



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E**  
**CONTABILIDADE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E**  
**CONTROLADORIA**

**JUCÉLIO PRACIANO RODRIGUES DE SOUSA**

**IMPACTOS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NAS**  
**ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO ICMS:**  
**UM ESTUDO NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA**

**2010**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**JUCÉLIO PRACIANO RODRIGUES DE SOUSA**

**IMPACTOS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NAS  
ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO ICMS:  
UM ESTUDO NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Érico Veras Marques

FORTALEZA

2010

**JUCÉLIO PRACIANO RODRIGUES DE SOUSA**

**IMPACTOS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NAS  
ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO ICMS:  
UM ESTUDO NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em :31/05/2010

**BANCA EXAMINADORA**

---

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

---

Prof. Dr. Augusto César de Aquino Cabral  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof. Dr. Samuel Façanha Câmara  
Universidade Estadual do Ceará – UECE

## AGRADECIMENTOS

A Deus eterno e todo-poderoso, criador de todas as coisas, pelo fortalecimento espiritual durante esta trajetória.

Aos meus pais Edivo e Gizelda (*In memoriam*), por terem tornado possível, mesmo diante das dificuldades, a realização dos meus estudos.

À minha amada esposa Cristiane, que sempre está ao meu lado apoiando tanto na elaboração como na execução de todos os meus projetos, bem como pelo seu entusiasmo constante para enfrentamento dos desafios apresentados em nossas vidas.

À minha sogra Rocilda, pela dedicação e carinho, de forma incansável e incondicional aos meus filhos, durante minhas ausências.

Ao meu primo Adriano, meu sentimento de gratidão pela sua generosidade e presteza incomensurável na solução de problemas.

Ao Orientador Prof. Dr. Érico Veras Marques, pelas imprescindíveis contribuições em cada etapa para realização deste trabalho.

Aos demais professores da banca examinadora, Prof. Dr. Augusto César de Aquino Cabral e Prof. Dr. Samuel Façanha Câmara, que contribuíram no aprimoramento deste trabalho.

Aos demais professores e colegas de turma, pelo ensinamento e acolhida durante a realização do mestrado.

Ao colega fazendário Lúcio Maia, pelo apoio e estímulo na realização deste mestrado.

## RESUMO

A partir de 2008, as administrações tributárias passaram a enfrentar grandes desafios ao adequar os procedimentos de monitoramento e fiscalização de tributos, em face do uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) pelos contribuintes, como mais um processo de adaptação das transações comerciais por meio eletrônico. A NF-e é um modelo nacional, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, reduzindo gastos na recepção, digitação e armazenagem e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento, em tempo real, das operações comerciais pelas entidades arrecadoras. O Presente estudo se propôs a abordar este tema, tendo por objetivo geral de analisar como a utilização da Nota Fiscal Eletrônica impactou as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Pretendeu-se atingir essa finalidade identificando, em primeiro lugar, as mudanças nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS no que se refere: ao período fiscalizado, a fiscalização presencial, a utilização da técnica de amostragem e ao procedimento de conferência de valores, quantidades ou saldos a partir da NF-e e, posteriormente, as alterações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas com a regularidade da situação cadastral do contribuinte e com as etapas de coleta de informações econômico-fiscais, a partir da NF-e. Para fundamentar teoricamente este estudo foi realizada uma revisão de literatura abordando os temas arrecadação no contexto da administração pública e tecnologia da informação e governo eletrônico. A metodologia utilizada na pesquisa foi o estudo do caso único na Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará, pelo qual foram coletadas informações acerca das atividades de monitoramento e fiscalização, a partir da implantação da NF-e. Os resultados decorrentes apontam que houve impactos na utilização da nota fiscal eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS, na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, nos seguintes aspectos: a fiscalização das operações comerciais terá como foco os fatos ocorridos no presente; a fiscalização presencial foi substituída pela fiscalização à distância; a utilização da fiscalização total foi substituída pela a técnica de amostragem; os procedimentos de conferência manual passaram para o meio eletrônico; maior celeridade na identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos ou destinadas a contribuintes baixados ou inativos; e maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais.

**Palavras-chave:** Arrecadação. Nota Fiscal Eletrônica. Monitoramento. Fiscalização.

## ABSTRACT

Since 2008, tax administrations have to face serious challenges in adapting the procedures of monitoring and inspecting taxes, given the use of the Electronic Invoice by taxpayers, as an adaptation process of business transactions by electronic media. The Electronic Invoice is a national model, as guaranteed by the legal validity of digital signature of the sender, reducing expenses at the reception, typing and storage and, at the same time, allowing a real-time monitoring of business operations by entities responsible for the collection of taxes. The general objective of this work is to analyze how the use of the Electronic Invoice impacted the activities of monitoring and supervising ICMS (Goods and Service Tax) in Finance Secretary of the State of Ceará. In order to aim this objective, firstly we attempted to identify changes in the activities of monitoring and inspecting ICMS (Goods and Service Tax) referring to the monitored period, inspection attendance, the use of sampling and the procedure for a conference on values, quantities or balances according to the Electronic Invoice, and later, changes in surveillance and monitoring activities related to the regularity of the registration status of the taxpayer and the steps to collect economic and fiscal information from the Electronic Invoice. To substantiate this theoretical study was conducted to review the literature addressing the issues raising in the context of public administration and information technology and e-government. The methodology used in this research was to study the unique case in the Ministry of Finance of the State of Ceará, FROM where information was collected about the activities of monitoring and inspecting ICMS, starting from the introduction of Electronic Invoice. The results indicate that there were impacts arising from the use of electronic invoices in the activities of monitoring and inspecting ICMS (Goods and Service Tax) in the Finance Secretary of the State of Ceará, in the following aspects: the monitoring of commercial operations will focus on the events in the present, the , inspection attendance was replaced by a remote monitoring, the use of total surveillance was replaced by the sampling technique, the procedures for manual verification were substituted for electronic media, improving speed in the early identification of invoices issued by or destined to written off or inactive taxpayers, and faster procedures for collection of economic and fiscal information.

**Keywords:** Collection. Electronic Invoice. Monitoring. Surveillance.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 –	Competências tributárias de cada esfera governamental .....	35
QUADRO 2 –	Características de Sistema de Informação conforme o nível de decisão .....	44
QUADRO 3 –	Definições de Governo Eletrônico .....	46
QUADRO 4 –	Princípios orientadores das ações do Governo Eletrônico .....	47
QUADRO 5 –	Benefícios esperados com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica	64
QUADRO 6 –	Mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização .....	65
QUADRO 7 –	Questões utilizadas no questionário e na entrevista associadas aos objetivos da pesquisa .....	75
QUADRO 8 –	Bases de dados utilizadas para cruzamento pela SEFAZ-CE .....	78
QUADRO 9 –	Principais tipos de cruzamento de dados realizados pela SEFAZ- CE .....	79



## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Fluxo do modelo operacional da ECD .....	59
FIGURA 2 – Fluxo do modelo operacional da EFD .....	62
FIGURA 3 – Fluxo do modelo operacional da NF-e .....	68
FIGURA 4 – Portal da NF-e da SEFAZ-CE .....	81

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1	Principais tipos de tributos no âmbito dos governos estaduais brasileiros, em R\$ bilhões .....	14
TABELA 2	Gênero dos respondentes .....	82
TABELA 3	Faixa etária dos respondentes.....	82
TABELA 4	Grau de escolaridade dos respondentes.....	83
TABELA 5	Respondentes por Núcleo Setorial .....	83
TABELA 6	Tempo de serviço nas atividades de monitoramento e fiscalização .....	83
TABELA 7	Resultados de cada questão aplicada aos auditores fiscais .....	85
TABELA 8	Opiniões favoráveis e desfavoráveis relativas à implantação da NF-e	87
TABELA 9	Resultados do questionário aplicado junto aos gestores da SEFAZ-CE	89
TABELA 10	Mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado .....	99
TABELA 11	A atividade de fiscalização terá uma atuação mais preventiva do que repressiva .....	100
TABELA 12	Mudança na fiscalização presencial pela fiscalização à distância dos contribuintes .....	101
TABELA 13	Mudança na utilização da técnica de amostragem(fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total .....	102
TABELA 14	Mudanças nos procedimentos de conferência manual para a conferência em meio eletrônico .....	103
TABELA 15	Identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos .....	104
TABELA 16	Identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos .....	104
TABELA 17	Conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial.....	105
TABELA 18	Rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais por meio do intercâmbio de informações entre os fiscos .....	106
TABELA 19	Detecção de simulação de operações interestaduais .....	107
TABELA 20	Subsídio as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais .....	108
TABELA 21	Validade jurídica garantida dos dados cruzados eletronicamente com a NF-e .....	108
TABELA 22	Fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias por meio dos sistemas informatizados .....	109
TABELA 23	Supressão do procedimento de digitação dos dados da NF-e por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias .....	110

TABELA 24	Substituição do procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias .....	111
TABELA 25	Extravio de documento fiscal e o efeito no desenvolvimento da atividade de fiscalização .....	112
TABELA 26	Procedimentos para arbitrar o valor das notas fiscais extraviadas pelo contribuinte .....	113
TABELA 27	Supressão da atividade de fiscalização na detecção de emissão de nota fiscal calçada .....	114

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIDF – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais  
BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento  
CATRI – Coordenadoria de Administração Tributária  
CELAB – Célula de Laboratório Fiscal  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações  
CGF – Cadastro Geral da Fazenda  
CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica  
CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas  
COMAC – Coordenação Especial de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes  
COMETA – Sistema de Controle de Mercadorias em Trânsito  
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária  
COTEPE – Comissão Técnica Permanente  
CPF – Cadastro de Pessoa Física  
CTN – Código Tributário Nacional  
DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais  
DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica  
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais  
DIEF – Declaração de Informações Econômico-Fiscais  
DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica  
ECD – Escrituração Contábil Digital  
ECF – Emissor de Cupom Fiscal  
EFD – Escrituração Fiscal Digital  
ENCAT - Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais  
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço  
FPE – Fundo de Participação dos Estados  
FPM – Fundo de Participação dos Municípios  
G2BC – Governo diretamente com o cidadão  
G2BMKT – Governo com os negócios no portal de compras  
G2E – Governo com agentes públicos  
G2G – Governo com governo  
G2IP – Governo com os indivíduos como parte do processo político  
G2IS – Governo prestando serviços aos indivíduos  
GFIP – Guia do Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações  
ICMS-ST – ICMS Substituição Tributária  
ICP-Brasil – Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IR – Imposto sobre Rendas e Proventos de Qualquer Natureza  
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física  
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição  
ITCD – Imposto sobre Transmissão de Bens *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos  
ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural  
LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
NAP – Nova Administração Pública  
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica  
NEXAT – Núcleo de Execução da Administração Tributária  
NF-e – Nota Fiscal Eletrônica  
NGP – Nova Gestão Pública  
PAC – Programa de Aceleração do Crescimento  
PED – Sistema Eletrônico de Processamento de Dados  
PNAFE – Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros  
PROFISCO – Programa de Modernização Fiscal do Estado  
PVA – Programa Validador Assinalador  
RFB – Receita Federal do Brasil  
SEFAZ-CE – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará  
SI – Sistema de Informação  
SINIEF – Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais  
SINTEGRA – Sistema Integrado sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços  
SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior  
SOF – Secretaria de Orçamento Federal  
SPED – Sistema Público de Escrituração Digital  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
SUFRAMA – Sistema de Controle das Operações para a Zona Franca de Manaus  
TEF – Transferência Eletrônica de Fundos  
TI – Tecnologia da Informação  
TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação  
XML – *Extended Markup Language*

## SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE TABELAS

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

1	INTRODUÇÃO .....	14
2	ARRECADAÇÃO NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	19
2.1	Administração pública .....	19
2.2	Aspectos conceituais da receita pública .....	23
2.2.1	Estágios da receita pública .....	28
2.2.2	Receita tributária .....	31
2.2.3	Competência tributária .....	34
2.3	Administração tributária .....	36
2.4	Atividades de monitoramento e fiscalização de tributos .....	38
3	TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E GOVERNO ELETRÔNICO .....	42
3.1	Tecnologia da informação e sistemas de informação .....	42
3.2	Classificação dos sistemas de informação .....	43
3.3	Tecnologia da informação no contexto do governo eletrônico brasileiro .....	45
3.4	Administrações tributárias e investimentos em TIC .....	50
3.5	Sistema público de escrituração digital (SPED) .....	53
3.6	Escrituração contábil digital (ECD) .....	58
3.7	Escrituração fiscal digital (EFD) .....	60
3.8	Nota fiscal eletrônica (NF-e) .....	62
4	METODOLOGIA DA PESQUISA .....	71
4.1	Caracterização da pesquisa .....	71

4.2	Unidade de análise .....	71
4.3	Instrumentos de coleta de dados.....	72
4.4	Análise e interpretação dos dados coletados.....	75
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	76
5.1	Atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS no âmbito da SEFAZ.....	76
5.2	Resultados da pesquisa com auditores fiscais e gestores .....	81
5.2.1	Perfil dos respondentes .....	82
5.2.2	Análise dos dados da pesquisa .....	84
5.2.3	Cruzamento de dados por núcleo setorial .....	99
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	115
	REFERÊNCIAS .....	120
	APÊNDICES .....	127
	APÊNDICE A – Questionário aplicado junto aos auditores fiscais .....	128
	APÊNDICE B – Entrevista estruturada .....	131

# 1 INTRODUÇÃO

O Estado, entendido como um conjunto de entes públicos, tem como função primordial a prestação de serviços públicos para a população, tais como, educação, saúde, justiça, segurança, assistência social, cultura, esporte, dentre outros. Para tanto, o governo faz uso dos recursos financeiros de que dispõe, através de autorização legal. Esses recursos financeiros são as receitas públicas de cada ente – seja União, Estados, Municípios ou Distrito Federal –, adquiridas por meio da arrecadação de tributos, receitas próprias, ou obtidas através de transferências realizadas por outros entes.

Nesse contexto, as receitas tributárias passam a ter grande importância para a consecução pelo Estado do atendimento das necessidades coletivas. Nesse ambiente, surgem as administrações tributárias brasileiras que exercem função primordial nesse processo e que até pouco tempo não possuíam, de forma integrada, as informações econômico-fiscais dos contribuintes.

A Tabela 1 apresenta a arrecadação estadual dos principais tributos no período de 2004 a 2008.

TABELA 1 – Principais tipos de tributos no âmbito dos governos estaduais brasileiros, em R\$ bilhões

<b>Tributos</b>	<b>2004</b>	<b>%</b>	<b>2005</b>	<b>%</b>	<b>2006</b>	<b>%</b>	<b>2007</b>	<b>%</b>	<b>2008</b>	<b>%</b>
ICMS	138,3	82,86	154,8	82,49	171,7	82,49	187,6	82,06	220,1	82,51
IPVA	8,9	5,34	10,5	5,59	12,4	5,97	14,7	6,42	17,3	6,47
ITCD	0,7	0,43	0,8	0,42	0,9	0,45	1,2	0,53	1,5	0,56
Taxas	2,9	1,73	3,4	1,84	3,9	1,85	4,4	1,94	5,3	1,98
Previdência	13,2	7,94	14,6	7,77	15,4	7,41	16,6	7,25	17,8	6,68
Outros	2,9	1,71	3,5	1,88	3,8	1,83	4,1	1,8	4,8	1,8
<b>Total</b>	<b>166,9</b>	<b>100</b>	<b>187,7</b>	<b>100</b>	<b>208,1</b>	<b>100</b>	<b>228,7</b>	<b>100</b>	<b>266,7</b>	<b>100</b>

Fonte: Adaptado da Receita Federal do Brasil (2009).

Analisando a Tabela 1, que demonstra a arrecadação tributária, no âmbito dos Estados brasileiros, referente aos exercícios de 2004 a 2008, constata-se que o ICMS é o principal tributo arrecadado. O percentual do ICMS em relação à receita total, em cada período, supera os 82%.

As Administrações Tributárias estaduais priorizam as atividades de monitoramento e fiscalização nos contribuintes do ICMS, pela representatividade desse



imposto no conjunto da arrecadação total.

Conforme preceitua o artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, o ICMS é um imposto não-cumulativo, pelo qual se compensa o que for devido, em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores. Sua sistemática operacional se dá por meio do confronto dos créditos pelas entradas e dos débitos pelas saídas, apurados mensalmente.

A partir da Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, foi exigido que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuassem de forma integrada em relação às informações econômico-fiscais.

Há muito tempo, as entidades arrecadoras vêm envidando esforços para reduzir os gastos na recepção, registro e armazenagem de nota fiscal em papel. Normalmente, as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS vigentes têm a nota fiscal como uma das principais provas de validade jurídica das operações comerciais realizadas pelos contribuintes.

Nesse contexto, foi feito um levantamento dos resultados das fiscalizações executadas, no período de 2008, pelos auditores fiscais lotados nos Núcleos Setoriais de Monitoramento e Fiscalização do ICMS, pertencentes à estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), constatando-se que, dos 4.598 autos de infração lavrados, 3.236 (70%) estão relacionados à irregularidade com nota fiscal. Em termos financeiros, esses autos representam R\$ 286.736.467,00 (67%) do total.

Com a instituição da NF-e, em âmbito nacional, determinada pelo Ajuste nº. 07/2005 e alterações, do Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), a nota fiscal em papel deixará de existir.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é um modelo nacional, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, que reduz gastos na recepção, digitação e armazenagem e permite, ao mesmo tempo, o acompanhamento, em tempo real, das operações comerciais pelas entidades arrecadoras. A NF-e propicia, também, outros benefícios, tais como: a) vantagens ao meio ambiente, pela diminuição do consumo de papel; b) possibilita o cruzamento eletrônico de informações contábeis e fiscais; c) evita a prática de extravio de documentos fiscais, como forma de dificultar o desenvolvimento da ação fiscal; e, d) torna mais eficiente o acesso de arquivos eletrônicos pelos auditores fiscais.

No âmbito do Estado do Ceará, a principal norma é oriunda do Decreto estadual nº. 24.569/97, seção I-A, artigos 176-A a 176-Q, e do Decreto estadual nº. 29.041/07, que disciplina o uso da NF-e e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), e dá outras providências.

Nesse contexto, um estudo acerca dos impactos da utilização da NF-e nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na SEFAZ-CE, além da relevância e da atualidade do tema, poderá constituir-se como fonte para a avaliação desses impactos em outras administrações tributárias.

As principais atividades da administração tributária estão relacionadas ao monitoramento e à fiscalização ou auditoria de tributos, que objetivam incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações principais e acessórias, ou recuperar o crédito tributário, por meio da lavratura do auto de infração (ALEXANDRE, 2009).

A partir de 2008, as atividades de monitoramento e fiscalização passaram a enfrentar grandes desafios, em face do uso da NF-e pelos contribuintes, em substituição à nota fiscal em papel. Historicamente, as provas firmadas em papel serão substituídas por arquivo eletrônico, assinado digitalmente, com base em certificado digital emitido por autoridade certificadora credenciada.

Diante do exposto, surge o questionamento que direciona a presente pesquisa:  
- como a utilização da NF-e impactou as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará?

Em busca de resposta para essa indagação, este trabalho tem o objetivo geral de **analisar como a utilização da NF-e impactou as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.**

Como objetivos específicos, foram definidos os seguintes:

- 1) identificar as mudanças nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS, no que se refere: ao período fiscalizado, à fiscalização presencial, à utilização da técnica de amostragem e ao procedimento de conferência de valores, quantidades ou saldos, a partir da NF-e;
- 2) identificar as alterações nas atividades de monitoramento e fiscalização

relacionadas com a regularidade da situação cadastral do contribuinte, a partir da NF-e; e

- 3) verificar as modificações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas às etapas de coleta de informações econômico-fiscais, a partir da NF-e.

São os seguintes, os pressupostos orientadores do trabalho:

- a) a NF-e altera as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS nos seguintes aspectos: a fiscalização das operações comerciais passa a ter como foco os fatos ocorridos no presente e não, no passado; a fiscalização presencial passa a ser substituída pela fiscalização a distância; a utilização da fiscalização total, em substituição à técnica de amostragem (fiscalização parcial), e os procedimentos de conferência manual passaram para o meio eletrônico;
- b) a NF-e proporciona maior celeridade na identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos ou destinadas a contribuintes baixados ou inativos; e,
- c) as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS adquirem maior rapidez nos procedimentos de coleta de informações econômico-fiscais.

Para o alcance dos objetivos propostos, optou-se por uma pesquisa de natureza qualitativa, tendo como principal estratégia o estudo de caso desenvolvido na SEFAZ-CE. Para fundamentar teoricamente este estudo, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, com foco na legislação pertinente ao tema.

A pesquisa está estruturada em seis seções, sendo que esta primeira seção trata da introdução, na qual se apresenta a justificativa, o problema, os objetivos e os pressupostos do trabalho. As seções 2 e 3 tratam da revisão bibliográfica que abordaram as seguintes categorias temáticas: a seção 2 trata da arrecadação no contexto da administração pública, fundamentando o papel da administração pública; os aspectos da receita pública e da administração tributária; e as atividades de monitoramento e fiscalização de tributos; na seção 3, são apresentados os conceitos de tecnologia da informação, de sistema de informação e de governo eletrônico e a contextualização desses temas com o Sistema Público de Escrituração

Digital, especialmente com relação às utilidades dentro da área de administração tributária.

A quarta seção descreve a metodologia, apresenta a tipologia da pesquisa e as diversas fases desenvolvidas, incluindo a rotina utilizada para a coleta de dados. A quinta seção apresenta a análise dos resultados da pesquisa. A sexta seção apresenta as considerações finais e as contribuições para futuras pesquisas.

## **2 ARRECADAÇÃO NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Nesta seção é abordado o tema arrecadação, no âmbito da administração pública, enfatizando-se os aspectos relacionados à área tributária, aos princípios e às abordagens da administração pública, bem como sobre receita pública; receita tributária; obrigação, competência e crédito tributário; administração tributária e as atividades de monitoramento e fiscalização de tributos.

### **2.1 Administração pública**

Antes de começar a dissertar sobre a administração pública, faz-se necessário apresentar alguns conceitos de Estado e serviço público, ambiente no qual está inserido o tema em estudo, nesta pesquisa.

Para Kohama (2006, p. 1), “o Estado – que é a organização do poder político da comunidade – é organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade, de forma que atinja o objetivo de promover e satisfazer à prosperidade pública, ou seja, o bem comum”.

Segundo Catherein (1913 *apud* KOHAMA, 2006, p. 1), a prosperidade pública, ou bem comum:

[...] é o conjunto de condições para que todos os membros orgânicos da sociedade possam adquirir diretamente e por si uma felicidade temporal e quanto possível completa e subordinada ao fim último. Destaca-se, dentre essas condições, a abundância suficiente de bens espirituais e materiais necessários para tornar efetiva a referida felicidade, e que não possam ser alcançados somente pela atividade dos particulares.

Nesse sentido, percebe-se que o surgimento do Estado decorreu da necessidade da sociedade em promover a prosperidade pública e atingir objetivos que jamais poderiam ser conquistados de forma individualizada.

Por sua vez, Silva (2002) entende que o Estado, para atender as suas finalidades, deve ser considerado em relação às funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir objetivos, como um conjunto de órgãos voltados ao exercício dessas funções, dentre as quais são predominantes:

- a) função normativa, ordenadora ou legislativa para instituir e dinamizar uma

ordem jurídica;

- b) função disciplinadora ou jurisdicional para cumprir e fazer cumprir as normas próprias dessa ordem, resolvendo conflitos de interesses; e,
- c) função executiva ou administrativa para cumprir essa ordem, administrando os interesses coletivos, gerindo os bens públicos e atendendo às necessidades gerais da sociedade.

Ainda segundo Silva (2005, p. 13), o Estado é uma das mais importantes criações da humanidade:

Apesar de suas limitações, desempenha inúmeras funções, sem as quais a vida da humanidade seria, hoje, certamente muito prejudicada. Para atender às ilimitadas necessidades, geradas pelas várias funções que exerce, o Estado desempenha a atividade financeira, que é o suporte fundamental de sua ação.

Dessa forma, o Estado, para obter recursos e realizar os serviços públicos, utiliza as finanças públicas como meio para manter essas atividades (função administrativa), baseando-se em instrumentos normativos que lhe concedem poderes coercitivos para adquirir recursos ou viabilizar meios nessa perspectiva (função normativa) e tendo ao seu lado o ordenamento jurídico, que viabiliza o cumprimento das leis (função jurisdicional).

A esse respeito, Kohama (2006, p. 2) esclarece os tipos de serviços públicos e dá a seguinte diferenciação:

Os serviços que competem exclusivamente ao Estado são considerados ‘serviços públicos’ propriamente ditos, pois a sua prestação visa satisfazer ‘necessidades gerais da coletividade’ para que ela possa subsistir e desenvolver-se, enquanto os prestados por delegação consideram-se ‘serviços de utilidade pública’, em virtude de tais serviços visarem ‘facilitar a existência do indivíduo na sociedade’, pondo à sua disposição utilidades que lhe proporcionam mais comodidade, conforto e bem-estar.

A partir daí surge um novo conceito, o de Administração Pública. Segundo Kohama (2006), a Administração Pública está intimamente ligada aos conceitos de serviços públicos e de Estado, pois a Administração Pública executa o serviço público, sendo essa a finalidade para a qual foi criado o Estado.

De forma objetiva, Duez (1935 *apud* KOHAMA, 2006, p. 10) define que “a administração é a atividade funcional concreta do Estado que satisfaz às necessidades coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico

vigente”.

Por essa definição, verifica-se que o Estado, através da administração pública, age para concretizar suas ações, baseando-se e estando subordinada a um ordenamento jurídico, que, conforme Rosa Jr. (1993 *apud* SILVA, 2005, p. 13), é essencial “não só para legitimar a sua atuação, tornando compulsório o seu acatamento pelo particular, como também para maior garantia deste contra possíveis abusos no desempenho de tal atividade estatal”.

Pode-se afirmar, portanto, que a administração pública é a gestão de bens e interesses da coletividade nas três esferas de governo, federal, estadual e municipal. Meirelles (2009) e Martins e Ramos (2008) acrescentam ainda que a administração pública pode ser definida de duas formas: objetivamente e subjetivamente.

Objetivamente, a administração pública é a atividade do Estado voltada à satisfação do bem-estar da coletividade (MEIRELLES, 2009). Para Martins e Ramos (2008, p. 3) é “a atividade concreta desenvolvida pelo governo para atender os interesses da coletividade”. E, subjetivamente, “é o um conjunto de órgãos e serviços do Estado” (MEIRELLES, 2009, p. 85). Na definição de Martins e Ramos (2008, p. 3) é “o um conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas que exercem a função administrativa do Estado na forma da lei”.

Essas duas conceituações da administração pública são consideradas por Costa (2008, p. 3) como “uma expressão polissêmica, pois designa ao mesmo tempo uma instituição, um corpo de funcionários e uma forma de gestão”. Independente da conceituação, no exercício de suas atividades e competências, a administração pública fundamenta-se em princípios e abordagens.

Os princípios básicos estão estabelecidos na Constituição Federal de 1988, artigo 37, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além dos princípios da economicidade e eficácia, mencionados, respectivamente, nos artigos 70 e 74, inciso II. Além desses princípios explícitos, a administração pública deve atender, também, ao princípio da efetividade como instrumento de avaliação de políticas públicas.

Quanto às abordagens, Filippim e Rossetto (2006) afirmam que a administração pública brasileira pode ser vista sob três formas de atuação distintas, no decorrer de sua história, que constituem as três abordagens principais:

- a) abordagem patrimonialista, que ocorreu a partir do período Colonial (1500-1822), incluindo o Império (1822-1889) e República Velha (1889-1930);
- b) abordagem burocrática ocorrida no período chamado Getulista (1930); e,
- c) Nova Administração Pública (NAP), também denominada de Nova Gestão Pública, que surgiu no começo dos anos 1990.

Filippim e Rossetto (2006) consideram que as três abordagens não estão estagnadas e restritas aos seus respectivos períodos de tempo e que pode haver interseção na teoria e na prática da administração pública no Brasil.

A abordagem patrimonialista é a forma mais primitiva da administração pública, na qual o exercício das atividades e competências da administração pública estão intimamente ligadas à figura do mandatário (administrador principal).

A abordagem burocrática desvincula-se da noção de administração pública ligada ao administrador e o seu exercício ocorre em função de controles e instrumentos ligados à tomada de decisões, que tem como foco a impessoalidade, centralização, obediências às regras legais, disciplina e descentralização rígida das competências.

Enquanto a Nova Administração Pública (NAP) ou Nova Gestão Pública (NGP) surge com novos conceitos ligados ao exercício da função administrativa voltada para o atendimento das necessidades da coletividade e do seu bem-estar, a saber, eficiência, efetividade, eficácia, ética, gestão, participação, planejamento e visão de longo prazo.

Contudo, a NGP sofre várias críticas, por parte de alguns autores. Hood (1991) aponta quatro críticas à NGP. A primeira é que os processos de gestão não mudaram, mas apenas as maneiras de fazer referência a eles é que são diferentes. A segunda é que errou em ter como objetivos principais a redução de custos, pois desestabilizou a burocracia e enfraqueceu as competências. A Terceira é que, em vez de se preocupar com os interesses da coletividade, voltou-se mais aos benefícios de alguns gerentes e consultores. A quarta é que a NGP não tem um único padrão, daí porque necessita de delineamentos administrativos variados para atender a cada tipo de ambientes.

Para Osborne e Mclaughlin (2002), a NGP foi um modismo que diminuiu a aptidão do governo de fazer prestação de contas, além de defender que procedimentos do setor privado seriam mais vantajosos que os do setor público.



Na opinião de Pollitt e Bouckaert (2004), alguns políticos usam a NGP como suporte para justificar os problemas do setor público. Dessa forma, atribuem ao governo e sua organização os problemas encontrados. Diante disso, propõem-se alternativas de caráter político para obter legitimidade, como a reforma no setor público.

Ao olhar pela NGP, a função administrativa do Estado, desempenhada pela administração pública, esta pode ser entendida, portanto, como o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins, participando das relações econômicas, direta ou indiretamente, a partir de vários instrumentos de política, como: controle cambial, controle de preços, emissão de moeda, comércio internacional e política fiscal.

Definidos o Estado e a administração pública, faz-se necessário, portanto, estudar os meios através dos quais é possível promover as necessidades da sociedade, para que sejam atendidas através da execução dos serviços públicos, ou seja, é importante o entendimento do que são receitas públicas e como são arrecadadas e monitoradas pelos entes arrecadadores.

## **2.2 Aspectos conceituais da receita pública**

Nesse ambiente em que está situado o Estado e a administração pública, um conceito de grande relevância para a manutenção dos serviços públicos é o de receita pública, haja vista ser, de forma objetiva, o que proporciona a subsistência de todo o aparato estatal.

Nascimento (2006, p. 11) considera a receita pública como sendo “o montante total em dinheiro recolhido pelo Tesouro, incorporado ao patrimônio do setor público, que serve para custear as despesas derivadas da prestação de serviço público e suas necessidades de investimento”.

Para Rosa Jr. (1993 *apud* MOTA, 2005, p. 49), receita pública é:

[...] qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos de entrada ou ingresso, mas reserva-se a denominação de receita pública ao ingresso que se faça de modo permanente no patrimônio estatal e que não esteja sujeito à condição devolutiva ou correspondente baixa patrimonial.

A partir desses conceitos, ressalta-se que os autores apontam como característica intrínseca da receita o fato de pertencer ao patrimônio do Estado, de forma permanente, sem

que esteja sujeita a ônus ou gravames para que possa ser considerada uma receita efetivamente pública.

Para Carvalho (2005, p. 132), receita são “os recursos instituídos e arrecadados pelo poder público com a finalidade de serem aplicados em gastos que atendam aos anseios e demandas da sociedade”. Dessa definição, depreende-se que o autor faz uma ligação do conceito de receita com a sua aplicação, ao considerá-la como o montante dos recursos obtidos para atender aos gastos públicos, considerando, assim, a receita pública como todo recurso despendido em gastos públicos.

Para Kohama (2006, p. 60), receita pública pode ser entendida, genericamente, como:

[...] todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado –, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Observa-se que esse conceito inclui outros elementos, ao considerar receita pública toda e qualquer entrada de numerários ou bens, nos cofres públicos, de forma legítima, ou seja, decorrente de autorização legal ou contratual, independentemente de pertencerem de forma efetiva ou temporária ao patrimônio do ente.

Silva (2002, p. 102) também argumenta a respeito dessa característica:

Desse modo, podemos afirmar que os Ingressos ou Receitas correspondem a todas as quantias recebidas pelos cofres públicos, ao passo que as *receitas públicas* correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo.

Portanto, verifica-se uma distinção entre as receitas, que podem ser consideradas para esses autores como efetivamente públicas, e as meramente consideradas como recursos ou simplesmente movimento de fundos, não se integrando ao patrimônio de forma positiva.

A Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que rege a Contabilidade Pública em vários aspectos, trata no artigo 57, de forma literal, como receita pública, todo ingresso de recursos aos cofres públicos quando diz: “serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes

de operações de crédito, ainda que não previstas no orçamento” (BRASIL, 1964a).

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 1.121, de 28 de março de 2008, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, receitas são “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido” (CFC, 2008).

O Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional e aprovado através da Portaria Conjunta STN/SOF nº. 03, de 14 de outubro de 2008, no volume I, que trata da Receita Pública Nacional, conceitua receita pública como aquela auferida pela entidade pública e receita privada como aquela auferida por entidade privada (BRASIL, 2008).

De uma forma ou de outra, pode-se entender receitas públicas como os recursos utilizados pelo Estado para manter todos os encargos de sua estrutura organizacional e administrativa, tais como, o custeio dos serviços públicos, a segurança que mantém sua soberania, as demandas de desenvolvimento econômico e social e a manutenção do patrimônio estatal.

Portanto, os recursos financeiros que passam a fazer parte do patrimônio estatal, instituídos pelo poder público por meio de arrecadação, de captação de empréstimos, ou de financiamentos destinados à coletividade são geridos e administrados por representantes eleitos pela população, que decidem sobre sua aplicação, através da aprovação da lei orçamentária.

Assim como há várias definições, também são variadas as formas de classificação das receitas públicas, a partir de vários critérios e maneiras de agregação. Para esta pesquisa, faz-se necessário diferenciar as receitas públicas, tendo em vista o critério que considera o patrimônio que as origina, se da sociedade (receita derivada) ou do próprio patrimônio público (receita originária).

Na classificação alemã ou clássica, as receitas que compõem a lei orçamentária se dividem em originárias e derivadas. Para Mota (2005, p. 57), as receitas originárias “decorrem da utilização ou exploração do patrimônio público, através da prestação de serviços a terceiros e outras rendas arrecadadas de modo espontâneo”.

Sobre essa classificação, Carvalho (2005, p. 135) que as receitas públicas podem ser classificadas em:

[...] receitas derivadas ou originárias. As primeiras seriam as que derivam do patrimônio da sociedade, ou seja, o governo obtém tributando a sociedade, as segundas são as receitas que se originam a partir do próprio patrimônio público.

As receitas originárias podem, portanto, ser compreendidas pelas rendas oriundas dos ativos pertencentes ao poder público, que podem ser obtidas através de aluguéis, ganhos de aplicações financeiras, produção, comércio ou serviços, dentre outras atividades, que se assemelham com atividades próprias da iniciativa privada, também conhecidas como receitas de economia privada ou de direito privado.

Bonomo (2007) destaca que a receita pública originária pode ser patrimonial, aquela relacionada com o próprio patrimônio do Estado, ou empresarial, a que se origina da exploração de bens e serviços do Estado. Alexandre (2009) afirma que a receita derivada é obtida quando o Estado lança mão de suas prerrogativas de direito público, criando uma lei que obriga o particular a entregar valores aos cofres públicos.

Segundo Silva (2002, p. 106), a receita quanto à coercitividade, pode ser dividida em dois grandes campos:

Originária ou de Economia Privada – proveniente de bens pertencentes ao patrimônio do Estado, vale dizer, é a receita segundo a qual os recursos ou meios financeiros são obtidos mediante a cobrança de PREÇO pela venda de bens e serviços. [...]

Derivada ou Economia Pública – receita proveniente do exercício da competência ou do poder de tributar os rendimentos ou o patrimônio da coletividade. É caracterizada pelo constrangimento legal para sua arrecadação.

Com a privatização das principais empresas estatais, verifica-se a pouca significância das receitas originárias no montante de receitas arrecadadas no setor público, sendo os principais exemplos: a prestação de serviços públicos, como estradas de ferro, água, luz, telecomunicações; a venda de bens intermediários ou finais, como minérios de ferro, petróleo e derivados; e outras receitas de serviços, como projetos na agricultura.

No que se refere às receitas derivadas, Mota (2005, p. 57) as define também como “recursos financeiros provenientes do poder que o Estado tem de exigir uma prestação pecuniária sobre o patrimônio, renda e lucro dos particulares”.

Para Carvalho (2005, p. 135), receita derivada “é a receita pública efetiva obtida

pelo Estado em função de sua soberania, por meio de tributos, penalidades, indenizações e restituições”.

Pode-se compreender, pelos conceitos apresentados, que a receita derivada é aquela que decorre do patrimônio da sociedade pela atuação do poder de tributar que o Estado possui, sendo exemplos a receita tributária, a de contribuições e a de taxa de serviços.

A principal fonte de receita pública derivada advem dos tributos arrecadados pelos entes federados, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, segundo a própria definição do Código Tributário Nacional, no artigo 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).

A receita tributária é, portanto, a receita derivada resultante do poder de império do Estado para cobrança obrigatória de tributos, não se constituindo em penalidade, estando sob reserva de lei e não podendo, o Estado, atuar discricionariamente na cobrança.

Segundo Silva (2002, p. 111), “o Estado arrecada [...] sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhes são próprias”.

Nesse sentido, vale ressaltar que os tributos se dividem em três principais espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Os impostos têm como principal característica a não-vinculação de sua cobrança a uma atividade estatal específica; as taxas são tributos vinculados a uma contraprestação específica do Estado decorrente do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público efetivo ou divisível; e a contribuição de melhoria decorre de valorização imobiliária provocada por obras públicas. Maiores considerações a esse tema serão abordadas no tópico 2.2.2.

O poder de tributar é aquele atribuído, pela Constituição Federal de 1988, aos entes federativos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que lhes possibilita instituir, cobrar e fiscalizar tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante.

A partir do exposto sobre as receitas derivadas, remete-se a outro tema que é a

classificação quanto à competência tributária ou ao poder de tributar. Desse entendimento, a receita pode ser classificada em federal, quando de competência da União; estadual, quando de competência dos estados, e municipal, quando de competência dos municípios. Maiores considerações a esse tema serão abordadas no tópico 2.2.3.

Destaca-se que, após a compreensão de receita pública, deve-se abordar os estágios percorridos da receita até chegar aos cofres públicos.

### 2.2.1 Estágios da receita pública

Para Angélico (1995, p. 48), “em cada período, as atividades são classificadas em grupos que reúnem operações da mesma natureza; cada um desses grupos denomina-se *estágio*”. Entende-se, portanto, como estágios da receita, as etapas percorridas pela receita até chegar aos cofres públicos e serem aplicadas em despesas governamentais.

O artigo 51 da Lei nº. 4.320/64 retrata o primeiro estágio da previsão da receita quando estabelece o seguinte:

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício financeiro sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra (BRASIL, 1964a).

A previsão, como o primeiro estágio da receita, se configura por ocasião do orçamento, quando se faz uma projeção da receita a ser arrecadada em cada exercício financeiro, tomando-se por base o comportamento, no mínimo, dos três últimos exercícios; as perspectivas de arrecadação; o contexto macroeconômico e as metas de inflação do Banco Central do Brasil; e, a política fiscal adotada pelo Governo Federal.

O artigo 53 da Lei nº. 4.320/64 define o segundo estágio do lançamento como a identificação do devedor, ou da pessoa do contribuinte, discriminando a espécie, o valor e o vencimento do tributo que cada um deve pagar: “o lançamento da receita é o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta” (BRASIL, 1964a).

Assim, após a previsão da receita, para que possa ser arrecadada, é necessário que a repartição identifique quais os tributos que devem ser cobrados, quem é o devedor (sujeito

passivo), quanto ele deve e, finalmente, efetuar o lançamento.

Contudo, vale ressaltar que o lançamento, de origem fiscal, apenas se aplica às receitas tributárias, conforme estabelecido no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) ao trazer o seguinte conceito:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1966).

Dessa forma, muitas receitas previstas no orçamento não passam pela fase do lançamento, sendo apenas previstas, arrecadadas e recolhidas aos cofres públicos. Não se deve, entretanto, confundir esse lançamento (estágio da receita) com o lançamento contábil (registro contábil a débito ou a crédito).

Segundo os artigos 148 a 150 do CTN, existem três modalidades de lançamento (BRASIL, 1966):

- a) direto ou de ofício – aquele cuja iniciativa compete ao Fisco, cabendo ao órgão fazendário tomar todas as providências com vistas ao lançamento, ou seja, verificar a ocorrência do fato gerador, apurar o valor do tributo, identificar o contribuinte e preparar o documento de lançamento, emitindo-o e entregando-o ao contribuinte. Exemplos de impostos lançados diretamente ou de ofício: IPVA e IPTU;
- b) indireto ou por homologação – consiste no autolançamento feito, exclusivamente, pelo próprio contribuinte. É o caso, por exemplo, do ICMS, em que o contribuinte escritura em livros próprios suas compras e suas vendas, apura o imposto devido, declara em guia própria o valor devido e preenche o documento de arrecadação para pagamento. Cabendo ao Fisco apenas homologar, no prazo de até cinco anos (contados a partir da ocorrência do fato gerador), a declaração prestada pelo contribuinte;
- c) por declaração – este lançamento é procedido pelo Fisco, porém com base em declarações prestadas pelo contribuinte ou por terceiros. É o caso, por exemplo, do ITBI e o ITCID em que o contribuinte declara seus bens, apura o

imposto devido, mas cabe ao Fisco efetuar o lançamento.

Sobre o terceiro estágio da arrecadação, Mota (2005, p. 61) o compreende como o “ato pelo qual os contribuintes comparecem perante os agentes arrecadadores (repartições fiscais e rede bancária autorizada) e realizam o pagamento dos seus tributos ou outros débitos para com o Estado”.

Por fim, o quarto estágio do recolhimento compreende a entrega, diariamente, do produto da arrecadação, por parte dos agentes arrecadadores, ao Tesouro, representado pelo agente financeiro, normalmente Banco do Brasil, e recolhidos à Conta Única do Tesouro Nacional, no Banco Central do Brasil. Este é, portanto, o momento em que a receita ingressa nos cofres públicos.

Vale ressaltar que os valores das receitas lançadas, mas não arrecadadas no período a que se referem, constituirão resíduos ativos, devendo, para controle e efetividade dos mecanismos de cobrança, serem inscritos na Dívida Ativa, constituindo receita do exercício em que forem arrecadados, independentemente do exercício de origem da respectiva inscrição.

A Lei nº. 4.320/64, no artigo 39, trata da Dívida Ativa quando determina que os créditos de natureza tributária, ou não, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. Prevendo, também, que depois de transcorrido o prazo para que o sujeito passivo quite seu débito junto ao erário público, e sendo apurada sua liquidez e certeza, esse crédito deve ser inscrito na dívida ativa (BRASIL, 1964a).

Dessa forma, a dívida ativa compõe-se por valores de tributos ou outros créditos de contribuintes inadimplentes com a União, com os estados e com os municípios, ou seja, por valores que as pessoas físicas ou jurídicas não recolheram em tempo hábil, ficando em débito e inscritos na dívida ativa dos respectivos entes federados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no artigo 13, instrui que as receitas previstas sejam desdobradas pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa



(BRASIL, 2000a).

Em resumo, a dinâmica da receita pública tem início quando da previsão, passando por estágios (da previsão no orçamento da entidade pública até o seu recolhimento aos cofres públicos), e no caso de não arrecadação de receita lançada, até a inscrição na dívida ativa.

### 2.2.2 Receita tributária

O tributo, objeto da relação de tributação, desde os primórdios, é o instrumento do qual se vale o Estado para a obtenção de recursos financeiros indispensáveis ao desempenho de suas atividades. É obtido com o exercício do poder de tributar, que pode estar, ou não, adequadamente limitado por normas jurídicas. Com ou sem estas, o governante exerce sempre o seu poder, em busca do tributo para atender ao interesse público.

Dessa forma, a receita tributária se constitui a partir dos ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essa é uma receita privativa das entidades investidas do poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Algumas peculiaridades do poder de tributar devem ser consideradas nessa classificação, dentre as quais se destacam as seguintes:

- a) o poder de tributar pertence a um ente, mas a arrecadação e aplicação pertencem a outro ente – a classificação como receita tributária deve ocorrer no ente arrecadador e aplicador e não deverá haver registro no ente tributante, como, por exemplo, no caso do Imposto Territorial Rural (ITR);
- b) o poder de tributar, arrecadar e distribuir pertence a um ente, mas a aplicação dos recursos correspondentes pertence a outro ente – a classificação como receita tributária deverá ocorrer no ente tributante, como ocorre no caso dos repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e da cotaparte do ICMS, porém, observando os seguintes aspectos:
  - I) no ente tributante, a transferência de recursos arrecadados deverá ser registrada como dedução de receita ou como despesa orçamentária, de

acordo com a legislação em vigor;

II) no ente beneficiário ou aplicador deverá ser registrado o recebimento dos recursos como receita tributária ou de transferência, de acordo com a legislação em vigor;

III) no caso de recursos compartilhados entre entes da federação, quando um é beneficiado pelo tributo de outro, é necessária a compatibilidade entre os registros dos respectivos entes.

Segundo Silva (2005, p. 111), “o Estado arrecada [...] sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhes são próprias”.

Nesse sentido, vale ressaltar que os tributos se dividem em três principais espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria. O artigo 16 do Código Tributário Nacional define imposto como o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

De acordo com Amaro (1999, p. 25), tributo “é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado”. Etimologicamente, tributo é uma palavra originária do latim *tributum* (tributo, imposto), do verbo latino *tribuere* (MAIA, 2007), que significa “dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir”, vem desde os primórdios da civilização em que os povos vencedores cobravam dos vencidos as indenizações de guerra (AMARO, 1999).

Tanto o artigo 5º do CTN, como o artigo 145 da Constituição Federal classificam os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Alexandre (2009) destaca que uma parte da doutrina defende que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios também são tributos, que comporiam cinco tipos de tributos (classificação quinpartite).

Segundo Bonomo (2007), a classificação quinpartite tem respaldo no artigo 217 do CTN, o qual dispõe que as contribuições previdenciárias, sindical, o empréstimo compulsório e outras contribuições sociais ou econômicas são disciplinados pelas regras do regime tributário vigente.

Conforme dispõe o artigo 4º do CTN, a natureza jurídica de cada tributo “é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” (BRASIL, 1966). A partir desse procedimento torna-se mais fácil identificar um imposto, uma taxa ou uma contribuição de melhoria. Para Ichihara (2009, p. 83) “é a materialidade do fato gerador que fornece os elementos para a classificação da espécie tributária”. Por exemplo, a operação de saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte considera-se como a principal situação do fato gerador, *in concreto*, do ICMS.

Conforme artigo 16 do CTN, o imposto é uma espécie de “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). De acordo com as ideias de Alexandre (2009, p. 48), “os impostos são tributos de arrecadação não vinculada,” não existindo, portanto, qualquer atividade do Estado que venha a condicionar a exigência do tributo, com certeza, estará se tratando de um tributo do tipo imposto (ICHIHARA, 2009).

No que diz respeito às taxas, de acordo com o artigo 77 do CTN, tem-se a seguinte definição:

[...] as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

A Contribuição de Melhoria, segundo o artigo 81 do CTN é definida como:

[...] a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Pelas definições do CTN, pode-se entender que os impostos têm como principal característica a não-vinculação de sua cobrança a uma atividade estatal específica, enquanto as taxas são tributos vinculados a uma contraprestação específica do Estado, decorrente do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público efetivo ou divisível. Já a contribuição de melhoria decorre de valorização imobiliária provocada por obras públicas.

Após definida a composição da receita tributária e definidos os conceitos de

tributos, a saber, impostos, taxas e contribuições de melhoria, faz-se necessário explanar a respeito de quem possui a competência para instituir e cobrar cada um dos tipos de tributos definidos por meio do Sistema Tributário Nacional, instituído pela Constituição Federal de 1988.

### 2.2.3 Competência tributária

O poder de tributar é aquele atribuído pela Constituição Federal aos entes federativos, União, estados, municípios e Distrito Federal, de instituir, cobrar e fiscalizar tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante.

Na definição de Bonomo (2007, p. 88), a competência tributária “é a possibilidade para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Segundo Amaro (1999, p. 97), a Constituição Federal não cria tributos, ela apenas outorga aptidão aos entes federados, dá a possibilidade de instituição dos seus respectivos tributos, conforme dispõe o artigo 145:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

No sistema tributário adotado pela Constituição Federal, as competências tributárias são todas privativas. Isso quer dizer que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm a aptidão para instituírem tributos com exclusividade. A Constituição, ao atribuir competência tributária às referidas pessoas jurídicas de direito público, definiu o âmbito de incidência de cada tributo, de sorte que o legislador de cada uma delas deve utilizar, com exclusividade, as matérias tributáveis compreendidas nesse âmbito de incidência tributária constitucionalmente definido. Mesmo em relação aos tributos ditos vinculados, a competência tributária no País é privativa, não obstante alguns afirmem que em relação às taxas e à contribuição de melhoria é comum.

No sistema tributário brasileiro, a atribuição de competências é mais relevante no

que diz respeito aos impostos, pois, nesse caso, a Constituição descreve o âmbito de incidência de cada um. Assim, tem-se a distribuição de competência para a instituição de impostos, a seguir comentada.

No nível federal e estadual, respectivamente, a maior fonte de arrecadação do governo corresponde às receitas tributárias provenientes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior (ICMS). No Quadro 1 são apresentadas as competências tributárias atinentes aos impostos pertencente a cada esfera governamental.

<b>Esfera Governamental</b>	<b>Fundamentação</b>	<b>Impostos</b>
<b>União</b>	<b>Artigo 153</b>	Importação de produtos estrangeiros (II); Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); Renda e proventos de qualquer natureza (IR); Produtos industrializados (IPI); Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); Propriedade territorial rural (ITR); e Grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
<b>Estados</b>	<b>Artigo 155</b>	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e Propriedade de veículos automotores (IPVA)
<b>Municípios</b>	<b>Artigo 156</b>	Propriedade predial e territorial urbana (IPTU); Transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

QUADRO 1 – Competências tributárias de cada esfera governamental

Fonte: Adaptado de Alexandre (2009, p. 196).

Indaga-se, entretanto: - a partir de que momento surge o dever do Estado de cobrar o tributo e a obrigação do contribuinte de pagar a referida importância aos cofres públicos? Para responder a essa pergunta, faz-se necessário entender sobre essa relação jurídico-tributária, que nasce com a obrigação tributária, cuja gestão está sob a responsabilidade da Administração Tributária.

### 2.3 Administração tributária

Segundo Alves e Costa (2008), administração tributária é a atividade administrativa do Poder Público direcionada à fiscalização e à arrecadação de tributos. Por meio das atividades de arrecadação e fiscalização de tributos, o Estado obtém os recursos necessários ao alcance dos interesses da coletividade, observando-se que, no exercício de função administrativa tributária, há uma total vinculação da atuação das entidades fazendárias aos interesses da sociedade (CINTRA, 2005).

A administração tributária ou fazendária, ou ainda, Fazenda Pública, gerencia a obtenção e aplicação dos recursos financeiros de que o Estado precisa para suprir as necessidades dos cidadãos, principalmente, nas áreas de educação, saúde e segurança.

Desse modo, o Estado, fazendo uso de suas prerrogativas, obriga o particular a recolher valores aos cofres públicos (ALEXANDRE, 2009) e cria o tributo. “O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta” (MACHADO, 2009, p. 29).

Seguindo esse mesmo raciocínio, Lima e Rezende (2006, p. 1) afirmam que “os tributos se constituem numa forma de transferência de recursos da sociedade para o governo”. Dessa maneira, por meio da arrecadação dos impostos, os governos terão as condições de proporcionar melhorias para a sociedade em relação à saúde, à educação, ao trabalho e à segurança.

A Administração Tributária deverá obedecer tanto aos princípios básicos da Administração Pública, previstos no Artigo 37, da Constituição Federal, como aos princípios constitucionais tributários da isonomia ou igualdade, capacidade contributiva, vedação do confisco, anterioridade, liberdade de tráfego, irretroatividade e uniformidade (ALEXANDRE, 2009).

A Administração Tributária ganhou mais destaque a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, que incluiu o inciso XXII no artigo 37 e o inciso XV no artigo 52, bem como alterou o inciso IV, do artigo 167:

Art. 37. XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado,

exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (BRASIL, 1988).

Dessa forma, com a introdução do inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, passou-se a dar as Administrações Tributárias das três esferas governamentais um grau maior de importância perante Administração Pública, ao assegurar os recursos financeiros necessários à realização de suas atividades, ao afirmar que são essenciais ao funcionamento do Estado e determinar que deverão funcionar de forma integrada, com atenção voltada para o compartilhamento de cadastros e informações fiscais.

Para dar cumprimento à parte referente ao compartilhamento de cadastro e informações fiscais, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) por meio do Decreto Federal nº. 6.022/07, que dispõe, no seu artigo 2º, o que se segue:

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações (BRASIL, 2007a).

De acordo com esse Decreto, também são usuários do SPED a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal.

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, podem resultar algumas vantagens, na medida em que a avaliação periódica realizada venha a contribuir, tanto para o aprimoramento do Sistema Tributário Nacional vigente, como para mensurar a eficiência do desempenho das administrações tributárias nas atividades de arrecadação e fiscalização de tributos.

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo (BRASIL, 1988).

Na compreensão de Alves e Costa (2008, p. 33), com o advento da Emenda Constitucional n.º 42, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão destinar recursos, nos seus respectivos orçamentos, para a realização das atividades da Administração Tributária, o que eleva o grau de sua relevância no âmbito da Administração Pública.

Vale ressaltar, ainda, que conforme preceitua o inciso XVIII, do artigo 37, da Carta Magna, as atividades exercidas pela Administração Fazendária terão prevalência sobre outras áreas administrativas do Estado, referentes aos mesmos fatos, pessoas ou bens fiscalizados (COELHO; DERZI, 2008). Com efeito, esse dispositivo constitucional vem, mais uma vez, fortalecer a ideia da importância da Administração Tributária no âmbito da Administração Pública.

A esse respeito, Coelho e Derzi (2008) afirmam que um dos grandes desafios da Administração Tributária, sem deixar de lado o controle repressivo, é criar no contribuinte uma consciência do consentimento ao imposto, de modo a elevar o patamar de cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Para melhorar essa consciência, Coelho e Derzi (2008) explicitam as várias estratégias que podem ser utilizadas:

- a) elevar o nível de informação e de conhecimento do contribuinte;
- b) melhorar a segurança das informações;
- c) aperfeiçoar a qualidade da norma tributária;
- d) garantir ao contribuinte a segurança jurídica; e
- e) promover a intervenção de comissões e câmaras paritárias ou de conselhos de contribuintes para aperfeiçoar o lançamento do crédito tributário.

Uma vez compreendido que as atividades da Administração Tributária são essenciais ao funcionamento do Estado, é preciso estudar os tipos dessas atividades.

## **2.4 Atividades de monitoramento e fiscalização de tributos**

As principais atividades da administração tributária estão relacionadas ao monitoramento e à fiscalização ou auditoria de tributos que têm como objetivos incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações ou recuperar o crédito tributário por meio da lavratura do auto de infração (ALEXANDRE, 2009).



Para Peixoto Júnior (2004), a atividade de auditoria de tributos é um tipo de auditoria, dentre muitos existentes, no sentido de atender às suas finalidades, tais como: auditoria externa ou auditoria interna (ambiental, operacional, qualidade, governamental ou pública).

Na opinião de Peixoto Júnior (2004), a atividade de auditoria de tributos tem a finalidade de observar o cumprimento, pelo sujeito passivo, das exigências constantes na legislação fiscal, de modo a evitar a evasão de tributos.

Segundo Martinez (2004), a atividade de auditoria de tributos, no contexto mundial, apesar de os conceitos e as técnicas serem parecidos, constitui-se de duas áreas: uma exercida por auditores independentes e a outra realizada por autoridades públicas tributárias. A finalidade da auditoria fiscal é “a verificação da exatidão do cumprimento da obrigação principal e dos acessórios, atentando para a origem, escrituração e o estorno dos créditos e débitos do imposto” (MARTINEZ, 2004, p. 52).

Conforme Santana (2001), a função da atividade de auditoria fiscal é verificar os registros fiscais do sujeito passivo, com a finalidade de encontrar possíveis irregularidades. Ressalta-se que “o objeto da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária, basicamente” (MARTINEZ, 2004, p. 48).

A atividade de monitoramento tem a finalidade de acompanhar, preventivamente, as operações econômico-fiscais dos contribuintes, de modo a detectar possíveis irregularidades de natureza tributária. Os atos administrativos destinados a fiscalizar, cobrar ou exigir tributos são disciplinados pelos artigos 194 a 197 do CTN, explicitados a seguir:

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

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (BRASIL, 1966).

Não têm eficácia quaisquer dispositivos legais, pertencentes à legislação tributária, que tenha o propósito de eliminar ou alterar o direito da autoridade administrativa de examinar livros e documentos fiscais do sujeito passivo, conforme determina o artigo 195 do CTN:

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

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (BRASIL, 1966).

Nesse mesmo sentido, a Súmula nº. 439 do Supremo Tribunal Federal assegura a legitimidade da verificação, pela fiscalização dos livros comerciais, da forma seguinte: “estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação” (BRASIL, 1964b).

Entretanto, a autoridade administrativa, antes de começar qualquer fiscalização, deverá lavrar o termo de início corresponde à ação fiscal, de acordo com artigo 196 do CTN: “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas” (BRASIL, 1966).

Alexandre (2009, p. 501) afirma que terceiros também têm o dever de prestar informações às autoridades fiscais referentes a bens e negócios transacionados com o sujeito passivo, conforme disciplina o artigo 197 do CTN:

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

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

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

III – as empresas de administração de bens;

IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V – os inventariantes;

VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão (BRASIL, 1966).

Conforme Lima e Rezende (2006), como medida de aumento de arrecadação tributária, os governos criam mecanismos de cruzamento de dados através de mecanismos eletrônicos para combater a sonegação e reduzir a inadimplência.

A Receita Federal do Brasil (RFB) realiza os procedimentos de monitoramento e fiscalização dos contribuintes, de forma diferenciada, indicada pela Coordenação Especial de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes (COMAC), em função do potencial econômico-

tributário, utilizando os dados disponíveis nos seus próprios sistemas informatizados ou obtidos junto a fontes externas, com base nas variáveis definidas no artigo 4º da Portaria RFB nº. 11.211, de 2007:

- I - receita bruta constante da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DAFON);
  - II - débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
  - III – massa salarial constante das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP);
  - IV - débitos totais declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP);
  - V - representatividade na arrecadação de tributos administrados pela RFB.
- § 1º Além das indicações procedidas nos termos do caput, poderão ser objeto de acompanhamento diferenciado, por iniciativa da Comac, as pessoas jurídicas:
- I – de direito público;
  - II – que operem em setores econômicos relevantes, em termos de representatividade da arrecadação tributária federal;
  - III – que tenham efetuado indevidamente compensações de tributos, nos termos do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
  - IV – imunes, isentas ou beneficiárias de incentivos fiscais; e
  - V – que tenham praticado infrações à legislação tributária, apuradas em procedimentos de fiscalização efetuados no âmbito da RFB (BRASIL, 2007b).

De acordo com o artigo 5º da citada Portaria, os contribuintes objeto do acompanhamento diferenciado, que apresentarem incompatibilidade no cruzamento das informações em relação à indicação de indícios de evasão tributária, deverão ser encaminhados à área de Fiscalização da respectiva unidade da RFB, para inclusão na programação de fiscalização.

Esta seção abordou os aspectos relativos à arrecadação no contexto da administração pública, enfatizando-se os aspectos relacionados à área tributária, aos princípios e às abordagens da administração pública, bem como sobre receita pública; receita tributária; obrigação, competência e crédito tributário; administração tributária e as atividades de monitoramento e fiscalização de tributos. Na seção 3, são apresentados os temas referentes à tecnologia da informação, sistemas de informação, governo eletrônico e as suas atuações no contexto da administração tributária.

### **3 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E GOVERNO ELETRÔNICO**

Nesta seção são abordados os temas Tecnologia da Informação e Sistema de Informação, dando-se ênfase ao governo eletrônico no contexto da Administração Pública; além disso, aborda-se o tema Sistema Público de Escrituração Digital, com destaque para a NF-e.

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

Segundo Rezende (2008), a Tecnologia da Informação é um conjunto de recursos tecnológicos usados para armazenar, gerar e usar a informação e o conhecimento, composto pelos seguintes elementos: *hardware* e seus dispositivos e periféricos; *software* e seus recursos; sistemas de telecomunicações; gestão de dados e informações; e o *peopleware* (recursos humanos).

O *hardware* abrange os computadores e periféricos; o *software* abrange todos os tipos de programas operacionais, de redes, aplicativos, utilitários e de automação; os sistemas de telecomunicações servem para interligar o *hardware* e o *software* e a gestão de dados e informações controla as atividades de guarda e recuperação de dados, grau e controle de acesso das informações (REZENDE, 2008).

Deve-se ressaltar que alguns autores como Oliveira (2006); Pinho, Iglesias e Souza (2006); Martins e Ramos (2008); Junqueira, Barbosa e Diniz (2007) adotam a expressão Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). Entretanto, a expressão Tecnologia de Informação (TI) contempla, também, o uso de telecomunicações segundo Souza e Jóia (2008); Laurindo (2008) e Rezende (2008).

A melhoria do desempenho organizacional está diretamente relacionada com os investimentos que venham a ser realizados em TI. De acordo com Moraes, Bobsin e Lana (2006, p. 01), “nas últimas décadas, as empresas têm realizado investimentos relevantes em Tecnologia da Informação (TI) com o intuito de aumentar, de forma significativa, o desempenho organizacional”.

Nessa mesma direção, a sociedade tem exigido dos seus governantes uma postura

diferente na gestão pública, principalmente, com relação à qualidade dos serviços oferecidos pelos órgãos públicos às pessoas e outras organizações públicas e privadas, bem como maior transparência de informações e prestações de contas. Dessa forma, observa-se que a TI vem contribuindo, de maneira relevante, com a criação, execução, entrega, fiscalização e controle dos serviços públicos.

Nesse mesmo entendimento, Oliveira (2006, p. 01) ressalta:

A utilização intensiva da TIC potencializa ações voltadas para a automação e informatização de processos e procedimentos, mas fundamentalmente a Gestão da Informação através de uma adequada infra-estrutura de *hardware*, *software*, *peopleware* e com diversos SI destinados a atender as demandas das esferas e poderes públicos.

O conceito de TI é mais extenso, como se vê, tendo, entretanto, uma relação direta com o termo convergência digital, expressão em uso, ultimamente, na indústria de computadores e nas de telecomunicações (LAURINDO, 2008).

Quanto ao Sistema de Informação (SI), este pode ser definido como um conjunto de partes quaisquer, que tratam dados e geram informações úteis para dar suporte aos tomadores de decisão na organização, no nível operacional, gerencial ou estratégico (REZENDE, 2008).

Qualquer SI compõe-se de três elementos fundamentais: entrada de dados brutos, tratamento (processamento) desses dados para torná-los úteis e a saída de informação utilizada pelos tomadores de decisão. Para completar o fluxo ocorre o *feedback* (retroalimentação), que é a saída aproveitada para corrigir ou aperfeiçoar a entrada.

### **3.2 Classificação dos sistemas de informação**

Quanto aos níveis de decisão, os Sistemas de Informação (SI) podem ser classificados em operacional, gerencial e estratégico (REZENDE, 2008). Para melhor entendimento, são apresentadas, no Quadro 2, algumas características de cada um dos tipos de SI, conforme o grau de decisão.

Nível Decisório	Características de Sistema de Informação
Operacional	Controle minucioso dos dados das operações executadas na organização; Apoio na tomada de decisões pelo setor técnico; Possui as informações de forma detalhada e minuciosa
Gerencial	Transformação de grupo de dados das operações e transações em informações para tomada de decisão pelo corpo gerencial(média gerência) da organização; Exposição das informações ocorre de maneira sintetizada, a saber: em totais, percentuais etc.
Estratégico	Manipulam dados em nível macro para apoio na tomada de decisão pela alta gerência da organização. As informações apresentadas estão sempre relacionadas com o meio ambiente interno e externo da organização.

QUADRO 2 – Características de Sistema de Informação conforme o nível de decisão

Fonte: Adaptado de Rezende (2008).

Quanto às tarefas que apóiam, conforme Alter (1992 *apud* LAURINDO, 2008), pode-se mencionar a substituição da atividade humana por tecnologia, tais como nas tarefas de processar dados, comunicação, tomada de decisão e execução de atos físicos. Ainda no entendimento de Alter (*idem*), existem algumas características para descrever e avaliar os sistemas de informação, a saber:

- a) complexidade – baseado na forma interativa, no grau de complicação dos cálculos realizados ou conforme a frequência e opções oferecidas de acesso a banco de dados;
- b) padrão de erros – baseado na modalidade de erros praticados pelo sistema de informação, principalmente, aqueles que acontecem de forma regular;
- c) compatibilidade – diz respeito à compatibilidade dos sistemas de informação com outros equipamentos, sistemas operacionais ou aplicativos;
- d) adaptabilidade – relacionada à facilidade que o sistema tem de adaptação com as mudanças tecnológicas e organizacionais;
- e) custo – relacionada aos custos do sistema de informação, no momento da aquisição ou implantação e de operação;
- f) atraso (obsoleto) – revela o nível de defasagem do sistema de informação, tendo em vista a atualidade tecnológica;
- g) capacidade – refere-se à quantidade de dados e transações que o sistema de informação pode processar e armazenar, assim como o contingente de usuários que pode admitir;

- h) confiabilidade – revela o grau de confiança, quanto às respostas obtidas do sistema de informação;
- i) eficiência – relacionada ao uso de recursos pelo sistema de informação;
- j) eficácia – diz respeito aos resultados obtidos em relação às metas estabelecidas pela organização, em relação ao desempenho esperado do sistema de informação.

A partir da compreensão de que, dependendo da solução almejada, há vários tipos de aplicação de TI e SI para as organizações, torna-se necessário abordar o tema TI no contexto do Governo Eletrônico Brasileiro.

### **3.3 Tecnologia da informação no contexto do governo eletrônico brasileiro**

Nas últimas décadas, constatou-se um aumento vertiginoso das Tecnologias da Informação e da Comunicação (TIC). Inevitavelmente, as TICs começaram a fazer parte da vida das pessoas, no momento em que se passou a vivenciar uma nova realidade que se tem designado como sociedade da informação. A TIC vem se expandindo, também, no âmbito governamental, por meio do chamado e-gov ou governo eletrônico, manifestado pela informatização dos serviços internos e com o público externo como fornecedores, empresas.

Os portais governamentais têm se instituído como os principais instrumentos de informatização do e-gov. Por meio dos portais, o governo expõe os compromissos assumidos e realizados, bem como oferece serviços e informações ao público externo (PINHO; IGLESIAS; SOUZA, 2006).

Existem, na literatura, vários conceitos de Governo Eletrônico. O Quadro 3 expõe algumas definições pesquisadas por Martins e Ramos (2008).

<b>Autor</b>	<b>Definição</b>
SOBREIRA NETTO; FISCHER; GOUVÊA (2004)	Refere-se a um governo eficiente aberto para melhor atender à sociedade, utilizando-se da tecnologia da informação para ampliar a cidadania e a transparência da gestão pública, permitindo o controle popular do poder público e democratizar o acesso do cidadão aos meios eletrônicos.
PRADO; LOUREIRO (2005)	É um conjunto de plataformas tecnológicas de informação e comunicação utilizado pela área pública.
BARBOSA, FARIA; PINTO (2004)	Pode ser entendido como a oferta de serviço público apoiado nas modernas tecnológicas de informação.
CALMON (2007)	É a interface do governo com a sociedade com o suporte das tecnologias da informação e comunicação, reduzindo custos e aperfeiçoando processos.
DREYFUSS (2002)	São as mudanças dos relacionamentos dentro e fora do setor público, com suporte da tecnologia da informação, telecomunicações e internet, objetivando a melhoria dos serviços prestados a sociedade e a eficiência dos serviços internos.
CUNHA; DUCLÓS; BARBOSA (2006)	É a forma com que o governo, no cumprimento das funções estatais e com suporte da TIC, alcança suas metas.
RUEDIGER (2002)	Refere-se ao uso das modernas tecnologias de informação e comunicação [TIC] empregadas nas atividades governamentais voltadas, principalmente, para a sociedade.
GRANT E CHAU (2005)	É um conjunto de funções da administração pública realizadas com uso da TIC, especialmente, direcionadas as relações do Estado com a sociedade.
OLIVEIRA (2006)	São novos procedimentos baseados em soluções suportadas pela TIC para aperfeiçoar os processos da Gestão Pública.

QUADRO 3 – Definições de Governo Eletrônico

Fonte: Adaptado Martins e Ramos (2008).

Ressalta-se que o Governo Eletrônico não deve ser observado, apenas, no modelo restrito, ou seja, na simples informatização dos serviços oferecidos a sociedade. Além disso, o Governo Eletrônico deve ser observado, de forma mais abrangente, na chamada Versão Ampliada que,

[...] não nega as conquistas reivindicadas pela informatização parcial das atividades fim e meio da administração pública (forma restrita), mas passa a considerar o papel protagonista da sociedade civil, através dos cidadãos e/ou de movimentos sociais, de acompanhar, aferir, controlar o governo (de maneira mais geral, o próprio Estado) e ainda de tomar um papel propositivo. Esta definição está profundamente amarrada à questão da transparência, o que demanda não só um papel democrático do governo, mas também uma capacidade política da sociedade civil (MARTINS; RAMOS, 2008, p. 9).

Segundo Hiller e Bélanger (2001 *apud* SANTOS, 2002), o Governo Eletrônico possui cinco tipos de relacionamentos explicitados a seguir:

- a) Governo prestando serviços aos indivíduos (G2IS) – nessa interação, o governo oferece serviços ou benefícios para os cidadãos, por exemplo, declarações, certidões, benefícios da seguridade social e outros;
- b) Governo com os indivíduos, como parte do processo político (G2IP) – essa interação entre o governo e seus cidadãos faz parte do processo democrático,



em atividades como: a votação *on-line* e a participação em pesquisas acerca da satisfação de serviços ofertados;

- c) Governo com os negócios no portal de compras (G2BMKT) e diretamente com o cidadão (G2BC) – diz respeito à interação do governo com os fornecedores (pessoas físicas e jurídicas) e com os cidadãos, quando a iniciativa privada é intermediária na oferta de serviços cobrados dos cidadãos (concessões e permissões, de energia, telefonia, transporte);
- d) Governo com agentes públicos (G2E) – essa interação ocorre entre as agências governamentais e seus empregados ou servidores, por exemplo: cursos de capacitação, divulgação de normas para seus empregados através da intranet;
- e) Governo com governo (G2G) – essa interação se dá entre agências do governo, no nível de cooperação central e local, bem como com entes governamentais estrangeiros.

Na opinião de Santos (2002), há três princípios orientadores das ações do Governo Eletrônico, demonstrados no Quadro 4.

<b>Princípios</b>	<b>Características</b>
Universalidade	O Estado deve estar presente, em qualquer instante e lugar, racionalizando custos e procedimentos; Criação de um banco de dados único do registro de cada cidadão, de acordo com o seu perfil, com uma única identificação, bem como seja capaz de emitir questionamentos das ações de governo e sobre a satisfação da sociedade; A sociedade deverá estar preparada para usar da melhor maneira possível os seus avanços tecnológicos.
Unicidade	O Estado deve atuar no sentido de que os mecanismos de trânsito dos relacionamentos Estado/sociedade estejam em um único portal; O usuário deve ter uma única entrada de acesso a tudo aquilo que corresponda às suas demandas e à sua participação no controle dos atos governamentais, de modo a evitar que as pessoas se dirijam a vários locais para exercitar a cidadania; As informações e serviços oriundos dos órgãos de todas as esferas de governo devem seguir para esse local único;
Integralidade	As informações e os serviços virtuais devem ser seguros, de modo a evitar que o usuário fique procurando por diversas vezes o local virtual para confirmar uma mesma resposta.

QUADRO 4 – Princípios orientadores das ações do Governo Eletrônico  
Fonte: Adaptado Santos (2002).

Conforme Oliveira (2006), para a implementação plena de Governo Eletrônico, faz-se necessário observar alguns aspectos:

- a) quanto ao atendimento ao cidadão – no desenvolvimento de novas formas de relacionamento com o cidadão, o Estado deve oferecer serviços de forma eficaz e eficiente, tais como: uso de forma crescente, inter-relacionada e ininterrupta da TIC nos órgãos públicos; incentivo dos cidadãos ao acesso dos serviços e informações do governo; e recomendação para que o atendimento aconteça em um único ponto de acesso;
- b) quanto à gestão interna – as ações governamentais nessa área visam:
  - 1) processos internos na busca da inserção, integração e compartilhamento da TIC em vários serviços;
  - 2) busca da Gestão da Informação nos órgãos públicos e, conseqüentemente, informatizando e automatizando processos e procedimentos internos. Essas iniciativas exigem a análise, redesenho, reestruturação e simplificação dos processos internos com vistas ao suporte da TIC;
  - 3) desenvolvimento de programas de capacitação e formação a partir da TIC;
  - 4) procura de SI para apoiar as funções internas, de modo a facilitar o compartilhamento de informações com os setores externos;
  - 5) uso da TIC nas ações de integração dos diversos órgãos públicos, para que os serviços sejam oferecidos de forma unificada, evitando duplicidade de procedimentos.
- c) quanto ao desenvolvimento e fortalecimento da democracia – São ações com apoio da TIC que permitem à sociedade e aos cidadãos um papel mais efetivo no controle e na participação na Administração Pública, tais como:
  - 1) adoção de medidas em que o cidadão acesse as informações e possa emitir opinião acerca das ações governamentais, permitindo a transparência da gestão e a participação dos cidadãos;
  - 2) promoção do uso de instrumentos tecnológicos (internet, celular,

quiosques, autoatendimento e outros) de fácil entendimento e operacionalização, permitindo o acesso e a interação dos cidadãos com o Governo.

O governo eletrônico brasileiro foi impulsionado a partir da edição do Decreto Presidencial de 3 de abril de 2000, que implementou políticas, diretrizes e normas relacionadas ao governo eletrônico (BRASIL, 2000b). Nesse mesmo contexto, o governo editou um novo Decreto Presidencial de 3 de outubro de 2000, o qual priorizava três programas: universalização de serviços; governo ao alcance de todos e infraestrutura avançada (BRASIL, 2000c). Todas essas ações tinham, portanto, como objetivos, a melhoria dos serviços oferecidos aos cidadãos, a abrangência do acesso a serviços e a transparência sobre as realizações governamentais.

A seguir, são apresentadas as diretrizes gerais de implantação e operação do Governo Eletrônico no âmbito da Administração Pública Federal. Essas diretrizes devem orientar todas as ações de governo eletrônico, gestão do conhecimento e gestão da TI no governo federal (MPOG, 2009):

- a) a prioridade do Governo Eletrônico é a promoção da cidadania, tendo como referência os direitos coletivos e uma visão de cidadania dos indivíduos vinculados aos princípios da universalidade, da igualdade perante a lei e da equidade na oferta de serviços e informações. Dessa forma, deixa de lado a visão neoliberal que interage com o usuário como cliente dos serviços públicos;
- b) a Inclusão Digital é indissociável do Governo Eletrônico e deve ser considerada como direito do cidadão. Como prática política, a inclusão digital além dos indivíduos, abrangerá a utilização da tecnologia da informação pelas organizações da sociedade civil em suas interações com os governos;
- c) o *Software Livre* é um recurso estratégico para a implementação do Governo Eletrônico. A opção por *software* livre ocorre no sentido de garantir ao cidadão o direito de acesso aos serviços públicos sem obrigá-lo a usar plataformas específicas. O *software* livre deve ser entendido como alternativa tecnológica do governo federal;

- d) a gestão do conhecimento é um instrumento estratégico de articulação e gestão das políticas públicas do Governo Eletrônico. Entende-se a gestão do conhecimento como uma junção de procedimentos sistematizados, com condições de assegurar a habilidade de criar, coletar, organizar, transmitir e compartilhar conhecimentos estratégicos como suporte para tomada de decisões;
- e) o Governo Eletrônico deve racionalizar o uso de recursos; para tanto, as ações do governo eletrônico deverão ser implementadas por meio do compartilhamento, inclusive, de equipamentos e recursos humanos na operação de soluções tecnológicas entre órgãos públicos;
- f) o Governo Eletrônico deve contar com um arcabouço integrado de políticas, sistemas, padrões e normas. Para dar suporte, de forma satisfatória, às ações de execução do Governo Eletrônico, faz-se necessária uma definição de políticas, padrões, normas e métodos;
- g) integração das ações de Governo Eletrônico com outros níveis de governo e outros poderes. O Governo Federal deve integrar as ações de Governo Eletrônico nos vários níveis de governo e nos três Poderes, através de um conjunto de políticas, padrões e iniciativas.

Após definidos conceitos, tipos de relacionamentos e as diretrizes gerais de implantação de Governo Eletrônico no âmbito da Administração Pública Federal, deve-se estudar as administrações tributárias e investimentos em TIC.

### **3.4 Administrações tributárias e investimentos em TIC**

A adoção estratégica e intensiva de soluções tecnológicas nas administrações tributárias foi sempre um paradigma nas tomadas de decisão quanto à alocação dos investimentos de TIC no setor público. Isso contribuiu para que o segmento tributário se tornasse o setor governamental com maior maturidade em governo eletrônico, pois a modernização dos processos de arrecadação tributária potencializa a capacidade de maior geração de receita para os governos (ACCENTURE, 2004 apud JUNQUEIRA; BARBOSA; DINIZ, 2007).

De acordo com uma pesquisa divulgada por Pinho, Iglesias e Souza (2006), após análise de portais de nove Estados e do Distrito Federal, tendo como critério o índice de desenvolvimento econômico (PIB estadual), chegou-se aos seguintes resultados:

- a) informações e serviços disponíveis aos cidadãos – constatou-se que a área tributária tem sido a mais beneficiada em desenvolvimento tecnológico;
- b) transparência dos portais governamentais – verificou-se que maior parte dos portais não oferece nenhum meio eletrônico que permita o cidadão acompanhar os planos e ações de governo; observou-se, também, que as informações não dispõem de demonstrativo com o cronograma físico-financeiro de execução dos serviços governamentais, o que revela a falta de prestação de conta e informações para sociedade;
- c) participação/interação – constatou-se a ausência da interatividade (comunicação com a sociedade) com portais; identificou-se, também, a ausência total de qualquer meio de relacionamento para a discussão de projetos governamentais em fase de elaboração.

No Brasil, um dos programas mais importantes de incentivo à modernização da Administração Tributária foi o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE), iniciado em 2000 e finalizado em 2005, sendo que, do investimento total de R\$ 1.338.705.120,00, 40% foi destinado ao setor de TI. O PNAFE tinha como diretrizes (PNAFE, 2005):

- 1) adoção de linguagem única;
- 2) segurança nas regras entre a relação Fisco-Sociedade;
- 3) atitude de colaboração com o contribuinte;
- 4) simplificação do cumprimento das obrigações tributárias;
- 5) abrangência do número e da qualidade das informações disponíveis;
- 6) redução do deslocamento aos postos fiscais;
- 7) diminuição do tempo de espera nos postos fiscais;

- 8) uniformização das obrigações tributárias.
- 9) aumento da prestação de serviços aos contribuintes através da internet com segurança, simplicidade de acesso e rapidez.

De acordo com os coordenadores estaduais do PNAFE, os principais obstáculos encontrados durante as etapas de implantação do programa de modernização das Administrações Tributárias estaduais foram a resistência dos funcionários, a falta de apoio institucional, os problemas políticos, as barreiras legais e o despreparo dos funcionários (PNAFE, 2005).

Ao final do programa, constatou-se que:

- a) no ano de 2000, apenas 3 administrações tributárias estaduais ofereciam, pela internet, mais do que 20 serviços, de um total de 40 serviços tidos como potenciais propostos, sendo que, em 2005, já existiam 15 administrações tributárias oferecendo acima de 20 serviços;
- b) o serviço de entrega de declarações pela internet já atingia 26 administrações tributárias;
- c) todas ofereciam acesso padronizado ao cadastro de contribuintes.

Apesar de todo o investimento em TIC, os desafios ainda são grandes. Os resultados da 4ª pesquisa realizada em todo território nacional, junto a 21.520 domicílios na zona urbana e rural, sobre uso da TIC no Brasil, TIC Domicílio (2008), revelaram o seguinte (MPOG, 2009):

- a) o Governo Eletrônico é utilizado por apenas 22% da população brasileira;
- b) as pessoas com maior instrução e renda são as que mais utilizam o Governo Eletrônico, sendo 71% dos entrevistados com nível superior usuários desses serviços, caindo para 10% dos entrevistados com nível fundamental;
- c) os serviços mais procurados: consulta do CPF, emissão de atestados e comprovantes de regularidade, declaração de imposto de renda e pagamento de IPVA, multas, licenciamento de veículos e outros;

- d) dentre as principais razões, expostas pelos entrevistados, que levam a não optarem pelo Governo Eletrônico foram: preferência pelo contato pessoal e descrença na segurança dos dados.

A modernização das administrações tributárias foi, mais uma vez, impulsionada a partir da implantação do Projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

### **3.5 Sistema público de escrituração digital (SPED)**

O SPED foi instituído, formalmente, pelo Decreto Presidencial nº. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, tendo como objetivo a unificação das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal, devendo a emissão ser em forma digital, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº. 2.220-2, de 24 de agosto de 2001.

Esse Decreto determina, ainda, que a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda e administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios tenham acesso às informações armazenadas no SPED, de forma compartilhada, mediante convênio.

Como medida para aperfeiçoamento do Sistema Tributário, o Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) estabeleceu que o SPED e a NF-e seriam implantados em 2 anos (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2009).

Algumas vantagens a serem obtidas, após a implantação do SPED, de acordo com informações extraídas do Portal Nacional do SPED (BRASIL, 2008), tanto para os contribuintes como para a sociedade e administrações tributárias, são:

- a) redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- b) eliminação do papel;
- c) redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- d) uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;

- e) redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- f) redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- g) simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- h) fortalecimento do controle e da fiscalização, por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- i) rapidez no acesso às informações;
- j) aumento da produtividade do auditor, através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- k) possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- l) melhoria da qualidade da informação;
- m) possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- n) disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- o) aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- p) preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel;
- q) eliminação de extravio de livros fiscais como forma de dificultar o desenvolvimento da ação fiscal.

Deste modo, o SPED melhora os atuais mecanismos de cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e demais órgãos interessados, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos livros e documentos eletrônicos, assegurando a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.



A assinatura digital em documentos emitidos via Internet passou a ter validade jurídica com a edição da Medida Provisória nº. 2.220-2/2001 que dispõe o seguinte:

Fica instituída a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras (BRASIL, 2001).

A autenticidade e integridade são as técnicas de segurança que garantem a confiabilidade de um documento emitido eletronicamente. A autenticidade garante “a identidade do emissor e do receptor e a [...] integridade assegura que o documento chegue íntegro ao seu destino, sem manipulações intermediárias e sem perda de partes do seu conteúdo” (CASADO, 2005 apud NASCIMENTO, 2006, p. 45).

Consoante Ramalho e Pita (2008), a autenticidade tem como finalidade verificar se o conteúdo do documento eletrônico pertence a seu autor e na integridade procura observar se o conteúdo não foi violado. O certificado digital é a carteira de identidade em uma versão eletrônica. Nesse mesmo entendimento, Nascimento (2006, p. 40) afirma que

O certificado digital é um documento eletrônico assinado digitalmente declarando a identidade de alguém e atribuindo-lhe a titularidade de uma chave pública [...] tem garantia de autenticidade de origem e autoria, de integridade de conteúdo, de confidencialidade e de irretratabilidade [...] e cujo conteúdo é criptografado.

Conforme Ramalho e Pita (2008), a assinatura digital é dada por meio da criptografia assimétrica, que possui duas chaves diferentes, uma privada e a outra pública. Com a primeira chave deve-se criptografar a mensagem e com a segunda chave deve-se confirmar a sua integridade e autenticidade.

Nesse cenário, um mês antes da instituição do SPED, o governo federal, como mais uma medida do governo eletrônico, editou a Lei nº. 11.419, de 20 de dezembro de 2006, que dispõe sobre a informatização do processo judicial, inclusive da Fazenda Pública. Algumas características dessa Lei são (BRASIL, 2006):

- a) admite a transmissão de petições, recursos e de peças processuais por meio eletrônico, contanto que o emitente esteja previamente cadastrado no Poder Judiciário;

- b) compreende meio eletrônico como sendo qualquer forma de armazenamento ou tráfego de documentos e arquivos digitais;
- c) entende como transmissão eletrônica qualquer forma de comunicação a distância, utilizando, principalmente, a rede mundial de computadores (*Internet*);
- d) a assinatura digital será baseada em certificado digital emitido por autoridade certificadora credenciada, em atendimento as exigências previstas pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), disciplinadas pela Medida Provisória nº. 2.220-2/2001;
- e) o cadastrado no Poder Judiciário terá forma de acesso ao sistema informatizado, com garantia do sigilo, da identificação e da autenticidade de suas comunicações;
- f) quaisquer atos processuais realizados, eletronicamente, são aceitos no dia e hora do seu envio ao sistema do Poder Judiciário, mediante fornecido de protocolo eletrônico;
- g) os tribunais farão as intimações por meio eletrônico em portal próprio dos cadastrados;
- h) caso a consulta eletrônica da intimação não ocorra em até 10 (dez) dias corridos, contados a partir da data do envio, o cadastrado será considerado automaticamente intimado na data do término desse prazo;
- i) a intimação eletrônica feita, inclusive da Fazenda Pública, será admitida como pessoal (presencial) para todos os efeitos legais;
- j) os documentos, elaborados eletronicamente, anexados aos processos eletrônicos com garantia da origem e de seu signatário, serão aceitos como originais para todos os efeitos legais;
- k) os extratos digitais e os documentos digitalizados anexados aos autos pelos órgãos da Justiça e seus auxiliares, pelo Ministério Público e seus auxiliares, pelas procuradorias, pelas autoridades policiais, pelas repartições públicas em

geral e por advogados públicos e privados têm a mesma força probante dos originais.

Nesse mesmo contexto, a RFB editou a Portaria nº. 259, de 23 de março de 2006, alterada pela Portaria nº. 574, de 10 de fevereiro de 2009, para disciplinar a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, pelo contribuinte e pela Administração Tributária Federal. Alguns aspectos dessas portarias são (BRASIL, 2006 e 2009):

- a) o processo eletrônico é composto dos atos e termos processuais, além dos documentos apresentados em papel, digitalizados pela RFB;
- b) serão aceitos como originais para todos os efeitos legais os documentos produzidos eletronicamente e anexados aos processos digitais;
- c) todos os atos e termos processuais feitos de forma eletrônica pelo contribuinte deverão ser assinados, digitalmente, mediante certificado digital emitido por autoridade certificadora, em atendimento as exigências previstas pela ICP-Brasil.
- d) os atos e termos processuais feitos de forma eletrônica pelo contribuinte são recepcionados pela RFB por meio da Central Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), disponível na Internet;
- e) a RFB expedirá um recibo para comprovar o envio pelo contribuinte de impugnação, recurso e dos documentos anexos de forma eletrônica;
- f) a RFB intimará, por meio eletrônico, mediante envio a Caixa Postal do domicílio tributária do contribuinte;
- g) caso ocorra a intimação na forma de edital eletrônico, o endereço usado será o da administração tributária na Internet;
- h) a intimação por meio eletrônico será considerada feita no prazo de 15 (quinze) dias, a partir da data que comprove a entrega no domicílio tributário do contribuinte ou da publicação do edital;
- i) os documentos em papel, ao serem digitalizados e anexados ao processo pela RFB, possuem a mesma força probante dos originais.

O SPED está inserido em três importantes projetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a NF-e.

### **3.6 Escrituração contábil digital (ECD)**

A ECD, para fins fiscais e previdenciários, foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº. 787, de 19 de novembro de 2007 e alterações, em substituição a emissão de livros contábeis em papel. Obedecendo a essas diretrizes, o Conselho Federal de Contabilidade editou, em 2005, a Resolução CFC nº. 1.020/05, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada à escrituração contábil em forma eletrônica, NBC T 2.8, que define critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos, bem como a responsabilidade de contabilista, em atendimento as exigências previstas pela ICP-Brasil (CFC, 2005).

Algumas exigências da Instrução Normativa RFB nº. 787/2007 são quanto à abrangência dos livros na forma digital: livro Diário e seus auxiliares, caso exista; livro Razão e seus auxiliares, caso exista; e livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. Quanto à obrigatoriedade da sistemática de ECD:

- a) em relação aos fatos contábeis, ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias ficam sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado e à tributação do Imposto de Renda, com base no Lucro Real;
- b) em relação aos fatos contábeis ocorridos, a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias estarão sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Para melhor entendimento, o fluxo do modelo operacional da ECD será demonstrado por meio da Figura 1.

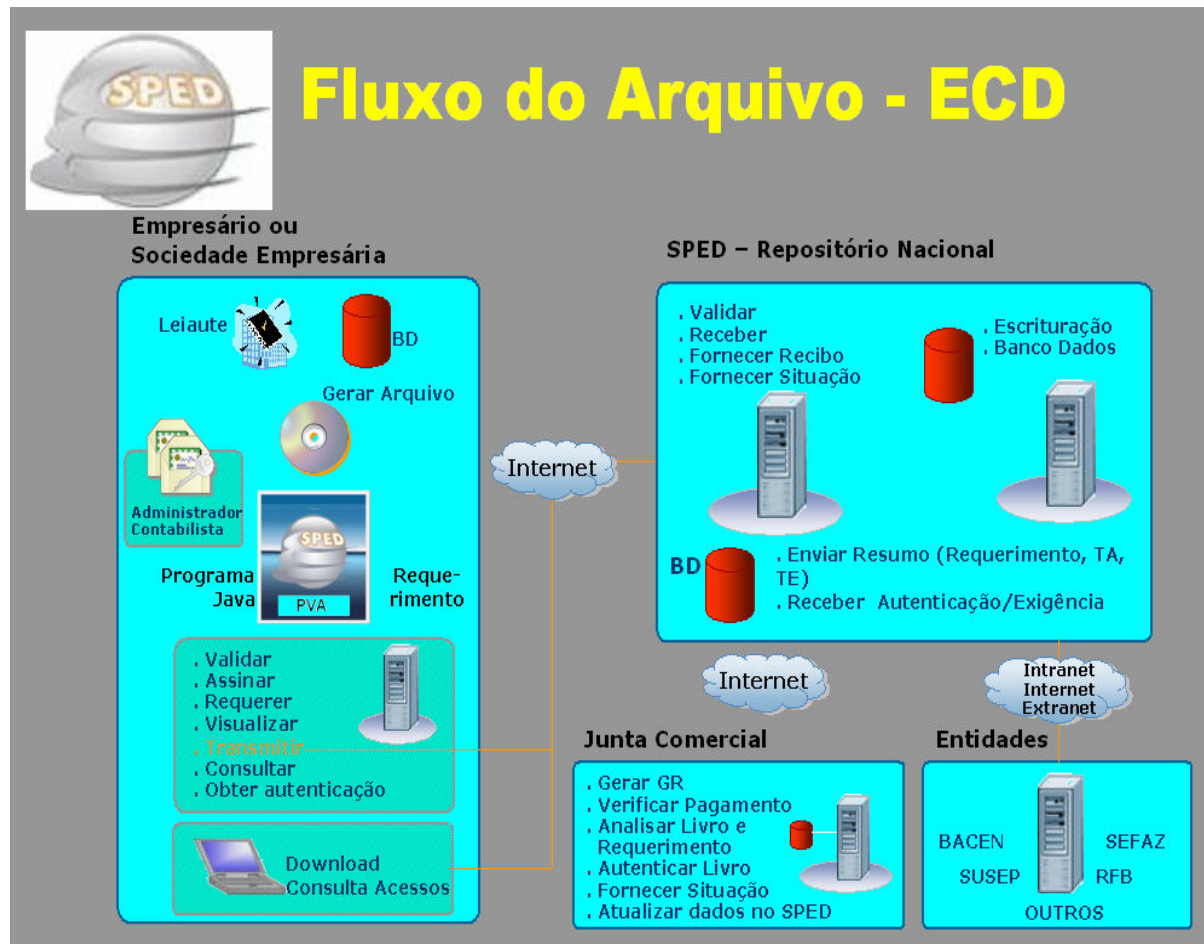


FIGURA 1 – Fluxo do modelo operacional da ECD  
 Fonte: Adaptado da IN RFB 787/2007 e alterações (RFB, 2007).

Quanto aos procedimentos operacionais, conforme demonstrado na Figura 1, a ECD deverá ser submetida ao Programa Validador e Assinador (PVA), especificamente desenvolvido para tal fim, disponibilizado na página da RFB na *Internet*, contendo, no mínimo, as seguintes funcionalidades:

- validação do arquivo digital da escrituração;
- assinatura digital, a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital;
- visualização da escrituração;
- transmissão anual ao SPED até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração. As informações relativas à ECD, disponíveis no ambiente nacional do SPED, serão

compartilhadas com os órgãos e entidades definidas no Decreto nº. 6.022/07;

- e) consulta à situação da escrituração.

### **3.7 Escrituração fiscal digital (EFD)**

A EFD, instituída pelo Convênio ICMS nº. 143, de 15 de dezembro de 2006, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (CONFAZ, 2006).

Posteriormente, o Estado do Ceará editou o Decreto nº. 29.041, de 31 de outubro de 2007, que disciplina o uso da EFD, nos termos do Convênio ICMS nº. 143/06. O Convênio ICMS nº. 143/2006 e Ato COTEPE ICMS nº. 09/08 e alterações estabelecem algumas providências, a saber:

- a) a EFD substitui a escrituração e impressão dos livros de Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias, Registro de Apuração ICMS, Registro de Apuração do IPI e Registro de Inventário a partir de 01 de janeiro de 2009;
- b) o contribuinte deverá manter a EFD distinta para cada estabelecimento;
- c) a EFD é obrigatória para os contribuintes do ICMS e IPI, exceto para aqueles em que a dispensa seja autorizada pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal;
- d) o contribuinte deve guardar os arquivos digitais da EFD, assim como todos os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, cumprindo os requisitos de autenticidade e segurança;
- e) todas as informações referem-se aos itens de mercadorias/produtos independente de perfil de contribuinte, inclusive Nota Fiscal de Venda ao Consumidor (NFVC) e Emissor de Cupom Fiscal (ECF);

- f) dispensadas as informações dos itens das NF-e emitidas pelo declarante do arquivo;
- g) os itens referentes às notas fiscais em papel (NF1, NF1A e Nota Fiscal de Produtor) deverão ser informados com a movimentação física do item, CFOP e código da situação tributária;
- h) o contribuinte deverá apresentar também: apuração mensal do ICMS e ICMS-ST, inventário obrigatório na EFD no mês de fevereiro de cada ano; informação valores dos municípios, operações com cartão de crédito e/ou débito, informação de importação e exportação, informações do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), informação para baixa de documentos Fiscais;
- i) a recepção e validação dos dados relativos à EFD devem ser submetidas ao PVA, disponibilizado pelo SPED, por meio de *download*, o qual verifica a consistência das informações. Em seguida, o arquivo digital será assinado e transmitido para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da *Internet* e com imediata retransmissão à respectiva unidade federada, por meio da Rede Integrada de Sistemas, conforme demonstrado na Figura 2;
- j) as Secretarias Estaduais de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal poderão recepcionar os dados relativos à EFD diretamente em suas bases de dados, com imediata retransmissão ao ambiente nacional SPED;
- k) fica assegurado o compartilhamento das informações relativas às escriturações fiscal e contábil digitais, em ambiente nacional, com as unidades federadas de localização dos estabelecimentos da empresa.

Para melhor entendimento, o fluxo do modelo operacional da EFD será demonstrado por meio da Figura 2.



## FLUXO DO ARQUIVO - EFD

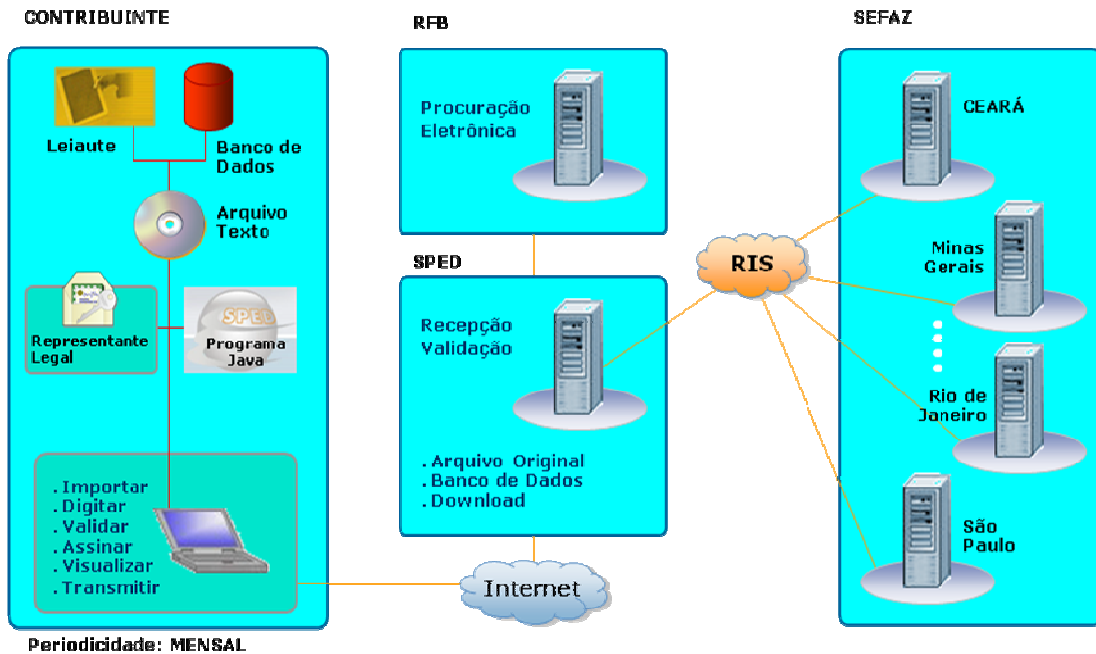


FIGURA 2 – Fluxo do modelo operacional da EFD

Fonte: Adaptado do Convênio ICMS n°. 143/06 e Ato COTEPE ICMS N°. 09/08 e alterações (CONFAZ, 2006; CONFAZ, 2008).

No âmbito nacional, vários contribuintes estão obrigados a utilizar a EFD, nos termos do Convênio ICMS n°. 143/06 e Protocolo ICMS n°. 77/08, a partir de 01 de janeiro de 2009. No anexo VI deste Protocolo, consta a relação com os 2.176 contribuintes registrados no Estado do Ceará, submetidos às regras da EFD.

### 3.8 Nota fiscal eletrônica (NF-e)

A definição de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) está prevista no §1º, da Cláusula primeira do Ajuste SINIEF n°. 07/05:

Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador (CONFAZ, 2005).



Atualmente, a NF-e está regulamentada no plano nacional, pelo Ato COTEPE n°. 03/09 e Protocolo ICMS n°. 10/07 e alterações. No contexto do Ceará, editou-se o Decreto n°. 29.041, de 31 de outubro de 2007, que disciplina o uso da NF-e e do Documento Auxiliar da NF-e (DANFE), nos termos Ajuste SINIEF n°. 07/05 e alterações.

O projeto da NF-e brasileira partiu de experiências internacionais que deram certo, como o modelo denominado de fatura eletrônica adotado pelo Chile, desde 2003 e México, recentemente (SOUSA NETO; SOUZA, 2006 apud MARTINS; LUCIANO; TESTA, 2008).

Conforme Lacoste (2006), a fatura eletrônica, no Chile, possui as seguintes características:

- a) a implantação começou em 2003;
- b) a autorização de uso ocorre por intervalo de numeração;
- c) a transmissão é realizada via Internet em tempo real;
- d) o armazenamento é feito 100% digital por um período de 6 anos;
- e) o arquivo eletrônico gerado no padrão XML assinado com certificação digital;
- f) com a garantia da integridade, autenticidade e não repúdio, elimina o risco de transmissão de arquivo adulterado.

De acordo com Tellez (2006), a fatura eletrônica, no México, possui as seguintes características:

- a) começou a implantação em 2006;
- b) a autorização de uso ocorre por intervalo de numeração;
- c) a transmissão é realizada via *Internet* com periodicidade mensal;
- d) o armazenamento é feito 100% digital por um período de 5 anos;
- e) o arquivo eletrônico gerado no padrão XML assinado com certificação digital;
- f) com a garantia da integridade, autenticidade, não repúdio e unicidade na transmissão de arquivo eletrônico.

A implantação da NF-e tem como finalidade disponibilizar um modelo nacional

de documento fiscal que venha a substituir a sistemática atual de emissão do documento fiscal em papel, modelos 1 e 1A, com validade jurídica assegurada pela assinatura digital do remetente, reduzindo a complexidade do cumprimento das obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco. Dessa forma, toda NF-e assinada pelo emitente para ter integridade e autenticidade deverá atender às exigências da Cláusula 3ª, inciso IV, do Ajuste SINIEF nº. 07/05 e alterações:

A NF-e deverá ser assinada pelo emitente, com assinatura digital, certificada por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, contendo o nº. do CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital (CONFAZ, 2005).

Alguns benefícios são esperados, após a implantação da NF-e, tanto para os contribuintes como para a sociedade e as Administrações Tributárias. No Quadro 5, estão agrupados alguns desses benefícios.

<b>Benefícios Esperados Com a Implantação da Nota Fiscal Eletrônica</b>
<p>Benefícios para o Contribuinte Vendedor (Emissor da NF-e)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Redução de custos de impressão;</li> <li>▪ Redução de custos de aquisição de papel;</li> <li>▪ Redução de custos de envio do documento fiscal;</li> <li>▪ Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;</li> <li>▪ Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de AIDF;</li> <li>▪ Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira;</li> <li>▪ Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B);</li> </ul>
<p>Benefícios para o Contribuinte Comprador (Receptor da NF-e)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias;</li> <li>▪ Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e;</li> <li>▪ Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais;</li> <li>▪ Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B);</li> </ul>
<p>Benefícios para a Sociedade</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente;</li> <li>▪ Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;</li> <li>▪ Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;</li> <li>▪ Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica.</li> </ul>
<p>Benefícios para as Administrações Tributárias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;</li> <li>▪ Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;</li> <li>▪ Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;</li> <li>▪ Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;</li> <li>▪ Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da RFB (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED).</li> <li>▪ Eliminação de extravio de documentos fiscais como forma de dificultar o desenvolvimento da ação fiscal;</li> <li>▪ Maior rapidez no acesso às informações pelo auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos.</li> </ul>

QUADRO 5 – Benefícios esperados com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica

Fonte: Adaptado do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica (2008) e do Portal Nacional do SPED (2008).

Balaminut *et al.* (2008) apontam outros benefícios para as Administrações Tributárias com a implantação da NF-e:

- a) acompanhamento em tempo real das operações comerciais realizadas pelos contribuintes em todo território nacional;
- b) a fiscalização a distância substituirá a fiscalização *in loco*;
- c) as atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial de forma instantânea.

O Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT, 2008), através do seu Portal eletrônico, elencou vários tipos de mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a partir da NF-e, demonstradas no Quadro 6.

<b>Passado</b>	<b>Futuro</b>
Repressiva	Preventiva
Isolado	Integrado
Auditar Passado	Acompanhar o presente e Projetar o Futuro
Estabelecimento	Empresa
Conferência Manual	Auditoria Eletrônica
Poucas Fontes	Múltiplas Fontes
Amostragem	100% operações
Provas em papel	Provas eletrônicas
Fiscalização in loco	Fiscalização à distância
Generalista	Especialista

QUADRO 6 – Mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização  
Fonte: ENCAT (2008).

Nessa mesma compreensão, a sistemática de emissão de NF-e possibilitará novos procedimentos de fiscalização (ENCAT, 2008):

- a) ocorrência da auditoria eletrônica da numeração das NF-e emitida;
- b) confirmação, pelo destinatário da mercadoria, da efetiva existência da autorização de uso da NF-e pelo emitente;
- c) identificação antecipada de NF-e emitida para contribuintes inaptos;
- d) identificação, por auditoria eletrônica, de clonagens de DANFES;
- e) permitirá a auditoria de estoque a partir de sistemas informatizados;

- f) autos lavrados terão as NF-e anexadas ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) através da chave de acesso da NF-e; e,
- g) auditoria eletrônica dará subsídio para detectar indícios de simulação de operação interestadual de mercadorias.

Adicionalmente, a NF-e objetivará diminuir fraudes com melhora no controle sobre a expedição de documentos fiscais (MARTINS; LUCIANO; TESTA, 2008). Gaspari (2003 *apud* PEREIRA *et al.*, 2008) cita algumas práticas de sonegação que podem ser evitadas com a implantação da NF-e:

- a) alguns lojistas costumam emitir notas fiscais cujo valor é composto por duas parcelas; uma é o valor cobrado pelo bem e outra se refere a uma suposta prestação de serviços técnicos, evitando que não seja pago o ICMS no valor realmente devido;
- b) simulação de saída para outra unidade da Federação de mercadoria efetivamente internada na unidade da Federação em que ocorreu a emissão do documento fiscal. Essa prática é viável por meio da sistemática adotada de cobrança mista de ICMS (parte no local de fabricação, parte no destino final da mercadoria). Consiste em receber as mercadorias no local combinado, sem jamais levá-las ao estado de destino informado no documento fiscal. Essa prática decorre da diferença de alíquotas do ICMS nas operações internas e interestaduais.

Pereira *et al.* (2008) afirmam que existem outras práticas de sonegação, tais como:

- a) a ‘nota calçada’ ou ‘espelhada’, segundo Roriz (1990), é o documento fiscal que se caracteriza por conter declarações diferentes em suas diversas vias. Isso ocorre porque o emitente põe um calço entre a 1ª. via que fica arquivada pelo contribuinte para apresentar ao fisco quando solicitado;
- b) a ‘meia nota’ ou subfaturamento consiste em emitir documento fiscal com preço da mercadoria inferior ao que alcançaria no mercado do domicílio do contribuinte;
- c) a utilização de uma mesma nota fiscal para promover saída de mercadorias, várias vezes.

Nesse mesmo entendimento, Ramalho e Pita (2008) mencionam alguns tipos de sonegação fiscal a serem inibidos com a implantação da NF-e:

- a) nota fiscal fria, conforme Lima (1997), é o documento fiscal frio caracterizado, principalmente, pelo fato de sua impressão ocorrer sem autorização fazendária. As informações relativas ao emitente e ao estabelecimento gráfico são falsas e, às vezes, ocorre de ambos nem existirem no Cadastro Geral da Fazenda (CGF);
- b) clonagem de nota fiscal, consoante Roriz (1990), é um documento fiscal clonado ou paralelo que se caracteriza pela repetição de impressão de documentos idênticos para uma única autorização.

Diferentemente, da nota fiscal em papel, a NF-e permite o controle da data de sua emissão, tornando impossível qualquer adulteração como a emissão com data anterior à ocorrência do fato gerador. Pereira *et al.* (2008) ressaltam, portanto, que a implantação da NF-e facilitará as atividades de fiscalização sobre operações e prestações tributárias relativos aos tributos incidentes de modo a evitar a sonegação.

Martins, Luciano e Testa (2008) destacam alguns setores que influenciam na implantação da NF-e nas organizações:

- a) recursos de TI – consistem nos sistemas de informação, *hardware*, telecomunicações e, também, a alocação de pessoas da área de TI para adequação a NF-e ;
- b) mudança cultural – a mudança, principalmente, no processo atual que é executado por muito tempo da mesma maneira, provoca a resistência para a nova sistemática. A mudança cultural implica, inclusive, um paradigma da crença da autenticidade e validade da Nota Fiscal no meio eletrônico;
- c) treinamento – está relacionado ao desenvolvimento humano, com desenvolvimento de competências. Interage com a mudança cultural e com uso dos recursos de TI;
- d) segurança de Informação – consiste nos métodos de proteção aplicados sobre os sistemas internos que se relacionam com os externos. A garantia desse relacionamento é importante para assegurar o funcionamento da NF-e.

O fluxo do modelo operacional da NF-e é demonstrado por meio da Figura 3.

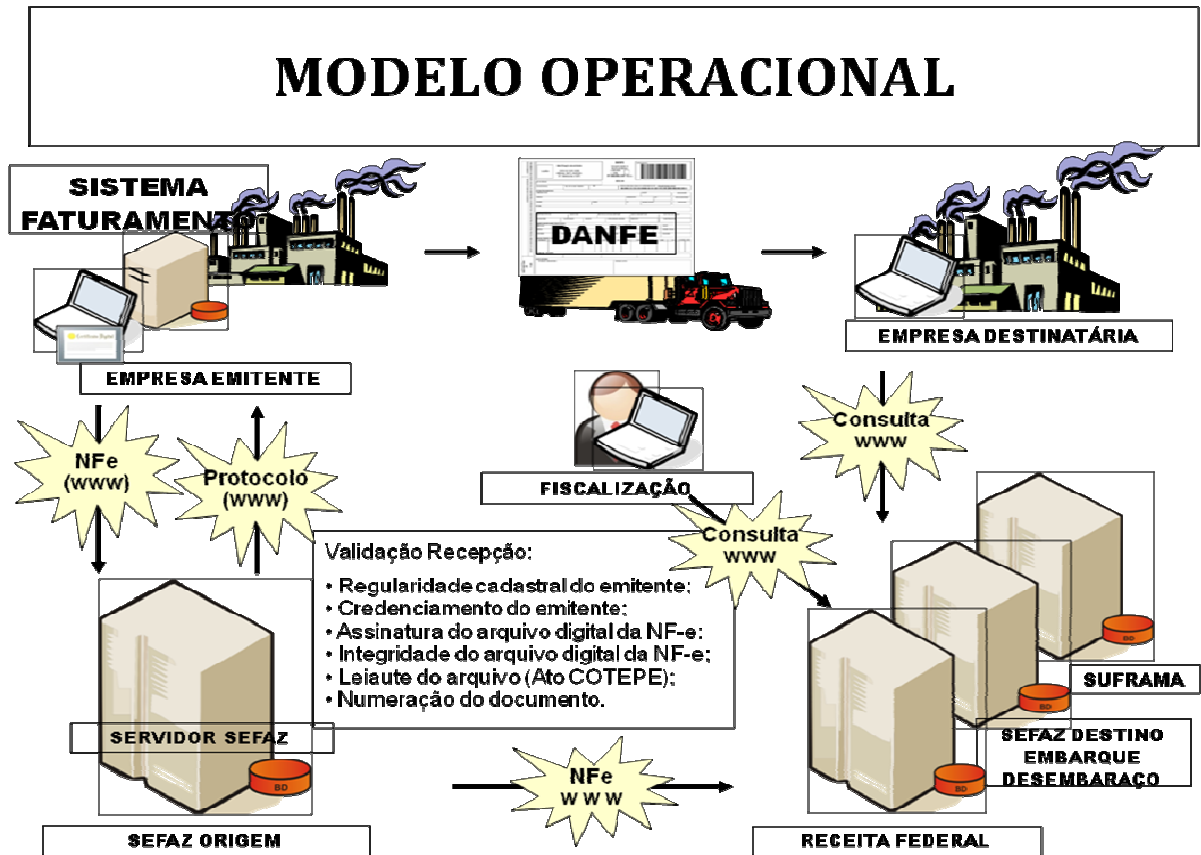


FIGURA 3 – Fluxo do modelo operacional da NF-e

Fonte: Adaptado do COTEPE nº. 03/09 e Ajuste SINIEF nº. 07/05 e alterações (CONFAZ, 2009; CONFAZ, 2005).

O modelo operacional da NF-e, demonstrado na Figura 3, está definido pelo Ato COTEPE nº. 03/09 e ajuste SINIEF nº. 07/05 e alterações e funciona da seguinte forma:

- a) em cada operação, a empresa vendedora deve solicitar, via *Internet*, a autorização de uso da NF-e, no formato *Extended Markup Language* (XML), a administração tributária de sua circunscrição (origem), antes da ocorrência do fato gerador;
- b) a administração tributária procederá a validação da NF-e recebida verificando:
  - 1) a regularidade fiscal do emitente;
  - 2) o credenciamento do emitente, para emissão de NF-e;
  - 3) a autoria da assinatura do arquivo digital da NF-e;

- 4) a integridade do arquivo digital da NF-e;
  - 5) a observância ao leiaute do arquivo estabelecido em Ato COTEPE;
  - 6) a numeração do documento.
- c) ocorrendo a validação, a administração tributária de origem devolve à empresa vendedora a autorização de uso da NF-e recebida e retransmite para a Receita Federal do Brasil (Repositório Nacional), para a administração tributária de destino, no caso de operação interestadual e para SUFRAMA, quando a NF-e tiver como destinatário pessoa localizada nas áreas incentivadas;
- d) após autorização de uso, a empresa vendedora emite um DANFE para acompanhar o trânsito de mercadorias. Se a empresa compradora for, também, credenciada a emitir NF-e, receberá da empresa vendedora o arquivo da NF-e, caso contrário, a escrituração da NF-e poderá ser realizada baseada nas informações contidas no DANFE;
- e) nos portais das administrações tributárias existe uma consulta pública para que o contribuinte destinatário, ou quaisquer outros interessados, possam acessar os dados da NF-e. Nesse caso, é preciso informar a chave de acesso, com 44 caracteres, constante no DANFE, seja por meio de leitura de código de barra ou digitação;
- f) a administração tributária, após análise do arquivo recebido, poderá rejeitá-lo, em razão de:
- 1) falha na recepção ou no processamento do arquivo;
  - 2) falha no reconhecimento da autoria ou da integridade do arquivo digital;
  - 3) remetente não credenciado para emissão da NF-e;
  - 4) duplicidade de número da NF-e;
  - 5) falha na leitura do número da NF-e;
  - 6) outras falhas no preenchimento ou no leiaute do arquivo da NF-e;
  - 7) irregularidade fiscal do emitente;
  - 8) irregularidade fiscal do destinatário.

g) as administrações tributárias envolvidas na operação ou prestação comercial poderão, mediante Protocolo ICMS e observados padrões estabelecidos em Ato COTEPE, determinar que o contribuinte destinatário preste informações acerca do recebimento das mercadorias e serviços constantes da NF-e.

Atualmente, no âmbito nacional, vários contribuintes estão obrigados a utilizar NF-e por ocasião das operações comerciais efetuadas. O Protocolo ICMS nº. 10/2007 e alterações acordado pelos estados e o Distrito Federal estabeleceu a obrigatoriedade de utilização da NF-e, prevista no Ajuste SINIEF nº. 07/05, de 30 de setembro de 2005, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para os contribuintes que exerçam as atividades econômicas elencadas na Cláusula 1ª do Protocolo ICMS nº. 10/2007.

Em resumo, a revisão de literatura apresentada na segunda seção permitiu compreender o tema arrecadação, no âmbito da administração pública, enfatizando os aspectos relacionados à área tributária, aos princípios e às abordagens da administração pública, bem como à receita pública; receita tributária; obrigação, competência e crédito tributário; administração tributária e às atividades de monitoramento e fiscalização de tributos. Além disso, a terceira seção abordou os temas Tecnologia da Informação e Sistema de Informação, dando ênfase ao Governo Eletrônico no contexto da Administração Pública. Além disso, explora-se o tema Sistema Público de Escrituração Digital, com destaque para a NF-e.



## **4 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Nesta seção, é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa, de forma a permitir que os objetivos sejam alcançados.

### **4.1 Caracterização da pesquisa**

Para atingir os objetivos da pesquisa foi utilizado o método qualitativo. Segundo Richardson (2008), a diferença principal entre o método quantitativo e o qualitativo é que este não adota elementos estatísticos para fundamentar o processo de análise de um problema. Nesse caso, não há o propósito de medir unidades ou categorias homogêneas. Para Richardson (2008), esse tipo de pesquisa se caracteriza como uma tentativa de se compreender, de forma pormenorizada, os significados e características situacionais evidenciados pelos entrevistados, em vez de utilizar medidas quantitativas de características ou comportamentos.

A estratégia de pesquisa utilizada foi um estudo de caso exploratório sobre os impactos da utilização da Nota Fiscal Eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na SEFAZ-CE. A SEFAZ-CE foi escolhida como o *locus* da pesquisa, devido ao fato de ter sido uma das primeiras Secretarias de Fazenda a aderir ao projeto da NF-e e pela facilidade de acesso aos dados.

Segundo Yin (2005), um estudo de caso investiga um fenômeno atual dentro da situação da vida real, sendo que as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não estão claramente discernidos. Dessa forma, a investigação de estudo de caso fundamenta-se em diversas fontes de evidências, de modo que os dados sejam convergidos em forma de triângulo.

### **4.2 Unidade de análise**

Tendo em vista os objetivos da pesquisa, foram escolhidos como unidade de análise os três (3) gestores estaduais que estão desde o início da implantação do Projeto da Nota Fiscal Eletrônica, no Estado do Ceará, e os 129 auditores fiscais que estão lotados nos núcleos setoriais inseridos nas empresas usuárias da NF-e, desde 2008. O período de 2008 foi

o escolhido, tendo em vista que há uma defasagem média de dois anos das ações fiscais efetivadas na SEFAZ-CE, conforme já constatado em pesquisa anterior realizada por Soares (2007).

### **4.3 Instrumento de coleta de dados**

A partir da definição da unidade de análise, foram considerados como instrumentos para a coleta de dados a pesquisa documental, bibliográfica, a entrevista e o questionário. O uso dos instrumentos bibliográficos teve por objetivo proporcionar uma melhor compreensão das categorias, sendo extraídos de publicações, livros, revistas, teses, dissertações, artigos científicos e de pesquisas disponíveis na *Internet*.

A pesquisa documental está restrita a documentos, escritos, ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias (LAKATOS, 2008). Para atender aos objetivos gerais e específicos, as informações foram obtidas das publicações oficiais de natureza administrativa, manuais de procedimentos, contratos e relatórios.

Foi aplicada a entrevista (Apêndice B) seguindo um roteiro previamente estruturado junto aos servidores/gestores, que estão em contato direto, desde o início da implantação do Projeto da Nota Fiscal Eletrônica, no âmbito do fisco estadual, a saber:

- a) o gestor da Nota Fiscal Eletrônica;
- b) o orientador da Célula de Laboratório Fiscal (CELAB), responsável pelo desenvolvimento de programas que facilitam a análise contábil e fiscal das empresas fiscalizadas e monitoradas; e,
- c) o coordenador da Célula de Administração Tributária (CATRI), responsável pela área de monitoramento e fiscalização de estabelecimento.

A entrevista teve como objetivo dar maior suporte à coleta de dados. Conforme Lakatos e Marconi (2008, p. 197), “a entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto”. Dessa forma, a entrevista possui algumas vantagens como meio de coleta de dados, tais como: a) fornece uma maior flexibilidade ao entrevistador quanto à repetição ou esclarecimento de perguntas; b)

favorece a obtenção de dados que não se encontram em fontes documentais e que sejam importantes; e c) permite conseguir informações mais consistentes a respeito do assunto pesquisado (LAKATOS e MARCONI, 2008).

Na visão de Richardson (2008, p. 208), a entrevista não estruturada permite ao entrevistado não responder a perguntas através de várias alternativas pré-formuladas e “procura saber que, como e porque algo ocorre, em lugar de determinar a frequência de certas ocorrências, nas quais o pesquisador acredita.”

Para dar suporte aos objetivos gerais e específicos da pesquisa foi aplicada a técnica de entrevista dirigida desenvolvida a partir de perguntas precisas, pré-formuladas e com uma ordem previamente definida (RICHARDSON, 2008). Foi mantido um contato inicial com os informantes para explicitar os objetivos e importância da pesquisa, bem como marcar local e hora do início e término da entrevista. Para o registro das respostas utilizou-se o recurso da gravação e realizaram-se anotações no momento da entrevista, de forma manual.

Utilizou-se, também, a aplicação do questionário (Apêndice A), contendo perguntas fechadas, junto aos auditores fiscais lotados nos núcleos setoriais de monitoramento e fiscalização de ICMS, contidos nas empresas usuárias de NF-e, desde 2008, tendo em vista o atendimento dos objetivos geral e específicos da pesquisa. Foram escolhidos os cinco (5) núcleos que possuem essas características para compor a população da pesquisa e os 129 auditores lotados nos mesmos, a saber:

- a) Núcleo Setorial de Produtos Automotivos (NSPA) – 27 auditores fiscais;
- b) Núcleo Setorial de Bebidas (NSB) – 23 auditores fiscais;
- c) Núcleo Setorial de Combustíveis (NSC) – 7 auditores fiscais;
- d) Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos (NSPF) – 34 auditores fiscais; e,
- e) Núcleo Setorial de Produtos Químicos (NSPQ) – 38 auditores fiscais.

Conforme Lakatos e Marconi (2008, p. 203), “o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”. Para esse autor, há várias vantagens do uso do questionário para o pesquisador, tais como: economiza tempo e viagens, alcance de maior número de pessoas ao mesmo tempo, atinge uma área geográfica maior, retorno mais rápido e

seguro das respostas, garantia do anonimato do respondente e permite uniformidade na avaliação em face das perguntas serem padronizadas.

O questionário, após elaboração, foi submetido a um pré-teste junto a um grupo de cinco (5) auditores fiscais, para possíveis correções. A aprovação da versão final, pelo orientador, ocorreu, em 21 de janeiro de 2010 e, em 26 de janeiro de 2010, iniciou-se o processo de aplicação. Na opinião de Richardson (2008), o pré-teste é uma forma recomendada aos entrevistadores para identificar possíveis dificuldades operacionais e corrigi-las antes da aplicação do questionário em definitivo.

Dessa forma, foram aplicados questionários, no período de 26 de janeiro de 2010 a 05 de fevereiro de 2010, junto aos três servidores/gestores e aos 129 auditores fiscais da SEFAZ-CE. Dos questionários aplicados junto aos auditores fiscais, obteve-se um total de 78 respostas, garantindo uma representatividade para a pesquisa de 60,5%.

No Quadro 7, estão expostas as questões utilizadas associadas aos objetivos da pesquisa, com o intuito de demonstrar que o questionário e a entrevista estão alinhados aos objetivos da pesquisa, o que permite a conclusão do objetivo da pesquisa.

<b>Objetivos</b>	<b>Referencial Teórico</b>	<b>Questionário</b>	<b>Entrevista</b>
1. Identificar as mudanças nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS no que se refere: o período fiscalizado, fiscalização presencial, a utilização da técnica de amostragem e o procedimento de conferência de valores, quantidades ou saldos a partir da NF-e;	Quadro 6	Questões 1, 2, 4, 5 e 6	Questões 1, 2, 3 e 4
2. Identificar as alterações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas com a regularidade da situação cadastral do contribuinte a partir da NF-e;	Ato COTEPE nº 03/09 e Ajuste SINIEF nº 07/05	Questão 7	Questão 5
	ENCAT (2008)	Questão 8	Questão 6
3. Verificar as modificações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas às etapas para coleta de informações econômico-fiscais a partir da NF-e	Quadro 5 e SPED (2008)	Questão 3	Questões 7 e 8
	Quadro 5 e SPED (2008)	Questão 9 e 11	
	ENCAT (2008) e Ajuste SINIEF nº 07/05	Questão 10	

Objetivos	Referencial Teórico	Questionário	Entrevista
	Ato COTEPE nº 03/09 ,Ajuste SINIEF 07/05 e SPED (2008)	Questão 12	
	ENCAT (2008)	Questão 13, 14 e 15	Questão 9
	Quadro 5 e SPED (2008) Pereira et.al. (2008)	Questões 16 e 17 Questão 18	Questão 10

QUADRO 7 – Questões utilizadas no questionário e na entrevista associadas aos objetivos da pesquisa  
 FONTE: Elaborado pelo autor (2010).

#### 4.4 Análise e interpretação dos dados coletados

Após os questionários terem sido respondidos, foi realizada a tabulação da frequência das respostas, no formato de tabelas e, em seguida, procedeu-se à análise e ao cruzamento dos dados. O processamento e análise dos dados foram gerados por meio do *software* estatístico SPSS (*Statistical package for the Social Sciences*), versão 16.0.

Com referência às entrevistas, será adotada a análise de conteúdo sobre as mensagens, sendo registradas algumas transcrições ou anotações dos discursos realizados pelos entrevistados. Segundo Richardson (2008), a análise por categoria é uma das técnicas de análise de conteúdo mais conhecida, baseada na decodificação de um texto em diversos elementos e, em seguida, deverá classificá-los e agrupá-los para procedimentos de análise. A forma de categorização mais utilizada é a análise temática, a qual consiste em isolar temas de um texto e extrair as partes que atendam aos objetivos da pesquisa.

De acordo com Bardin (1979 *apud* RICHARDSON, 2008), as três fases da análise de conteúdo estão ordenadas em: pré-análise, análise do material e tratamento dos resultados. A técnica de análise temática será aplicada aos conteúdos dos documentos coletados. Na opinião de Richardson (2008, p. 230) “a análise documental trabalha sobre documentos [...] e é essencialmente temática”.

## **5 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A presente seção traz a análise dos resultados da coleta de dados do estudo de caso realizado, junto à SEFAZ-CE, por meio das entrevistas e do questionário aplicados com os três servidores/gestores, bem como do questionário respondido pelos 78 auditores fiscais lotados nos Núcleos Setoriais, conforme explicitado na seção anterior.

### **5.1 Atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS no âmbito da SEFAZ-CE**

A missão da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE) está disciplinada pelo Decreto Estadual nº. 29.201/08, artigo 2º, a qual é “captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade” (CEARÁ, 2008). Desse modo, esses recursos financeiros obtidos seriam alocados nos setores da saúde, educação, saneamento, segurança e outros.

Para cumprir a missão da SEFAZ-CE, os auditores fiscais, no exercício das atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS, ficam lotados nos Núcleos Setoriais. A constituição desses núcleos na estrutura organizacional da SEFAZ-CE tem como parâmetro o agrupamento dos contribuintes de acordo com os segmentos econômicos definidos pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais (CNAE), abrangendo todo o Estado.

A definição das atribuições dos Núcleos Setoriais que fazem parte da pesquisa está prevista no Decreto Estadual nº. 29.201/08:

- a) contribuir com a elaboração de projetos relativos à fiscalização e monitoramento de contribuintes;
- b) executar auditoria fiscal de contribuintes enquadrados nos setores econômicos, bem como outras ações fiscais correlatas, definidas na legislação pertinente;
- c) executar diligências sobre denúncias de possíveis ilícitos tributários;
- d) auxiliar aos servidores lotados nas setoriais, nas ações de fiscalização e

monitoramentos de contribuintes;

- e) realizar ações fiscais em conjunto com outras unidades fazendárias, quando necessário;
- f) observar o comportamento tributário dos contribuintes, através de consultas gerenciais às bases de dados econômico-fiscais da SEFAZ-CE, além de fontes externas;
- g) executar monitoramento e acompanhamento das operações e prestações relativas ao ICMS dos contribuintes das respectivas setoriais;
- h) propor projetos voltados ao incremento da arrecadação, mediante recuperação do crédito tributário.

A atividade de monitoramento está fundamentada no cruzamento de dados de sistemas da própria SEFAZ-CE, ou de outros órgãos. A partir da análise do Relatório Anual dos Dados Cruzados por Contribuinte, torna-se possível conhecer as principais bases de dados utilizadas para cruzamento pela SEFAZ-CE, demonstradas no Quadro 8.

<b>Sistema</b>	<b>Características</b>
Sistema de Controle de Mercadorias em Trânsito (COMETA)	Este Sistema gerencia um banco de dados relativo às operações de entradas e saídas interestaduais (e exterior) de todos os contribuintes do ICMS inscritos no Ceará. Neste sistema ficam, também, registrados os lançamentos de ICMS antecipado, diferencial de alíquotas, substituição tributária retida na fonte.
Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF)	Instituído em 2005, armazena todas as informações econômico-fiscal dos contribuintes do ICMS (Registro de Entradas; Saídas; Apuração; Inventário; e Guias Informativas), além de permitir agrupamentos das operações por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP). Este sistema será substituído pela Escrituração Fiscal Digital (EFD).
Sistema Eletrônico de Processamento de Dados (PED)	O contribuinte usuário deste Sistema deverá armazenar, em meio eletrônico, todos os registros das operações e prestações de entradas e de saídas ocorridos no período de apuração do ICMS. Os dados serão arquivados por 5 anos e entregues ao Fisco, quando exigidos, juntamente com a documentação fiscal.
OPERAÇÕES TEF	Base de dados relativa às operações e prestações de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) fornecida a SEFAZ-CE pelas Administradoras de Cartão de Crédito ou Débito. Transações realizadas por contribuintes do ICMS por meio de Cartão (Crédito ou Débito).
Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX)	Instituído pelo Decreto Federal nº. 660/1992. Este Sistema consolida as informações, por meio eletrônico, relativas às atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de importação e exportação. Como uma parte dessas operações é isenta ou tem o ICMS diferido, alguns contribuintes simulam a ocorrência de tais operações com o intuito de evitar o recolhimento de impostos devidos.
Sistema de Controle das Operações para a Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)	Este Sistema controla as operações destinadas a contribuintes inscritos na Zona Franca de Manaus. As mercadorias destinadas a contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus são beneficiadas pela isenção de ICMS. Entretanto, para usufruir o benefício tributário, é preciso a comprovação cumulativa de duas condições básicas: a) se o contribuinte destinatário efetivamente atende as exigências do benefício de

	isenção do ICMS; e b) se houve o ingresso físico da mercadoria na Zona Franca de Manaus.
<b>Sistema</b>	<b>Características</b>
Sistema Integrado sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA)	Surgiu em 1997, este Sistema permite a troca de informações entre Administrações Tributárias sobre operações interestaduais dos contribuintes. Alguns contribuintes são obrigados a enviar, mensalmente, para as Administrações Tributárias um arquivo eletrônico contendo as operações interestaduais realizadas. Permite consultas públicas acerca da situação cadastral de empresas em todo o Brasil. Este sistema será substituído pela Escrituração Fiscal Digital (EFD).
Sistema Cadastro	O Cadastro Geral da Fazenda (CGF) é o registro centralizado e sistematizado no qual se inscreverão pela Internet, através do site da Secretaria da Fazenda <a href="http://www.sefaz.ce.gov.br">www.sefaz.ce.gov.br</a> , ou do Núcleo de Execução da Administração Tributária (NEXAT) da respectiva circunscrição fiscal, ou via Internet e antes de iniciarem suas atividades, todas as pessoas, físicas ou jurídica, definidas em lei como contribuintes do ICMS, e conterá dados e informações que os identificará, localizará e classificará segundo a sua natureza jurídica, atividade econômica, tipo de contribuinte e regime de recolhimento (DECRETO nº. 24.569/1997).
Sistema de Controle da Receita Estadual (RECEITA)	Objetiva atender às necessidade de adequar a legislação tributária aos novos procedimentos, tecnologias e sistemáticas de arrecadação, de contabilização e de apropriação das receitas de competência do Estado do Ceará, sendo disciplinado pelo Decreto 24.569/1997 e Instrução Normativa nº. 05/2000
Nota Fiscal Eletrônica Corporativo (NF-e CORP)	Essa ferramenta armazena, a partir de 2009, os dados da NF-e de forma analítica. Dessa forma, torna-se possível a realização de consultas e geração de relatórios gerenciais através da intranet baseadas nas informações da NF-e.

QUADRO 8 – Bases de dados utilizadas para cruzamento pela SEFAZ-CE

Fonte: Adaptado da SEFAZ-CE - Relatório Anual dos Dados Cruzados por Contribuinte (2009).

A partir da análise do Relatório Anual dos Dados Cruzados por Contribuinte, torna-se possível conhecer os principais tipos de cruzamento de dados realizados pela SEFAZ-CE, sistematizados no Quadro 9.

<b>Tipos de Cruzamento</b>	<b>Descrição</b>
DIEF entradas x DIEF vendas para (operações internas)	As operações de entradas declaradas pelo estabelecimento 1 são confrontadas com as informações prestadas por todos os estabelecimentos do Estado, que tiverem operações de saídas como destinatário o estabelecimento 1. Deste modo, este cruzamento permite verificar se o estabelecimento 1 registrou todas as entradas.
DIEF saídas x DIEF compras de (operações internas)	As operações de saídas declaradas pelo estabelecimento 1 são confrontadas com as informações prestadas por todos os contribuintes do Estado, que tiverem operações de entradas como remetente o estabelecimento 1. Deste modo, este cruzamento permite verificar se o estabelecimento 1 registrou todas as saídas.
Cometa entradas x DIEF (operações interestaduais)	As operações de entradas interestaduais de mercadorias constantes no COMETA são comparadas com as informações declaradas na DIEF, por cada estabelecimento, relativamente às aquisições de mercadorias de outros Estados. Este procedimento poderá resultar em duas situações divergentes: a) a Nota Fiscal consta no COMETA e não consta na DIEF e b) a Nota Fiscal não consta no COMETA e consta na DIEF.
Cometa saídas x DIEF (operações interestaduais)	As operações de saídas interestaduais de mercadorias constantes no COMETA são comparadas com as informações declaradas na DIEF,



	por cada estabelecimento. Este procedimento poderá resultar em duas situações divergentes: a) a Nota Fiscal consta no COMETA e não consta na DIEF e b) a Nota Fiscal não consta no COMETA e consta na DIEF
<b>Tipos de Cruzamento</b>	<b>Descrição</b>
TEF x DIEF(operações internas)	As operações internas declaradas pelo estabelecimento na DIEF por meio de cartão de crédito ou débito, são confrontadas com as informações encaminhadas a SEFAZ-CE pelas diversas Administradoras de Cartão de Crédito ou Débito.
DIEF entradas x Cadastro	As operações de entradas de mercadorias do estabelecimento 1são comparadas com a situação cadastral (ativo,baixado, isento de destacar ICMS) dos contribuintes remetentes que tinham operações de saídas como destinatário o estabelecimento 1.
DIEF saídas x Cadastro	As operações de saídas de mercadorias do estabelecimento 1são comparadas com a situação cadastral (ativo,baixado, isento de destacar ICMS) dos contribuintes destinatários.
Nota Fiscal Eletrônica Corporativo (NF-e CORP)	Esta ferramenta permite efetuar algumas consultas: a) Se a NF-e emitida com destino ao Estado do Ceará não foi declarada pelo contribuinte destinatário; b) Se a NF-e não foi lançada no livro fiscal e c) confrontar as operações de entradas e saídas por Unidade da Federação, Município, CFOP, Produto, CNAE etc.

QUADRO 9 – Principais tipos de cruzamento de dados realizados pela SEFAZ-CE

Fonte: Adaptado da SEFAZ-CE - Relatório Anual dos Dados Cruzados por Contribuinte (2009).

Nesses cruzamentos realizados, se for encontrada alguma divergência, as informações são encaminhadas para os auditores fiscais para que verifiquem a procedência, ou não. Se o resultado da averiguação for positivo, a autoridade administrativa deverá constituir o crédito tributário por meio da lavratura do auto de infração. Atualmente, é necessário anexar ao auto de infração um documento em papel como prova do ilícito junto ao Contencioso Administrativo Tributário. Além disso, quaisquer atos e termos processuais como intimação ou notificação encaminhados pela SEFAZ-CE e impugnação ou recurso encaminhados pelo contribuinte ocorrem de forma não eletrônica.

O Secretário Adjunto da SEFAZ-CE garante que uma das medidas mais importantes para combater a evasão fiscal será o monitoramento diário dos contribuintes do Estado, através do cruzamento das transações comerciais em toda a cadeia produtiva da indústria ao consumidor final. Para isso, assegura que o investimento em tecnologia, treinamento e qualificação dos funcionários girará em torno de R\$ 13 milhões a R\$ 14 milhões, de acordo com veiculação no Jornal Diário do Nordeste, caderno de Negócios, 03 de abril de 2009.

Esses recursos vêm do Programa de Modernização Fiscal do Estado (PROFISCO), no total de 50 milhões de dólares, financiado pelo Banco Interamericano de

Desenvolvimento (BID), sendo 74% destinados à eficiência da administração tributária, 23% alocados no aperfeiçoamento dos mecanismos de transparência, tecnologia, comunicação e recursos humanos. O governador do Estado do Ceará, Cid Gomes, destacou que “é sempre importante investir na máquina fiscal [...] esse empréstimo do BID possibilitará que o Estado cresça como maior qualidade em seus serviços”, conforme publicação no Jornal Diário do Nordeste, caderno de Negócios, de 21 de maio de 2009.

O titular da SEFAZ-CE, Mauro Filho, afirmou que o sistema de monitoramento custou R\$ 12 milhões e deverá ser implantado em 90 dias. Ele ressaltou, ainda, que “o contribuinte não terá mais como sonegar. Já vieram conhecer esse programa 12 Estados, inclusive o Rio de Janeiro”, consoante divulgação no Jornal Diário do Nordeste, caderno de Negócios, de 29 de setembro de 2009.

A atividade de fiscalização no âmbito da SEFAZ-CE tem a finalidade de observar o cumprimento das obrigações tributárias (principal ou acessória) pelo sujeito passivo. Destaca-se que, na SEFAZ-CE, o desenvolvimento da ação fiscal está relacionado com a verificação das infrações tributárias do ICMS previstas no artigo 878, do Decreto nº. 24.569/97 (CEARÁ, 2007):

- a) recolhimento do ICMS;
- b) crédito do ICMS;
- c) documentação e à escrituração;
- d) impressos de documentos fiscais;
- e) livros fiscais;
- f) uso irregular de equipamento de uso fiscal.

Conforme o artigo 828, do citado Decreto, quaisquer “documentos, livros, impressos, papéis, inclusive arquivos eletrônicos, que serviram de base à ação fiscal, devem ser mencionados na informação complementar e anexados ao auto de infração, respeitada a indisponibilidade dos originais, se for o caso” (CEARÁ, 2007).

A partir de 2008, A SEFAZ-CE, em face do uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) pelos contribuintes, instituiu o Portal da Nota Fiscal Eletrônica que, além de funcionar como instrumento de autorização de NF-e, auxilia na atividade de fiscalização, uma vez que oferece

várias consultas como Nota Fiscal por Chave de Acesso, Consulta Faixa de Inutilização de NF-e, Perguntas Frequentes, Empresa Status do Credenciamento, Credenciamento, Validação de Arquivo XML e *Download*, conforme demonstrado na Figura 4.

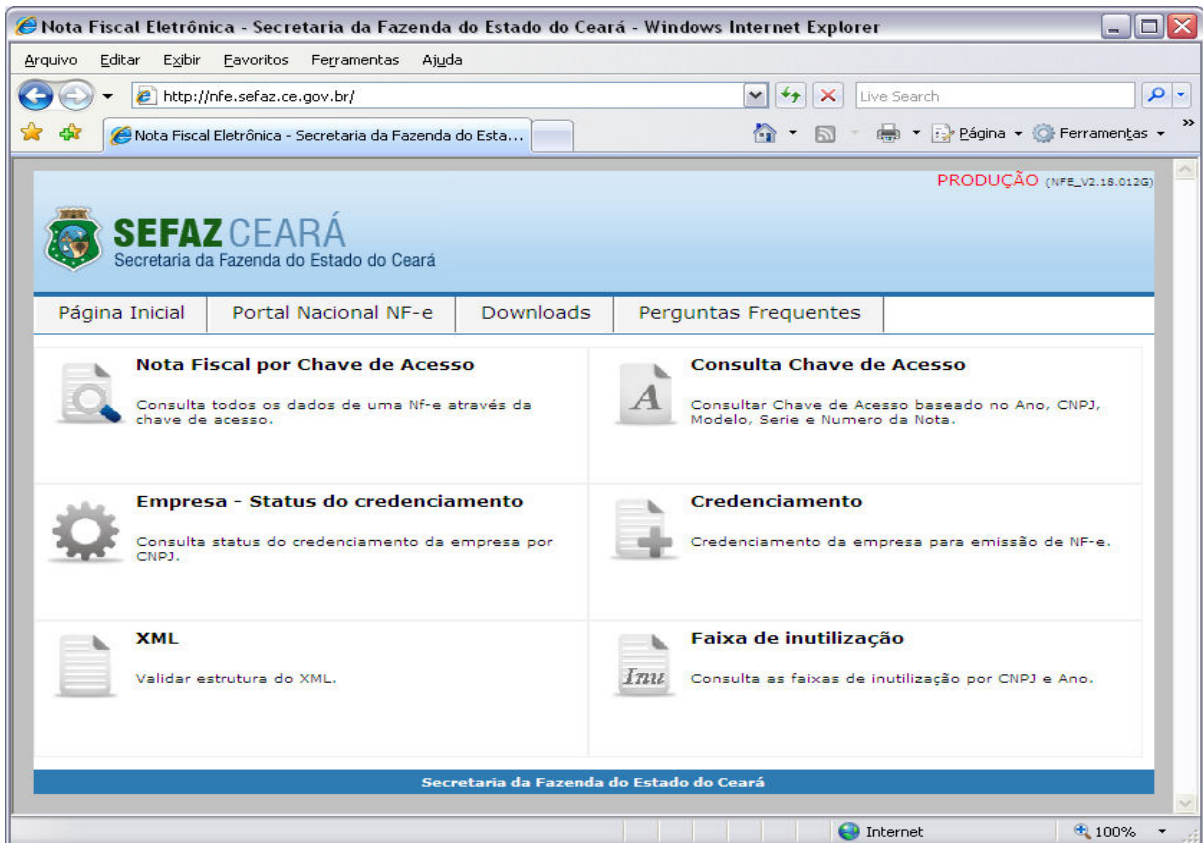


FIGURA 4 – Portal da NF-e da SEFAZ-CE  
Fonte: Portal da NF-e (2009).

Na opção *Downloads* do Portal, consta a relação de 4.682 contribuintes registrados no Estado do Ceará que, até setembro de 2009, estavam obrigados a usar NF-e, bem como existe outra relação com 15.203 contribuintes para o ano de 2010 adotarem a mesma sistemática de emissão de NF-e.

## 5.2 Resultados da pesquisa com auditores fiscais e gestores

Apresentam-se, a seguir, os resultados da pesquisa, destacando-se a tabulação de dados e como estes foram agrupados em tabelas representativas do perfil dos respondentes (gênero, faixa etária, escolaridade e tempo de serviço). As análises foram realizadas por meio do cruzamento dos dados de cada questão com resultados das respostas obtidas dos auditores fiscais lotados em cada Núcleo Setorial. Além disso, foram confrontados os resultados das

respostas da pesquisa aplicada junto aos auditores fiscais e aos servidores/gestores, incluindo, também, alguns segmentos de transcrições da entrevista realizada.

### 5.2.1 Perfil dos respondentes

Apresenta-se o perfil dos respondentes, tais como: gênero, faixa etária, escolaridade e tempo de serviço. Os resultados referentes ao perfil dizem respeito à amostra dos auditores fiscais que participaram da pesquisa.

A Tabela 2 apresenta a composição do gênero dos respondentes.

TABELA 2 – Gênero dos respondentes

<b>Gênero</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Masculino	50	64,1
Feminino	26	33,3
Não respondeu	2	2,6
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A partir do exposto na Tabela 2, observa-se que a maioria dos respondentes é constituída por homens (64,1%) e apenas 2 respondentes não assinalaram o gênero.

TABELA 3 – Faixa etária dos respondentes

<b>Faixa etária</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
De 31 a 40 anos	12	15,4
De 41 a 50 anos	54	69,2
De 51 a 60 anos	6	7,7
Acima de 60 anos	5	6,4
Não respondeu	1	1,3
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Quanto à faixa etária, observa-se, pela Tabela 3, que a maioria dos respondentes, 69,2%, situa-se na faixa etária entre de 41 a 50 anos de idade, demonstrando um grande contingente de auditores fiscais com bastante maturidade no exercício profissional.

TABELA 4 – Grau de escolaridade dos respondentes

<b>Escolaridade</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Graduação	12	15,4
Especialização	58	74,4
Mestrado	7	9,0
Não respondeu	1	1,3
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Com relação ao nível de escolaridade, observa-se a partir da Tabela 4, que a maioria dos respondentes (74,4%) possui formação no nível de especialização, enquanto 15,4% possuem apenas graduação, 9% possuem mestrado e 1,3% não respondeu o nível de formação.

A Tabela 5 demonstra a composição dos respondentes por Núcleo Setorial.

TABELA 5 – Respondentes por Núcleo Setorial

<b>Núcleo Setorial</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Produtos Automotivos	18	23,1
Bebidas	15	19,2
Combustíveis	6	7,7
Produtos Farmacêuticos	20	25,6
Produtos Químicos	19	24,4
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Visualizando a Tabela 5, observa-se certo equilíbrio na quantidade de respondentes em cada Núcleo Setorial, sendo que o Núcleo de Produtos Farmacêuticos possui a maior quantidade dos pesquisados, 20 ou 25,6%, enquanto o de Produtos Químicos possui 19 (24,4%), o de Produtos Automotivos possui 18 (23,1%), o de Bebidas possui 15 (19,2%) e o de Combustíveis possui 6 ou 7,7%.

TABELA 6 – Tempo de serviço nas atividades de monitoramento e fiscalização

<b>Tempo de serviço</b>	<b>Qtde</b>	<b>%</b>
Até 5 anos	12	15,4
De 6 a 10 anos	16	20,5
De 11 a 20 anos	31	39,7
Acima de 20 anos	19	24,4
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Percebe-se, a partir do exposto na Tabela 6, que a maioria dos respondentes, 84,6%, possui mais de 5 anos de experiência nas atividades de monitoramento e fiscalização de ICMS, sendo que 39,7 % possuem de 11 a 20 anos enquanto 24,4% têm uma experiência profissional construída em mais de 20 anos. Do total de respondentes, apenas 15,4% desempenham suas funções há menos de 5 anos.

### 5.2.2 Análise dos dados da pesquisa

Foram analisados os resultados das respostas obtidas em pesquisa com os auditores fiscais e gestores, incluindo-se, também, transcrições da entrevista realizada com os gestores. Ressalta-se que o questionário aplicado aos auditores fiscais e aos gestores possui o mesmo teor e quantidade de questões. Nas Tabelas 7 e 9 , estão apresentados os resultados de cada questão aplicada aos auditores fiscais e aos gestores, respectivamente.

TABELA 7 – Resultados de cada questão aplicada aos auditores fiscais

Questões	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Não respondeu	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
1. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica traz mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado).	4	5,1	10	12,8	10	12,8	36	46,2	16	20,5	2	2,6
2. A partir da Nota Fiscal Eletrônica a atividade de fiscalização terá uma atuação mais preventiva do que repressiva.	2	2,6	13	16,7	13	16,7	36	46,2	13	16,7	1	1,3
3. As atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial a partir da Nota Fiscal Eletrônica.	1	1,3	7	9,0	5	6,4	36	46,2	28	35,9	1	1,3
4. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização presencial (a fiscalização in loco substituída pela fiscalização à distância) dos contribuintes.	4	5,1	24	30,8	9	11,5	26	33,3	13	16,7	2	2,6
5. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total.	7	9,0	16	20,5	15	19,2	27	34,6	10	12,8	3	3,8
6. A partir da Nota Fiscal Eletrônica os procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) mudam para conferência em meio eletrônico.	4	5,1	12	15,4	8	10,3	35	44,9	17	21,8	2	2,6
7. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos.	1	1,3	6	7,7	3	3,8	39	50,0	28	35,9	1	1,3
8. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos.	2	2,6	4	5,1	8	10,3	36	46,2	27	34,6	1	1,3
9. As atividades de monitoramento e fiscalização terão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais em virtude do compartilhamento e intercâmbio de informações entre os fiscos.	1	1,3	6	7,7	6	7,7	36	46,2	28	35,9	1	1,3

TABELA 7 – Resultados de cada questão aplicada aos auditores fiscais

Questões	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Não respondeu	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
10. A atividade de fiscalização que detecta a simulação de operações interestaduais será substituída pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da Nota Fiscal Eletrônica.	2	2,6	7	9,0	9	11,5	41	52,6	18	23,1	1	1,3
11. A Nota Fiscal Eletrônica subsidia as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais.	3	3,8	2	2,6	4	5,1	37	47,4	31	39,7	1	1,3
12. Os dados cruzados eletronicamente com o arquivo da Nota Fiscal Eletrônica, nos procedimentos de monitoramento e fiscalização, só terão validade jurídica garantida caso possuam assinatura digital do emitente.	1	1,3	4	5,1	7	9,0	34	43,6	32	41,0	-	-
13. A Nota Fiscal Eletrônica permite executar fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados.	4	5,1	13	16,7	7	9,0	36	46,2	18	23,1	-	-
14. A Nota Fiscal Eletrônica suprime o procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código do produto etc.) constantes na Nota Fiscal por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.	2	2,6	17	21,8	7	9,0	31	39,7	21	26,9	-	-
15. A Nota Fiscal Eletrônica substitui o procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.	3	3,8	22	28,2	14	17,9	25	32,1	12	15,4	2	2,6
16. Com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica o extravio de documento fiscal deixa de afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização.	1	1,3	14	17,9	10	12,8	35	44,9	15	19,2	3	3,8
17. A partir da Nota Fiscal Eletrônica tornam-se desnecessários os procedimentos para arbitrar o valor das Notas Fiscais extraviasdas pelo o contribuinte.	1	1,3	19	24,4	11	14,1	33	42,3	13	16,7	1	1,3
18. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica suprime a atividade de fiscalização que detecta a emissão de nota fiscal calçada.	6	7,7	10	12,8	9	11,5	28	35,9	22	28,2	3	3,8

Fonte: Dados da pesquisa (2010).



Pela Tabela 7, observam-se as respostas dos 78 respondentes para cada questão que foi formulada no questionário. A análise de cada questão foi feita individualmente, a seguir, comparando-se os resultados das respostas dos auditores fiscais (Tabela 7) com os gestores (Tabela 9).

A Tabela 8 destaca as opiniões favoráveis e desfavoráveis relativas a cada questão respondida pelos auditores fiscais; para tanto, foram consideradas opiniões favoráveis a soma das respostas ‘Concordo’ e ‘Concordo Totalmente’, enquanto que as opiniões desfavoráveis consideram a soma das respostas ‘Discordo’ e ‘Discordo Totalmente’.

TABELA 8 – Opiniões favoráveis e desfavoráveis relativas à implantação da NF-e

Questões	Desfavorável	Favorável
1. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica traz mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado).	17,9	66,7
2. A partir da Nota Fiscal Eletrônica a atividade de fiscalização terá uma atuação mais preventiva do que repressiva.	19,2	62,9
3. As atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial a partir da Nota Fiscal Eletrônica.	10,3	82,1
4. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização presencial (a fiscalização in loco substituída pela fiscalização à distância) dos contribuintes.	35,9	50,0
5. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total.	29,5	47,4
6. A partir da Nota Fiscal Eletrônica os procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) mudam para conferência em meio eletrônico.	20,5	66,7
7. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos.	9,0	85,9
8. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos.	7,7	80,8
9. As atividades de monitoramento e fiscalização terão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais em virtude do compartilhamento e intercâmbio de informações entre os fiscos.	9,0	82,1
10. A atividade de fiscalização que detecta a simulação de operações interestaduais será substituída pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da Nota Fiscal Eletrônica.	11,5	75,6
11. A Nota Fiscal Eletrônica subsidia as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais.	6,4	87,2
12. Os dados cruzados eletronicamente com o arquivo da Nota Fiscal Eletrônica, nos procedimentos de monitoramento e fiscalização, só terão validade jurídica garantida caso possuam assinatura digital do emitente.	6,4	84,6
13. A Nota Fiscal Eletrônica permite executar fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados.	21,8	69,3
14. A Nota Fiscal Eletrônica suprime o procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código do produto etc.) constantes na Nota Fiscal por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.	24,4	66,7
15. A Nota Fiscal Eletrônica substitui o procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.	32,0	47,5
16. Com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica o extravio de documento fiscal deixa de afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização.	19,2	64,1
17. A partir da Nota Fiscal Eletrônica tornam-se desnecessários os procedimentos para arbitrar o valor das Notas Fiscais extraviadas pelo o contribuinte.	25,6	59,0
18. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica suprime a atividade de fiscalização que detecta a emissão de nota fiscal calçada.	20,5	64,1

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A Tabela 8 permite que se observem as opiniões favoráveis ou desfavoráveis dos auditores fiscais referentes aos impactos da utilização da NF-e, para a SEFAZ-CE. Primeiramente, observa-se que todas as questões levantadas foram consideradas favoráveis aos impactos nas atividades de monitoramento e fiscalização com implantação da NF-e.

Pode-se afirmar que, do ponto de vista dos auditores fiscais, o aspecto considerado mais favorável nesse processo de implantação da NF-e é o subsídio às atividades de monitoramento e fiscalização, por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais, pois 87,2% dos respondentes consideraram favorável. Tal constatação confirma o que foi comentado na revisão de literatura, quanto aos benefícios esperados com a implantação da NF-e e que constam no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica e no Portal Nacional do SPED.

Essa constatação atende, ainda, a um dos objetivos específicos da pesquisa que é verificar as modificações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas às etapas para coleta de informações econômico-fiscais, a partir da NF-e; tendo em vista que o cruzamento eletrônico de dados contábeis e fiscais tem auxiliado, de forma favorável, as atividades de monitoramento e fiscalização no âmbito da SEFAZ-CE, do ponto de vista dos auditores fiscais.

De todas as questões analisadas e respondidas pelos auditores fiscais, as que ficaram com o menor percentual de favorecimento foram as relacionadas à mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total (47,4% consideraram favorável) e à substituição do procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo do estoque de mercadorias (47,5% consideraram favorável). Todos os aspectos levantados na pesquisa foram detalhados ao analisar as tabelas 7 e 8 com os resultados das respostas obtidas dos gestores a seguir.

A Tabela 9 demonstra os resultados dos questionários realizados com os três gestores da SEFAZ-CE.

TABELA 9 – Resultados do questionário aplicada junto aos gestores da SEFAZ-CE

Questões	Discordo totalmente	Discordo	Nem concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
1. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica traz mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado).	-	-	-	-	3
2. A partir da Nota Fiscal Eletrônica a atividade de fiscalização terá uma atuação mais preventiva do que repressiva.	-	-	-	1	2
3. As atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial a partir da Nota Fiscal Eletrônica.	-	-	-	-	3
4. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização presencial (a fiscalização in loco substituída pela fiscalização à distância) dos contribuintes.	-	-	-	1	2
5. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total.	-	-	-	-	3
6. A partir da Nota Fiscal Eletrônica os procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) mudam para conferência em meio eletrônico.	-	-	-	1	2
7. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos.	-	-	-	1	2
8. A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos.	-	-	-	2	1
9. As atividades de monitoramento e fiscalização terão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais em virtude do compartilhamento e intercâmbio de informações entre os fiscos.	-	-	-	-	3
10. A atividade de fiscalização que detecta a simulação de operações interestaduais será substituída pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da Nota Fiscal Eletrônica.	-	-	1	1	1
11. A Nota Fiscal Eletrônica subsidia as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais.	-	-	-	-	3
12. Os dados cruzados eletronicamente com o arquivo da Nota Fiscal Eletrônica, nos procedimentos de monitoramento e fiscalização, só terão validade jurídica garantida caso possuam assinatura digital do emitente.	-	-	-	-	3
13. A Nota Fiscal Eletrônica permite executar fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados.	-	-	-	1	2
14. A Nota Fiscal Eletrônica suprime o procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código do produto etc.) constantes na Nota Fiscal por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.	-	-	-	-	3
15. A Nota Fiscal Eletrônica substitui o procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.	-	1	-	1	1
16. Com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica o extravio de documento fiscal deixa de afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização.	-	-	-	-	3
17. A partir da Nota Fiscal Eletrônica tornam-se desnecessários os procedimentos para arbitrar o valor das Notas Fiscais extraviadas pelo o contribuinte.	-	-	1	-	2
18. A implantação da Nota Fiscal Eletrônica suprime a atividade de fiscalização que detecta a emissão de nota fiscal calçada.	-	1	-	-	2

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Ao comparar os resultados de cada questão do questionário aplicado junto aos auditores fiscais, apresentados nas Tabelas 7 e 8, com as respostas obtidas dos gestores apresentadas na Tabela 9, incluindo-se, também, as entrevistas aplicadas aos gestores, pode-se concluir quais impactos ocorreram nas atividades de monitoramento e fiscalização, no âmbito da SEFAZ-CE, a partir da implantação NF-e.

Para melhor entendimento, o primeiro objetivo específico está associado às questões 1,2,4,5 e 6 das Tabelas 7,8 e 9, bem como às questões 1,2,3 e 4 da entrevista aplicada aos gestores; o segundo objetivo específico está associado às questões 7 e 8 das Tabelas 7,8 e 9, bem como às questões 5 e 6 da entrevista e, por último, o terceiro objetivo específico está associado às questões 3, 9 a 18 das Tabelas 7,8 e 9, bem como às questões 7,8,9 e 10 da entrevista.

Com relação à primeira questão, observa-se que a implantação da NF-e trouxe mudanças na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado, ou seja, passou-se a fiscalizar o presente, em vez do passado. Observou-se que os auditores fiscais foram favoráveis em 66,7%, enquanto que os gestores em 100%.

Na opinião dos entrevistados, a NF-e permite que a fiscalização tenha um controle diário das operações comerciais das empresas. Em vez de fiscalizar só os fatos passados, a NF-e possibilita uma análise mais precisa e recente das operações para constatar o descumprimento das obrigações tributárias. Verifica-se, dessa forma, que há uma identificação com a revisão de literatura abordada no referencial teórico, descrita no Quadro 6, a qual aponta o período fiscalizado como aquele em que se deu uma das mais significativas mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a partir da NF-e.

No tocante à questão 2, percebe-se que 62,9% dos auditores fiscais e 100% dos gestores entendem como favorável o fato de que a atividade de fiscalização passou a ter uma atuação mais preventiva do que repressiva, a partir da Nota Fiscal Eletrônica.

Para os entrevistados, a partir da NF-e, a análise correta da alíquota e base de cálculo do imposto tende a ocorrer em um momento mais próximo da ocorrência do fato gerador e antes da ação fiscal. Sobre esse assunto, verifica-se a existência de uma sintonia entre as opiniões dos respondentes com o exposto na revisão de literatura, sintetizado no

Quadro 6, o qual indica, dentre as mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a substituição da fiscalização repressiva pela preventiva.

No que diz respeito à questão 3, verificou-se que os 82,1% dos auditores fiscais são favoráveis, assim como todos os gestores, ao aspecto relativo às atividades de monitoramento e fiscalização que terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial, a partir da NF-e.

Constatou-se que os resultados desta pesquisa foram condizentes com o que foi apresentado na revisão de literatura, sintetizada no Quadro 5, e encontrada também no Portal Nacional da NF-e e do SPED, que aponta como um dos benefícios esperados com a implantação da NF-e, a maior rapidez no acesso às informações pelos auditores fiscais.

No tocante à questão 4, que trata da substituição da fiscalização presencial (a fiscalização *in loco* substituída pela fiscalização a distância) dos contribuintes, constatou-se que metade dos auditores fiscais acreditam nessa possibilidade, a partir da NF-e, enquanto que os gestores estão 100% certos dessa possibilidade. Esse percentual desfavorável pode ser atribuído ao fato de que os respondentes estão, ainda, em fase de adaptação às novas formas de fiscalização, em detrimento ao modelo tradicional.

Martins, Luciano e Testa (2008) destacam que, dentre os setores que influenciam na implantação da NF-e, o aspecto cultural, principalmente no processo atual, tendo em vista a atuação e execução realizada pelos auditores que estão, por muito tempo, agindo da mesma maneira, provoca resistência para a nova sistemática.

Entretanto, na opinião dos respondentes ao questionário, a atividade de fiscalização vai até o contribuinte apenas para confirmar informações que os auditores já dispõem eletronicamente. Em poucos casos será preciso que o auditor vá até o contribuinte, tendo em vista que a atividade de fiscalização terá previamente os dados da nota fiscal na própria SEFAZ-CE. Balamint *et al.* (2008) defendem que, dentre os benefícios para as administrações tributárias com a implantação da NF-e, está a substituição da fiscalização *in loco* pela fiscalização a distância.

Com relação à questão 5, constatou-se que, a partir da NF-e, ocorreu mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) em substituição da fiscalização total. As respostas revelaram que os auditores fiscais foram favoráveis em 47,4% e

desfavoráveis em 29,5%, enquanto que os gestores foram 100% favoráveis. Esse percentual desfavorável deve-se ao fato de os respondentes ainda sofrerem a influência do modelo tradicional de fiscalização, ou seja, fiscalização parcial, amplamente adotada.

No que se refere a essa pergunta, o orientador do Laboratório Fiscal afirmou que “toda ação fiscal por meio de arquivos eletrônicos deixa de ser feita com base em amostragem e passa a envolver 100% das operações comerciais”. O Gestor da NF-e assegura que “na realidade, os arquivos eletrônicos possibilitam uma visão total das operações da empresa sob vários aspectos como situação tributária, recolhimento, base de cálculo, alíquota, etc, em vez só amostragem”. O Coordenador da CATRI enfatizou que “a fiscalização parcial só será utilizada para verificar, previamente, apenas aquilo que tem indício de irregularidade, permitindo mais rapidez nas ações fiscais”. Quando quiser fazer fiscalização ampla, os arquivos da NF-e oferecerão todas as condições necessárias.

De modo geral, percebe-se, a partir dos resultados das respostas obtidas, que existe uma confirmação com a revisão de literatura, descrita no Quadro 6, que assegura, dentre as mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a substituição da técnica de amostragem (fiscalização parcial) pela fiscalização total.

No que diz respeito à questão 6, 66,7% dos auditores fiscais concordaram que os procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) passam a ser realizados por meio eletrônico, a partir da NF-e, enquanto que os gestores concordam em 100%.

Na opinião do Orientador do Laboratório Fiscal, “como os dados estão de forma digital os trabalhos manuais feitos, antigamente, deverão ser automatizados”. Para o coordenador da CATRI, a conferência eletrônica é mais eficiente, pois, “em vez de o auditor fiscal pegar, manualmente, documento a documento para conferir a base de cálculo, valor do imposto, alíquota aplicada.”

Diante dessas respostas obtidas, constatou-se que há uma convergência com a revisão de literatura, descrita no Quadro 6, que indica os procedimentos de conferência em meio eletrônico, em vez de manual, como uma das mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a partir da NF-e.

No tocante à questão 7, 85,9% dos auditores fiscais concordam que ocorre

mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes, baixados ou inativos, a partir da NF-e, enquanto que os gestores concordam em 100%.

Pode-se observar que os respondentes ao questionário foram unânimes ao afirmar que nenhum contribuinte, que esteja com situação cadastral irregular, será autorizado a emitir NF-e. O contribuinte não consegue transmitir porque uma das condições indispensáveis para a autorização da emissão é a situação cadastral do emitente.

Observou-se, também, que estes resultados possuem uma identificação com a revisão de literatura, descrita pelo Ato COTEPE nº. 03/09 e Ajuste SINIEF nº. 07/05, que aponta, dentre os novos procedimentos de fiscalização adotados com a implantação da NF-e, o relacionado com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos.

Com relação à questão 8, a partir da emissão da Nota Fiscal Eletrônica haverá mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos. Observou-se, nesta questão, que os auditores fiscais foram favoráveis, em 80,8%, enquanto que os gestores em 100%.

Os participantes da pesquisa responderam que as secretarias de fazenda estadual fornecem um serviço para consulta cadastral dos contribuintes. Se o contribuinte faturar sem efetuar a consulta dos clientes, a fiscalização tem meios para identificar quaisquer irregularidades referentes à situação cadastral a partir da NF-e.

A partir dessas respostas obtidas, depreende-se que há uma convergência com a revisão de literatura, enumerada pelo ENCAT (2008), que aponta como uma das mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, com a implantação da NF-e, aquela relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos.

No tocante à questão 9, pode-se verificar que os auditores fiscais foram favoráveis em 82,1%, enquanto que os gestores em 100%, às atividades de monitoramento e fiscalização, considerando que elas proporcionarão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais, em virtude do compartilhamento e intercâmbio

de informações entre os fiscos.

Ao responderem a essa pergunta, os pesquisados asseguram que um dos grandes avanços que ocorre com a NF-e está na obrigatoriedade das secretarias de fazenda estadual transmitir, para a secretaria da fazenda do estado de destino, uma cópia do arquivo de cada NF-e emitida nas operações interestaduais. Dessa forma, segundo o Orientar do Laboratório Fiscal, “resolve um problema muito burocrático e demorado que é o pedido de verificação fiscal das operações comerciais interestaduais. Para a atividade de fiscalização este controle passa a ocorrer de forma eletrônica”.

Pelas respostas obtidas, verificou-se que há uma semelhança com a revisão de literatura exposta no Quadro 5, que revelou, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, uma “melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos”.

No tocante à questão 10, pode-se identificar que a atividade de fiscalização, a qual detecta a simulação de operações interestaduais, será substituída pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da NF-e. Conforme as respostas, constatou-se que os auditores fiscais foram favoráveis em 75,6%, enquanto que dois gestores concordaram e outro respondeu “nem concordo e nem discordo.”

Nesse contexto, o Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT, 2008) destaca que, dentre os novos procedimentos de fiscalização, com emissão de NF-e, a “auditoria eletrônica dará subsídio para detectar indícios de simulação de operação interestadual de mercadorias”. De forma complementar, o ajuste SINIEF nº. 07/2005 dispõe na Cláusula 16º que, as unidades federadas envolvidas na operação ou prestação poderão solicitar, do contribuinte destinatário, informações sobre a confirmação do recebimento das mercadorias e serviços constantes da NF-e.

Os resultados da questão 10 revelam, também, que há uma sintonia entre a revisão de literatura, de acordo com o ENCAT (2008) e ajuste SINIEF nº. 07/05, os quais indicam, dentre os novos procedimentos de fiscalização com a implantação da NF-e, a substituição da fiscalização que detecta a simulação de operações interestaduais pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da NF-e.

A questão 11 investigou se a NF-e subsidia as atividades de monitoramento e



fiscalização, por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais. As respostas mostraram que os auditores fiscais foram favoráveis em 87,2%, enquanto os gestores, em 100%. Os respondentes ao questionário asseguram que os sistemas informatizados vão fazer cruzamentos dos dados da NF-e com os registros constantes, tanto na EFD como na ECD. O Orientar do Laboratório Fiscal disse que “o auditor fiscal já vai receber o relatório do resultado de cruzamento de dados. Cruzamento de dados é uma forma de fazer acontecer estas verificações”.

Pode-se concluir, a partir dos resultados da questão 11, a confirmação da revisão de literatura, descrita no Quadro 5 e presente no Portal Nacional do SPED (2008), os quais asseguram, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, o subsídio às atividades de monitoramento e fiscalização, por meio cruzamento entre os dados contábeis e fiscais.

A questão 12 visou a apurar se os dados cruzados eletronicamente com o arquivo da NF-e, nos procedimentos de monitoramento e fiscalização, só terão validade jurídica garantida se possuírem a assinatura digital do emitente. Pode-se observar que os auditores fiscais foram favoráveis em 84,6%, enquanto os gestores, em 100%. Pelas respostas obtidas, conclui-se que há uma semelhança com a revisão de literatura, exposta no Portal Nacional do SPED (2008) e no ajuste SINIEF nº. 07/2005, os quais apontam, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, a “disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração”.

A questão 13 visou a apurar se a NF-e permite executar fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias, a partir dos sistemas informatizados. Observou-se, nessa questão, que os auditores fiscais foram favoráveis em 69,3%, enquanto que os gestores em 100%.

Os participantes da pesquisa afirmaram que o levantamento físico vai ser em tempo real, tendo em vista que os auditores fiscais terão, de forma detalhada, por item de produto, as informações das notas fiscais sobre as mercadorias adquiridas, vendidas e constantes no estoque. Conforme o Orientar do Laboratório Fiscal, a NF-e permite, inclusive, “acompanhar a cadeia produtiva de alguns setores econômicos como medicamento, combustível e cigarro”.

Pelas respostas obtidas, constatou-se que há uma semelhança com a revisão de literatura exposta pelo ENCAT (2008), que revela, dentre os novos procedimentos de fiscalização com a implantação da NF-e, o relacionado com “a auditoria de estoque a partir de sistemas informatizados”.

A questão 14 visou a investigar se a NF-e suprime o procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código do produto etc.), constantes na Nota Fiscal por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. Verificou-se que os auditores fiscais foram favoráveis em 66,7%, enquanto que os gestores, em 100%.

Observa-se que há uma sintonia com a revisão de literatura, elencada pelo ENCAT (2008), que assegura, dentre os novos procedimentos de fiscalização com a implantação da NF-e, o relacionado com “a auditoria de estoque a partir de sistemas informatizados”.

A questão 15 visou a apurar se a NF-e substitui o procedimento de junção de produtos idênticos, por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. Constatou-se que os auditores fiscais foram favoráveis em 47,5% e desfavoráveis em 32%, enquanto que dois gestores foram favoráveis e o outro desfavorável. Esse percentual desfavorável revela que os respondentes continuam imbuídos do antigo procedimento de junção de produtos idênticos, em razão da falta de uniformidade na discriminação de cada produto com respectivo item, por parte do contribuinte, no momento da emissão da nota fiscal. Mesmo admitindo que a NF-e suprime o procedimento de digitação dos dados, (quantidade, valor, data de emissão, código do produto outros) constantes na Nota Fiscal, por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, conforme revelaram os resultados das opiniões na questão 14.

Apesar de o Orientar do Laboratório Fiscal ter sido desfavorável à supressão do procedimento de junção de produtos idênticos, este participante da pesquisa afirmou que o auditor fiscal tem acesso às informações detalhadas dos produtos, constantes em cada NF-e e nos estoques. O coordenador da CATRI foi favorável à supressão do procedimento de junção e garante, na entrevista, que “ao fazer levantamento de estoque com arquivo eletrônico tudo se torna muito mais fácil, porque tenho tudo isso de forma codificada de cada produto”.

De modo geral, percebe-se, a partir dos resultados das respostas obtidas, que

existe uma confirmação com a revisão de literatura, descrita pelo ENCAT (2008) apontando, dentre novos procedimentos de fiscalização com a implantação da NF-e, o relacionado com “a auditoria de estoque a partir de sistemas informatizados”.

A questão 16 visou a apurar opiniões a respeito do extravio de documento fiscal e o efeito no desenvolvimento da atividade de fiscalização. As respostas mostraram que os auditores fiscais foram favoráveis em 64,1%, enquanto que os gestores em 100%.

Dessa forma, pode-se constatar que há uma identificação com a revisão de literatura, descrita no Quadro 5, que aponta, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, a “eliminação de extravio de documentos fiscais, como forma de dificultar o desenvolvimento da ação fiscal”.

No tocante à questão 17, buscou-se apurar se, a partir da NF-e, tornam-se desnecessários os procedimentos para arbitrar o valor das notas fiscais extraviadas pelo contribuinte. Pode-se observar que os auditores fiscais foram favoráveis em 59%, enquanto que dois gestores concordaram e o outro respondeu nem concordo e nem discordo.

Com relação a esse assunto, embora o Orientar do Laboratório Fiscal tivesse respondido que nem concorda e nem discorda, durante a entrevista respondeu que deixa de existir o procedimento de arbitramento porque a nota fiscal não é mais em papel, mas um documento eletrônico. Para o gestor da NF-e, “caso o contribuinte perca os documentos fiscais pode solicitar a secretaria da fazenda um download. Portanto, o procedimento de extravio deixa de existir”. Nesse mesmo entendimento, o coordenador da CATRI assegura que “deixa de ocorrer procedimentos de arbitramento porque tudo passa a ser meio eletrônico o fisco dispõe, também, de forma eletrônica, de todas as informações da nota fiscal”.

Depreende-se, a partir das opiniões dos respondentes, que há uma convergência com a revisão de literatura exposta no Quadro 5, que aponta como benefício esperado, com a implantação da NF-e, a “eliminação de extravio de documentos fiscais como forma de dificultar o desenvolvimento da ação fiscal”.

A questão 18 visou a apurar se a implantação da NF-e suprime a atividade de fiscalização, que detecta a emissão de nota fiscal calçada. Observou-se que os auditores fiscais foram favoráveis em 64,1%, enquanto dois gestores concordaram e um discordou. Ressalta-se que, embora o Orientar do Laboratório Fiscal tenha emitido uma opinião

desfavorável, no momento da entrevista, admitiu que “a NF-e é um arquivo digital, mas não existe fisicamente”. Torna-se impossível, portanto, a emissão de NF-e de forma calçada.

Segundo Roriz (1990), documento fiscal calçado caracteriza-se pelo fato de conter declarações diferentes em suas diversas vias. Pereira *et al* (2008) citam a ‘nota calçada’ ou ‘espelhada’ dentre as práticas de sonegação que podem ser evitadas com a implantação da NF-e.

A questão 19 teve a finalidade de obter, dos respondentes, opiniões acerca das outras mudanças, além das elencadas, obtidas pela NF-e, que afetam as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS. As respostas foram agrupadas de acordo com suas semelhanças. Posteriormente, observou-se que houve correspondência entre as respostas obtidas às mudanças identificadas, por meio dos objetivos específicos da pesquisa.

Ao buscar identificar as mudanças nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS, a partir da NF-e, no que se refere ao período fiscalizado, à fiscalização presencial, à utilização da técnica de amostragem e ao procedimento de conferência de valores, quantidades ou saldos, foram referidas nas respostas à questão 19, mudanças no que diz respeito: a) à exigência de maior conhecimento das ferramentas de manipulação de dados por parte dos auditores fiscais; b) à abrangência do processo de análise da fiscalização; e, c) ao perfil cultural da fiscalização.

Ao buscar identificar as alterações nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS relacionadas com a regularidade da situação cadastral do contribuinte, a partir da NF-e, as respostas da questão 19 indicaram como mudança a ocorrência de um aumento do grau de responsabilidade prestado nas informações do emitente e do destinatário da NF-e.

Ao procurar verificar as modificações nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS relacionadas às etapas de coleta de informações econômico-fiscais, a partir da NF-e, as respostas da questão 19 apontam as seguintes mudanças: a) facilidade na coleta de informações; b) fidedignidade dos arquivos gerados; c) intercâmbio entre as Administrações Tributárias; d) não utilização do papel na fiscalização; e) informação em tempo real; f) agilidade nos procedimentos fiscais; g) rapidez na fiscalização; h) evita que empresas comprem em nome de outras; e, i) celeridade na execução da ação fiscal.

Quanto ao percentual de respostas desfavorável, deve-se ao fato de os

respondentes, ainda, sofrerem influência do modelo tradicional de fiscalização que continua sendo adotado em face da baixa cadastral que alcança os últimos cinco exercícios. Também, pela possibilidade de ocorrer designações para fiscalização de empresas por motivo de desempenho insatisfatório nos índices econômico-financeiros por período que alcance até 3 exercícios e só, a partir de 2008, tornou-se obrigatório o uso da NF-e pelas empresas. Daí a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização para um mesmo contribuinte.

Martins, Luciano e Testa (2008) destacam a mudança cultural como um dos setores que influenciam na implantação da NF-e, em face da mudança do processo atual, que é executado por muito tempo da mesma maneira, provocar resistência para a nova sistemática.

Após análise do confronto dos resultados das respostas da pesquisa, aplicada junto aos auditores fiscais e aos gestores, faz-se, a seguir o cruzamento dos dados de cada questão com as opiniões obtidas dos respondentes lotados em cada Núcleo Setorial.

### 5.2.3 Cruzamento de dados por núcleo setorial

Os resultados obtidos para cada pergunta, a partir do cruzamento de dados por Núcleo Setorial, foram agrupados de acordo com os objetivos específicos da pesquisa.

Para melhor compreensão, o primeiro objetivo específico está associado às respostas do questionário das Tabelas 10 a 14; o segundo objetivo específico está associado às respostas do questionário das Tabelas 15 e 16 e, por último, o terceiro objetivo específico está associado às respostas do questionário das Tabelas 17 a 27.

TABELA 10 – Mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,6	1	5,6	5	27,8	6	33,3	5	27,8	18	100,0
Bebidas	0	0,0	1	7,1	0	0,0	8	57,1	5	35,7	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	0	0,0	4	66,7	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	1	5,3	2	10,5	1	5,3	11	57,9	4	21,1	19	100,0
Químicos	2	10,5	5	26,3	4	21,1	7	36,8	1	5,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>5,3</b>	<b>10</b>	<b>13,2</b>	<b>10</b>	<b>13,2</b>	<b>36</b>	<b>47,4</b>	<b>16</b>	<b>21,1</b>	<b>76</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Observando-se a Tabela 10, percebe-se que, em todos os Núcleos Setoriais, os

respondentes concordaram que a implantação da NF-e traz mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado).

O maior percentual de concordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, com 92,8%, e o menor percentual ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Químicos, com 42,1%. Entretanto, o maior percentual de discordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Químicos, 36,8%.

Dessa maneira, fica evidente que ainda há Núcleo Setorial com uma parcela de auditores fiscais presa aos procedimentos de fiscalização tradicional, que prioriza o passado em vez do presente. Ressalta-se que na SEFAZ-CE para cada 4 empresas designadas para fiscalização em profundidade terá uma com motivo de baixa cadastral, que envolve os últimos 5 exercícios.

Entende-se que o período fiscalizado está apontado como uma das mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a partir da NF-e. Porém, os auditores fiscais irão sempre desenvolver ações fiscais que atinjam períodos passados, em face da regra legal do CTN, que garante a constituição do crédito tributário, no prazo de até 5 anos, da ocorrência do fato gerador.

A Tabela 11 apresenta os resultados por Núcleo Setorial com relação à atuação preventiva da atividade de fiscalização, a partir da NF-e.

TABELA 11 – A atividade de fiscalização terá uma atuação mais preventiva do que repressiva

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	3	16,7	1	5,6	10	55,6	4	22,2	18	100,0
Bebidas	0	0,0	2	14,3	0	0,0	8	57,1	4	28,6	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	1	16,7	3	50,0	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	1	5,0	4	20,0	6	30,0	7	35,0	2	10,0	20	100,0
Químicos	1	5,3	3	15,8	5	26,3	8	42,1	2	10,5	19	100,0
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>2,6</b>	<b>13</b>	<b>16,9</b>	<b>13</b>	<b>16,9</b>	<b>36</b>	<b>46,8</b>	<b>13</b>	<b>16,9</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Pode-se observar, na Tabela 11 que, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que a implantação da Nota Fiscal Eletrônica traz mudança na atividade de fiscalização, cuja atuação se tornará mais preventiva do que repressiva. O maior

percentual de concordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 85,7%, e o menor percentual ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 45%. Porém, a maior discordância foi no Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos com 25%.

Embora uma parcela de auditores ainda esteja alinhada aos procedimentos de fiscalização ostensiva, a maioria compreende que a atividade de fiscalização seja direcionada para identificar e corrigir irregularidades tributárias no nascedouro. Desse modo, repercutirá positivamente, no momento das fiscalizações de baixa cadastral dos contribuintes, em virtude de envolver até cinco exercícios, dificultando o pagamento dos ilícitos tributários.

Verifica-se a existência de uma sintonia entre as opiniões dos respondentes e a revisão de literatura, exposta no Quadro 6, o que indica uma mudança no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, substituindo a fiscalização ostensiva pela preventiva.

TABELA 12 – Mudança na fiscalização presencial pela fiscalização à distância dos contribuintes

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,6	2	11,1	2	11,1	6	33,3	7	38,9	18	100,0
Bebidas	1	7,1	6	42,9	2	14,3	4	28,6	1	7,1	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	2	33,3	0	0,0	3	50,0	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	1	5,3	6	31,6	3	15,8	6	31,6	3	15,8	19	100,0
Químicos	1	5,3	8	42,1	1	5,3	8	42,1	1	5,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>5,3</b>	<b>24</b>	<b>31,6</b>	<b>9</b>	<b>11,8</b>	<b>26</b>	<b>34,2</b>	<b>13</b>	<b>17,1</b>	<b>76</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Pela Tabela 12, verifica-se que os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, de Combustíveis e de Produtos Farmacêuticos concordaram que, a partir da Nota Fiscal Eletrônica, ocorrerá mudança na fiscalização presencial (a fiscalização *in loco* passa a ser substituída pela fiscalização à distância) dos contribuintes.

O maior percentual de concordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 74,2%. Porém, o maior percentual de discordância ocorreu no Núcleo Setorial de Bebidas, 50%, contra 35,7% favorável, enquanto a metade dos respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Químicos concordou e, a outra metade, discordou. Ressalta-se que, totalizando os respondentes de todos os Núcleos Setoriais, o percentual de concordância é de 51,3%, o que corresponde a 40 auditores fiscais, contra

36,9%, equivalente a 28 auditores fiscais.

Apesar do resultado global das respostas ter sido favorável, depreende-se que, ainda há Núcleo Setorial com uma parcela de auditores fiscais sintonizada com a fiscalização *in loco*, em detrimento da fiscalização à distância. Isso, ainda, acontece em razão da fiscalização em profundidade com motivo de baixa cadastral envolver os últimos 5 exercícios e só, a partir de 2008, tornou-se obrigatório o uso da NF-e pelas empresas. Daí a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização para um mesmo contribuinte.

TABELA 13 – Mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,6	7	38,9	4	22,2	3	16,7	3	16,7	18	100,0
Bebidas	2	14,3	2	14,3	1	7,1	6	42,9	3	21,4	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	0	0,0	1	16,7	4	66,7	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	3	15,8	4	21,1	3	15,8	7	36,8	2	10,5	19	100,0
Químicos	1	5,6	3	16,7	6	33,3	7	38,9	1	5,6	18	100,0
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>9,3</b>	<b>16</b>	<b>21,3</b>	<b>15</b>	<b>20,0</b>	<b>27</b>	<b>36,0</b>	<b>10</b>	<b>13,3</b>	<b>75</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Consoante a Tabela 13, observa-se que os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, de Combustíveis, de Produtos Farmacêuticos e de Produtos Químicos concordaram que, a partir da Nota Fiscal Eletrônica, ocorre mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total. O maior percentual de concordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 83,4%. Porém, os respondentes do Núcleo Setorial Produtos Automotivos apresentaram percentual de discordância de 44,5%, contra 33,4% favorável. Destaca-se que, totalizando os respondentes de todos os Núcleos Setoriais, o percentual de concordância é de 49,3%, equivalente a 37 auditores fiscais, contra 30,6%, equivalente a 23 auditores fiscais.

Não obstante o resultado global das respostas ter sido favorável, depreende-se que ainda há Núcleo Setorial com uma parcela de auditores fiscais influenciados pela técnica de amostragem utilizada, de forma prioritária, na atividade de fiscalização. Ressalta-se que, na SEFAZ-CE, para cada 4 empresas designadas para fiscalização em profundidade terá uma com motivo de baixa cadastral, que envolve os últimos 5 exercícios. Além disso, por conveniência administrativa, poderão ocorrer designações para fiscalização de empresas por



motivo de desempenho insatisfatório nos índices econômico-financeiros por período que alcance até 3 exercícios. Daí a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização para um mesmo contribuinte, considerando que só, a partir de 2008, tornou-se obrigatório o uso da NF-e pelas empresas.

TABELA 14 – Mudanças nos procedimentos de conferência manual para a conferência em meio eletrônico

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	4	22,2	3	16,7	7	38,9	4	22,2	18	100,0
Bebidas	1	7,1	3	21,4	0	0,0	7	50,0	3	21,4	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	2	33,3	0	0,0	3	50,0	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	2	10,5	0	0,0	3	15,8	6	31,6	8	42,1	19	100,0
Químicos	1	5,3	3	15,8	2	10,5	12	63,2	1	5,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>5,3</b>	<b>12</b>	<b>15,8</b>	<b>8</b>	<b>10,5</b>	<b>35</b>	<b>46,1</b>	<b>17</b>	<b>22,4</b>	<b>76</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 14, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que, a partir da Nota Fiscal Eletrônica, os procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) mudaram para conferência em meio eletrônico. O maior percentual de concordância ficou entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 73,7%, e o menor percentual ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 61,1%. Porém, o maior percentual de discordância foi encontrado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 33,3%, contra 66,7% favorável.

Observa-se que ainda existe uma parcela de auditores presa aos procedimentos de fiscalização manual, em razão da fiscalização em profundidade, por motivo de baixa cadastral, envolver os últimos 5 exercícios. Além disso, por conveniência administrativa, poderão ocorrer designações para fiscalização de empresas por motivo de desempenho insatisfatório nos índices econômico-financeiros, por período que alcance até 3 exercícios. Daí a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização para um mesmo contribuinte, considerando que, só a partir de 2008, tornou-se obrigatório o uso da NF-e pelas empresas.

Pode-se observar, nesse caso, que há uma confirmação com a revisão de literatura, descrita no Quadro 6, que indica os procedimentos de conferência em meio eletrônico, em vez do manual, como uma das mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, a partir da NF-e.

TABELA 15 – Identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	3	16,7	0	0,0	7	38,9	8	44,4	18	100,0
Bebidas	1	7,1	1	7,1	1	7,1	5	35,7	6	42,9	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	0	0,0	0	0,0	4	66,7	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	1	5,0	2	10,0	10	50,0	7	35,0	20	100,0
Químicos	0	0,0	1	5,3	0	0,0	13	68,4	5	26,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>6</b>	<b>7,8</b>	<b>3</b>	<b>3,9</b>	<b>39</b>	<b>50,6</b>	<b>28</b>	<b>36,4</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Pela Tabela 15, observa-se que, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos. O maior percentual de concordância foi verificado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 100%, e, o menor percentual, entre os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 78,6%. Porém, o maior percentual de discordância foi verificado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 16,7%.

Destaca-se que, antes da obrigatoriedade do uso da NF-e, esse tipo de irregularidade só era detectado, por meio do monitoramento ou fiscalização, após emissão da nota fiscal. Atualmente, uma das conferências para autorizar a emissão de nota fiscal diz respeito à situação cadastral do emitente. Pode-se constatar que, há uma identificação com a revisão de literatura, descrita pelo Ato COTEPE nº. 03/09 e ajuste SINIEF nº. 07/05, apontando, dentre os novos procedimentos de fiscalização resultantes da implantação da NF-e, os relacionados com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos.

TABELA 16 – Identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	1	5,6	1	5,6	8	44,4	8	44,4	18	100,0
Bebidas	0	0,0	2	14,3	2	14,3	4	28,6	6	42,9	14	100,0
Combustíveis	2	33,3	0	0,0	0	0,0	3	50,0	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	0	0,0	4	20,0	9	45,0	7	35,0	20	100,0
Químicos	0	0,0	1	5,3	1	5,3	12	63,2	5	26,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>2,6</b>	<b>4</b>	<b>5,2</b>	<b>8</b>	<b>10,4</b>	<b>36</b>	<b>46,8</b>	<b>27</b>	<b>35,1</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Pode-se observar, pela Tabela 16, que em todos os Núcleos Setoriais os respondentes concordaram que, a partir da Nota Fiscal Eletrônica, ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos. O maior percentual de concordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos com 89,5% e o menor percentual ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis com 66,7%.

Ressalta-se que, antes da obrigatoriedade do uso da NF-e, esse tipo de irregularidade só era detectado, por meio do monitoramento ou fiscalização, com defasagem até de um ano. Atualmente, se o contribuinte faturar sem efetuar a consulta dos clientes, a fiscalização terá meios para identificar quaisquer irregularidades referentes à situação cadastral, no momento da emissão da NF-e.

Verifica-se que, há uma identificação com a revisão de literatura descrita pelo ENCAT (2008), que elenca, dentre as mudanças no modo de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, com a implantação da NF-e, aquela relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte, em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos.

TABELA 17 – Conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	3	16,7	1	5,6	6	33,3	8	44,4	18	100,0
Bebidas	0	0,0	2	14,3	1	7,1	5	35,7	6	42,9	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	0	0,0	1	16,7	4	66,7	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	1	5,0	1	5,0	12	60,0	6	30,0	20	100,0
Químicos	1	5,3	0	0,0	2	10,5	12	63,2	4	21,1	19	100,0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>7</b>	<b>9,1</b>	<b>5</b>	<b>6,5</b>	<b>36</b>	<b>46,8</b>	<b>28</b>	<b>36,4</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 17, em todos os Núcleos Setoriais os respondentes concordaram que as atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial a partir da NF-e. O maior percentual de concordância ficou com os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 90%, e o menor percentual ficou com os

respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 77,7%. Porém, o maior percentual de discordância ocorreu no Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 16,7%.

Dessa forma, o auditor fiscal poderá acompanhar o movimento econômico-fiscal das empresas em toda a cadeia produtiva, tornando mais rápidos a detecção e o combate dos ilícitos tributários.

Sobre essa mudança, pode-se dizer que há uma identificação com a revisão de literatura, descrita no Quadro 5, que aponta, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, uma “maior rapidez no acesso às informações pelo auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos”.

TABELA 18 – Rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais por meio do intercâmbio entre os fiscos

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	1	5,6	0	0,0	10	55,6	7	38,9	18	100,0
Bebidas	0	0,0	2	14,3	1	7,1	5	35,7	6	42,9	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	0	0,0	1	16,7	3	50,0	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	1	5,0	0	0,0	1	5,0	11	55,0	7	35,0	20	100,0
Químicos	0	0,0	3	15,8	3	15,8	7	36,8	6	31,6	19	100,0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>6</b>	<b>7,8</b>	<b>6</b>	<b>7,8</b>	<b>36</b>	<b>46,8</b>	<b>28</b>	<b>36,4</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 18, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que as atividades de monitoramento e fiscalização terão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais, em virtude do compartilhamento e intercâmbio de informações entre os fiscos. O maior percentual de concordância ficou entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 94,5%, e o menor percentual, entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 68,4%.

Dessa maneira, as atividades de monitoramento e fiscalização serão realizadas com maior celeridade, evitando o tradicional pedido de verificação fiscal das operações comerciais interestaduais ou, até mesmo, a necessidade de deslocamento de auditores fiscais para realizar conferências ou capturar documentos fiscais interestaduais.

Constata-se, assim, que há uma identificação com a revisão de literatura, descrita

no Quadro 5, que aponta, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, uma melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos.

TABELA 19 – Detecção de simulação de operações interestaduais

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,6	1	5,6	2	11,1	9	50,0	5	27,8	18	100,0
Bebidas	0	0,0	0	0,0	2	14,3	8	57,1	4	28,6	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	2	33,3	0	0,0	3	50,0	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	1	5,0	0	0,0	3	15,0	12	60,0	4	20,0	20	100,0
Químicos	0	0,0	4	21,1	2	10,5	9	47,4	4	21,1	19	100,0
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>2,6</b>	<b>7</b>	<b>9,1</b>	<b>9</b>	<b>11,7</b>	<b>41</b>	<b>53,2</b>	<b>18</b>	<b>23,4</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Conforme a Tabela 19, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que a atividade de fiscalização, que detecta a simulação de operações interestaduais, será substituída pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da Nota Fiscal Eletrônica.

O maior percentual de concordância ficou entre os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 85,7%, e, o menor percentual, ficou entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 66,7%. Porém, o maior percentual de discordância foi verificado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 33,3%.

A simulação de operações interestaduais é uma irregularidade que ocorre em razão da diferença entre as alíquotas interna (maior) e interestadual (menor) nas operações comerciais com ICMS. Desse modo, o contribuinte, para reduzir a carga tributária, simula saída, para outro Estado, de mercadoria efetivamente internada no território cearense. Antes da obrigatoriedade do uso da NF-e, essa infração só era detectada por meio do pedido de verificação fiscal das operações comerciais interestaduais ou pelo deslocamento de auditores fiscais para obter uma declaração de não aquisição da mercadoria por parte do contribuinte destinatário. Nesse caso, a NF-e se constitui num instrumento bastante eficiente no controle destes ilícitos tributários.

Esses resultados revelam que há uma identificação com a revisão de literatura, descrita pelo ENCAT (2008) e pelo ajuste SINIEF nº. 07/05, que aponta, dentre os novos procedimentos de fiscalização com a implantação da NF-e, a substituição da fiscalização, que

detecta a simulação de operações interestaduais, pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da NF-e.

TABELA 20 – Subsídio as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	1	5,6	1	5,6	8	44,4	8	44,4	18	100,0
Bebidas	0	0,0	0	0,0	0	0,0	7	46,7	8	53,3	15	100,0
Combustíveis	1	16,7	0	0,0	0	0,0	3	50,0	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	1	5,3	0	0,0	2	10,5	8	42,1	8	42,1	19	100,0
Químicos	1	5,3	1	5,3	1	5,3	11	57,9	5	26,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>3,9</b>	<b>2</b>	<b>2,6</b>	<b>4</b>	<b>5,2</b>	<b>37</b>	<b>48,1</b>	<b>31</b>	<b>40,3</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 20, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que a Nota Fiscal Eletrônica subsidia as atividades de monitoramento e fiscalização, por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais. O maior percentual de concordância ficou entre os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 100%, e, o menor percentual, foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 83,3%. Porém, o maior percentual de discordância foi verificado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 16,7%. Dessa forma, o procedimento de cruzamento de informações contábil-fiscais torna-se mais célere, uma vez que, antes da obrigatoriedade do uso da NF-e, os confrontos desses registros eram realizados manualmente.

Verifica-se a confirmação da revisão de literatura, abordada no Quadro 5 e encontrada no Portal Nacional do SPED (2008), que assegura, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, o subsídio às atividades de monitoramento e fiscalização, por meio cruzamento entre os dados contábeis e fiscais.

TABELA 21 – Validade jurídica garantida dos dados cruzados eletronicamente com a NF-e

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	3	16,7	2	11,1	6	33,3	7	38,9	18	100,0
Bebidas	0	0,0	0	0,0	1	6,7	7	46,7	7	46,7	15	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	0	0,0	3	50,0	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	1	5,0	2	10,0	9	45,0	8	40,0	20	100,0
Químicos	1	5,3	0	0,0	1	5,3	9	47,4	8	42,1	19	100,0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>5</b>	<b>6,4</b>	<b>6</b>	<b>7,7</b>	<b>34</b>	<b>43,6</b>	<b>32</b>	<b>41,0</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 21, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que os dados cruzados eletronicamente com o arquivo da Nota Fiscal Eletrônica, nos procedimentos de monitoramento e fiscalização, só terão validade jurídica garantida caso possuam assinatura digital. O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 95%, e, o menor percentual, foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 72,2%.

Dessa maneira, a título de exemplo, uma base de dados relativa às operações e prestações de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) fornecida à SEFAZ-CE pelas Administradoras de Cartão de Crédito ou Débito só terá validade jurídica se possuir assinatura digital, caso contrário qualquer prova eletrônica deverá ser produzida em papel.

Verifica-se que há uma identificação com a revisão de literatura enumerada pelo Ato COTEPE nº 03/09, pelo ajuste SINIEF nº 07/05 e Portal Nacional do SPED (2008), que aponta como benefícios esperados com a implantação da NF-e a “disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração [...]”.

TABELA 22 – Fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias por meio dos sistemas informatizados

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	2	11,1	1	5,6	10	55,6	5	27,8	18	100,0
Bebidas	0	0,0	2	13,3	0	0,0	9	60,0	4	26,7	15	100,0
Combustíveis	2	33,3	1	16,7	0	0,0	1	16,7	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	3	15,0	3	15,0	8	40,0	6	30,0	20	100,0
Químicos	2	10,5	5	26,3	3	15,8	8	42,1	1	5,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>5,1</b>	<b>13</b>	<b>16,7</b>	<b>7</b>	<b>9,0</b>	<b>36</b>	<b>46,2</b>	<b>18</b>	<b>23,1</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 22, os respondentes dos Núcleos Setoriais de Bebidas, de Produtos Automotivos, de Produtos Farmacêuticos e de Produtos Químicos concordaram que, a Nota Fiscal Eletrônica permite executar a fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados.

O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 86,7%, e, o menor percentual, foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Químicos, 47,4%. Porém, o maior percentual de discordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Químicos, 36,8%, enquanto que, a metade dos respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis

concordou e a outra metade, discordou. Destaca-se que, totalizando os respondentes de todos os Núcleos Setoriais, o percentual de concordância é de 69,3%, equivalente a 54 auditores fiscais, contra 21,8%, equivalente a 17 auditores fiscais.

Esses resultados confirmam o que foi exposto no referencial revisão de literatura, por meio do ENCAT (2008), que enumera, dentre os novos procedimentos de fiscalização, a partir da NF-e, a admissão de executar fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias, a partir dos sistemas informatizados.

Desse modo, com a implantação da NF-e a atividade de fiscalização dispõe dos indícios de omissão de entradas e saídas de mercadorias antes mesmo de iniciar a ação fiscal, podendo, inclusive, confrontar estes resultados com os declarados pelo contribuinte. Logo, o levantamento físico será instantâneo sobre as mercadorias adquiridas, vendidas e constantes no estoque.

TABELA 23 – Supressão do procedimento de digitação dos dados da nota fiscal por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,6	5	27,8	1	5,6	9	50,0	2	11,1	18	100,0
Bebidas	0	0,0	4	26,7	0	0,0	7	46,7	4	26,7	15	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	0	0,0	2	33,3	3	50,0	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	3	15,0	3	15,0	6	30,0	8	40,0	20	100,0
Químicos	1	5,3	4	21,1	3	15,8	7	36,8	4	21,1	19	100,0
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>2,6</b>	<b>17</b>	<b>21,8</b>	<b>7</b>	<b>9,0</b>	<b>31</b>	<b>39,7</b>	<b>21</b>	<b>26,9</b>	<b>78</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 23, observa-se que, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que a Nota Fiscal Eletrônica permite a supressão do procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código e descrição do produto e outros), por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 83,3%, e, o menor percentual, foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Químicos, 57,9%, porém, o maior percentual de discordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 33,4%, contra 66,7% favorável.

Os resultados confirmam o que já se encontra na revisão de literatura, exposta



pelo ENCAT (2008) que a NF-e permite a supressão do procedimento de digitação dos dados, por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.

Constata-se, portanto, que a NF-e proporciona uma melhora na qualidade da informação, em virtude da eliminação de erros no momento da digitação de dados da nota fiscal, além de tornar mais célere a atividade de fiscalização na captura e manipulação dos dados.

TABELA 24 – Substituição do procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	5	27,8	2	11,1	8	44,4	3	16,7	18	100,0
Bebidas	0	0,0	3	21,4	1	7,1	8	57,1	2	14,3	14	100,0
Combustíveis	0	0,0	2	33,3	2	33,3	0	0,0	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	2	10,5	4	21,1	4	21,1	5	26,3	4	21,1	19	100,0
Químicos	1	5,3	8	42,1	5	26,3	4	21,0	1	5,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>4,0</b>	<b>22</b>	<b>28,9</b>	<b>14</b>	<b>18,4</b>	<b>25</b>	<b>32,9</b>	<b>12</b>	<b>15,8</b>	<b>76</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 24, os respondentes dos Núcleos Setoriais de Bebidas, de Produtos Automotivos e de Produtos Farmacêuticos concordaram que a Nota Fiscal Eletrônica substitui o procedimento de junção de produtos idênticos, por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 71,4%, porém, o maior percentual de discordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial Produtos Químicos, 47,4%, contra 26,3% favorável, enquanto a metade dos respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis concordou e a outra metade discordou. Destaca-se que, totalizando os respondentes de todos os Núcleos Setoriais, o percentual de concordância é de 48,7%, equivalente a 37 auditores fiscais, contra 32,9%, equivalente a 25 auditores fiscais.

Embora o resultado total das respostas tenha sido favorável, verifica-se que, ainda há Núcleo Setorial com uma parte de auditores fiscais afeitos ao procedimento de junção de produtos idênticos, por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. Isso ocorre porque, tradicionalmente, nem todo contribuinte adota um modelo padrão de código, unidade de medida (metragem, peso, volume e outros), discriminação por item (marca, modelo, nome e outros) e valor unitário do produto, durante o fluxo de entrada e saída das

mercadorias. Daí a necessidade de o auditor fiscal efetuar a junção para reduzir as distorções, por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias. Essas dificuldades seriam solucionadas caso houvesse a obrigatoriedade de os contribuintes manterem uma tabela padronizada dos produtos por item (marca, modelo, nome e outros), unidade de medida, código e valor unitário a partir da aquisição da mercadoria.

De modo geral, percebe-se que existe uma confirmação com a revisão de literatura, descrita pelo ENCAT (2008), que aponta, dentre novos procedimentos de fiscalização, com a implantação da NF-e, o relacionado com “a auditoria de estoque a partir de sistemas informatizados”.

TABELA 25 – Extravio de documento fiscal e o efeito no desenvolvimento da atividade de fiscalização

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,9	4	23,5	0	0,0	8	47,1	4	23,5	17	100,0
Bebidas	0	0,0	2	13,3	2	13,3	8	53,3	3	20,0	15	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	0	0,0	3	50,0	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	5	26,3	4	21,1	6	31,6	4	21,1	19	100,0
Químicos	0	0,0	2	11,1	4	22,2	10	55,6	2	11,1	18	100,0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>14</b>	<b>18,7</b>	<b>10</b>	<b>13,3</b>	<b>35</b>	<b>46,7</b>	<b>15</b>	<b>20,0</b>	<b>75</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

De acordo com a Tabela 25, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que, com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, o extravio de documento fiscal deixa de afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização. O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 83,3% e o menor percentual foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 52,7%.

De forma geral, observa-se que há uma identificação com a teoria, descrita no Quadro 5, que elenca, dentre os benefícios esperados com a implantação da NF-e, o fato de o extravio de documento fiscal não mais afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização.

Apesar de o resultado global das respostas ter sido favorável, depreende-se que, ainda há Núcleo Setorial com uma parte de auditores fiscais admitindo que o extravio de documento fiscal ainda afeta o desenvolvimento da fiscalização. O motivo disso se deve às fiscalizações de baixa cadastral, uma vez que, na SEFAZ-CE, para cada 4 empresas designadas para fiscalização em profundidade, haverá uma com motivo baixa cadastral, que

envolve os últimos 5 exercícios. Logo, alcança períodos anteriores ao uso da NF-e.

TABELA 26 – Procedimentos para arbitrar o valor das notas fiscais extraviadas pelo contribuinte

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	0	0,0	7	38,9	1	5,6	6	33,3	4	22,2	18	100,0
Bebidas	1	6,7	0	0,0	1	6,7	11	73,3	2	13,3	15	100,0
Combustíveis	0	0,0	2	33,3	0	0,0	3	50,0	1	16,7	6	100,0
Farmacêuticos	0	0,0	5	26,3	5	26,3	4	21,1	5	26,3	19	100,0
Químicos	0	0,0	5	26,3	4	21,1	9	47,4	1	5,3	19	100,0
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,3</b>	<b>19</b>	<b>24,7</b>	<b>11</b>	<b>14,3</b>	<b>33</b>	<b>42,9</b>	<b>13</b>	<b>16,9</b>	<b>77</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Conforme a Tabela 26, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que, a partir da Nota Fiscal Eletrônica, tornam-se desnecessários os procedimentos para arbitrar o valor das notas fiscais extraviadas pelo contribuinte. O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Bebidas, 86,6%, e, o menor percentual, foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 52,7%. Porém, o maior percentual de discordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, 38,9%, contra 55,5% favorável.

Verifica-se que há uma identificação com a revisão de literatura, descrita no Quadro 5, que apresenta vários benefícios esperados com a implantação da NF-e, sendo um desses a “eliminação de extravio de documentos fiscais como forma de dificultar o desenvolvimento da ação fiscal”.

Portanto, não obstante o resultado global das respostas ter sido favorável, depreende-se que, ainda há Núcleo Setorial com uma parte de auditores fiscais, defendendo os procedimentos para arbitrar o valor das notas fiscais extraviadas pelo contribuinte. Isto, ainda, ocorre em razão da fiscalização em profundidade com motivo de baixa cadastral envolver os últimos 5 exercícios.

Além disso, por conveniência administrativa, poderão ocorrer designações para fiscalização de empresas por motivo de desempenho insatisfatório nos índices econômico-financeiros por período que alcance até 3 exercícios e só, a partir de 2008, tornou-se obrigatório o uso da NF-e pelas empresas. Daí a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização para um mesmo contribuinte.

TABELA 27 – Supressão da atividade de fiscalização na detecção de emissão de nota fiscal calçada

Núcleo Setorial	Discordo Totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo Totalmente		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Automotivos	1	5,6	2	11,1	1	5,6	7	38,9	7	38,9	18	100,0
Bebidas	1	6,7	1	6,7	2	13,3	7	46,7	4	26,7	15	100,0
Combustíveis	0	0,0	1	16,7	0	0,0	3	50,0	2	33,3	6	100,0
Farmacêuticos	4	22,2	3	16,7	3	16,7	5	27,8	3	16,7	18	100,0
Químicos	0	0,0	3	16,7	3	16,7	6	33,3	6	33,3	18	100,0
<b>Total</b>	<b>6</b>	<b>8,0</b>	<b>10</b>	<b>13,3</b>	<b>9</b>	<b>12,0</b>	<b>28</b>	<b>37,3</b>	<b>22</b>	<b>29,3</b>	<b>75</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Segundo a Tabela 27, em todos os Núcleos Setoriais, os respondentes concordaram que a implantação da Nota Fiscal Eletrônica suprime a atividade de fiscalização, que detecta a emissão de nota fiscal calçada. O maior percentual de concordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Combustíveis, 83,3%, e o menor percentual foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 44,5%, porém, o maior percentual de discordância foi observado entre os respondentes do Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos, 38,9%.

Os resultados da Tabela 27 confirmam o que já se encontra na revisão de literatura, exposta por Pereira *et al.* (2008), que citam a ‘nota calçada’ ou ‘espelhada’ dentre as práticas de sonegação que podem ser evitadas com a implantação da NF-e. Existe, porém, Núcleo Setorial com parcela de auditores fiscais ainda apegados à tradicional atividade de fiscalização que detecta emissão de nota fiscal calçada pelo fato de haver fiscalização alcançando até 5 cinco exercícios. Em razão disso, ocorre a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização para um mesmo contribuinte. Ressalta-se que, somente a partir de 2008, ocorreu a substituição da nota fiscal em papel pela NF-e.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta seção apresenta as conclusões da pesquisa e o modo como os objetivos definidos no estudo foram alcançados. Em seguida, são apontadas as contribuições da pesquisa.

A pesquisa teve como objetivo geral analisar como a utilização da Nota Fiscal Eletrônica impactou as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

No que diz respeito ao primeiro objetivo específico, foram identificadas as mudanças nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS no que se refere: ao período fiscalizado, à fiscalização presencial, à utilização da técnica de amostragem e ao procedimento de conferência de valores, quantidades ou saldos a partir da NF-e, conforme os resultados apresentados abaixo:

- a) priorizou fiscalizar o presente em vez do passado;
- b) passou a ser mais preventiva do que repressiva;
- c) houve a substituição da fiscalização presencial pela fiscalização a distância dos contribuintes;
- d) aconteceu a substituição da fiscalização parcial pela total;
- e) mudou o procedimento de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos), para conferência eletrônica.

Quanto ao segundo objetivo específico, identificaram-se as alterações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas com a regularidade da situação cadastral do contribuinte a partir da NF-e, de acordo com os resultados demonstrados a seguir:

- a) passou a identificar antecipadamente as notas fiscais emitidas **por** contribuintes baixado ou inativos;
- b) passou a identificar antecipadamente as notas fiscais emitidas **para** contribuintes baixados ou inativos.

Relativamente ao último objetivo específico foram verificadas as modificações nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas às etapas para coleta de

informações econômico-fiscais a partir da NF-e, segundo os seguintes resultados:

- a) foram criadas as condições para executar a fiscalização de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados;
- b) facilitou o conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendo, qual o destinatário e o preço da operação comercial;
- c) permitiu maior rapidez na coleta de informações econômico-fiscais interestaduais;
- d) proporcionou o cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais;
- e) admitiu a validade jurídica dos dados cruzados eletronicamente com o arquivo da NF-e;
- f) ocorreu a substituição de fiscalização da detecção de simulação de operações interestaduais pela confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias;
- g) suprimiu o procedimento de junção de produtos idênticos;
- h) houve a supressão do procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código de produto etc) por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias;
- i) suprimiu os efeitos do extravio de documento fiscal no desenvolvimento da atividade de fiscalização;
- j) ocorreu a supressão dos procedimentos para arbitrar o valor das notas fiscais extraviadas pelo contribuinte; e
- k) houve a supressão da atividade que detecta a emissão de nota fiscal calçada.

Entretanto, todas as atividades de fiscalização, atualmente existentes, serão mantidas temporariamente, em face do procedimento de fiscalização de baixa cadastral abranger os últimos cinco exercícios ou pela necessidade, em caráter excepcional de fiscalização de contribuintes, por motivo de desempenho insatisfatório apontado por meio de índices econômico-financeiros alcançar até 3 exercícios. Daí a possibilidade de adoção das duas sistemáticas de fiscalização (procedimentos anteriores e posteriores a NF-e) para um mesmo contribuinte.

Ressalta-se que só a partir de 2008 tornou-se obrigatório o uso da NF-e pelos contribuintes enquadrados nas atividades econômicas combustíveis, bebidas, químicos, farmacêuticos e automotivos.

Destaca-se que, embora a NF-e tenha priorizado fiscalizar o presente em vez do passado, os auditores fiscais irão sempre desenvolver ações fiscais que atinjam períodos passados, em face da fiscalização de baixa cadastral alcançar os últimos 5 exercícios.

Compreende-se que a fiscalização preventiva seja direcionada para identificar e corrigir irregularidades tributárias no nascedouro. Desse modo, repercutirá positivamente, no momento das fiscalizações de baixa cadastral dos contribuintes, em virtude de envolver até cinco exercícios, dificultando o pagamento dos ilícitos tributários. Dessa forma, o auditor fiscal poderá acompanhar o movimento econômico-fiscal das empresas em toda a cadeia produtiva, tornando mais rápidos a detecção e o combate dos ilícitos tributários.

Depreende-se que as atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual o destinatário e o preço da operação comercial a partir da NF-e.

Observa-se que o procedimento para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais fica mais rápido. A partir da NF-e torna-se desnecessário realizar o pedido de verificação fiscal das operações comerciais interestaduais ou, até mesmo, o deslocamento de auditores fiscais para realizar conferências ou capturar documentos fiscais.

Com a implantação da NF-e a atividade de fiscalização dispõe dos indícios de omissão de entradas e saídas de mercadorias antes mesmo de iniciar a ação fiscal, podendo, inclusive, confrontar estes resultados com os declarados pelo contribuinte. Logo, o levantamento físico será instantâneo sobre as mercadorias adquiridas, vendidas e constantes no estoque.

A NF-e proporciona uma melhoria na qualidade da informação, em virtude da eliminação de erros no momento da digitação de dados da nota fiscal, além de tornar mais célere a atividade de fiscalização na captura e manipulação dos dados. Além disso, com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, o extravio de documento fiscal deixa de afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização.

Quanto ao procedimento de junção de produtos idênticos, a SEFAZ-CE deve encaminhar uma solução, de âmbito legal, tornando obrigatório, aos contribuintes, manterem uma tabela padronizada dos produtos por item (marca, modelo, nome etc), unidade de medida, código e valor unitário, desde a aquisição até a efetiva saída da mercadoria.

Com relação à substituição da atividade de fiscalização que detecta a simulação de operações interestaduais, esta só terá eficácia se a SEFAZ-CE, juntamente com as outras Administrações Tributárias envolvidas na operação, exigirem, por meio de legislação específica, que o destinatário confirme o recebimento das mercadorias de cada NF-e.

A pesquisa possui três pressupostos orientadores:

O primeiro pressuposto afirma que a NF-e altera as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS nos seguintes aspectos:

- a) a fiscalização das operações comerciais terá como foco os fatos ocorridos no presente em vez do passado;
- b) a fiscalização presencial será substituída pela fiscalização à distância;
- c) a utilização da fiscalização total em substituição a técnica de amostragem (fiscalização parcial); e,
- d) os procedimentos de conferência manual passaram para o meio eletrônico.

Dessa forma, pode-se afirmar que o primeiro pressuposto foi confirmado a partir dos resultados favoráveis do questionário aplicado junto aos auditores fiscais, bem como dos resultados obtidos da entrevista aplicada. Essas questões abordaram as mudanças na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado); a atividade de fiscalização passa a ter uma atuação mais preventiva do que repressiva; a mudança na fiscalização presencial (a fiscalização *in loco* substituída pela fiscalização a distância) dos contribuintes; a mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total; aos procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) mudando para conferência em meio eletrônico.

O segundo pressuposto relaciona-se ao fato de a NF-e proporcionar maior celeridade na identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos ou destinadas a contribuintes baixados ou inativos. A pesquisa realizada confirmou esse pressuposto, a partir dos resultados favoráveis constatados no questionário e na entrevista aplicada.

Finalmente, o terceiro pressuposto afirma que as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS terão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais. A pesquisa, também, confirmou esse pressuposto, segundo o resultado



favorável do questionário e da entrevista aplicada.

De acordo com análise dos resultados decorrentes da pesquisa realizada, por meio da aplicação de questionário e entrevista, constatou-se que as respostas apontaram que houve impactos decorrentes da utilização da Nota Fiscal Eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS, na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Quanto ao percentual de respostas desfavoráveis, isto se deve ao fato de os respondentes, ainda, sofrerem influência do modelo tradicional de fiscalização que era adotado por muito tempo. Neste momento de transição, faz-se necessário que a SEFAZ-CE crie mecanismos de sensibilização, de modo a aprofundar uma maior compreensão por parte dos auditores fiscais sobre as reais mudanças ocorridas nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS.

Ressalta-se que as limitações da pesquisa são inerentes ao estudo de caso único. Desse modo, para reduzir os efeitos da subjetividade, realizou-se o cruzamento de dados de cada questão com as respostas obtidas dos auditores fiscais lotados em cada Núcleo Setorial.

Em relação a estudos futuros, esta pesquisa favorecerá a realização de análises que aprofundem ou ampliem temas envolvendo:

- a) outras Administrações Tributárias Estaduais;
- b) a arrecadação do ICMS no âmbito das Administrações Tributárias Estaduais;
- c) práticas de atos e termos processuais no âmbito das Administrações Tributárias Estaduais;
- d) custo de conformidade a tributação no contexto das Administrações Tributárias Estaduais.

Como o assunto acerca da implantação da NF-e tem pouca literatura nacional, esta pesquisa traz uma grande contribuição pelo fato do estudo de caso ter sido realizado em uma Administração Tributária brasileira.

## REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ALVES, Thiago Carneiro; COSTA, Thiago Durante da. **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária**. Brasília: FENAFISCO, 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BONOMO, Carla. **Direito tributário**. v. 7. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALAMINUT, Antônio Luiz *et al.* Os benefícios do sistema público de escrituração digital. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXVII, n. 174, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 4.320**, de 17 de março de 1964a. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.419**, de 10 de dezembro de 2006. Dispõe sobre a informatização do processo judicial. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Lei/L11419.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11419.htm)>. Acesso em: 05 out. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 101**, de 04 de maio de 2000a. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Súmula STF nº. 439**, de 01 de outubro de 1964b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 29 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 3**, de 14 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade>>. Acesso em: 15 ago. 2009.

BRASIL. **Decreto Presidencial nº. 6.022**, de 22 de janeiro de 2007a. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007?Decreto?D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007?Decreto?D6022.htm)>. Acesso em: 5 out. 2008.

\_\_\_\_\_. **Portaria SRF nº 259**, de 13 de março de 2006. Dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2006/portsr259.htm>>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria RFB nº 11.211**, de 7 de novembro de 2007b. Dispõe sobre o acompanhamento econômico-tributário diferenciado das pessoas jurídicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2007/portr11211.htm>>. Acesso em 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria RFB nº 574**, de 10 de fevereiro de 2009. Altera a Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006, que dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/portr574.htm>>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto Presidencial**, de 3 de abril de 2000b.

\_\_\_\_\_. **Decreto Presidencial**, de 3 de outubro de 2000c.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.220-2**, de 24 de agosto de 2001. Institui a Infraestrutura de chaves públicas brasileira – ICP-Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/MPV/Antigas\\_2001/2200\\_2htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/MPV/Antigas_2001/2200_2htm)>. Acesso em: 05 out. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº. 787**, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 10 ago. 2009.

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria e questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CEARÁ. **Decreto nº. 24.569**, de 31 de julho de 1997. Regulamenta e consolida a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_tributaria/gerados/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_tributaria/gerados/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em: 5 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº. 29.041**, de 26 de outubro de 2007. Acresce dispositivo ao Decreto 24.569, de 31 de julho de 1997, que regulamenta e consolida a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS, para disciplinar o uso da Nota Fiscal Eletrônica e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, instituídos pelo Ajuste SINIEF nº. 07, de 30 de setembro de 2005. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_tributaria/gerados/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_tributaria/gerados/legislacao_disponivel.asp)> Acesso em: 5 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº. 29.201**, de 28 de fevereiro de 2008. Aprova o regulamento da SEFAZ-CE. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_tributaria/gerados/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_tributaria/gerados/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em: 29 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº. 05**, de 17 de fevereiro de 2000. Dispõe sobre o processo de arrecadação estadual da SEFAZ-CE. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_tributaria/gerados/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_tributaria/gerados/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em: 29 jul. 2009.

CINTRA, Carlos César Sousa. **O exercício, pelo poder executivo brasileiro, de funções tributárias**: entre a procedimentalidade e a processualidade. 2005. Tese (Doutorado) – Pontífice Universidade Católica, São Paulo, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária**. Brasília; FENAFISCO, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.020**, de 18 de fevereiro de 2005. Aprova a NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001020](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001020)>. Acesso em: 15 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2009.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ajuste SINIEF nº. 07**. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 05 out. 2008.

\_\_\_\_\_. **Convênio ICMS nº. 143**, 15 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2008/..%5C..%5CConvenios%5CICMS%5C2006%5CCV143\\_06.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2008/..%5C..%5CConvenios%5CICMS%5C2006%5CCV143_06.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Ato COTEPE ICMS nº. 09**, 18 de abril de 2008. Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2008/ac009\\_08.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2008/ac009_08.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS nº. 77**, de 18 de setembro de 2008. Dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital – EFD, nos termos das cláusulas terceira e oitava-A do Convênio ICMS 143/06, que institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_federais/cotepe/protocolos\\_icms/2008/protocolo\\_icms\\_77\\_confaz\\_de\\_19-09-08.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_federais/cotepe/protocolos_icms/2008/protocolo_icms_77_confaz_de_19-09-08.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Ato COTEPE/ICMS nº. 03**, de 19 de março de 2009. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta a Cadastro, via WebServices, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos\\_cotepe/2009/ac003\\_09.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2009/ac003_09.htm)>. Acesso em: 05 out. 2008.

\_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS nº. 10**, de 18 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/CONFAZ/Protocolos/ICMS/2007/PT010\\_07.htm](http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/CONFAZ/Protocolos/ICMS/2007/PT010_07.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2008.

COSTA, Frederico Lustosa da. Prefácio a uma história da administração pública brasileira. In: 32º ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES E ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS (ENCAT). Disponível em: <<http://www.encat.org/>>. Acesso em: 5 out. 2008.

FILIPPIM, Eliane Salete; ROSSETTO Carlos Ricardo. Visões norteadoras de administração pública para o desenvolvimento num contexto regional. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA. 2006, São Paulo. **Anais...** Salvador: 2006. CD-ROM.

HOOD, C. A Public Management for All Seasons? **Public Management**, v. 69, n. 1, p.3-19, 1991. Disponível em: < <http://www3.interscience.wiley.com/journal/119347594/abstract?CRETRY=1&SRETRY=0>>. Acesso em: 29 jul. 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNQUEIRA ,Alvaro Ribeiro Botelho; BARBOSA, Alexandre Fernandes; DINIZ Eduardo Henrique. Avaliação do estágio atual dos e-serviços nas administrações tributárias: uma análise comparativa entre Brasil e Canadá. In: 31º ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LACOSTE, Marcela. A Factura Electrónica no Chile: estágio atual e perspectivas. In: II Workshop Internacional sobre NF-e, 2006. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <[www.sefaz.rs.gov.br/ASP/SEF.../SEF-EventoNFE2Fase.htm](http://www.sefaz.rs.gov.br/ASP/SEF.../SEF-EventoNFE2Fase.htm)>. Acesso em: 15 ago. 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAURINDO, Fernando José Barbin. **Tecnologia da informação: planejamento e gestão de estratégias**. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da curva de Laffer. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2006. CD-ROM.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria fiscal-contábil**. 5. ed. João Pessoa: Pentágono, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação**: um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

MARTINEZ, Manuel Perez. **Os procedimentos de auditoria fiscal do ICMS com a utilização da contabilidade**: estudo de validade no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. 2004. Dissertação (Mestrado) – Salvador, 2004. Disponível em: <[http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/dissertacao\\_manuel\\_perez.pdf](http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/dissertacao_manuel_perez.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2009.

MARTINS, Milca Schneider; LUCIANO, Edimara Mezzomo; TESTA, Mauricio Gregianin. Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica. In: XXXII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

MARTINS, Daniel de Araújo; RAMOS, Anátalia Saraiva Martins. Conceitos de governo eletrônico e governança eletrônica: confrontação e complementaridade. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2008, Salvador. **Anais...** Salvador: 2008. CD-ROM.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Programa de Aceleração do Crescimento**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2007/r220107-pac.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2009.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG). **Portal do Governo Eletrônico**. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.gov.br>>. Acesso em: 5 ago. 2009.

MORAES, Giancarlo Marques de; BOBSIN, Débora; LANA, Francielle Venturini. Investimentos em Tecnologia da Informação e Desenvolvimento Organizacional: uma busca do Estado da Arte. In: XXX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso básico de contabilidade pública**. 1. ed. Brasília: 2005.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Finanças públicas para concursos**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Ferreira, 2006.

NASCIMENTO, Mauro Ernani do. **Ação de execução fiscal e defesa virtual**: diagnóstico, tendências e perspectivas. 1v. 127 p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito Milton Campos – Direito, 2006. Disponível em: <<http://servicos.capes.gov.br/capesdw/resumo.html?idtese=20064832040016001P8>>. Acesso em: 17 abr. 2009.

OLIVEIRA, João Batista Ferri de. Governo Eletrônico: Uma Análise Quantitativa do Uso de Sistemas de Informação em Prefeituras. In: XXX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

OSBORNE, S. P.; MCLAUGHLIN, K. The New Public Management in context. In: MACLAUGHLIN, K; OSBORNE, S. P.; FERLIE, E. (eds.). **New public management: current trends and prospects**. Oxon, UK: Routledge, 2002. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=xn4ks2q6nfwC&oi=fnd&pg=PA7&dq=%22The+new+public+management+in+context%22&ots=RyK3vomfXF&sig=PYm6W9fslI7SnQsguxBkyEzPn4g#v=onepage&q=%22The%20new%20public%20management%20in%20context%22&f=false>>. Acesso em: 29 jul. 2009.

PEREIRA, Sidinei Aparecido et al. Governança eletrônica na administração pública: estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica – NF-E. In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2008 Gramado-RS. **Anais...** Gramado, 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/anais/index.html>>. Acesso em: 01 jun. 2009.

PEIXOTO JÚNIOR, Francisco Afrânio Lima. **Gestão organizacional e estratégia da administração tributária do Ceará**: um estudo de caso da SEFAZ-Ce da recuperação do tributo estadual. 2004. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2004.

PNAFE. **Governo eletrônico e as administrações tributárias estaduais brasileiras**: quarto benchmark (2005). Ministério da Fazenda, Secretaria Executiva, Unidade de Coordenação de Programas (UCP). Brasília, 2005. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/ucp/index\\_arquivos/programas.htm](http://www.fazenda.gov.br/ucp/index_arquivos/programas.htm)>. Acesso em: 10 out. 2008.

PINHO, José Antonio Gomes de; IGLESIAS, Diego Moura; SOUZA, Ana Carolina Pereira de. Portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia e pouca democracia. In: XXX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public management reform**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2004. Disponível em: <[http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=PVUC-Pu9ba8C&oi=fnd&pg=PP13&dq=%22public+management+reform%22&ots=LhDfl4lQh&sig=SAJ\\_1W90XffoVNdNaWNCRMR6irk#v=onepage&q=&f=false](http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=PVUC-Pu9ba8C&oi=fnd&pg=PP13&dq=%22public+management+reform%22&ots=LhDfl4lQh&sig=SAJ_1W90XffoVNdNaWNCRMR6irk#v=onepage&q=&f=false)>. Acesso em: 29 jul. 2009.

PORTAL NACIONAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal>>. Acesso em: 14 abr. 2008.

RAMALHO, Leila von Söhsten; PITA, Flávia Almeida. **A nota fiscal eletrônica e sua validade jurídica como meio de prova no processo civil tributário**. Salvador, 2008. Disponível em: <[http://www.pge.ba.gov.br/Images/upload/File/teses2008/TESE\\_5.pdf](http://www.pge.ba.gov.br/Images/upload/File/teses2008/TESE_5.pdf)>. Acesso em: 1 jun. 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Carga tributária no Brasil 2008**. Brasília, junho de 2009. (Estudo Tributário 21). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2004.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2009.

REZENDE, Denis Alcides. **Planejamento de sistemas de informação e informática: guia prático para planejar a tecnologia da informação integrada ao planejamento estratégico das organizações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RORIZ, Luiz Lustosa caribe. **Elisão, sonegação e fraudes fiscais**. 1. ed. Salvador: Editora Bahia Fiscal, 1990.

SANTANA, David Dantas. **ICMS: fiscalização e infrações na prática**. Aracaju: J. Andrade, 2001.

SANTOS, Roberval de Jesus Leone dos. **Governo eletrônico: o que se deve e o que não se deve fazer**. In: XVI CONCURSO DE ENSAYOS Y MONOGRAFÍAS DEL CLAD SOBRE REFORMA DEL ESTADO Y MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA “GOBIERNO ELETRÓNICO”, 2002, Caracas. Disponível em: <[http://www.faac.unesp.br/pesuisa/lecotec/.../2008\\_Ulepicc\\_0379-0391.pdf](http://www.faac.unesp.br/pesuisa/lecotec/.../2008_Ulepicc_0379-0391.pdf)>. Acesso em: 17 abr. 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5 ed., São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Reginaldo da. **Direito tributário**. 12. ed. Brasília: Vestcon, 2005.

Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/Sped>>. Acesso em: 14 abr. 2008.

SOARES, Juracy Braga Júnior. **Utilização da tecnologia da informação pelo fisco estadual cearense: o entrelaçamento de bases de dados de contribuintes do icms como ferramenta de auditoria fiscal**. 2007.148 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

SOUZA, José Geraldo Andrade de; JOIA, Luiz Antonio. Proposição de um modelo conceitual teórico de alinhamento estratégico de tecnologia da informação. In: XXXII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

TELLEZ, Cesar Luis Perales. O Sistema de *Facturación Electrónica* do México. In: **II Workshop Internacional sobre NF-e**, 2006. Disponível em : <[www.sefaz.rs.gov.br/ASP/SEF.../SEF-EventoNFE2Fase.htm](http://www.sefaz.rs.gov.br/ASP/SEF.../SEF-EventoNFE2Fase.htm)>. Acesso em: 15 ago. 2009.

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



## **APÊNDICES**

**APÊNDICE A**  
**Questionário**

**UFC – UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FEAAC – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade**  
**Mestrado Profissional em Administração e Controladoria**  
**Orientador: Prof. Dr. Érico Veras Marques**  
**Mestrando: Jucélio Praciano Rodrigues de Sousa**

**QUESTIONÁRIO APLICADO AOS AUDITORES FISCAIS**

Caro(a) Auditor(a),

O presente questionário constitui-se em instrumento de coleta de dados que serão tabulados em nosso trabalho de dissertação denominado **IMPACTOS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NAS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO ICMS: UM ESTUDO NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**, do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria junto à UFC/FEAAC.

Os dados coletados junto ao grupo de Auditores Fiscais são de extrema importância para o trabalho que ora desenvolvemos. Eles servirão de fonte de informação acerca dos impactos da utilização da Nota Fiscal Eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

**Serão mantidas em sigilo as informações prestadas, bem como a sua identificação funcional ou pessoal, uma vez que a finalidade do estudo é tão somente de cunho científico. Os dados serão trabalhados de forma agrupada e não individual.**

O questionário preenchido deverá ser remetido ao pesquisador. Para facilitar essa tarefa, solicitamos o especial obséquio que faça uso do envelope que enviamos em anexo. Depois de preenchido o questionário, acondicione-o no referido envelope e entregue-o ao seu supervisor. Efetuaremos a coleta juntamente aos respectivos supervisores até o dia 05/02/2010.

O questionário foi elaborado de forma a tornar a tarefa de respondê-lo o mais simples e menos demorada possível. No entanto, caso existam dúvidas, queira, por favor, tirá-las através do e-mail [jucelio.praciano@sefaz.ce.gov.br](mailto:jucelio.praciano@sefaz.ce.gov.br) ou pelo telefone (85) 9995.6785. Portanto, é de extrema importância que seja o mesmo respondido e remetido de volta no menor espaço de tempo possível.

Um resumo dos resultados da pesquisa será encaminhado aos respondentes.

Siga as instruções a seguir para responder as perguntas. Por sua valiosíssima colaboração, somos gratos.

Jucelio Praciano Rodrigues de Sousa  
Auditor Fiscal da Receita Estadual

**Instruções de preenchimento:**

Para preencher o questionário a seguir, é suficiente que seja marcada a alternativa correspondente à opção que você considere a verdadeira. O questionário foi elaborado de forma a tornar o trabalho de resposta o mais breve e o menos cansativo possível, sendo um tempo máximo de 10 minutos.

**COM RELAÇÃO AOS IMPACTOS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NAS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO ICMS, RESPONDA AS QUESTÕES SEGUINTE:**

**1 = Discordo totalmente, 2 = Discordo, 3 = Nem discordo nem concordo, 4 = Concordo, 5 = Concordo totalmente**

<b>QUESTIONÁRIO</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1) A implantação da Nota Fiscal Eletrônica traz mudança na atividade de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado).					
2) A partir da Nota Fiscal Eletrônica a atividade de fiscalização terá uma atuação mais preventiva do que repressiva.					
3) As atividades de monitoramento e fiscalização terão conhecimento, em tempo real, do que o contribuinte está vendendo, qual destinatário e o preço da operação comercial a partir da Nota Fiscal Eletrônica.					
4) A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização presencial (a fiscalização <i>in loco</i> substituída pela fiscalização à distância) dos contribuintes.					
5) A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial) substituída pela fiscalização total.					
6) A partir da Nota Fiscal Eletrônica os procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) mudam para conferência em meio eletrônico.					
7) A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados ou inativos.					
8) A partir da Nota Fiscal Eletrônica ocorre mudança na fiscalização relacionada com a regularidade cadastral do contribuinte em face da identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados ou inativos.					
9) As atividades de monitoramento e fiscalização terão maior rapidez nos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais em virtude do compartilhamento e intercâmbio de informações entre os fiscos.					
10) A atividade de fiscalização que detecta a simulação de operações interestaduais será substituída pela obrigatoriedade da confirmação, pelo destinatário, do recebimento das mercadorias constantes da Nota Fiscal Eletrônica.					

**1 = Discordo totalmente, 2 = Discordo, 3 = Nem discordo nem concordo, 4 = Concordo, 5 = Concordo totalmente**

<b>QUESTIONÁRIO</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
11) A Nota Fiscal Eletrônica subsidia as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais.					
12) Os dados cruzados eletronicamente com o arquivo da Nota Fiscal Eletrônica, nos procedimentos de monitoramento e fiscalização, só terão validade jurídica garantida caso possuam assinatura digital do emitente.					
13) A Nota Fiscal Eletrônica permite executar fiscalização de levantamento de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados.					
14) A Nota Fiscal Eletrônica suprime o procedimento de digitação dos dados (quantidade, valor, data de emissão, código do produto etc.) constantes na Nota Fiscal por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.					
15) A Nota Fiscal Eletrônica substitui o procedimento de junção de produtos idênticos por ocasião do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.					
16) Com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica o extravio de documento fiscal deixa de afetar o desenvolvimento da atividade de fiscalização.					
17) A partir da Nota Fiscal Eletrônica tornam-se desnecessários os procedimentos para arbitrar o valor das Notas Fiscais extraviadas pelo o contribuinte.					
18) A implantação da Nota Fiscal Eletrônica suprime a atividade de fiscalização que detecta a emissão de nota fiscal calçada.					
19) Na sua opinião, quais são as outras mudanças, além das elencadas, geradas pela Nota Fiscal Eletrônica que afetam as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS?					

#### DADOS DE CLASSIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

SEXO: ( ) F ( ) M	FAIXA ETÁRIA ENTRE: 21 a 30 ( ) 31 a 40 ( ) 41 a 50 ( ) 51 a 60 ( ) ACIMA DE 60 ( )
GRAU DE ESCOLARIDADE: GRADUAÇÃO ( ) ESPECIALIZAÇÃO ( ) MESTRADO ( ) DOUTORADO ( )	
TEMPO DE SERVIÇO NAS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO/FISCALIZAÇÃO: ATÉ 5 ANOS ( ) DE 6 A 10 ANOS ( ) DE 11 A 20 ANOS ( ) ACIMA DE 20 ANOS ( )	

## APÊNDICE B – Entrevista Estruturada

**UFC – UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FEAAC – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade**  
**Mestrado Profissional em Administração e Controladoria**  
**Orientador: Prof. Dr. Érico Veras Marques**  
**Mestrando: Jucélio Praciano Rodrigues de Sousa**

### ENTREVISTA ESTRUTURADA

Caro Servidor,

A presente entrevista constitui-se em instrumento de coleta de dados que serão utilizados em nosso trabalho de dissertação denominado **IMPACTOS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NAS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DO ICMS: UM ESTUDO NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**, do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria junto à UFC/FEAAC.

Os dados coletados junto ao grupo de servidores são de extrema importância para o trabalho que ora desenvolvemos. Eles servirão de fonte de informação acerca dos impactos da utilização da Nota Fiscal Eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

- 1) Quais as mudanças nas atividades de fiscalização com relação ao período fiscalizado (fiscalizar o presente em vez do passado) a partir da Nota Fiscal Eletrônica?
- 2) A partir da Nota Fiscal Eletrônica, quais as alterações na forma de fiscalização presencial (a fiscalização *in loco* substituída pela fiscalização à distância) dos contribuintes?
- 3) Qual a mudança na utilização da técnica de amostragem (fiscalização parcial em substituição a fiscalização total) a partir da Nota Fiscal Eletrônica?
- 4) A partir da Nota Fiscal Eletrônica qual a mudança nos procedimentos de conferência manual (de valores, quantidades ou saldos) para conferência em meio eletrônico?
- 5) De que forma ocorre a identificação antecipada de notas fiscais emitidas por contribuintes baixados e inativos, a partir da Nota Fiscal Eletrônica?
- 6) De que forma ocorre a identificação antecipada de notas fiscais emitidas para contribuintes baixados e inativos, a partir da Nota Fiscal?
- 7) Qual a mudança nas atividades de monitoramento e fiscalização relacionadas aos procedimentos para coleta de informações econômico-fiscais interestaduais, a partir da Nota Fiscal Eletrônica?
- 8) De que forma a Nota Fiscal Eletrônica subsidia as atividades de monitoramento e fiscalização por meio do cruzamento eletrônico entre os dados contábeis e fiscais?
- 9) Qual a contribuição da Nota Fiscal Eletrônica na execução da fiscalização de levantamento

de estoque de mercadorias a partir dos sistemas informatizados?

- 10) De que forma o extravio de documentos fiscais deixa de afetar a atividade de fiscalização, a partir da Nota Fiscal Eletrônica?

#### DADOS DE CLASSIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

NOME COMPLETO DO RESPONDENTE:	
SEXO: ( ) F ( ) M	FAIXA ETÁRIA ENTRE: 21 a 30 ( ) 31 a 40 ( ) 41 a 50 ( ) 51 a 60 ( ) ACIMA DE 60 ( )
GRAU DE ESCOLARIDADE: GRADUAÇÃO ( ) ESPECIALIZAÇÃO ( ) MESTRADO ( ) DOUTORADO ( )	
TEMPO DE SERVIÇO NA SEFAZ-CE: ATÉ 5 ANOS ( ) DE 6 A 10 ANOS ( ) DE 11 A 20 ANOS ( ) ACIMA DE 20 ANOS ( )	

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)