precarização do trabalhador portuário avulso a uma teoria da precariedade do trabalho. **Revista Sociedade e Estado**, Brasília, v. 28, n. 3, p.565-586, set./dez. 2013b. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/se/v28n3/a06v28n3.pdf>> . Acesso em: 17 mai. 2018.

ARAÚJO NETO, Pedro Lopes; SILVA, José Dionísio Gomes da. Considerações sobre a contribuição da contabilidade para a administração tributária. **Revista Ambiente Contábil**, UFRN, Natal, v. 1. n. 1, p. 22 – 36, janeiro/abril 2009. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5574/4520>>. Acesso em: 25 mai. 2018.

AZ SOLUTIO. **Prefeitura de Santos amplia arrecadação portuária**. Santos, 2013. Disponível em: <<HTTP://www.azsolutio.com.br/?p=1545>>. Acesso em 07 mai. 2018.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Parecer. In: FENAFISCO (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital). **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária: pareceres**. Brasília: FENAFISCO, 2008. P. 71-114.

BAILARDI, Catielle Fagundes; PETRI; Murilo; ROSA, Priscila Alano. O contador como colaborador da conscientização tributária. **Revista Ambiente Contábil**, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Rio Grande do Norte, v. 7, n.1, p. 18-34. jan./jun. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5029>>. Acesso em: 21 mai. 2018.

BALBINO, Fernanda. **Despachos aduaneiros, transporte de cargas e serviços de manutenção continuarão pagando 3% do imposto, diz prefeito de Santos**. SINDAMAR. Notícia. 28 nov. 2017. Santos, 2017. Disponível em: <[HTTP://www.sindamar.com.br/?p=6748](http://www.sindamar.com.br/?p=6748)>. Acesso em: 12 abr. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e complet. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis : Fundação Boiteux, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

BARRETO, Aires F. Imposto sobre serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 997-1010.

BATISTA JÚNIOR, Paulo Nogueira. Fiscalização tributária no Brasil: Uma perspectiva macroeconômica. In: **Textos para discussão**. Série Economia de Empresas. N. 84, fev. 2000. Universidade de São Paulo. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Escola de Administração de Empresas de São Paulo. Disponível em: <<http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

BELO, Manoel Alexandre Cavalcante. Parecer. In: FENAFISCO (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital). **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária: pareceres**. Brasília: FENAFISCO, 2008. P.45-58.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade # Finanças** - USP, São Paulo, n. 29, p. 55 - 67, maio/ago. 2002. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n29/v13n29a04.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BIFANO, Elidie Palma. Medidas de combate ao planejamento tributário e à evasão fiscal.. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). P.383-411.

BOBBIO, Norberto. Democracia e Igualdade. In: **Liberalismo e democracia**. São Paulo: Ed. Brasiliense, 1997. Cap. 7, p. 37-41.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Portal da Legislação. Brasília, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de

direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Portal da**

Legislação. Brasília, 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)

[lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 29 mai. 2018.

BRASIL. Lei 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. **Portal**

da Legislação. Brasília, 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária,

econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Portal da Legislação**.

Brasília, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>.

Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. Lei 8.630, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre o regime jurídico da exploração dos portos organizados e das instalações portuárias e dá outras providências. (LEI DOS

PORTOS). **Portal da Legislação**. Brasília, 1993. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18630.htm>. Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Portal da Legislação**.

Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> .

Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. Lei 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária

Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003,

8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1o

de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis

nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho

de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras

providências. **Portal da Legislação**. Brasília, 2007. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm#art9>. Acesso em: 29 mar. 2019.

BRASIL. Lei 12.815, de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias e sobre as atividades desempenhadas pelos operadores portuários; altera as Leis nos 5.025, de 10 de junho de 1966, 10.233, de 5 de junho de 2001, 10.683, de 28 de maio de 2003, 9.719, de 27 de novembro de 1998, e 8.213, de 24 de julho de 1991; revoga as Leis nos 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, e 11.610, de 12 de dezembro de 2007, e dispositivos das Leis nos 11.314, de 3 de julho de 2006, e 11.518, de 5 de setembro de 2007; e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112815.htm>. Acesso em: 23 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em: 4 jun. 2018.

BRASIL. Lei Complementar 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. **Portal da Legislação**. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Portal da Legislação**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 08 mai. 2018.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAMARGO, Aspásia Brasileiro Alcântara. Atualidade do federalismo: tendências internacionais e a experiência brasileira. In: VERGARA, Sylvia Constant; CORREA, Vera Lúcia de Almeida (Orgs.). **Propostas para uma gestão pública municipal efetiva**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 188p. p. 39-46.

CAMPANHA, Alexssandro. A auditoria tributária como instrumento otimizador da receita própria municipal: a experiência do município de Vitória da Conquista. **Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas**, Vitória da Conquista, Bahia, n. 9. p. 81-108, 2010. Disponível em: <<http://periodicos.uesb.br/index.php/cadernosdeciencias/article/view/881/888>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

CAMPELLO, Carlos Alberto G. Barreto. **Eficiência municipal**: um estudo no estado de São Paulo. 2003. 205p. Tese (doutorado) – Universidade de São Paulo. Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade. São Paulo, 2003. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-30112005-104119/pt-br.php>>. Acesso em: 08 mai. 2018.

CAMPOS, Ildinei; CRUZ, Juliana Gordiano da; STAVIS, Alexandre Augusto. Origens do ISS em Londrina: análise do crescimento da arrecadação entre 2009 e 2010. **Inesul**: v.14, n.2, p.4-14, ago. 2010. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_16_1330027198.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2018.

CARNELUTTI, Francisco (1879-1965). **Como nasce o direito**. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder cultura Jurídica. 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 782-803.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARAVACA, Alberto. Causa da ineficiência dos fiscos municipais. **Conteúdo Jurídico**, Brasília - DF: 19 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,causas-daineficiencia-dos-fiscos-municipais,47074.html>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

CARVALHO, Daniela Moreira de; PRÉVOT, Frédéric; MACHADO, João Armando Dessimon. O uso da teoria da visão baseada em recursos em propriedades rurais: uma revisão sistemática da literatura. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo - RAUSP.**, São Paulo, v.49, n.3, p.506-518, jul./ago./set. 2014. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/rausp/v49n3/a06v49n3.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. **Processo Tributário**. Teoria e Prática. 8. Ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

CFC (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE). Norma brasileira de contabilidade – NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os

objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. **Resoluções e ementas do CFC**. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))>. Acesso em: 19 jun. 2018.

CHANG, Otto H.; NICHOLS, Donald R.; SCHULTZ, Joseph J. Taxpayers attitudes toward tax audit risk. **Journal of Economic Psychology**, North-Holland Publishing Company, Noruega, v. 8, n.3, p. 299-309, set. 1987. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0167487087900250>>. Acesso em: 25 mai. 2018.

CIDESPORT (CONGRESSO INTERNACIONAL DE DESEMPENHO PORTUÁRIO). **Evento**. Florianópolis, 2018. Disponível em: <<http://www.cidesport.com.br/br/node/1743>> . Acesso em: 13 jun. 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Parecer. In: FENAFISCO (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital). **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária**: pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008. P. 115-181.

COMPARA BRASIL. **Municípios**. Consultar um Município. Paraná. Paranaguá. Tributos. Preços Correntes. 01/2010 a 12/2017. Disponível em: <<http://comparabrasil.com/municipios/paginas/modulo1.aspx>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

CONFAZ (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA). Ministério da Fazenda. **Diretrizes e recomendações técnicas para o aperfeiçoamento da gestão fiscal dos estados brasileiros**. Brasília, 2014. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/arquivo-manuais/DiretrizeseRecomendacoes.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2018.

COSTA, Adilson Cunha. Racionalização e modernização da administração tributária: um estudo no setor de fiscalização do ISS no município de Florianópolis. **Congresso Adm 2017**, Ponta Grossa, Paraná, 2017, p.1-12, 25 a 29 set./2017. Disponível em: <www.admpg.com.br/2017/down.php?id=2608&q=1>. Acesso em: 28 abr. 2018.

CREPALDI, Sívio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CURY, Samia Vera. **Fiscalização tributária**: um estudo de caso no setor de fiscalização do ISSQN do município de Novo Hamburgo – RS. 2013. 59p. Monografia (Curso de Especialização do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública) – Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), Novo Hamburgo. Disponível em: <repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/228/Cury_Samia_Vera.pdf?sequence=1>. Acesso em: 28 abr. 2018.

DIAS, Marcelo; BECKER, Karin. Identificação de candidatos à fiscalização por evasão do tributo ISS. Conference paper. **5th Symposium on Knowledge Discovery, Mining and Learning**, KDMILE 2017, Uberlândia, MG, Brasil, p.1-8, jan. 2017. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/320137439_Identificacao_de_Candidatos_a_Fiscalizacao_por_Evasao_do_Tributo_ISS>. Acesso em: 1 abr. 2018.

DOWBOR, L. Governabilidade: o deslocamento do poder. As frágeis ferramentas de regulação. In: **A reprodução social. Propostas para uma gestão descentralizada**. Petrópolis: Vozes, 1998. pp.79-95. (D) pp.47-90 (D)

ENAP (ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA). **Gestão tributária municipal**. Orçamento e finanças. 2019. Disponível em: <<https://www.escolavirtual.gov.br/curso/125>>. Acesso em: 09 fev. 2019.

FAUST, Andre. 25 milhões de fiscais. **Revista Exame**. São Paulo, 16 out. 2010. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/brasil/25-milhoes-fiscais-542400/3/>>. Acesso em: 31 mai. 2018.

FELIPE JÚNIOR, Nelson Fernandes. O setor portuário e marítimo brasileiro: avanços e limitações. **Geofronter**, Universidade Estadual do Mato Grosso do Sul, Campo Grande, n. 1, v. 1, p. 67-87, jul./dez. 2015. Disponível em: <<https://periodicosonline.uems.br/index.php/GEOF/article/view/819>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

FERREIRA, Maria das Graças; KANAANE, Solange; SEVERINO, Fátima Regina Giannasi. Aspectos comportamentais na gestão de pessoas. In: KANAANE, Roberto; FIEL FILHO, Alécio; FERREIRA, Maria das Graças (Orgs.). **Gestão pública**: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas. São Paulo: Atlas, 2010. P. 73-98.

FGV (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS); TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO). **Relatório sobre Fiscalização da Regulação Econômico-Financeira**: Setor Portuário – Produto 3. Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo da Regulação do Tribunal de Contas da União – SEFID. Brasília/DF, 21 ago. 2006.

FOLLONI; André; DIB, Natalia Brasil. Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v.7, n.3, p.323-333, set./dez. 2015. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2015.73.11/5028>>. Acesso em: 07 mai. 2018.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. 2ª ed. atual. rev. ampl. Editora Juruá: Curitiba, 2012.

FREITAS, José Valter Gonçalves de. **Um estudo sobre a importância para os municípios brasileiros quanto à cobrança do ISSQN**. 2012. 59p. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública Municipal) - Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/13160>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

GIL, Maria das Graças da Costa. **Análise do programa de modernização da administração tributária no âmbito da SEMEF de MANAUS/AM**. 2002. 139p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Administração. Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/84321>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

GODOY, Amalia Maria Goldberg. Inovações tecnológicas e a formação do mercado de trabalho periférico em Paranaguá. **Revista de Ciência e Tecnologia Política e Gestão para a Periferia (RECITEC)**, Fundação Joaquim Nabuco, Recife, v.6, n.1, p. 54-81, 2002. Disponível em: <<https://inovasmtp.webnode.com.br/news/inova%C3%A7%C3%B5es-tecnologicas-e-a-forma%C3%A7%C3%A3o-do-mercado-de-trabalho-periferico-de-paranagua/>>. Acesso em: 21 mai. 2018.

GODOY, Amalia Maria Goldberg. Reestruturação Produtiva e Polarização do Mercado de Trabalho em Paranaguá – PR. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, IPARDES, Curitiba, n. 99, p. 5-25, jul.dez. 2000. Disponível em: <<http://www.ipardes.pr.gov.br/ojs/index.php/revistaparanaense/article/view/231>>. Acesso em: 31 jan. 2019.

GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. **Revista Digital ESAPERGS**, Escola Superior de Advocacia Pública da Associação dos Procuradores do Estado do Rio Grande do Sul (ESAPERGS), Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMA_Z.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2018.

GONÇALVES, Anderson. *Gazeta do Povo*. **A riqueza ilhada no Porto de Paranaguá**. 04 out. 2011. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/vida-e-cidadania/especiais/retratos-parana-a-riqueza-ilhada-no-porto-de-paranagua-9hciw5yddx6079x7kfk1hx6by/>>. Acesso em: 31 out. 2018.

GOOGLE MAPS. Dados Cartográficos. Paranaguá, PR. 2018. Disponível em: <<https://www.google.com/maps/place/Paranagu%C3%A1,+PR,+Brasil/@-25.5541634,-48.6126993,12z/data=!4m5!3m4!1s0x94db9a9f47a5c1d3:0xcb6eebd1d18fb8e1!8m2!3d-25.5148826!4d-48.5225655?hl=pt-BR>>. Acesso em: 31 out. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012. 540p. p. 277-284.

GRZYBOVSKI, Denize; KAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, set./out. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

GUIA LOG. **Dicionário de logística**. 2019. Disponível em: <<http://www.guiaolog.com.br/dicionarioe-h.htm>>. Acesso em: 09 fev. 2019.

IBGE (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA). **Cidades**. 2018. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/paranagua/panorama>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

IBPT (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO). **Custos Portuários aumentaram mais de 27% em dólar nos últimos 4 anos, no Brasil**. Curitiba, 2013. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/1181/Custos-Portuarios-aumentaram-mais-de-27-em-dolar-nos-ultimos-4-anos-no-Brasil>>. Acesso em: 31 mai. 2018.

IBPT (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO). **t.IVAT – Índice de variação da arrecadação tributária**. Curitiba, 2011. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/59/IBPTPublicaNovoIndiceDeMedicaoEconomicomica.pdf>>. Acesso em: 09 mai. 2018.

IPM SISTEMAS. **Prefeitura Municipal de Paranaguá: Gerenciamento de Indicadores**. Indicador Padrão de Gestão. Tributos Mais Arrecadados. Paranaguá, 2017a.

IPM SISTEMAS. **Prefeitura Municipal de Paranaguá: Relatório de Maiores Receitas por Itens da Lista de Serviço. Prestado, Tomado, Eventual Prestado, Eventual Tomado.** Competência: de 01/2015 até 12/2017. Paranaguá, 2017b.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário.** 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

KAPPEL, Raimundo F. Portos brasileiros: novo desafio para a sociedade. Do Sertão olhando o mar, cultura e ciência. Sociedade Brasileira para o progresso da Ciência (SBPC). **57ª reunião da SBPC.** Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2005. Disponível em: <http://www.sbpcnet.org.br/livro/57ra/programas/CONF_SIMP/textos/raimundokappel.htm>. Acesso em: 02 mai. 2018.

KORFF, Eurico. Finanças públicas municipais. In: **Revista de Administração de empresas,** Rio de Janeiro, ano 1, v.17, n. 5, p. 7-41, set./out. 1977. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v17n5/v17n5a01.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira et al. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS. **Revista Contabilidade Financeira,** USP, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 203-224, mai./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v22n56/v22n56a06.pdf>>. Acesso em: 31 mai. 2018.

LEITE, Luana Priscilla Carreiro Varão. **O Sistema tributário brasileiro: análise da sonegação fiscal nas empresas brasileiras.** 2011. 89p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio Econômico, Curso de Ciências Econômicas. Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/121228>> . Acesso em: 18 mai. 2018.

LOG WEB. **Eleita a diretoria da ABMP – Associação Brasileira dos Municípios Portuários.** Conteúdo. 6 abr. 2005. Disponível em: <<http://www.logweb.com.br/eleita-a-diretoria-da-abmp-associacao-brasileira-dos-municipios-portuarios/>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

LOTUS LOGÍSTICA. **O que é paletização e qual a sua importância?** Notícia. 28 mai. 2018. Disponível em: <<https://www.lotuslogistica.com/armazenagem/o-que-e-paletizacao-qual-importancia/>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

MACHADO, Edson Moraes de. **A questão portuária nacional: o caso do Estado do Espírito Santo.** 2016. 196p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Geografia, Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/168080>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACIEL, Everardo. Tópicos de administração tributária. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). P. 352-382.

MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Administração pública**, tomo 1. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MAGRI, Soraia Oliveira; ALMEIDA, Denilson Afonso de. As inovações tecnológicas no escoamento de produtos granéis no Porto de Paranaguá. **Revista Factus de Administração e Gestão (REFAG)**, v.1, n.2. Uberaba, Minas Gerais, 2017. Disponível em: <<http://publicacoes.factus.edu.br/index.php/administracao/article/view/135>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

MALLAS, Danny. **Os portos brasileiros na globalização: uma nova geografia portuária?** Observatório Geográfico de América Latina, México, 2009. Disponível em: <<http://www.observatoriogeograficoamericalatina.org.mx/egal12/Geografiasocioeconomica/Geografiadeltransporte/17.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

MARCHETTI, Dalmo dos Santos; PASTORI, Antonio. Dimensionamento do potencial de investimentos para o setor portuário. In: **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 24, p. 3-33, set. 2006. Disponível em: <<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/2425>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JÚNIOR, Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília, 2010.

MARINHA DO BRASIL. **Ensino Profissional Marítimo**. 2019. Disponível em: <<https://www.marinha.mil.br/cppr/epm>>. Acesso em: 10 fev. 2019.

MARQUES, Marcos Silva Moreira. **Eficiência na arrecadação de impostos e contribuições federais: uma abordagem com o uso de fronteiras estocásticas**. 2008. 65p. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Departamento de Economia. Brasília. Disponível em:

<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5278/1/2008_MarcosSilvaMoreiraMarques.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2018.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito Fiscal**. 10. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

MARTINS, Patrick Figueiredo. **Funcionamento do processo de fiscalização do ISS do município de Palhoça**. 2016. 43p. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia de Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências Contábeis. Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/172495>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASSARDI, Wellington de Oliveira; ABRANTES, Luiz Antonio. Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. **Revista de Gestão - REGE**, Universidade de São Paulo, São Paulo – SP, Brasil, v. 22, n. 3, p. 295-313, jul./set. 2015. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rege/article/view/111466>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

MATTOZO, João Geraldo Orzenn. **A gestão do armazenamento de granéis sólidos no Porto de Paranaguá**. 2006. 99p. Monografia (MBA Portos e Logística Empresarial) – Universidade Católica de Santos (UNISANTOS). Paranaguá. Disponível em: <https://www.dpc.mar.mil.br/sites/default/files/sepm/portuarios/monografias/Gestao_Armazenamento_Graneis.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 13. ed. atual. por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 ed. rev. e atual. de conformidade com as Emendas Constitucionais nº 45/04 e 47/05, Lei Complementar nº 118/05 e Medida Provisória nº 258/05. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; HOLANDA, Marcus Mauricius. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. **Seqüência (Florianópolis)**, n. 74, p. 207-232, dez. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n74/0101-9562-seq-74-00207.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

MESQUITA, Patricia Laurentino de. Sistema Portuário Nacional. **Informes da Secretaria dos Portos**. Assuntos. Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/assuntos-1/sistema-portuario-nacional>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento**. Apresentação elaborada para o Seminário “O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções”, da FIESP. São Paulo, 3 dez. 2014. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/apresentacoes-do-debate-o-aumento-do-contencioso-tributario-causas-e-solucoes/attachment/apresentacao-lorreine/>>. Acesso: 29 jun. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga Tributária no Brasil 2017**. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Brasília, Novembro de 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2018.

MINISTÉRIO DO TRABALHO. **Escola do trabalhador**. Cursos. Rotinas e processos de gestão financeira. Demonstrações contábeis e sua análise. 2019. Disponível em: <<http://www.escoladotrabalhador.gov.br/cursos/demonstracoes-contabeis-e-sua-analise/>>. Acesso em: 09 fev. 2019.

MIRANDA, Antonio Jose Areias. **O combate à fraude e evasão fiscais: a atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos**. 2013. 76p. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Politécnico do Porto. Disponível em: <recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2011/1/DM_AntonioMiranda_2013.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2018.

MOLEDO, Eliane. Um estudo sobre a geração de receita tributária visando ao desenvolvimento econômico. In: VERGARA, Sylvia Constant; CORREA, Vera Lúcia de Almeida (Orgs.). **Propostas para uma gestão pública municipal efetiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 188p. P. 167-187.

MONIÉ, Frédéric; VIDAL, Soraia Maria do S. C. Cidades, portos e cidades portuárias na era da integração produtiva. **Revista de Administração Pública**, v.40, n.6, 975-995., nov./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/%0D/rap/v40n6/03.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

MONTEIRO, Sheilane Tatiane Mendes. **Análise do potencial arrecadatório do ISSQN no município de Maracanaú**. 2012. 53p. Dissertação (Mestrado profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará. Curso de Pós-Graduação em Economia (CAEN), Fortaleza. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/6389>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. As atividades da indústria gráfica diante do sistema tributário nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). P. 237-250.

NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012. 540p. P. 251-258.

NASCIMENTO, Jair Roberto do. **Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via internet nos resultados da arrecadação tributária de municípios do estado de São Paulo**. 2010. 160p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10122010-151137/pt-br.php>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

NASCIMENTO, Luiz Marcos Rosas do. **Programa de modernização da administração tributária: o caso da Secretaria de Finanças da Prefeitura do Recife**. 2004. 123p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Agência de Desenvolvimento do Nordeste. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD. Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste – MPANE. Recife. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/7805>>. Acesso em: 08 mai. 2018.

NEU, Márcia Fernandes Rosa. **Os portos do sul do Brasil: da formação ao século XXI**. Tese. Universidade de São Paulo. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas. Departamento de Geografia. Programa de pós-graduação em Geografia Humana. São Paulo, 2009. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8136/tde-09122009-101131/publico/MARCIA_FERNANDES_ROSA_NEU.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2019.

NOGUEIRA, Carlos André Soares. Normas jurídicas e decadência no lançamento por homologação. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 166-188, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal/view>>. Acesso em: 09 mai. 2018.

NUNES, Allan Titonelli. Aumentar a tributação não é a melhor opção para gerar receitas. **Revista Jurídica Consulex**, ano XX, n. 465, p. 58-59, 1. Jun./2016. Disponível em: <http://www.academia.edu/27025326/Consulex_n._466_-_Decis%C3%A3o_do_Min._Celso_de_Mello_na_ADI_3.396_possibilidade_de_recurso_conta_decis%C3%A3o_que_nega_ingresso_de_amicus_curiae_e_a_quest%C3%A3o_da_representatividade_e_abertura_do_dilog_no_controle_de_constitucionalidade>. Acesso em: 18 mai. 2018.

OECD (ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT). **Members and partners**. Paris, 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 4 jun. 2018.

OECD (ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT) et al. **Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2015**. The LAC Fiscal Initiative. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/tax-global/the-lac-fiscal-initiative.htm>>. Acesso em: 4 jun. 2018.

OLIVEIRA, Hedy Cesar de. **Fluxograma de processos de fiscalização tributária**. 2011.

OLIVEIRA, Margarida Isabel Melo de. **A auditoria tributária e a detecção de comportamento evasivo**. 2012. 85p. Dissertação (Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro. Disponível em: <<https://ria.ua.pt/bitstream/10773/10984/1/disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 7 jun. 2018.

OZAKI, Marcos Takao. **A otimização da tributação dos serviços abrangidos pelo ISS: uma análise de sua eficiência econômica e administrativa, com aplicações para o município de São Paulo**. 2003. 150p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2411?show=full>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

PAIVA, Valfredo. **Tributação, arrecadação e política fiscal – um estudo de caso: o Programa de modernização da administração tributária do município de Vitória**. 2005. 144p. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Curso de Ciências Contábeis. Vitória. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Dissertacao%20Valfredo.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2018.

PANTOJA; Gabriela S.; PENALOZA, Rodrigo S.. Tax evasion under behavioral structures. **Economía**, ANPEC (Associação Nacional de Centros de Pós-Graduação em Economia), Niterói, v.15, edição 1, jan./abr. 2014, p. 30-40. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1517758014000034>>. Acesso em: 31 mai. 2018.

PARANAGUÁ. A Cidade. História. Paranaguá, 2018a. Disponível em: <<http://www.paranagua.pr.gov.br/conteudo/a-cidade/historia>>. Acesso em: 31 out. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 06, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre o sistema tributário do Município de Paranaguá – PR, e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2000. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2000/1/6/lei-complementar-n-6-2000-dispoe-sobre-o-sistema-tributario-do-municipio-de-paranagua-pr-e-da-outras-providencias?q=06>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 19, de 15 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência do Município e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2003. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2003/2/19/lei-complementar-n-19-2003-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-de-competencia-do-municipio-e-da-outras-providencias?q=19>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar n. 46, de 11 de maio de 2006. Dispõe sobre o regime jurídico estatutário dos servidores do município de Paranaguá, suas autarquias e fundações públicas. **Leis municipais.** Paranaguá, 2006. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2006/5/46/lei-complementar-n-46-2006-dispoe-sobre-o-regime-juridico-estatutario-dos-servidores-do-municipio-de-paranagua-suas-autarquias-e-fundacoes-publicas?q=46>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PARANAGUÁ. Lei Complementar n. 48, de 29 de junho de 2006. Institui plano de carreira, cargos e vencimentos do pessoal do poder executivo do município de Paranaguá e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2006. Disponível em <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2006/5/48/lei-complementar-n-48-2006-institui-plano-de-carreira-cargos-e-vencimentos-do-pessoal-do-poder-executivo-do-municipio-de-paranagua-e-da-outras-providencias?q=48>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 99, de 18 de dezembro de 2008. Estabelece o procedimento e o processo administrativo tributário e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2008. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2008/10/99/lei-complementar-n-99-2008-estabelece-o-procedimento-e-o-processo-administrativo-tributario-e-da-outras-providencias?q=99>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 110, de 18 de dezembro de 2009. Dispõe sobre as normas relativas ao imposto sobre serviços de qualquer natureza ISSQN e taxas municipais, acrescentando e alterando dispositivos na Lei Complementar n. 06, de 21 de dezembro de 2000, Código Tributário Municipal, e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2009a. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2009/11/110/lei-complementar-n-110-2009-dispoe-sobre-as-normas-relativas-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-taxas-municipais-acrescentando-e-alterando-dispositivos-na-lei-complementar-n-06-de-21-de-dezembro-de-2000-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias?q=110>>. Acesso em: 08 mai. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 111, de 18 de dezembro de 2009. Dispõe sobre valores e alíquotas de tributos e sobre as condições para os respectivos pagamentos no exercício de 2010, do Município de Paranaguá. **Leis municipais.** Paranaguá, 2009b. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2009/12/111/lei-complementar-n-111-2009-dispoe-sobre-valores-e-aliquotas-de-tributos-e-sobre-as-condicoes-para-os-respectivos-pagamentos-no-exercicio-de-2010-do-municipio-de-paranagua?q=111>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 147, de 20 de dezembro de 2012. Institui a taxa de embarque de passageiros, e altera os anexos da Lei Complementar n. 111/2009. **Leis municipais.** Paranaguá, 2012a. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2012/15/147/lei-complementar-n-147-2012-institui-a-taxa-de-embarque-de-passageiros-e-altera-os-anexos-da-lei-complementar-n-111-2009?q=147>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar n. 134, de 23 de dezembro de 2011. Cria, na estrutura administrativa do Poder Executivo do Município de Paranaguá, o cargo efetivo de auditor fiscal da fazenda municipal, altera a nomenclatura do cargo de fiscal da receita tributária e dispositivos da Lei Complementar n. 0482006, e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2011. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2011/14/134/lei-complementar-n-134-2011-cria-na-estrutura-administrativa-do-poder-executivo-do-municipio-de-paranagua-o-cargo-efetivo-de-auditor-fiscal-da-fazenda-municipal-altera-a-nomenclatura-do-cargo-de-fiscal-da-receita-tributaria-e-dispositivos-da-lei-complementar-n-048-2006-e-da-outras-providencias?q=134>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PARANAGUÁ. Lei Complementar n. 148, de 26 de dezembro de 2012. Altera o anexo II da Lei 134/2011 e cria o regime de trabalho diferenciado – RTD. **Leis municipais.** Paranaguá, 2012b. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2012/15/148/lei-complementar-n-148-2012-altera-o-anexo-ii-da-lei-134-2011-e-cria-a-o-regime-de-trabalho-diferenciado-rtd?q=148>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PARANAGUÁ. Lei Complementar n. 186, de 22 de dezembro de 2015. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 134, de 23 de dezembro de 2011, e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2015. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2015/19/186/lei-complementar-n-186-2015-altera-dispositivos-da-lei-complementar-n-134-de-23-de-dezembro-de-2011-e-da-outras-providencias?q=186>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 208, de 22 de dezembro de 2017. Altera a Lei Complementar n. 110, de 18 de dezembro de 2009, que dispõe sobre as normas relativas ao imposto sobre serviços de qualquer natureza ISSQN e taxas municipais, acrescentando e alterando dispositivos na Lei Complementar n. 06, de 21 de dezembro de 2000, Código Tributário Municipal, e dá outras providências. **Leis municipais.** Paranaguá, 2017a. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2017/21/208/lei-complementar-n-208-2017-altera-a-lei-complementar-n-110->

de-18-de-dezembro-de-2009-que-dispoe-sobre-as-normas-relativas-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-taxas-municipais-acrescentando-e-alterando-dispositivos-na-lei-complementar-n-6-de-21-de-dezembro-de-2000-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias?q=208>. Acesso em: 08 mai. 2018.

PARANAGUÁ. Lei Complementar 209, de 22 de dezembro de 2017. Altera a Lei Complementar nº 147, de 20 de dezembro de 2012, que Institui a Taxa de Embarque de Passageiros, e altera os Anexos da Lei Complementar nº 111/2009. **Leis municipais.** Paranaguá, 2017b. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2017/21/209/lei-complementar-n-209-2017-altera-a-lei-complementar-n-147-de-20-de-dezembro-de-2012-que-institui-a-taxa-de-embarque-de-passageiros-e-altera-os-anexos-da-lei-complementar-n-111-2009?q=209>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. **Lei Complementar. n. 221, de 27 de dezembro de 2018.** Altera a Lei Complementar n. 99, de 18 de dezembro de 2018, que estabelece o procedimento e o processo administrativo tributário e dá outras providências. Paranaguá, 2018c.

PARANAGUÁ. Lei n. 1902, de 6 de novembro de 1995. Estabelece a redução na base de cálculo do imposto sobre serviços. **Leis municipais.** Paranaguá, 1995. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-ordinaria/1995/191/1902/lei-ordinaria-n-1902-1995-estabelece-a-reducao-na-base-de-calculo-do-imposto-sobre-servicos?q=1902>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. Lei n. 2628, de 24 de outubro de 2005. Revoga a Lei n. 1902, de 06 de novembro de 1995. **Leis municipais.** Paranaguá, 2005. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-ordinaria/2005/263/2628/lei-ordinaria-n-2628-2005-revoga-a-lei-n-1902-de-06-de-novembro-de-1995?q=2628>>. Acesso em: 08 out. 2018.

PARANAGUÁ. **Portal da transparência.** Tributos arrecadados. Data de igual 01/01/2014 até Igual 31/12/2017. Descrição da conta contem Imposto Sobre Serviço. Paranaguá, 2018b. Disponível em: < <https://paranagua.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/2/item/3/tipo/1>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

PARANAGUÁ. **Portal da transparência..** Início. Suprimentos. Compras. Contratos. Paranaguá, 2019. Disponível em: < <https://paranagua.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/1/item/2/tipo/1>>. Acesso em: 29 mar. 2019.

PARANAGUÁ. **Secretário da Fazenda presta contas e destaca aumento de 10% na arrecadação municipal de Paranaguá.** Notícia. 31 mai. 2017. Paranaguá, 2017c. Disponível em: < <http://www.paranagua.pr.gov.br/noticias/noticia9780.html>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

PARANAGUÁ PILOTS. **Manobras previstas**. Paranaguá, 2019. Disponível em: <<http://www.sinprapar.com.br/PREV.HTM>>. Acesso em: 21 mar. 2019.

PELLET BRASIL. **O que é pellet**. 2019. Disponível em: <<https://pelletbrasil.com.br/o-que-e-pellet/>>. Acesso em 16 mar. 2019.

PEREIRA, Eidiane Leite. **Mudanças no processo de arrecadação do ISSQN em Rolim de Moura – RO com o uso da nota fiscal eletrônica de serviços**. 2014. 32p. Trabalho de Conclusão de Curso. Artigo (Curso de Ciências Contábeis) – Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR. Cacoal, Rondônia. Disponível em: <www.ri.unir.br/jspui/handle/123456789/468>. Acesso em: 07 mai. 2018.

PEREIRA, Ivone Vieira. **Fatores que influenciam o comportamento desonesto das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil**. 2017. 147 f., il. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)—Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2017. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/31677>>. Acesso em: 25 mai. 2018.

PORTOS E NAVIOS. **Reajuste de ISS a empresas portuárias em Santos e Guarujá causa polêmica**. Notícia. Rio de Janeiro, 28 nov. 2017. Disponível em: <<https://www.portosenavios.com.br/noticias/portos-e-logistica/416077-reajuste-de-iss-a-empresas-portuarias-em-santos-e-guaruja-causa-polemica>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

PUGLIESI, Fábio. **Contribuinte e administração tributária na globalização**. Curitiba: Juruá, 2010.

RAUEN, Fábio José. **Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação**. Palhoça: Ed. Unisul, 2015.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. P. 76-96.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Emissão de comprovante de inscrição e de situação cadastral**. 2018. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNPJ/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp>. Acesso em: 02 mai. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Emissão de comprovante de inscrição e de situação cadastral**. 2019. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNPJ/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp>
. Acesso em: 22 fev. 2019.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. Peculiaridades do ISS – aspectos históricos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). P.185-199.

RIBEIRO, Marcelo Gollo. Aspectos da gestão tributária no Município. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2850, 21 abr. 2011. Disponível em:
<<https://jus.com.br/artigos/18947>>. Acesso em: 22 maio 2018.

RIO DE JANEIRO. **Secretaria Municipal da Fazenda**. Gerência de Fiscalização do ISS. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em:
<<http://www.rio.rj.gov.br/web/smf/exibeconteudo?id=4228463>>. Acesso em: 28 mar. 2019.

ROSA, Fábio Bittencourt da. Crime de sonegação fiscal. **Revista de informação legislativa**. Brasília, a. 36, n. 141, p. 89-97, jan./mar. 1999. Disponível em:
<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/452/r141-07.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

ROSALMEIDA, Natália de. **Da inconstitucionalidade pertinente à incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) nas locações de bens móveis e a dicotomia com os contratos de locação mista**. APET (Associação Paulista de Estudos Tributários). São Paulo, 2016. Disponível em:
<http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2047&autor=Natalia%20de%20Rosalmeida>. Acesso em: 17 mai. 2018.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS – Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). P. 251-268.

ROZINA, Aguinaldo. **Crescimento da arrecadação de ISS em Paranaguá (1997-2018)**. Compilação realizada com dados internos contábeis da Prefeitura de Paranaguá de Receita Corrente Líquida de Paranaguá – PR. Paranaguá, 2019.

RUBINSTEIN, Flávio. Repartição de competências tributárias no Brasil sob a ótica da teoria normativa do federalismo fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. **Direito tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). P. 234-289.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

SACCOL, Amarolinda Zanela. Um retorno ao básico: compreendendo os paradigmas de pesquisa e sua aplicação na pesquisa em administração. **Revista de Administração da UFSM**, Santa Maria, v. 2, n. 2, p. 250-269, maio/ago. 2009. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/1555>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

SANTOS. **Giss online e nfs-e**. Santos, 2019. Disponível em: <<http://www.santos.sp.gov.br/?q=servico/giss-online-e-nfs-e>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

SANTOS. **Manual de orientação de ISS de Santos**. 2018. Disponível em: <http://www.santos.sp.gov.br/static/files_www/conteudo/Pag_Internas/ORIENTA%C3%87%C3%95ES%20-%20ISS%20atualizado%20ate%2019022018_0.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2019.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. **Introdução à gestão pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza. Sonegação fiscal e livre concorrência. **Revista Digital da ESAPERGS**, Escola Superior de Advocacia Pública da Associação dos Procuradores do Estado do Rio Grande do Sul (ESAPERGS). Porto Alegre, 2015. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGACAO_FISCAL_LIVRE_CONCORRENCIA.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2018.

SANTOS, Maria das Graças dos. Políticas públicas: Contribuições para o debate. In: KANAANE, Roberto; FIEL FILHO, Alécio; FERREIRA, Maria das Graças (Orgs.). **Gestão pública**: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas. São Paulo: Atlas, 2010. P. 3-16.

SÃO FRANCISCO DO SUL. **Secretaria de Finanças**. São Francisco do Sul, 2019. Disponível em: <<http://www.saofranciscodosul.sc.gov.br/l/financas#.XKDYJhKjIU>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

SÃO LUIS. **Secretaria Municipal da Fazenda**. São Luis, 2019. Disponível em: <<http://www.saoluis.ma.gov.br/semfaz>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

SCHMITZ, Andriara Faber Pereira. **As percepções dos fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina acerca dos benefícios da utilização da nota fiscal eletrônica pelos contribuintes catarinenses**. 2010. 59p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências

Contábeis. Florianópolis. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/127025>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

SCHRÖEDER, Christine da Silva; KLERING, Luis Roque. Abordagens paradigmáticas alternativas: possibilidades para estudos em ADI. **Revista de Administração FACES Journal**, Universidade FUMEC, Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 73-88, jul./set. 2012.

Disponível em:<<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=194024910005>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

SECCHI, Leonardo. **Análise de políticas públicas**: diagnóstico de problemas, recomendação de soluções. São Paulo: Cengage learning, 2016a.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 2. ed. São Paulo: Cengage learning, 2016b.

SECRETARIA DO ESPORTE E DO TURISMO DO PARANÁ. **Paranaguá**. Disponível em: <<http://www.turismo.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=59>>. Acesso em: 07 fev. 2019.

SEHN, Solon. Tributação da importação de serviços no direito brasileiro. In: OLIVO, Luiz Carlos Cancellier de; MACHADO, Carlos Henrique; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (Orgs.). **Direito tributário**: homenagem ao professor Ubaldo Cesar Balthazar. Florianópolis: Insular, 2017. P. 305-322.

SEIXAS, André de. Municípios portuários podem ter direito ao ISS sobre o THC. **UPRJ**: site dos usuários dos Portos do Rio de Janeiro. 2014. Disponível em: <[HTTP://www.uprj.com.br/municipios-podem-ter-direito-ao-iss-sobre-o-thc.html](http://www.uprj.com.br/municipios-podem-ter-direito-ao-iss-sobre-o-thc.html)>. Acesso em: 07 mai 2018.

SILVA, Bruno de Amorim. Trabalhador Portuário. **Informes da Secretaria dos Portos**, 2014. Disponível em: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/assuntos-1/trabalhador>> . Acesso em: 28 abr. 2018.

SILVA, Camila Monaro; MENEZES FILHO, Naercio Aquino; KOMATSU, Bruno Kawaoka. **Uma abordagem sobre o setor de serviços na economia brasileira**. Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa. Centro de Políticas Públicas. Policy Paper, n. 19, ago./2016. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2018/09/Abordagem-sobre-Sector-Servicos-Economia-Brasileira.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2018.

SILVA, Luceli Gomes da; CORRÊA, João Guilherme de Souza. **O ensino profissional marítimo em Paranaguá – PR no contexto da reestruturação dos Portos do Brasil. I**

Encontro Anual de Iniciação Científica da UNESPAR. Campo Mourão, 2015. Disponível em: <<http://www.fecilcam.br/eventos/index.php/eaic/EAIC/paper/view/3142>>. Acesso em: 31 jan. 2019.

SINDIFISCO NACIONAL (SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL). **11 ações individuais para a valorização do cargo de Auditor Fiscal**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=28767:11-acoes-individuais-para-a-valorizacao-do-cargo-de-auditor-fiscal&catid=50&Itemid=535>. Acesso em: 18 mai. 2018.

SINDIFISCO SC (SINDICATO DOS FISCAIS DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA). **21 de setembro: dia do auditor fiscal**. Notícias. Santa Catarina, 21 set. 2011. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/21-de-setembro-dia-do-auditor-fiscal>>. Acesso em: 27 mar. 2019.

SINDOGEESP (SINDICATO DOS OPERADORES EM APARELHOS GUINDASTESCOS, EMPILHADEIRAS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS TRANSPORTADORES DE CARGA DOS PORTOS E TERMINAIS MARÍTIMOS E FLUVIAIS DO ESTADO DE SÃO PAULO). **Sistema inteligente faz mapeamento no Porto de Santos para inibir evasão fiscal**. Notícias. 08 jul. 2013. Disponível em: <<http://www.sindogeesp.com.br/noticia/sistema-inteligente-faz-mapeamento-no-porto-de-santos-para-inibir-evasao-fiscal>>. Acesso em: 07 fev. 2019.

SINPROFAZ (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL). **Sonegação no Brasil** – Uma estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016. Brasília/DF, mar. 2017. Disponível em: <<http://www.quantocostaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>>. Acesso em: 09 mai. 2018.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia contemporânea**, Rio de Janeiro, ano 4, v. 9, n.3, p. 555-581, set./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

SOARES, Carlos Roberto. **Os portos de Paranaguá (PR) e Itajaí (SC): análise comparativa das suas relações com as cidades de inserção, da estrutura operacional atual e das condições sócio-ambientais das regiões de entorno**. 2009. 184p. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná. Curso de Pós- Graduação em Meio Ambiente e Desenvolvimento. Curitiba. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/21093>>. Acesso em: 18 mai. 2018.

SOARES, José Arlindo; BAVA, Silvio Caccia (Orgs.). **Os desafios da gestão municipal democrática**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SOARES NETO, Antonio; SILVA, Anielson Barbosa da. Os estágios de aprendizagem de auditores fiscais no contexto da prática profissional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, ano 11, v.46, n.3, p. 841-863, mai./jun. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v46n3/a11v46n3.pdf>>. Acesso em: 18 mai. 2018.

STF (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). **Súmula 439**. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 01/10/1964. Fonte de Publicação: DJ de 08/10/1964, p. 3645; DJ de 09/10/1964, p. 3665; DJ de 12/10/1964, p. 3697. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=439.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

SUZUKI JUNIOR; Julio Takeshi; WOSCH, Luiz Fernando Oliveira. As transformações da infra-estrutura de transportes e o Porto de Paranaguá. **Revista paranaense de desenvolvimento**, Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social, Curitiba, n. 99, p.27-43, jul./dez. 2000. Disponível em: <www.ipardes.pr.gov.br/ojs/index.php/revistaparanaense/article/viewFile/234/192>. Acesso em: 07 mai. 2018.

TARDIO, Victor. Praticagem. **Informes da Secretaria dos Portos**. Assuntos. Brasília, 13 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/assuntos-1/gestao/praticagem>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

TAUIL, Roberto Adolfo. A quantidade (razoável) de Fiscais Tributários dos Municípios. **Consultor Municipal**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/fizmun/0041.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

TAUIL, Roberto Adolfo. O planejamento da fiscalização tributária. **Consultor Municipal**. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/fiscalizacao-municipal/oplanejamento-da-fiscalizacao-tributaria/>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

TCP (TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ). **Serviços**. Vantagens competitivas. Paranaguá, 2018. Disponível em: <<https://www.tcp.com.br/servicos/vantagens-competitivas/>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO). Secretaria Geral de Controle Externo. Secretaria Adjunta de Normas e Procedimentos. Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. **Análise de documentos fiscais relacionados a fraude na administração pública**. Brasília- DF, set./2003. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

TJPR (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ). **Acórdão em Apelação cível e reexame necessário n. 1631482-8 da Vara da Fazenda Pública da Comarca de Paranaguá – Estado do Paraná.** APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SENTENÇA QUE JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE OS PEDIDOS INICIAIS. APELANTE QUE PRETENDE AFASTAR O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DA ENTIDADE AUTÁRQUICA. IMPOSSIBILIDADE. IMUNIDADE QUE ESTÁ ATRELADA ESPECIFICAMENTE À INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE RECEITAS OBTIDAS POR MEIO DE TARIFAS PORTUÁRIAS (INFRAMAR, INFRAPORT E INFRACAIS), OBTIDAS EM RAZÃO DE SERVIÇO PÚBLICO PRESTADO PARA MANTER A INFRAESTRUTURA DO PORTOS, QUE EM NÃO SE CONFUNDE COM ATIVIDADE DE FIM ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA, AO ATO JURÍDICO PERFEITO E A DIREITO ADQUIRIDO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE RESTITUIÇÃO AFASTADA. ISSQN ILEGALMENTE RECOLHIDO, QUE DEVE SER REPETIDO EM FAVOR DA APELADA. RECURSO IMPROVIDO. REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO. ALTERAÇÃO PARCIAL DA SENTENÇA QUANTO AOS ÍNDICES DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, QUE DEVERÃO SER UTILIZADOS, PARA FINS DE ATUALIZAÇÃO, OS MESMOS ÍNDICES APLICADOS PELA FAZENDA MUNICIPAL, QUANDO DA COBRANÇA ILEGAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. Apelante: Fazenda Pública do Município de Paranaguá. Apelado: Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina – APPA. Relator: Des. Rubens Oliveira Fontoura. Data: 24/07/2017. Disponível em: <<https://www.tjpr.jus.br/consulta-2grau>>. Acesso em: 01 mar. 2019.

TRISTÃO, José Américo Martelli. A administração tributária dos municípios brasileiros. **Revista Administração em Diálogo**, Programa de Estudos Pós-Graduados em Administração da PUC São Paulo, v.4, n.1. 2002. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/rad/article/view/876/586>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

TUROLLA, Frederico Araujo. Responsabilidade fiscal e investimento público no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. **Direito tributário: política fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). P. 43-61.

VEDANA, Celso. **Federalismo: Autonomia tributária formal dos municípios.** Florianópolis: Habitus, 2002. 208 p.

VERGARA, Sylvia Constant; CORREA, Vera Lúcia de Almeida (Orgs.). **Propostas para uma gestão pública municipal efetiva.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 188p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIOL, Andrea Lemgruber. A administração tributária moderna e a maximização do cumprimento tributário: algumas reflexões sobre o caso brasileiro. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, DF. v.1. n.2, p. 50-82, jan./jul. 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-vol1-no2-jan_jul_2015.pdf/view>. Acesso em: 08 mai. 2018.

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

YOSHIURA, Elizabete Issuzu Kinoshita. **Governança tributária: um estudo da administração tributária do município de Bauru – SP**. 2016. 96p. Dissertação (Mestrado) – Centro Universitário de Araraquara. Programa de Pós Graduação em desenvolvimento territorial e meio-ambiente. Araraquara. Disponível em: <<http://www.uniara.com.br/arquivos/file/cursos/mestrado/desenvolvimento-territorial-meio-ambiente/dissertacoes/2016/elizabete-issuzu-kinoshita-yoshiura.pdf>>. Acesso em: 08 mai. 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio; COELHO, Monica Pereira. O imposto sobre serviços e competência federativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). **Direito tributário: tributação empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). P. 230-249.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Questões orientadoras para entrevista – Modelo antigo (pré-teste)

Questão orientadora em ordem sequencial de condução da entrevista:

- (1) Como ocorre o processo de fiscalização do ISS em operações portuárias? Explique técnicas e procedimentos.
- (2) Quais os principais aspectos a serem considerados na fiscalização do ISS portuário? Comente as suas fiscalizações nesta área.
- (3) Qual é o quantitativo de auditores fiscais envolvidos na fiscalização do ISS portuário?
- (4) O quantitativo de auditores fiscais envolvidos na fiscalização de ISS portuário é suficiente?
- (5) Existem iniciativas de capacitação de pessoal e aperfeiçoamento, visando ampliar os conhecimentos na fiscalização do ISS portuário?
- (6) A remuneração está de alguma forma atrelada ao desempenho na fiscalização do ISS portuário? Explique.
- (7) Existem legislações, instruções normativas, regras estabelecidas ou manuais orientativos ou referentes à fiscalização do ISS portuário?
- (8) Existem obrigações acessórias referentes à fiscalização do ISS portuário?
- (9) Os materiais e equipamentos disponíveis e as estruturas físicas existentes são adequados à fiscalização do ISS portuário? Explique.
- (10) Os sistemas de informação atendem às necessidades do processo de fiscalização do ISS portuário? Explique.
- (11) Como se dá o acesso e contato com o porto localizado no município?
- (12) Existem convênios com outros entes estatais ou integração de banco de dados facilitando a fiscalização do ISS portuário?
- (13) Existem iniciativas que favoreçam a fiscalização por parte dos contribuintes, como por exemplo o programa de nota fiscal paulista?
- (14) Existem processos de educação fiscal e conscientização tributária no município?
- (15) Quais ações são/foram realizadas no seu município que trazem/trouxeram resultados positivos de arrecadação?
- (16) Quais as principais dificuldades encontradas na fiscalização do ISS portuário?

- (17) O que você julga que poderia ser feito para aumentar a arrecadação tributária do ISS portuário no seu município?
- (18) Existe algum ponto específico que você gostaria de conhecer sobre a fiscalização tributária de ISS portuário de outros municípios? (somente para os auditores de Paranaguá)

APÊNDICE B - Questões orientadoras para entrevista – Modelo final (versão utilizada na pesquisa)

Questão orientadora em ordem sequencial de condução da entrevista:

- 1) Como é realizada a fiscalização no setor portuário hoje em Paranaguá, referente às atividades 20.01, operações portuárias, e 20.05, armazenamento relacionado às operações portuárias? Explique o processo, como ele se inicia e se desenvolve.
- 2) Explique as técnicas e procedimentos relacionadas ao desenvolvimento das atividades em questão, incluindo recursos e conhecimentos utilizados e necessários.
- 3) Você já fez algum levantamento fiscal no setor portuário?
 - 3.1 Caso sim,
 - 3.1.1 qual foi o caminho utilizado, quais as técnicas e quais os resultados?
 - 3.1.2 quais as dificuldades encontradas? Quais as barreiras que você vislumbra no desenvolvimento da atividade?
 - 3.2 Caso não,
 - 3.2.1 você se sente apto para fazê-lo? Como o faria, e onde procuraria apoio para realizá-la?
 - 3.2.2 Quais as barreiras que você vislumbra no desenvolvimento da atividade?
- 4) Você tem ciência de trabalhos realizados na área e de como foram feitos, incluindo por seus colegas? Você conhece algum outro método ou caminho para a fiscalização do setor, empregado por alguma outra pessoa, além dos que você utiliza ou utilizaria?
- 5) Você vislumbra maneiras viáveis de possíveis melhorias no processo? O que poderia ser feito e ainda não foi? Quais são as suas sugestões para que o processo seja aprimorado?
- 6) Você tem dúvidas referentes à área? Quais são as suas sugestões para que as dificuldades sejam transpassadas?