



Especialização em  
Auditoria e Controle Interno

# Auditoria de Receitas Públicas

Samuel Leite Castelo



Especialização  
em Auditoria e  
Controle Interno



Especialização  
em Contabilidade  
Pública



Especialização  
em Controladoria  
Pública



Especialização  
em Gestão Pública



Especialização  
em Gestão  
Pública Municipal



Especialização em  
Alfabetização e  
Multiletramento



Especialização em  
Tecnologias Digitais  
na Educação Básica



Especialização  
em EaD



Especialização  
em Gestão  
Pedagógica



Especialização  
em Língua  
Inglês



Especialização  
em Educação Física  
na Educação Básica



Especialização  
em  
Audiodescrição



Especialização  
em Legendagem



Especialização  
em Artes





## Especialização em Auditoria e Controle Interno

# Auditoria de Receitas Públicas

Samuel Leite Castelo

Fortaleza



2024



Especialização  
em Auditoria e  
Controle Interno



Especialização  
em Contabilidade  
Pública



Especialização  
em Controladoria  
Pública



Especialização  
em Gestão Pública



Especialização  
em Gestão  
Pública Municipal



Especialização em  
Alfabetização e  
Multiletramento



Especialização em  
Tecnologias Digitais  
na Educação Básica



Especialização  
em EaD



Especialização  
em Gestão  
Pedagógica



Especialização  
em Língua  
Inglêsa



Especialização  
em Educação Física  
na Educação Básica



Especialização  
em  
Audiodescrição



Especialização  
em Legendagem



Especialização  
em Artes

**Auditoria de Receitas Públicas**  
©2022 Copyright by Autores/Organizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

|                                                                                  |                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>Presidenta da República</b><br>Luiz Inácio Lula da Silva                      | <b>Conselho Editorial</b><br>Ana Carolina Costa Pereira        |
| <b>Ministro da Educação</b><br>Camilo Sobreira de Santana                        | Ana Cristina de Moraes                                         |
| <b>Presidente da CAPES</b><br>Denise Pires de Carvalho                           | André Lima Sousa                                               |
| <b>Diretor de Educação a Distância da CAPES</b><br>Suzana dos Santos Gomes       | Antonio Rodrigues Ferreira Junior                              |
| <b>Governador do Estado do Ceará</b><br>Elmano de Freitas da Costa               | Daniele Alves Ferreira                                         |
| <b>Reitor da Universidade Estadual do Ceará</b><br>Hidelbrando dos Santos Soares | Erasmio Miessa Ruiz                                            |
| <b>Vice-Reitor</b><br>Dárcio Italo Alves Teixeira                                | Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos                        |
| <b>Pró-Reitora de Pós-Graduação</b><br>Ana Paula Ribeiro Rodrigues               | Germana Costa Paixão                                           |
| <b>Coordenador da SATE e UAB/UECE</b><br>Francisco Fábio Castelo Branco          | Heraldo Simões Ferreira                                        |
| <b>Coordenadora Adjunta UAB/UECE</b><br>Eloisa Maia Vidal                        | Jamili Silva Fialho                                            |
| <b>Direção do CESA</b><br>José Joaquim Neto Cisne                                | Lia Pinheiro Barbosa                                           |
| <b>Editora da EdUECE</b><br>Cleudene de Oliveira Aragão                          | Maria do Socorro Pinheiro                                      |
| <b>Coordenação Editorial</b><br>Eloisa Maia Vidal                                | Paula Bittencourt Vago                                         |
| <b>Assistente Editorial</b><br>Nayana Pessoa                                     | Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita                         |
| <b>Projeto Gráfico e Capa</b><br>Roberto Santos                                  | Sandra Maria Gadelha de Carvalho                               |
| <b>Revisão Textual</b><br>Eleonora Lucas                                         | Sarah Maria Forte Diogo                                        |
| <b>Diagramador</b><br>Francisco Saraiva                                          | Vicente Thiago Freire Brazil                                   |
|                                                                                  | <b>Conselho Consultivo</b><br>Antônio Torres Montenegro (UFPE) |
|                                                                                  | Eliane P. Zamith Brito (FGV)                                   |
|                                                                                  | Homero Santiago (USP)                                          |
|                                                                                  | Ieda Maria Alves (USP)                                         |
|                                                                                  | Manuel Domingos Neto (UFF)                                     |
|                                                                                  | Maria do Socorro Silva Aragão (UFC)                            |
|                                                                                  | Maria Lírida Callou de Araújo e Mendonça (UNIFOR)              |
|                                                                                  | Pierre Salama (Universidade de Paris VIII)                     |
|                                                                                  | Romeu Gomes (FIOCRUZ)                                          |
|                                                                                  | Túlio Batista Franco (UFF)                                     |

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Castelo, Samuel Leite  
Auditoria de receitas públicas [livro eletrônico] / Samuel Leite Castelo. --  
Fortaleza, CE : Editora da UECE, 2024.  
PDF

Bibliografia.  
ISBN 978-85-7826-944-9

1. Auditoria 2. Auditoria administrativa  
3. Finanças públicas - Auditoria - Brasil  
4. Fiscalização I. Título.

24-230495

CDD-657.835045

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Auditoria : Finanças públicas 657.835045

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

# Sumário

|                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Apresentação .....</b>                                      | <b>7</b>  |
| <b>Capítulo 1 - Fundamentos de Auditoria de Receitas .....</b> | <b>9</b>  |
| 1. Auditoria e suas aplicações .....                           | 11        |
| 2. As partes Interessadas da auditoria .....                   | 13        |
| 3. Controle das Receitas.....                                  | 14        |
| <b>Capítulo 2 - Competência Tributária .....</b>               | <b>17</b> |
| 1. Instituir e arrecadar os tributos de sua competência .....  | 19        |
| 1.1. Organizar a legislação tributária local.....              | 20        |
| 1.2. Estrutura da Administração Tributária (AT).....           | 22        |
| 2. Organizar e estrutura a Administração Tributária .....      | 23        |
| 2.1. Carreira específica na Administração Tributária.....      | 25        |
| <b>Capítulo 3 - Arrecadação e Gestão de Tributos.....</b>      | <b>29</b> |
| 1. Atividades de fiscalização tributária .....                 | 31        |
| 2. Gestão tributária e direito creditório .....                | 33        |
| 3. Inscrição e cobrança da dívida ativa tributária.....        | 33        |
| <b>Capítulo 4 - Tecnologia da Informação Tributária .....</b>  | <b>37</b> |
| 1. Uso de TIC pelos Governos .....                             | 41        |
| <b>Capítulo 5 - Controle interno e Fiscalização .....</b>      | <b>45</b> |
| 1. Controles Administrativos Tributários .....                 | 48        |
| 2. Controles Administrativos Contábeis e Financeiros .....     | 49        |
| <b>Capítulo 6 - Planejamento e Achados de Auditoria .....</b>  | <b>53</b> |
| 1. Planejamento de auditoria .....                             | 56        |
| 2. Etapas do Planejamento de Auditoria Governamental.....      | 57        |
| 3. Plano de Auditoria .....                                    | 58        |
| 4. Questões de Auditoria .....                                 | 60        |
| 4.1. Achados de Auditoria .....                                | 61        |
| 4.2. Recomendações de Auditoria.....                           | 64        |

|                                                          |           |
|----------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Apêndice - Ações administrativas tributárias.....</b> | <b>67</b> |
| A.1 Competência Tributária .....                         | 69        |
| A.2 Estrutura da Administração Tributária .....          | 70        |
| A.3 Arrecadação e Gestão Tributária.....                 | 71        |
| A.4 Tecnologia da Informação Tributária .....            | 73        |
| <b>Sobre o autor .....</b>                               | <b>74</b> |

# Apresentação

Bem-vindo(a) a uma jornada de estudos pelos fundamentos e as práticas essenciais da Auditoria de Receitas e Gestão Tributária no setor público. Este livro propõe uma análise abrangente, dividida em capítulos temáticos que abordam desde os alicerces teóricos até a aplicação prática desses conceitos cruciais, conforme a seguinte estrutura.

**Fundamentos de Auditoria de Receitas**, em que se apresenta a auditoria como um instrumento vital no setor público, essencial para mitigar conflitos de interesse decorrentes da assimetria de informações entre as partes interessadas; **Competência Tributária**, em que nosso olhar se direciona para a **competência tributária**, um elemento central concedido pela Constituição Federal de 1988 aos entes federados; **Arrecadação e Gestão de Tributos**, em que detalhamos os meandros da fiscalização e da gestão tributária; **Tecnologia da Informação Tributária**, em que se destaca o papel crucial da Tecnologia da Informação (TI) na administração pública, especificamente na administração tributária. Os benefícios da agilidade, da transparência e da tomada de decisões informadas são explorados, assim como a aplicação específica de Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) nesse contexto; **Controle Interno e Fiscalização**, em que se discute a importância da supervisão na eficiente gestão da receita pública, abordando os controles administrativos tributários e contábeis; **Planejamento e Achados de Auditoria**, em que se destaca a importância crucial do planejamento, da flexibilidade e da adaptabilidade na busca dos objetivos de uma auditoria eficaz. Introduzimos o conceito e a estrutura do plano de auditoria governamental, destacando as questões de auditoria como ferramentas fundamentais para obtenção de evidências relevantes.

Prepare-se para uma imersão profunda nos intricados caminhos da auditoria fiscal e gestão tributária, em que teoria e prática se encontram para formar uma compreensão holística e valiosa para estudantes, profissionais e todos aqueles interessados em desbravar os desafios da administração tributária no setor público.

Boa leitura!





**Capítulo**

**1**

# **Fundamentos de Auditoria de Receitas**



## Objetivos

- Apresentar os conceitos e aplicações da auditoria governamental à administração tributária.
- Caracterizar os tipos de controles aplicados à gestão tributária.

## 1. Auditoria e suas aplicações

A auditoria, conforme definido pela ISSAI 100, da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (Normas internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores), é descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para verificar a conformidade de um objeto com critérios aplicáveis. No contexto governamental, fornece informações independentes sobre a gestão e o desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

A auditoria governamental, ou auditoria interna governamental, concentra-se em examinar objetos relacionados aos orçamentos públicos, atos de gestão econômica e administrativa, abrangendo diversos aspectos, como licitações, contratos, pagamento de pessoal, políticas públicas financiadas com recursos públicos, entre outros.

Os pilares da auditoria interna governamental incluem governança, controle e gerenciamento de riscos.

### Saiba Mais



#### Governança e Controle e Gerenciamento de Risco, segundo o TCU

Governança para o Tribunal de Contas da União (TCU) é a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e suas demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas.

O Controle e Gerenciamento de Risco é o conjunto de atividades coordenadas para dirigir e controlar a organização no que se refere a riscos e a oportunidades. De acordo com as diversas fontes de consulta consagradas, que incluem as melhores práticas internacionais é possível chegar-se ao entendimento do que é a gestão de riscos em nível institucional. Trata-se de um processo de trabalho de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração, aplicável em qualquer área da organização e que contempla as atividades: identificar, analisar e avaliar riscos, decidir sobre estratégias de resposta a eles, planejar e executar ações para modificar o risco, bem como monitorar e comunicar, com vistas ao efetivo alcance dos objetivos da instituição.

O papel da auditoria interna consiste em avaliar e melhorar os processos de controle, governança e gestão de risco do órgão auditado. Os pilares da auditoria interna envolvem a avaliação da estrutura de governança, a eficácia operacional, a robustez dos controles administrativos e contábeis, e a gestão de riscos.

A auditoria interna governamental busca garantir que os recursos públicos sejam utilizados conforme apropriado, promovendo eficácia, economicidade, eficiência e efetividade nos gastos, contribuindo assim para a responsabilização no setor público.

Os principais tipos de auditoria no setor público, conforme definido pela INTOSAI:

Quadro 1

| Tipos de Auditoria aplicados no Setor Público |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tipo de Auditoria                             | Descrição                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Auditoria Financeira                          | Concentra-se na verificação da conformidade da informação financeira de uma entidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Certificações baseadas nas informações financeiras apresentadas pela parte responsável.                                                                    |
| Auditoria Operacional                         | Objetiva determinar se intervenções, programas e instituições estão operando conforme os princípios de economicidade, eficiência e efetividade. Analisa o desempenho segundo critérios apropriados, identifica desvios e propõe melhorias. Avalia questões como custos, implementação, resultados, processos e impactos. |
| Auditoria de Conformidade                     | Foca na verificação se um objeto específico está em conformidade com as normas identificadas como critérios. Avalia se atividades, transações financeiras e informações atendem às normas relevantes, como regras, leis, regulamentos e princípios de gestão financeira.                                                 |
| Auditorias Combinadas                         | Podem incorporar aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade.                                                                                                                                                                                                                                                |
| Outros Tipos de Auditorias                    | Destaca a importância de auditorias avaliativas, de sistemas, de gestão, contínuas e especiais, além dos tipos principais mencionados.                                                                                                                                                                                   |

**Fonte:** INTOSAI, 2019. ISSAI 100 FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF PUBLICSECTOR AUDIT

O Auditor-Geral do Canadá (OAG) conceitua auditoria no modo *lato sensu* como a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando emitir uma opinião ou comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida.

Segundo o TCE-RJ (2010), a Auditoria Governamental tem como objetivo controlar a legalidade, a legitimidade, a adequação dos sistemas de controles internos e, ainda, a apuração dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da aplicação dos recursos públicos.

Já o texto constitucional no art. 71, inciso IV elenca cinco tipos de auditoria:

- contábil;
- financeira;
- orçamentária;
- operacional; e,
- patrimonial.

Diante do *caput* do supracitado artigo, observam-se os critérios a partir dos quais essas auditorias serão realizadas: a) legalidade: observância de leis e regulamentos aplicáveis; b) legitimidade: adequação ao interesse público; c) economicidade: minimização do custo os recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade.

Assim, Conforme Crepaldi & Crepaldi (2015) a Auditoria de receitas é todo processo de verificação no campo tributário cuja finalidade é emitir juízo de valor sobre as ações ou omissões realizadas por uma pessoa diante de normas gerais ou específicas e de princípios de índole jurídico tributário.

## 2. As partes Interessadas da auditoria

As auditorias do setor público envolvem pelo menos três partes distintas: o auditor, uma parte responsável e os usuários previstos.

A relação entre as partes deve ser vista no contexto específico do ordenamento constitucional para cada tipo de auditoria.

- O auditor: na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo líder da auditoria e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias.
- A parte responsável: na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal.
- As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação sobre o objeto, pela sua gestão ou por atender recomendações acerca dele, e podem ser pessoas ou organizações.
- Os usuários previstos: as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria.

Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

### 3. Controle das Receitas

O controle de receitas públicas refere-se às práticas, processos e mecanismos estabelecidos para garantir a eficiência, transparência e conformidade na gestão das receitas arrecadadas pelo setor público, que inclui governos em diferentes níveis (federal, estadual, municipal) e entidades governamentais. Esse controle é fundamental para assegurar a legalidade na obtenção e na utilização dos recursos públicos.

Silva (2005) aponta que, no aspecto do controle, as receitas devem ser objetos de investigação e análise em três etapas distintas:

- Controle antecedente ou preventivo;
- Controle concomitante ou executivo;
- Controle subsequente ou crítico.

Na etapa controle antecedente ou preventivo, é necessário que os auditores atuem avaliando se o cálculo das estimativas de receita é adequado para dar cobertura aos gastos públicos. Nessa etapa, tudo se reduz à avaliação dos prováveis ingressos do período, bem como à sua classificação e à inscrição na proposta orçamentária, cabendo aos auditores procederem à validação dessas estimativas.

A etapa controle concomitante ou executivo envolve o estudo da execução dos ingressos previstos no orçamento, cuja cobrança deve ser efetuada por força das leis tributárias vigentes, atendido o princípio da anterioridade quando for o caso. Nessa etapa os auditores devem avaliar e analisar o processo de realização das receitas, estudando sua repercussão financeira (balanço financeiro), patrimonial (balanço patrimonial) e de resultados (demonstração das variações patrimoniais). Devem, além disso, examinar todos os créditos efetivos e potenciais que constituam valores a receber na data do encerramento de cada mês e ao final do exercício.

A etapa controle subsequente ou crítico responde pelo controle da execução da receita com o objetivo de delimitar a responsabilidade dos agentes públicos, que estão obrigados a apresentar periodicamente a prestação de contas dos atos que praticaram.

Essa etapa, por sua vez, compreende três fases ou estágios: a) Lançamento; b) Arrecadação e c) Recolhimento.

A fase lançamento constitui uma operação praticada por agente público competente em obediência às normas e aos procedimentos financeiros com o objetivo de atender aos seguintes requisitos processuais: individualização do

devedor; verificação do crédito a favor do Estado; liquidação do valor por meio do qual o contribuinte paga o que é devido.

O estágio do lançamento não se confunde, assim, com a fase dos cálculos das estimativas da receita, que corresponde ao controle antecedente ou preventivo, pois o estágio do lançamento da receita é parte integrante do controle concomitante ou executivo.

Esse controle individualiza e aperfeiçoa o crédito do Estado, enquanto a fase de cálculos está inserida no controle antecedente, preventivo, que muitos denominam de estágio da previsão.

É importante considerar que a etapa controle antecedente tem apenas efeito administrativo interno, sem qualquer relevância jurídica que afete a movimentação dos bens e direitos (ativo) ou das obrigações (passivo) do Estado.

O lançamento, por sua vez, é predominantemente jurídico, pois determina o direito creditório do Estado e define os elementos da relação obrigacional que o sujeito passivo tem com o sujeito ativo (Estado).

O lançamento também deve produzir efeitos contábeis no patrimônio do Estado. Entretanto, tal efeito depende do regime de apropriação das receitas adotado: quando o regime é de competência, a etapa do lançamento produz a inscrição do crédito na conta do ativo “valores a receber”, cujo saldo, no final do exercício, será levado para a conta “créditos fiscais inscritos” em face do não pagamento por parte do sujeito passivo da obrigação.

Se, ao contrário, o regime de apropriação for o de caixa, o lançamento na conta “valores a receber” não será realizado, pois a receita somente é afetada no momento do efetivo ingresso dos recursos.

Arrecadação é o estágio em que o agente público ou privado, na condição de representante do Tesouro, exige do contribuinte o pagamento do valor lançado conforme estágio anterior. Como consequência das regras de arrecadação, o contribuinte paga o valor devido, que tanto pode ser efetuado nos agentes arrecadadores (bancos) como na própria tesouraria ou, ainda, diretamente na conta bancária do Tesouro.

O recolhimento, por sua vez, é o estágio que decorre do efetivo ingresso dos recursos na conta do Tesouro, ficando, a partir daí disponíveis para pagamentos de despesas.

Finalmente, o controle subsequente ou crítico, também denominado de controle externo, corresponde à ação do Poder Legislativo na qualidade de órgão volitivo da entidade pública. No entanto, como o Legislativo só atua nas etapas iniciais com a aprovação da Lei de Orçamento (controle antecedente), na etapa final, que traduz o exame e a aprovação ou a rejeição das contas (controle subsequente), surge a necessidade de atuação dos órgãos de con-

trole, principalmente dos Tribunais de Contas ou Controladorias, como órgãos autônomos e independentes, com atribuições de atuar no exercício das funções operacionais de controle externo permanente da entidade pública.

### Síntese do Capítulo



O capítulo destaca os fundamentos e a necessidade da auditoria no setor público, utilizando o modelo Principal-Agente para explicar os conflitos de interesse devido à assimetria de informações. A auditoria surge como um mecanismo crucial para reduzir essa assimetria e evitar comportamentos inadequados. Na auditoria interna governamental, os pilares incluem governança, controle e gerenciamento de riscos, com foco em examinar orçamentos públicos e atos de gestão.

Os principais tipos de auditoria no setor público são financeiros, operacional, de conformidade e auditorias combinadas. Exploramos também o conceito e as características da auditoria de receitas, destacando as etapas de controle antecedente, concomitante e subsequente, esta última realizada por órgãos externos como Tribunais de Contas. No geral, o capítulo abrange desde os fundamentos até as etapas específicas do controle das receitas, ressaltando a importância dessas práticas para garantir a conformidade e eficácia nas operações do setor público.

### Atividade de avaliação



Para o *International Federation of Accountants – IFAC*, o que seria uma boa governança no setor público? Como ela poderia contribuir para o desenvolvimento da implantação do controle das receitas públicas?



## Capítulo

2

# Competência Tributária



## Objetivos

- Apresentar os deveres de instituir e arrecadar os tributos;
- Caracterizar a importância de se organizar e consolidar a legislação tributária;
- Apresentar os elementos necessários para se estruturar uma administração tributária.

## Introdução

Neste capítulo será destacado que o estudo da instituição e da competência tributária é fundamental, pois o conhecimento sobre esse tema é a base para a elaboração da legislação tributária. Compreender quais entidades têm a competência para instituir e cobrar impostos é crucial para o desenvolvimento de normas tributárias eficientes e claras. O estudo da competência tributária também está relacionado à promoção da justiça fiscal. Compreender como os tributos são distribuídos pode levar a ajustes que busquem uma carga tributária mais justa e equitativa.

Portanto, esse estudo é crucial para o adequado funcionamento do sistema tributário, a prevenção de conflitos, a promoção do desenvolvimento econômico e a garantia de justiça fiscal.

### 1. Instituir e arrecadar os tributos de sua competência

Competência tributária é o poder que a Constituição Federal de 1988 atribui a determinado ente federado para que ele institua um tributo, por meio de lei, descrevendo sua hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. Para que essa competência seja plena, cabe ao município instituir e arrecadar os tributos previstos na Constituição, bem como organizar sua legislação tributária.

Conforme já referido, o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) dispõe que são requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Segundo TCE-RJ (2012), a LRF alçou a receita ao mesmo patamar de importância da despesa, tornando a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos entes da Federação requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

Em caso de inobservância desse preceito no que se refere aos impostos, a LRF impõe que é vedada a realização de transferências voluntárias para tal ente federativo.

Para o contribuinte, a gestão tributária eficiente assegura a justiça fiscal e a equidade: o contribuinte se sente respeitado sabendo que todos pagam impostos de acordo com sua capacidade contributiva, sendo os inadimplentes inscritos em dívida ativa e sofrendo as penalizações previstas em lei.

Um sistema de tributação mal formulado ou desatualizado implica arrecadação insuficiente e com forte dependência de transferências constitucionais, legais e voluntárias, prejudicando a formulação e a execução de políticas públicas (TCU, 2022).

Para evitar impactos significativos na boa gestão fiscal, o primeiro passo envolve a efetiva arrecadação dos tributos, dando significado à justiça fiscal e criando fontes para financiamento da administração e de políticas públicas.

A Constituição Federal de 1988 conferiu aos entes federativos competência para instituir os seguintes tributos. Não basta instituir esses tributos. É preciso fazer um desenho específico para cada um deles, levando em consideração as peculiaridades locais e a atividade econômica existente. O ente federativo deve também dotar sua administração tributária (ou equivalente) de instrumentos adequados para efetiva arrecadação, tratando os contribuintes com base no princípio da isonomia, previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal.

A seguir, são relacionados alguns aspectos que devem ser observados quando da instituição dos tributos municipais, bem como aspectos sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), de competência da União, no caso de o município optar por realizar a sua fiscalização e cobrança.

### **1.1. Organizar a legislação tributária local**

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que são a própria Constituição. O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional) (Harada, 2021).

Em vista disso, cada ente federativo tem autonomia para organizar e legislar sobre os tributos de sua competência, podendo elaborar seu respectivo sistema tributário, tendo em vista que a competência para legislar em direito tributário é concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, nos termos do artigo 24, I, da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, no artigo 194, que a legislação tributária regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, conforme dispõe o artigo 96 do CTN.

O campo de atuação privativa da lei está delimitado no artigo 97 do CTN, compreendendo a instituição e a extinção de tributos; sua majoração ou sua redução; a definição do fato gerador; a fixação de alíquotas e da base de cálculo; a cominação de penalidades e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Como regra, a lei ordinária é o veículo legítimo à criação ou instituição do tributo e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo (Amaro, 2021).

O Código Tributário Municipal é peça vital para a organização das ações tributárias dos municípios, uma vez que contém não apenas as obrigações dos contribuintes, mas trata também da fiscalização, da forma como os créditos tributários serão lançados, sua cobrança, além de medidas administrativas necessárias para atender o interesse da população.

Há necessidade da adequação do código tributário municipal para que se torne não apenas um conjunto de regras de natureza fiscal, mas também seja orientado ao relacionamento com o cidadão, oferecendo os serviços necessários para cumprimento de suas obrigações tributárias.

A atualização da legislação é importante para a segurança jurídica tanto do contribuinte, no cumprimento de suas obrigações tributárias, quanto para a administração tributária, no que se refere à fiscalização, à constituição do crédito tributário, à inscrição em dívida ativa e à execução fiscal.

Dessa forma, considerando as garantias constitucionais aos cidadãos, principalmente as vedações ao poder de tributar, o segundo passo para uma boa gestão tributária é organizar e atualizar a legislação tributária local, devendo o município contar com um bom código tributário devidamente atualizado e consolidar a legislação anualmente.

## 1.2. Estrutura da Administração Tributária (AT)

A Administração Tributária está prescrita no Código Tributário Nacional, a partir do art. 194, e se divide em três capítulos sequenciais: fiscalização, dívida ativa e certidões.

Na maioria das vezes, a estrutura da Administração Tributária é composta pelos departamentos de fiscalização, de tributação e de arrecadação, que estão inseridos no ente. Ao Órgão compete executar a política fazendária municipal, estimulando a sociedade ao cumprimento da legislação tributária.

A fiscalização tributária é abordada como meio de identificar o cumprimento ou o descumprimento das obrigações tributárias, e não como aprofundamento dos procedimentos de fiscalização. É incontestável que essa atividade se reveste com o mais alto grau de envergadura para que seja assegurada a captação de recursos ao atendimento das necessidades públicas.

O art. 30, III, da Constituição Federal de 1988, fundamenta a atribuição conferida aos Municípios de fiscalizar tributos para que sejam instituídos e arrecadados. Outro artigo importante na fundamentação do poder fiscalizatório é o 194 do CTN, que se refere à competência das autoridades administrativas, e que é definida na legislação tributária.

Essa competência pode ser definida, genericamente, para cada unidade da Federação ou com relação a cada um dos tributos dessa entidade federativa. Assim, o dispositivo em questão deixa a critério da legislação tributária dos entes federados a regulamentação das atividades fiscalizatórias (Grifo nosso).

O dever da Administração Tributária é relacionado à prática dos autos de fiscalização e do lançamento tributário e também ao dever que esse sujeito passivo possui de exercer a sua capacidade colaborativa com a fiscalização. A regra genérica está no CTN, a qual diz que se deve guardar pelo prazo prescricional, como preconiza o artigo 195.

A obrigação do contribuinte de exibir os livros fiscais abrange também a obrigação de apresentar todos os documentos de sustentação. Na [Súmula 439<sup>1</sup>](#), o STF restringe a ação da fiscalização a determinados pontos que foram objeto da investigação.

<sup>1</sup> A Súmula 439 do STF não deve ter a amplitude que alguns contribuintes esperam que ela tenha, porque a ação da fiscalização é legítima, não é um ato excepcional, que precise ser previamente notificado, e não há que se falar, portanto, em sigilo das informações fiscais contidas nos livros e documentos contábeis.

Afirma Brasil (2019) que:

O parágrafo único do art. 195 CTN determina que o contribuinte preserve os livros de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Dentre estes livros, estão o Livro Diário, em que é escriturada a posição diária de cada uma das contas contábeis, com seus respectivos saldos, o Livro Razão, utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta os lançamentos efetuados no Livro Diário, e o LALUR, livro de apuração do lucro real.

Ressalte-se que o não cumprimento da obrigação contida no parágrafo único anterior poderá acarretar a aplicação de multa, sem que ocorra impacto e prejuízo de apuração do tributo, e ainda o arbitramento por parte da fiscalização tributária. Todo e qualquer procedimento fiscalizatório possui prazos que variam de acordo com as características adotadas pelo ente federado, e é necessário que se documente o seu início.

O documento no qual se lavra o início da diligência fiscalizatória é denominado Termo de Fiscalização ou Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF). O Termo de Fiscalização é um documento importante, principalmente quando se tratar de denúncia espontânea. Nesse caso, considera-se que, salvo disposição de lei em contrário, depois do Termo de Fiscalização não há mais que se falar em denúncia espontânea, porque já é um procedimento administrativo tendente a apurar aquela irregularidade.

## 2. Organizar e estrutura a Administração Tributária

A Administração Tributária é responsável pela administração dos tributos de competência do respectivo ente federativo. É uma atividade financeira do Estado, exercida por órgãos da Administração Pública, relativa ao controle, à normatização, à fiscalização e à arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, realizar a cobrança do crédito tributário constituído e expedir as certidões relativas à situação fiscal do contribuinte (Harada, 2021).

Para fazer valer a competência tributária e efetivamente arrecadar os tributos de sua competência, o ente federativo deve organizar e estruturar a administração tributária, bem como provê-la com pessoal concursado e capacitado.

A CF afirma, no inciso XXII do artigo 37, que as administrações tributárias são atividades essenciais ao funcionamento do Estado. Elas devem ser exercidas por servidores de carreiras específicas e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades.

Dentre outras medidas, é importante que o Poder Executivo tome a iniciativa de regulamentar a administração tributária, por meio de normas que tratem de organização e regimento interno, estatuto de funcionários e instituição de carreiras (TCE-RJ, 2012).

A administração tributária é de vital importância para a Fazenda Pública, visto que a receita tributária deveria representar a principal fonte regular de receita pública. Para o efetivo desempenho dessa atividade, o poder tributante precisa de uma infraestrutura adequada em termos de pessoal e material.

Assim, além da definição das atribuições, a administração tributária deve ser dotada de material e de recursos humanos adequados, em quantidade e qualidade suficientes para a realização de suas atividades. Atenção especial deve ser dada ao quantitativo de fiscais, uma vez que, como determina a CF, a fiscalização somente pode ser exercida por eles.

É mister que sem o quantitativo adequado de pessoal e de recursos materiais, não é possível realizar uma gestão eficiente da receita pública, bem como é importante que os agentes públicos envolvidos na gestão da receita recebam treinamento, capacitação e qualificação permanentes (TCE-RJ, 2012).

Uma boa infraestrutura administrativa é indispensável para a eficiente atuação do poder tributante, no sentido de maximizar a arrecadação tributária, coibindo, prontamente, a ação danosa dos sonegadores com o objetivo de conscientizar o contribuinte de que o pagamento de tributos é um dever de todos, na proporção de suas respectivas capacidades contributivas.

Uma administração tributária dinâmica, racional e eficiente conduzirá à redução de custos operacionais na arrecadação de tributos, concorrendo para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que atinge níveis críticos na sociedade (HARADA, 2021).

É mister que alguns municípios têm um órgão de administração tributária, mas não contam com infraestrutura necessária para o desempenho de suas funções, e há um número significativo de municípios que não contam com pessoal suficiente para o desempenho de suas competências tributárias.

Para dar maior eficiência na arrecadação de tributos, a Emenda Constitucional nº 42/2003 inseriu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, considerando as administrações tributárias da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, a serem exercidas por servidores de carreiras específicas.

De acordo com o artigo 37, XVIII, da Constituição Federal, a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de compe-



tência e sua jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei. Segundo Roberto Adolfo Tauil, essa precedência refere-se aos princípios da atuação da administração tributária, como mostra o Quadro 2.

Quadro 2

| <b>Princípios da Atuação da Administração Tributária:</b> |                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Princípio</b>                                          | <b>Explicação</b>                                                                                                                                                                                               |
| Destinação Regular de Recursos Orçamentários              | Garante que a Administração Tributária tenha recursos orçamentários de forma regular para manter sua atuação e promover o aprimoramento da gestão.                                                              |
| Tramitação Preferencial dos Feitos Fiscais                | Assegura que os processos fiscais tenham um fluxo normal, sem retardamentos ou arquivamentos injustificáveis, garantindo celeridade nas ações fiscais.                                                          |
| Independência na Fiscalização de Contribuintes            | Proporciona independência aos servidores na fiscalização de qualquer contribuinte, desde que observem o planejamento fiscal e os procedimentos formais.                                                         |
| Independência para Exercer Atos de Competência            | Garante autonomia para a Administração Tributária exercer seus atos de competência, incluindo vistorias, exame de documentos, lançamento de tributos e autuações, sem interferências políticas ou hierárquicas. |
| Recebimento de Informações de Interesse Fiscal            | Permite que a Administração Tributária receba informações relevantes de diversos setores, órgãos públicos, contribuintes e instituições financeiras, respeitando o princípio do sigilo fiscal.                  |

Fonte: adaptado Roberto Adolfo Tauil.

Esses princípios visam assegurar eficiência, imparcialidade, independência e legalidade nas atividades da Administração Tributária, promovendo uma atuação transparente e justa no âmbito fiscal.

Para que o ente federativo possa exercer com plenitude sua competência tributária, resultando na efetiva arrecadação do tributo, deverá ter, em seus quadros, setor de administração tributária, responsável pelo planejamento de ações e exercício da atividade de fiscalização tributária, que deverá ser integrado por servidores de carreira específica e terão competência privativa para a constituição do crédito tributário.

Ainda, conforme a Nota Técnica nº 0001/2018/COT do MPSC, essa competência administrativa deve ser exercida com plenitude, ou seja, assumindo o planejamento e as ações de constituição do crédito de todos os tributos, não se admitindo a delegação da atividade para setores diversos.

Assim, o terceiro passo para a boa gestão tributária é contar com uma administração tributária forte, bem estruturada e com as competências necessárias definidas em lei municipal.

## 2.1. Carreira específica na Administração Tributária

A partir da inclusão do inciso XXII no artigo 37 da Constituição Federal, o constituinte derivado prescreveu, às administrações tributárias, a aplicação de recursos prioritários para a realização de suas atividades.

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 de convênio.

O legislador constitucional deixou a cargo da legislação infraconstitucional a definição das carreiras componentes da administração tributária a que se refere o inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, conforme voto proferido pelo ministro Edson Fachin no julgamento da ADI 4.883/MS pelo Supremo Tribunal Federal.

Com a Emenda Constitucional nº 42/2003, não restou dúvida sobre a vedação de terceirização na área tributária, pois os serviços de fiscalização, de arrecadação e de cobrança de tributos inserem-se no âmbito da administração tributária de cada ente federado, devendo ser executados exclusivamente por servidores efetivos organizados em carreiras específicas (auditores fiscais, inspetores fiscais, agentes de rendas, procuradores etc.).

Destaca-se que determinadas atividades administrativas podem ser realizadas por outros servidores. Contudo, as atividades relativas ao crédito tributário somente podem ser realizadas por servidores de carreira, conforme disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

## Síntese do Capítulo



O capítulo destaca a competência tributária concedida pela Constituição Federal de 1988 aos entes federados, ressaltando a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ao equiparar receita e despesa. Destaca-se a necessidade de uma gestão tributária eficiente para assegurar justiça fiscal e equidade, evitando impactos negativos de um sistema mal formulado.

A organização e a atualização do Código Tributário Municipal são apontadas como cruciais para segurança jurídica. Ressaltamos que a infraestrutura administrativa como indispensável para gestão tributária eficiente, além de abordar a importância de uma carreira específica, proibindo terceirização na área tributária e valorizando servidores efetivos.

## Atividade de avaliação



1. Acesse a administração tributária do seu Município e descreva a sua estrutura administrativa e a norma instituidora e responda se essa é adequada e respeita os preceitos da Carta Magna e a legislação tributária.



# Capítulo

3

## Arrecadação e Gestão de Tributos



## Objetivo

- Apresentar as atividades de fiscalização tributária, abrangendo todo o ciclo de arrecadação e recolhimento dos tributos.

## Introdução

O recolhimento de tributos depende, em certa medida, da atuação da administração fiscal, especialmente se considerarmos que certas exações somente se tornam exigíveis a partir de um ato específico da autoridade fiscal, que é o lançamento do crédito tributário. Por outro lado, para prevenir ou combater a sonegação, faz-se necessário um permanente trabalho de fiscalização. Inúmeras outras tarefas permeiam a atuação das autoridades fiscais na sua função burocrática, de controle, de orientação, de relacionamento com o sujeito passivo, com a rede arrecadadora, com outros órgãos públicos etc. (Amaro, 2021).

Assim, para que a gestão tributária seja eficiente, é necessária a regulação das atividades de fiscalização, o controle da dívida ativa e dos benefícios de natureza tributária.

### 1. Atividades de fiscalização tributária

Conforme mencionado, o artigo 194 do Código Tributário Nacional dispõe que a legislação tributária regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

A ausência de fiscalização é extremamente preocupante, pois a chamada presença fiscal contribui para o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, ao elevar a percepção de risco por parte dos contribuintes (TCU, 2022).

Por outro lado, para garantia às partes durante o procedimento de auditoria (autoridade tributária, contribuinte, responsável ou terceiros), faz-se necessário a emissão de documentação de início e fim da fiscalização, me-

diante termo próprio: “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” (Artigo 196 do CTN).

A administração tributária tem a faculdade de identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte para conferir que os impostos tenham efetivamente caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme dispõe o artigo 145, § 1º, da CF/1988:

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.

§ 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2.º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação, de acordo com a Súmula nº 439 do Supremo Tribunal Federal (STF).

Conforme outro entendimento do STF, a Lei Complementar nº 105/2001 possibilitou o acesso a dados bancários pelo Fisco, para identificação, com maior precisão, por meio de legítima atividade fiscalizatória, do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte.

Destaca-se, também, a possibilidade de aplicação de multa punitiva para descumprimento voluntário das obrigações tributárias, tendo como limite o valor da obrigação tributária:

A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos. O STF vem adotando



como limite para multa punitiva o valor devido pela obrigação principal (RE 602.686 AgR-segundo, rel. min. Roberto Barroso, j. 9-12-2014, 1ª T, DJE de 5-2-2015)

## 2. Gestão tributária e direito creditório

A maior parte dos créditos tributários a receber (tributos em cobrança) são decorrentes de lançamentos de impostos e de contribuições e, salvo algumas exceções relativas às taxas, são administrados pelo Ministério da Fazenda.

A Receita Federal do Brasil (RFB) é responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os relativos à seguridade social e aqueles incidentes sobre o comércio exterior. Quando créditos tributários são constituídos, mas não arrecadados até a data de vencimento, a RFB realiza cobrança administrativa. Se o contribuinte não efetuar o recolhimento mesmo após a cobrança administrativa pela RFB, os créditos tributários são inscritos em dívida ativa, passando à gestão da PGFN.

Caso o contribuinte pague à União indevidamente ou em valor maior que o devido, tributo ou a contribuição administrada pela RFB e deseje utilizar os créditos desse tributo para compensar débitos próprios, pode apresentar pedido de restituição e declaração de compensação. Enquanto, na restituição, há devolução do valor pago a maior ou indevidamente, na compensação, o valor pago a maior ou indevidamente é utilizado para compensar tributos devidos, vencidos ou vincendos.

## 3. Inscrição e cobrança da dívida ativa tributária

A dívida ativa tributária é o crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, conforme previsto no artigo 39, § 2º, da Lei nº 4.320, de 17/03/1964.

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços presta-

dos por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Já o artigo 201 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (artigo 201 do CTN).

O crédito tributário não pago será registrado em dívida ativa no prazo estipulado na legislação correspondente. A autoridade fiscal poderá registrar o crédito tributário em dívida ativa imediatamente a partir da comprovação do inadimplemento do contribuinte. A inscrição em dívida ativa torna possível a executoriedade do crédito tributário, mediante a cobrança judicial ou administrativa. Autoriza igualmente a aplicação de todas as restrições decorrentes da presença de indébito tributário, tal como a restrição de crédito público ou sua inabilitação, impossibilidade de contratar com a administração pública, impossibilidade de expedição de Certidão Negativa de Débito (CND), entre outros (Caliendo, 2021).

Os entes federativos não podem se esquecer dos estoques da dívida ativa tributária e não tributária que estão tomando grandes proporções e revelam a verdadeira receita devida ao ente (Jesus; Rocha, 2015).

Destaca-se que, com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, não se mostra possível a terceirização do serviço de cobrança da dívida ativa pelos municípios, devendo a atividade ser atribuída a servidor da carreira específica. No entanto, a maioria dos entes federados tem baixíssimo índice de recuperação da dívida ativa, havendo necessidade da instituição de mecanismos para sua recuperação.

## Síntese do Capítulo



O capítulo aborda diversos aspectos relacionados à fiscalização e gestão tributária. Destaca-se a competência e os poderes das autoridades administrativas, conforme o artigo 194 do Código Tributário Nacional (CTN), e

a importância da fiscalização para aumentar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Abordamos a faculdade da administração tributária de identificar o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte para graduar os impostos conforme a capacidade econômica, conforme o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Ressaltamos a importância de ações efetivas para lidar com a crescente dívida ativa dos entes federativos, especialmente após a Emenda Constitucional nº 42/2003, que proíbe a terceirização do serviço de cobrança da dívida ativa pelos municípios. A baixa recuperação da dívida ativa é mencionada, indicando a necessidade de implementação de mecanismos para sua recuperação.

### Atividade de avaliação



1. Acesse o portal da transparência do seu município para verificar o valor da dívida ativa tributária e administrativa nos últimos três anos. Observe se há uma tendência de aumento ou diminuição nos valores e como isso se processou ao longo do período.



# Capítulo

4

## Tecnologia da Informação Tributária



## Objetivo

- Apresentar os mais diversos usos de Tecnologia de Informação e Comunicação relacionada à administração tributária.

## Introdução

A Tecnologia da Informação (TI) na administração pública refere-se à aplicação de sistemas, softwares, hardware e infraestrutura tecnológica para melhorar a eficiência, eficácia e transparência dos processos governamentais.

Sua importância na administração pública é significativa, e diversos benefícios estão associados à sua adoção. Aqui estão alguns pontos-chave.

- **Agilidade e Eficiência:** a TI permite automação de processos, reduzindo o tempo necessário para a execução de tarefas e melhorando a eficiência operacional. Isso agiliza a prestação de serviços públicos.
- **Transparência:** a implementação de sistemas de TI contribui para a transparência na gestão pública, disponibilizando informações relevantes para os cidadãos. Portais de transparência on-line, por exemplo, permitem o acesso fácil a dados orçamentários, gastos e atividades governamentais.
- **Tomada de Decisão Baseada em Dados:** a TI fornece ferramentas para coleta, processamento e análise de dados. Isso possibilita uma tomada de decisão mais informada, baseada em evidências em dados concretos.
- **Redução de Custos:** a automação de processos e a otimização de operações por meio da TI podem resultar em redução de custos operacionais, tornando a administração pública mais eficiente no uso dos recursos disponíveis.
- **Atendimento ao Cidadão:** sistemas on-line e aplicativos podem ser implementados para melhorar o atendimento ao cidadão. Agenda eletrônico, formulários on-line e sistemas de suporte ao cliente são exemplos que proporcionam maior comodidade aos cidadãos.
- **Segurança da Informação:** a TI desempenha um papel crucial na proteção e na segurança dos dados governamentais. Sistemas de segurança, firewalls e práticas de criptografia ajudam a prevenir acessos não autorizados e vazamentos de informações sensíveis.

- **Modernização dos Serviços:** a incorporação de tecnologias inovadoras permite a modernização dos serviços públicos. Exemplos incluem sistemas de e-governança, identificação biométrica, pagamentos eletrônicos, entre outros.
- **Monitoramento e Avaliação de Desempenho:** a TI facilita o monitoramento em tempo real e a avaliação do desempenho de programas governamentais. Isso possibilita ajustes rápidos e garante que os objetivos sejam alcançados de maneira eficaz.
- **Participação Cidadã:** a implementação de plataformas on-line e redes sociais pode promover uma maior participação dos cidadãos na tomada de decisões, proporcionando um canal para expressar opiniões, sugestões e críticas.
- **Inovação Contínua:** a TI é um campo em constante evolução. Manter-se atualizado com as últimas tecnologias permite à administração pública adotar práticas inovadoras para melhorar constantemente seus processos e serviços.

Em resumo, a Tecnologia da Informação desempenha um papel fundamental na modernização, na eficiência e na transparência da administração pública, proporcionando benefícios tanto para os órgãos governamentais quanto para os cidadãos.

Os sistemas informatizados específicos de apoio também são elementos importantes na gestão da receita. Esses sistemas são, de um modo geral, adquiridos de terceiros. Nesse caso, deve-se ter em mente que cada município tem sua legislação fiscal própria e que o software deve ser customizado, adequando suas ferramentas às normas locais.

Nesse sentido, é interessante que se observe a elaboração do projeto básico de contratação do serviço, lembrando sempre de garantir contratualmente a propriedade do banco de dados do sistema, exigindo que ele seja estruturado em um formato universal, facilitando a migração de softwares, caso necessário (TCE-RJ, 2012).

O sistema informatizado deve ser capaz de gerar relatórios gerenciais úteis, a fim de proporcionar efetivo auxílio à administração tributária, como, por exemplo, relatórios de controle de inadimplentes, de controle de parcelamentos, de controle de ajuizamentos de execuções fiscais, de controle da arrecadação amigável/judicial, de controle de cancelamentos (indicando o motivo de extinção do crédito), dentre outros.

A fim de que a norma contida no art. 11 da LRF e o princípio da eficiência sejam atendidos, a Administração deve implantar, em conjunto com a NFS-e, medidas de controle e boas práticas, tais como:



- Promover fiscalização nos contribuintes que deixem de emitir a NFS-e por um determinado período, inferior ao prazo decadencial de cinco anos, a fim de detectar o fim das atividades ou a sonegação do ISS;
- Instituir acompanhamento periódico dos contribuintes obrigados à emissão de NFS-e, de modo a identificar queda acentuada no montante de operações mensais ou outras alterações que indiquem a possibilidade de evasão fiscal;
- Monitorar os contribuintes desobrigados da emissão da NFS-e, instituindo, se for o caso, alguma obrigação acessória alternativa (exemplo: declaração de serviços prestados);
- Promover treinamento aos usuários dos sistemas informatizados da Fazenda.
- Adequar o CTM à CF, LCF 101/00, LCF 116/03 e demais LCFs de natureza tributária;
- Realizar recadastramento mobiliário: possuir um cadastro de contribuintes atualizado, inserindo diferentes situações cadastrais como contribuinte ativo, em regime de estimativa, sociedade uniprofissional, inscrito no Simples Nacional, paralisado, suspenso de ofício, cancelado de ofício, pedido de baixa etc.;
- Intensificar a fiscalização para identificação de estabelecimentos clandestinos;
- Implantar controle de acompanhamento dos maiores contribuintes;
- Desenvolver um planejamento de fiscalização, bem como adotar documentos que formalizem a origem da fiscalização (atendimento ao princípio da eficiência);
- Observar todas as formalidades na lavratura dos documentos fiscais (identificação completa do servidor competente, fundamentação legal);
- Utilizar sistemas informatizados para registrar e emitir todos os documentos, as informações e os resultados das ações fiscais realizadas, de modo a possibilitar o acompanhamento do gestor sobre os atos de fiscalização, além de reduzir a incidência de erros;
- Utilizar o instituto da substituição tributária para as empresas intensivas em tomar serviços, a fim de melhorar o controle sobre os serviços tomados de empresas domiciliadas fora do município;
- Aumentar o quadro de fiscais e compatibilizar sua remuneração com a importância do cargo, observando os limites constitucionais e legais.

## 1. Uso de TIC pelos Governos

O governo é um ator central na rede social de um país. Seus movimentos em relação ao uso de tecnologia e SI ou a sua hesitação e tem implicações sociais relevantes. Assim, a legislação implementada, a definição de políticas

tecnológicas e de inovação, o estabelecimento de padrões nacionais e/ou a adequação a internacionais, os projetos e políticas de implementação de infraestrutura, combinados à prática cotidiana de tecnologia pelas esferas de governo, configuram a particular sociedade da informação que o Brasil constrói.

A implantação de tecnologia no governo e na sociedade em geral ocorre como um processo de intervenção transformadora do meio técnico-organizacional associado a movimentos políticos e econômicos global (TCU, 2022).

Governança eletrônica ou e-governança, proposta pela Unesco (2005), parte do conceito de governança, que se refere ao exercício de autoridade política, econômica e administrativa nos assuntos de um país, incluindo a articulação dos cidadãos para defesa de seus interesses e o exercício de seus direitos e suas obrigações.

A governança é a melhoria dos processos governamentais e do trabalho interno do setor público com a utilização das tecnologias de informação e comunicação, em que prevê melhoria na prestação de serviços ao cidadão, que possibilita sua maior e mais ativa participação, pelo uso das tecnologias de informação e comunicação no processo democrático.

Os avanços nas TIC e a Internet abriram oportunidades para transformar o relacionamento entre o governo e os cidadãos, contribuindo para alcançar os objetivos da boa governança. Certamente, a revisão e o melhoramento de processos internos na gestão pública para o atendimento produzem menores custos, mais transparência, melhores controles, características essas ligadas à e-administração pública (TCU, 2022).

No âmbito público, a aplicação de tecnologias na atuação estatal visa à melhor gestão dos serviços e da gestão pública em geral. Essa atuação, comumente designada por “e-Governança” tem como áreas:

- a) a e-Administração Pública, que pressupõe a melhoria dos processos governamentais e do trabalho interno do setor público com a utilização das TICs;
- b) os e-Serviços Públicos, que têm como objetivo a melhoria na prestação de serviços ao cidadão; e
- c) a e-Democracia, que visa à maior e mais ativa participação do cidadão, por meio do uso das tecnologias de informação e comunicação no processo democrático.

Portanto, a partir das TICs em um ambiente público digital, tem-se que a inovação tecnológica deve fomentar a melhoria na prestação de serviços públicos (e-Serviços Públicos) a todos os cidadãos, sem que haja privilégios no atendimento, pois comporta uma dimensão de democracia e de respeito à cidadania (Cunha; Miranda, 2013).

Assim, as tecnologias são fundamentais para o desenvolvimento e o apoio na implementação de políticas sociais e na interação eficiente entre os entes da federação, facilitando processos de comunicação.

A facilidade de gestão provida pelas TICs contribui no gerenciamento das atividades de programas sociais, viabilizando a melhor organização de políticas públicas e prestação de serviços públicos, inclusive com vistas a auxiliar o desenvolvimento de mecanismos de avaliação, participação e monitoramento pelos cidadãos (Ribeiro *et al.*, 2018), impulsionando o crescimento do controle social.

Na área da administração tributária, as Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) são amplamente utilizadas para aprimorar a eficiência, a transparência e a eficácia dos processos.

Aqui estão alguns exemplos de TIC aplicadas na administração tributária:

1. **Sistemas Integrados de Gestão Tributária:** plataformas de software que integram diversas atividades tributárias, como arrecadação, fiscalização, emissão de documentos fiscais, controle de créditos tributários e acompanhamento de processos.
2. **Software de Declaração Eletrônica:** plataformas on-line que permitem que os contribuintes façam suas declarações fiscais eletronicamente, facilitando o processo e reduzindo erros.
3. **Nota Fiscal Eletrônica (NF-e):** substituição das notas fiscais em papel por versões eletrônicas, agilizando o processo de emissão, recebimento e controle fiscal.
4. **SPED (Sistema Público de Escrituração Digital):** conjunto de documentos fiscais eletrônicos que simplificam e padronizam a prestação de informações ao Fisco, otimizando a fiscalização.
5. **Dossiê Digital de Atendimento (DDA):** ferramenta que permite o armazenamento e a consulta on-line de documentos fiscais, facilitando auditorias e inspeções.
6. **Portal do Contribuinte:** plataforma on-line que possibilita aos contribuintes acessarem informações sobre suas obrigações fiscais, débitos, e realizarem consultas e regularizações.
7. **Big Data e Analytics:** utilização de ferramentas analíticas para processar grandes volumes de dados e identificar padrões, facilitando a identificação de sonegação fiscal e otimizando a alocação de recursos.
8. **Sistemas de Monitoramento em Tempo Real:** uso de tecnologias para monitorar em tempo real as transações financeiras e movimentações comerciais, permitindo a detecção rápida de irregularidades.

- 9. Sistemas de Pagamento Eletrônico de Tributos:** facilitação do pagamento de tributos on-line, proporcionando conveniência aos contribuintes e agilizando o processo de arrecadação.
- 10. Biometria e Autenticação Digital:** implementação de tecnologias biométricas e assinaturas digitais para garantir a autenticidade e segurança nas transações fiscais.
- 11. Plataformas de Educação Fiscal On-line:** desenvolvimento de cursos e de materiais educativos sobre tributação disponíveis on-line, promovendo a conscientização e o entendimento das obrigações fiscais.
- 12. Sistemas de Auditoria Eletrônica:** utilização de softwares para automatizar processos de auditoria, identificando padrões e inconsistências nos dados fiscais.

Essas tecnologias não apenas simplificam os processos administrativos, mas também contribuem para a redução de fraudes, de sonegação fiscal e para melhorias na relação entre os órgãos governamentais e os contribuintes.

### Síntese do Capítulo



O capítulo destaca a importância da Tecnologia da Informação (TI) na administração pública, ressaltando seus benefícios, como agilidade, transparência, tomada de decisões baseada em dados, redução de custos e melhoria no atendimento ao cidadão.

Além disso, menciona o uso específico de TIC na administração tributária, abrangendo desde sistemas integrados de gestão tributária até ferramentas como biometria e auditoria eletrônica. Essas tecnologias visam otimizar processos, aumentar a eficácia na arrecadação e fortalecer a relação entre órgãos governamentais e contribuintes, destacando a importância contínua da inovação tecnológica na administração pública.

### Atividade de avaliação



- 1.** A experiência pessoal relacionada à utilização de Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) na área da administração tributária de sua empresa ou instituição foi benéfica? De que modos?

## Capítulo

# 5

# Controle interno e Fiscalização



## Objetivo

- Apresentar os tipos e suas características sobre os controles administrativos tributários, e contábeis e financeiros.

## Introdução

A supervisão é outro elemento essencial para uma boa gestão da receita pública. Isso significa que deve haver controle dos atos praticados pelos servidores envolvidos. Esse controle é efetuado tanto pela chefia quanto pelos órgãos e os sistemas de controle interno, apurando-se responsabilidades no caso de irregularidades.

O trato com o patrimônio público submete-se, ainda, ao princípio da indisponibilidade do interesse e dos bens públicos, o que requer a observância do devido processo legal tanto na constituição quanto na extinção de créditos tributários (artigo 141 do CTN). Isso significa que os atos praticados pelos órgãos envolvidos devem ter a forma prescrita em lei ou, quando não existir norma reguladora, uma formalização mínima, como a existência de processo administrativo, a guarda de documentação comprobatória, a autorização do superior hierárquico (quando for o caso), a restrição e o controle de perfis de acesso a sistemas informatizados, dentre outros requisitos.

Como exemplo, um procedimento de cancelamento de crédito deve ser sempre iniciado com a abertura de processo administrativo, devendo este conter a documentação probatória da regularidade da extinção do crédito, a fundamentação legal, a autorização dos agentes competentes e a motivação para a prática do referido ato.

A classificação do controle na administração pública, considerando diferentes aspectos, é apresentada no Quadro 3.

| Classificação do controle na administração pública |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Classificação Quanto ao Momento                    | Prévio: exercido antes do início ou conclusão do ato administrativo;<br>Concomitante: realizado durante a execução do ato;<br>Posterior: efetuado após a conclusão do ato, permitindo correções, declaração de nulidade ou revogação.                                                                                         |
| Classificação Quanto à Natureza                    | Legalidade: verifica se o ato está em conformidade com o ordenamento jurídico;<br>Mérito: avalia a oportunidade e conveniência administrativas do ato, sendo discricionário.                                                                                                                                                  |
| Classificação Quanto à Extensão                    | Interno: exercido dentro do mesmo Poder, hierárquico ou não hierárquico.<br>Externo: exercido por um Poder sobre os atos de outro Poder.                                                                                                                                                                                      |
| Classificação Quanto ao Órgão                      | Administrativo: controle interno realizado pelo próprio Poder, abrangendo aspectos de legalidade e mérito;<br>Judicial: controle exercido pelo Poder Judiciário, focado na legalidade dos atos administrativos;<br>Legislativo: fiscalização da administração pública pelo Poder Legislativo, envolvendo controle financeiro. |

Fonte: Elaborado pelo autor.

O controle externo financeiro, conduzido pelo Poder Legislativo e pelos Tribunais de Contas, visa preservar o erário, incluindo receitas, despesas e gestão de recursos públicos. O Tribunal de Contas da União tem competência para sustar atos administrativos diretamente.

O texto destaca a distinção entre controle interno e externo, com ênfase no julgamento das contas de administradores públicos, seguindo o princípio da simetria nos estados, no Distrito Federal e nos municípios.

No âmbito municipal, as contas do prefeito são julgadas pela Câmara Municipal, com o parecer do tribunal de contas tendo peso, mas podendo ser revogado pela câmara.

## 1. Controles Administrativos Tributários

Os controles administrativos tributários referem-se às práticas e processos internos que uma administração tributária implementa para garantir o adequado cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Esses controles visam assegurar a eficiência na arrecadação, a conformidade com a legislação tributária e a prevenção de evasão fiscal.

Alguns exemplos de controles administrativos tributários incluem estratégias como mostra o Quadro 4.



Quadro 4

| Estratégias de Controle na Administração Tributária |                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Estratégias                                         | Descrição                                                                                                                                                                                             |
| Fiscalização Regular                                | Realização de auditorias e fiscalizações periódicas para verificar se os contribuintes estão cumprindo corretamente suas obrigações fiscais.                                                          |
| Monitoramento Eletrônico                            | Utilização de sistemas informatizados para monitorar transações comerciais, movimentações financeiras e outras atividades que possam ter impacto tributário.                                          |
| Emissão de Documentos Fiscais                       | Controle rigoroso sobre a emissão e o recebimento de documentos fiscais, como notas fiscais, para garantir a transparência nas transações comerciais.                                                 |
| Análise de Riscos                                   | Identificação e avaliação de riscos fiscais associados a determinados setores econômicos, contribuintes ou tipos de transações.                                                                       |
| Treinamento e Capacitação                           | Investimento em treinamento para os funcionários da administração tributária, garantindo que estejam atualizados em relação às mudanças na legislação e capacitados para identificar irregularidades. |
| Comunicação e Orientação                            | Estabelecimento de canais de comunicação eficientes para orientar os contribuintes sobre suas obrigações fiscais e esclarecer dúvidas, promovendo a conformidade voluntária.                          |
| Ações Preventivas                                   | Implementação de medidas preventivas para evitar a evasão fiscal, como a criação de mecanismos de denúncia de práticas irregulares.                                                                   |
| Intercâmbio de Informações                          | Cooperação e intercâmbio de informações entre diferentes órgãos governamentais e entidades para fortalecer o combate à sonegação e à fraude fiscal.                                                   |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Esses controles visam não apenas à cobrança eficiente de tributos, mas também à promoção de um ambiente tributário justo, transparente e que incentive a conformidade voluntária por parte dos contribuintes.

## 2. Controles Administrativos Contábeis e Financeiros

Os controles administrativos contábeis e financeiros na administração tributária são práticas e processos internos voltados para o gerenciamento eficaz das informações contábeis e financeiras relacionadas aos tributos. Esses controles são essenciais para garantir a correta apuração, registro e pagamento dos tributos devidos, promovendo a transparência e a conformidade com as normas contábeis e fiscais. Aqui estão alguns aspectos-chave desses controles:

- **Registro Contábil:** garantir que as transações financeiras e contábeis relacionadas aos tributos sejam corretamente registradas nos livros contábeis de acordo com as normas contábeis aplicáveis.
- **Conciliação de Contas:** realizar conciliações regulares para garantir a consistência entre os registros contábeis, as declarações fiscais e os valores efetivamente pagos.

- **Análise de Demonstrativos Financeiros:** analisar periodicamente os demonstrativos financeiros para identificar possíveis discrepâncias, erros ou omissões que possam impactar a correta apuração dos tributos.
- **Controle de Provisões Fiscais:** estabelecer e monitorar provisões para contingências fiscais, considerando possíveis passivos tributários e a necessidade de adequada provisionamento contábil.
- **Planejamento Tributário:** desenvolver estratégias e políticas de planejamento tributário que estejam alinhadas com as normas contábeis e fiscais, otimizando a carga tributária de maneira legal e ética.
- **Auditorias Internas:** realizar auditorias internas nas áreas contábeis e financeiras para avaliar a conformidade com as políticas tributárias, identificar riscos e promover a melhoria contínua.
- **Gestão de Riscos Fiscais:** identificar e gerenciar proativamente os riscos fiscais associados às operações da empresa, implementando medidas preventivas e corretivas quando necessário.
- **Controle de Créditos Fiscais:** gerenciar de forma eficiente os créditos fiscais a que a empresa tem direito, considerando a legislação vigente e evitando perdas de oportunidades de compensação.
- **Treinamento e Capacitação:** investir na capacitação da equipe contábil e financeira para assegurar que estejam atualizadas quanto às mudanças na legislação tributária e contábil.
- **Integração de Sistemas:** integrar sistemas contábeis, financeiros e fiscais para garantir consistência e agilidade no acesso às informações relevantes para o cumprimento das obrigações tributárias.

Esses controles são fundamentais para evitar irregularidades, minimizar riscos fiscais, manter a conformidade com as normas legais e promover uma gestão tributária eficiente e transparente.

## Síntese do Capítulo



O capítulo destaca a importância da supervisão na eficiente gestão da receita pública, enfatizando o controle dos atos pelos servidores, pautado no princípio da indisponibilidade do interesse público. Apresenta a classificação do controle na administração pública, considerando momento, natureza, extensão e órgão. Destaca o controle externo financeiro conduzido pelo Poder Legislativo.

Em seguida, abordamos os controles administrativos tributários, como fiscalização regular e monitoramento eletrônico. A segunda seção enfoca os controles administrativos contábeis e financeiros, destacando a importância

do registro contábil e análise de demonstrativos financeiros para garantir conformidade com normas contábeis e fiscais. Ambas as seções sublinham a relevância desses controles na prevenção de irregularidades e promoção de uma gestão tributária eficiente e transparente.

### Atividade de avaliação



1. Qual é a sua avaliação sobre a eficácia do controle externo nas administrações públicas e seu impacto no aprimoramento da gestão tributária?



# Capítulo

6

## Planejamento e Achados de Auditoria



## Objetivo

- Descrever as atividades de planejamento de auditoria, na elaboração do plano de auditoria;
- Detalhar a estrutura do plano;
- Apresentar os pontos relevantes para a elaboração das questões de auditoria e exemplos de achados de auditoria voltadas para administração de receitas.

## Introdução

O planejamento de auditoria é uma etapa crítica nesse processo, delineando a estratégia e as atividades a serem executadas para atingir os objetivos estabelecidos. Conduzido em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria (NIA), esse processo visa garantir a eficácia e a eficiência da auditoria, bem como a obtenção de evidências de auditoria suficientes e adequadas.

Para começar, o auditor deve compreender o contexto do ambiente no qual a entidade opera, incluindo seu sistema de controle interno. Isso implica entender a natureza dos negócios, a estrutura organizacional, o ambiente regulatório e as principais atividades operacionais e financeiras.

A avaliação dos riscos de distorção relevante é crucial nesta fase, permitindo ao auditor identificar áreas suscetíveis a erros materiais e fraudes. Com base nessa avaliação de riscos, o auditor desenvolve uma estratégia de auditoria abrangente, estabelecendo a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

As Normas Internacionais de Auditoria (NIA) destacam a necessidade de adaptação contínua da estratégia, considerando mudanças nas condições e nas circunstâncias identificadas durante a auditoria.

O plano de auditoria resultante, conforme definido pelas NIA, deve documentar a estratégia global, os riscos identificados, a materialidade planejada e as áreas significativas a serem cobertas. Ele serve como um guia para os procedimentos detalhados a serem realizados durante a auditoria.

## 1. Planejamento de auditoria

O planejamento é uma fase crucial no processo de auditoria governamental, sendo uma prática essencial para assegurar que a auditoria seja conduzida de maneira eficaz, eficiente e em conformidade com as normas. O planejamento envolve a definição de estratégias, objetivos, escopo e recursos necessários para a realização da auditoria.

As estratégias de auditoria desempenham um papel fundamental no planejamento, contribuindo para a eficácia e a eficiência do processo. Essas estratégias são cuidadosamente elaboradas para abordar riscos específicos, garantindo que o auditor obtenha evidências de auditoria suficientes e adequadas para respaldar suas conclusões.

Assim, a estratégia de auditoria frequentemente começa com uma avaliação abrangente dos riscos inerentes e de controle associados às demonstrações financeiras. Isso envolve a identificação de áreas suscetíveis a distorções materiais, seja devido a fraudes, seja devido a erros ou condições econômicas específicas.

Com base na avaliação de riscos, os auditores desenvolvem uma estratégia equilibrada entre testes substantivos e de controle. Testes substantivos concentram-se na validação direta de saldos de contas e transações, enquanto os testes de controle avaliam a eficácia dos controles internos implementados pela entidade.

Outra estratégia será a definição da amostragem estatística, crucial para garantir que os procedimentos de auditoria sejam aplicados a uma parcela representativa das transações ou dos saldos de contas. Logo a seguir, os auditores devem ter a compreensão do Ambiente de Controle Interno, pois é necessário avaliar a eficácia dos controles relacionados às transações financeiras e à elaboração das demonstrações financeiras.

Aliadas a essa avaliação, os auditores devem usar estratégias modernas que incorporam tecnologias avançadas, como análise e mineração de dados e, além de ferramentas de auditoria assistida por computador. A automação e o uso de algoritmos facilitam a identificação de padrões, anomalias e riscos potenciais.

É mister que, para uma estratégia eficaz de auditoria, exige-se uma compreensão profunda do ambiente de negócios e das características do setor no qual a entidade opera. Essa contextualização ajuda os auditores a identificar riscos específicos associados à indústria.

Não podemos esquecer que o planejamento da auditoria não é um processo estático, mas iterativo e ajustado conforme a auditoria progride. Mudanças nas condições econômicas, descobertas durante os procedimentos de



auditoria e outros fatores podem exigir ajustes na estratégia inicial.

Ao implementar essas estratégias de auditoria durante o planejamento, os auditores conseguem não apenas mitigar riscos, mas também direcionar seus esforços para áreas críticas, assegurando uma auditoria robusta e confiável. Essa abordagem estratégica é essencial para atender aos padrões profissionais e proporcionar confiança às partes interessadas nas informações financeiras auditadas.

A seguir, estão detalhadas as etapas típicas do planejamento de auditoria governamental, de acordo com as normas de auditoria.

## 2. Etapas do Planejamento de Auditoria Governamental

### a) Conhecimento da Entidade e do Ambiente

**Objetivo:** Compreender o ambiente em que a entidade está inserida, sua estrutura organizacional, sua missão, sua visão, seus valores, bem como os fatores externos que podem influenciar suas operações.

#### Atividades

- 1.1. Análise da legislação aplicável
- 1.2. Revisão de relatórios anteriores de auditoria
- 1.3. Entrevistas com a administração e outros responsáveis

### b) Identificação de Riscos e Estabelecimento de Objetivos de Auditoria

**Objetivo:** Identificar e avaliar os riscos relevantes que podem impactar os objetivos da auditoria.

#### Atividades

- 1.1. Análise de documentos, processos e sistemas
- 1.2. Discussões com a equipe de auditoria
- 1.3. Avaliação da materialidade e relevância

### c) Desenvolvimento de Estratégias de Auditoria

**Objetivo:** Estabelecer abordagens e métodos adequados para atingir os objetivos da auditoria.

#### Atividades

- 1.1. Determinação dos procedimentos de auditoria
- 1.2. Definição de áreas de foco e escopo
- 1.3. Alocação de recursos

### d) Desenvolvimento do Plano de Auditoria

**Objetivo:** Documentar as estratégias e os procedimentos planejados em um plano detalhado.

**Atividades**

- 1.1. Elaboração do programa de auditoria
- 1.2. Definição de cronogramas e prazos
- 1.3. Revisão e aprovação do plano pela equipe de auditoria e pela administração

**e) Avaliação dos Controles Internos**

**Objetivo:** Avaliar a eficácia dos controles internos relevantes para a auditoria.

**Atividades**

- 1.1. Identificação e avaliação dos controles internos
- 1.2. Determinação da extensão da dependência nos controles

**f) Planejamento de Testes e Procedimentos de Auditoria**

**Objetivo:** Definir os testes e os procedimentos específicos para serem aplicados durante a auditoria.

**Atividades**

- 1.1. Desenvolvimento de planos detalhados para testes substantivos e de controles
- 1.2. Estabelecimento de critérios de amostragem, se aplicável

**g) Comunicação do Plano de Auditoria**

**Objetivo:** Comunicar o plano de auditoria para partes interessadas relevantes.

**Atividades**

- 1.1. Reuniões de abertura com a administração e a equipe de auditoria.
- 1.2. Distribuição do plano de auditoria aos responsáveis.

**h) Revisão e Aprovação**

**Objetivo:** Revisar e obter aprovação formal para o plano de auditoria.

**Atividades:**

- 1.1. Revisão crítica do plano por membros da equipe de auditoria
- 1.2. Obtenção de aprovação da administração ou autoridade competente

O planejamento de auditoria governamental é um processo dinâmico, sujeito a ajustes à medida que a auditoria progride e novas informações são obtidas. Flexibilidade e adaptabilidade são essenciais para garantir que a auditoria atenda aos objetivos de maneira eficaz e eficiente, seguindo as normas de auditoria governamental estabelecidas.

### 3. Plano de Auditoria

Um plano de auditoria, no contexto tributário e contábil, é um documento formal que estabelece os objetivos, escopo, metodologia, recursos necessários e cronograma para a realização de uma auditoria. No caso de

auditorias governamentais, o plano deve seguir as normas de auditoria governamental para garantir a consistência, a qualidade e a conformidade com as práticas estabelecidas.

Quadro 5

| <b>Estrutura e Componentes e Etapas de um Plano de Auditoria Governamental</b> |                                   |                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                | <b>Item do Plano de Auditoria</b> | <b>Descrição</b>                                                                                                                              | <b>Atividades Relacionadas</b>                                                                                                                                                       |
| 1                                                                              | Introdução e Objetivos            | Apresentação do propósito da auditoria e declaração clara dos objetivos a serem alcançados                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definição dos objetivos específicos da auditoria</li> <li>- Contextualização do escopo e da relevância</li> </ul>                           |
| 1.1                                                                            | Contexto da Auditoria             | Fornecimento de informações sobre a entidade auditada, seu ambiente operacional e qualquer mudança significativa que possa afetar a auditoria | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Análise do ambiente legal, regulatório e econômico.</li> <li>- Revisão de auditorias anteriores, se aplicável</li> </ul>                    |
| 1.2                                                                            | Escopo e Limitações               | Definição clara dos limites da auditoria, indicando o que está incluído e excluído                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Estabelecimento das áreas a serem auditadas</li> <li>- Identificação de possíveis limitações, como acesso restrito a informações</li> </ul> |
| 1.3                                                                            | Crítérios de Auditoria            | Especificação dos critérios ou padrões utilizados para avaliar a conformidade e o desempenho                                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificação de normas, regulamentos e políticas relevantes</li> <li>- Estabelecimento de critérios claros e mensuráveis</li> </ul>        |
| 1.4                                                                            | Metodologia de Auditoria          | Descrição detalhada dos métodos, técnicas e procedimentos a serem empregados na auditoria                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definição de procedimentos de auditoria, como testes substantivos e de controles</li> <li>- Escolha de amostragem, se aplicável</li> </ul>  |
| 2                                                                              | Recursos Necessários              | Identificação dos recursos humanos, técnicos e financeiros necessários para realizar a auditoria                                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Alocação da equipe de auditoria</li> <li>- Estimativa de orçamento e recursos materiais</li> </ul>                                          |
| 3                                                                              | Cronograma de Trabalho            | Elaboração de um cronograma que indica a sequência de atividades e o tempo estimado para cada fase da auditoria                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definição de marcos importantes</li> <li>- Distribuição de prazos para conclusão de cada etapa</li> </ul>                                   |
| 4                                                                              | Comunicação e Coordenação         | Estabelecimento de canais de comunicação com a administração e outras partes interessadas                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Designação de responsabilidades</li> <li>- Planejamento de reuniões e atualizações</li> </ul>                                               |
| 5                                                                              | Revisão e Aprovação               | Processo formal de revisão do plano de auditoria e obtenção de aprovação antes do início da auditoria                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Revisão por pares</li> <li>- Aprovação pela administração ou autoridade competente</li> </ul>                                               |
| 6                                                                              | Relato e Documentação             | Definição dos procedimentos para a documentação de achados e resultados da auditoria                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Estabelecimento de padrões para relatórios</li> <li>- Procedimentos para manuseio seguro de informações sensíveis</li> </ul>                |

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

O plano de auditoria governamental é um instrumento fundamental para garantir a eficácia, eficiência e qualidade do processo de auditoria. Ele proporciona uma estrutura sólida para a condução da auditoria, assegurando que todos os aspectos relevantes sejam considerados e que a auditoria atenda aos padrões e requisitos específicos estabelecidos para a auditoria governamental.

## 4. Questões de Auditoria

As questões de auditoria, no contexto das normas de auditoria governamental, referem-se aos pontos específicos e relevantes que os auditores exploram e investigam durante o processo de auditoria.

Essas questões são formuladas para avaliar a conformidade, a eficácia, a eficiência e a economicidade das operações governamentais, bem como para identificar possíveis irregularidades, fraudes ou deficiências nos controles internos.

Quadro 6

| Características das Questões de Auditoria em Auditorias Governamentais |                                                |                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                        | Aspecto da Elaboração de Questões de Auditoria | Descrição                                                                                                                                                                |
| 1                                                                      | Alinhamento com Objetivos                      | As questões de auditoria devem estar alinhadas com os objetivos da auditoria e os critérios estabelecidos para avaliação.                                                |
| 2                                                                      | Relevância e Significância                     | Devem abordar áreas e transações consideradas relevantes e significativas para a entidade governamental.                                                                 |
| 3                                                                      | Abrangência                                    | As questões devem cobrir uma ampla gama de áreas, incluindo conformidade legal, eficácia operacional, confiabilidade dos relatórios financeiros e salvaguarda de ativos. |
| 4                                                                      | Rastreabilidade                                | Devem ser rastreáveis aos critérios de auditoria, que podem incluir leis, regulamentos, políticas internas ou padrões contábeis aplicáveis.                              |
| 5                                                                      | Especificidade                                 | Devem ser suficientemente específicas para orientar a equipe de auditoria nas atividades de coleta de evidências.                                                        |
| 6                                                                      | Avaliação de Riscos                            | Consideram os riscos significativos associados às operações governamentais, direcionando a atenção para áreas mais propensas a irregularidades ou ineficiências.         |
| 7                                                                      | Cobertura Temporal                             | Podem abranger questões relacionadas ao passado, ao presente e ao futuro, dependendo dos objetivos da auditoria                                                          |

Fonte: Elaborado pelo autor.

No decorrer do processo, os achados de auditoria são os resultados concretos da aplicação dos procedimentos planejados. Os achados incluem tanto descobertas positivas quanto negativas, destacando áreas de conformidade sólida e quaisquer desvios ou distorções identificadas.

A documentação adequada dos achados de auditoria é essencial, conforme requerido pelas NIA, para fornecer evidências suficientes e adequadas para respaldar as conclusões do auditor.

Ao formular e responder a essas questões de auditoria, os auditores governamentais buscam obter evidências suficientes e apropriadas para fundamentar suas conclusões e recomendações, contribuindo assim para a melhoria da gestão e da responsabilidade na administração pública.

A seguir, apresentam-se exemplos de escopos de auditoria voltadas para auditoria de receitas.

### **Eixo I: Legislação Tributária**

1. Em que medida a legislação tributária municipal está aderente às normas gerais, consolidada em texto único, à legislação vigente, relativa a cada um dos tributos?

### **Eixo II: Processos da administração tributária (planejamento, arrecadação, fiscalização, cobrança)**

2. Os processos de trabalho estabelecidos pelo município nas atividades da administração tributária, nas dimensões de planejamento, arrecadação, fiscalização e cobrança dos tributos de sua competência, têm contribuído para maximizar o potencial da receita pública própria municipal?
3. A atividade de fiscalização, em relação ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, é realizada pelo município?
4. O município tem atuado no sentido de efetivar a cobrança de contribuintes inadimplentes evitando, assim, a inscrição destes na dívida ativa?
5. Como estão dispostos os recursos organizacionais para as atividades da administração tributária?
6. A estrutura física e tecnológica existente é apropriada para as atividades da administração tributária?
7. Quais ações o município tem adotado para atrair e manter pessoas na carreira da administração tributária?

### **Eixo III: Cobrança da dívida ativa**

8. De que forma o município tem atuado para uma efetiva cobrança da dívida ativa?

## **4.1. Achados de Auditoria**

Os achados de auditoria governamental, no contexto da administração tributária, referem-se a constatações, resultados ou conclusões relevantes identificadas durante a realização de auditorias nessa área específica. Esses achados são fundamentais para avaliar a eficácia, a eficiência e a conformidade das práticas adotadas pelos órgãos responsáveis pela gestão dos tributos.

Na literatura tributária e contábil, os achados de auditoria governamental podem abordar uma variedade de aspectos, incluindo:

**Conformidade Legal:** verificação da conformidade dos procedimentos adotados pela administração tributária com as normas legais e regulamentares pertinentes. Isso inclui a observância das disposições contábeis e fiscais, bem como a aderência aos princípios fundamentais de contabilidade.

**Eficiência Operacional:** avaliação da eficiência dos processos e dos procedimentos utilizados na administração tributária. Pode envolver a análise da produtividade dos servidores, a otimização de recursos e a eficácia na arrecadação de tributos.

**Sistema de Controle Interno:** exame dos sistemas de controle interno implementados para garantir a integridade e confiabilidade das informações contábeis e fiscais. Inclui a avaliação de controles internos que visam prevenir erros, fraudes e irregularidades.

**Gestão de Riscos:** identificação e avaliação dos riscos associados à administração tributária. Isso pode envolver a análise de vulnerabilidades no sistema, exposição a possíveis contingências fiscais e a eficácia das estratégias de gerenciamento de riscos.

**Transparência e Prestação de Contas:** verificação da transparência na divulgação de informações contábeis e fiscais para o público. Inclui a análise da clareza e acessibilidade das informações relacionadas à arrecadação e à utilização dos recursos tributários.

**Capacitação e Treinamento:** avaliação dos programas de capacitação e treinamento oferecidos aos servidores da administração tributária. Verifica se a equipe está devidamente preparada para lidar com as demandas complexas e em constante evolução nesse campo.

**Tecnologia da Informação:** análise da infraestrutura de tecnologia da informação utilizada na administração tributária. Isso inclui a segurança dos sistemas, integração de dados e a eficiência no uso da tecnologia para facilitar as atividades fiscais.

**Regularidade e Conformidade nas Atividades de Fiscalização:** verificação da regularidade nas atividades de fiscalização, assegurando que as ações realizadas estejam em conformidade com as leis e os regulamentos tributários.

**Gestão de Créditos Fiscais:** análise da gestão de créditos fiscais, assegurando que a administração tributária esteja gerenciando de forma eficiente os créditos a que as empresas têm direito, evitando perdas de oportunidades de compensação.

**Atendimento aos Contribuintes:** avaliação da qualidade do atendimento prestado aos contribuintes, garantindo que haja transparência e clareza nas informações fornecidas e processos eficientes para resolver questões tributárias.

Os achados de auditoria são documentados em relatórios que destacam as constatações relevantes, oferecem recomendações para melhorias, quando necessário, e contribuem para o aprimoramento contínuo da administração tributária. Essa abordagem proativa por meio de auditorias fortalece a governança e a prestação de contas no âmbito fiscal.

Seguem exemplos de possíveis achados de auditoria.

1. Identificou-se que o ente ainda não regulamentou a administração tributária.
2. Identificou-se a regulamentação a administração tributária, que não é obedecida na prática, verificando-se a superposição ou carência nas atribuições exercidas de fato.
3. Verificou-se que a definição legal de zona urbana se encontra desatualizada, não acompanhando a dinâmica de expansão dos centros urbanos, o que pode acarretar, entre outras consequências, tratamento não isonômico aos contribuintes, injustiça fiscal e perda de receita.
4. Inexistência ou desatualização da planta de valores, não refletindo a realidade imobiliária local, o que pode acarretar injustiça fiscal e perda de receita.
5. Instituição de PGV por meio de decreto, não instituída e não aprovada por lei, contrariando o CTN; existem ainda ocorrências.
6. Verificou-se as avaliações imobiliárias, individuais ou em massa (PGV), não são elaboradas dentro dos padrões técnicos recomendados e, também, não contam em sua formulação com a participação de profissionais habilitados, podendo gerar graves consequências para a administração tributária, inclusive a impugnação dos lançamentos tributários.
7. Verificaram cadastros desatualizados, não refletindo a realidade imobiliária local. Em muitos casos não há registro de informações básicas (endereço de correspondência, número de inscrição no CPF ou no CNPJ), dificultando uma eventual execução fiscal.
8. Inexistência, de modo geral, intercâmbio de informações entre os setores da administração, perdendo-se oportunidades de promover a atualização das informações cadastrais.
9. Verificou-se o não cumprimento da lei que atribui responsabilidade tributária quando elas próprias são tomadoras de serviços, deixando de reter o ISS devido quando do pagamento ao contribuinte prestador. Muitas vezes, o prestador não é sequer cadastrado no município, o que impossibilita a correção da falha com o futuro lançamento e cobrança do imposto devido.

10. Inexistência de planejamento de fiscalização e de interação entre a fiscalização de estabelecimentos clandestinos (sem licença para funcionar) e a fiscalização tributária.
11. Inexistência da resistência em utilizar as ferramentas de informática disponíveis para gerenciamento das ordens de fiscalização, lavratura de autos de infração, notificações e demais atividades fiscais, agravando a fragilidade de controle dos procedimentos efetuados no âmbito da fiscalização do ISS, dentre outras impropriedades que ferem o dever de eficiência, transparência e controle da administração tributária.
12. Constatou-se a implantação dos sistemas de NFS-e fora dos padrões estabelecidos no manual concebido pela Abrasf em parceria com a Receita Federal, não atentando para as funcionalidades mínimas requeridas para integração dos bancos de dados fiscais de União, Estados e demais Municípios.
13. Constatou-se a implantação da NFS-e sem acompanhamento e adequação dos procedimentos de fiscalização e de treinamento dos fiscais visando ao aproveitamento das novas informações geradas.
14. Verificou-se a instituição de alíquotas progressivas em relação à base de cálculo, em desacordo com a Súmula 656 do STF, que julgou tal prática inconstitucional.
15. Verificou-se ausência de regulamentação sobre os procedimentos de inscrição em dívida ativa.
16. Verificaram créditos ajuizados já prescritos ou prestes a prescrever, com lapso de tempo exíguo para que o juiz ordene a citação do executado.
17. Verificaram prescrições de créditos oriundos de parcelamentos que deixaram de ser pagos, por falta de acompanhamento do órgão fazendário e/ou da Procuradoria.

A elaboração do relatório de auditoria, conforme as NIA, é a etapa subsequente, em que os achados e as conclusões são comunicados de maneira clara e objetiva. Isso inclui recomendações apropriadas para melhorar os controles internos, reduzir riscos e promover a conformidade com as práticas contábeis e regulatórias aplicáveis.

## 4.2. Recomendações de Auditoria

As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria e não devem invadir as responsabilidades da administração.



Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam, isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho.

As recomendações devem ser práticas e devem ser dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las.

As recomendações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada.

Devem ter conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria. Juntamente com o texto completo do relatório, as recomendações devem convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhoria significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, baixando custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade.

## Síntese do Capítulo



O capítulo aborda a importância do planejamento de auditoria governamental no contexto da administração tributária. Destaca-se que o planejamento é uma fase crucial, essencial para garantir a eficácia, eficiência e conformidade com as normas de auditoria. O processo envolve diversas etapas, desde o conhecimento da entidade até a revisão e aprovação do plano.

O texto destaca ainda a natureza dinâmica do planejamento, sujeita a ajustes à medida que a auditoria progride. Além disso, sublinha a importância da flexibilidade e adaptabilidade para garantir o cumprimento eficaz dos objetivos. O capítulo conclui destacando a contribuição das questões de auditoria para a obtenção de evidências relevantes, fundamentando conclusões e recomendações que promovem a melhoria da gestão e responsabilidade na administração pública.

## Atividade de avaliação



1. Desenvolva um plano de auditoria fundamentado em estrutura, componentes e etapas de um Plano de Auditoria Governamental.

## Referências



- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 69 p.
- BRASIL. **Lei de responsabilidade fiscal**: Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 4. ed. Brasília: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicação, 2005. 78 p.
- BRASIL. **10 passos para aprimoramento da gestão tributária**. Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria-geral de Controle Externo, 2022. 64 p.
- BRASIL. **Gestão tributária federal**: conclusões técnicas dos trabalhos realizados na gestão tributária federal. Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria-geral de Administração, 2021. 42 p.
- BRASIL. **Gestão tributária federal**. Brasília: ENAP, Diretoria de Educação Continuada, Seleção, Formação e Certificação de Competências, 2019. 31 p.
- BRASIL. **Auditoria governamental**. Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. 355 p.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria fiscal e tributária**. Saraiva Educação SA, 2015.
- CUNHA, M. A.; MIRANDA, P. **O uso de TIC pelos Governos**: uma proposta de agenda de pesquisa a partir da produção acadêmica e da prática nacional. Organizações & Sociedade, América do Norte, 20, out. 2013. 2013.
- RIO DE JANEIRO. **Gestão da receita municipal**. Contribuições das auditorias da receita do TCE-RJ. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 2012. 28 p.
- SILVA, Lino Martins da. Auditoria das receitas públicas: análise crítica e contribuição. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 30, 2008.

# **Apêndice**

## **Ações administrativas tributárias**



## A.1 Competência Tributária

| Atividades                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Riscos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Controle                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Propiciar a arrecadação de tributos municipais através da previsão destes (ITBI, ISS, IPTU, Taxas, Contribuição de Melhoria e COSIP);</li> <li>2. Organizar as atividades tributárias municipais de acordo com particularidades locais (atividades econômicas relevantes, estrutura administrativa do Município, etc.);</li> <li>3. Fazer previsão das obrigações tributárias acessórias; da fiscalização tributária; a forma dos lançamentos de créditos tributários e sua cobrança; substituição tributária; da Nota Fiscal Eletrônica; do processo administrativo tributário; da inscrição de créditos tributários em dívida ativa; e das providências administrativas para a promoção de execução fiscal;</li> <li>4. Consolidar as Leis que regulam os tributos municipais;</li> <li>5. Permitir e facilitar a consulta e entendimento da regulamentação de cada tributo municipal;</li> <li>6. Atualização monetária das bases de cálculo dos tributos municipais e do conjunto de valores unitários de terreno (m<sup>2</sup>), índices e parâmetros aplicáveis a uma mesma região para fins de determinação do valor venal;</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Não existir lei que disponha acerca do Sistema Tributário Municipal;</li> <li>2. Não previsão de tributos de competência Municipal;</li> <li>3. CTM em desacordo com estrutura administrativa do Município (A maioria dos CTM foi resultado de aprovação de modelos pré-concebidos que não contemplam as características individuais dos municípios, especialmente dos menores. A atribuição de competência funcional para exercer fiscalização, fazer lançamento de crédito tributário, proceder ao processo administrativo tributário e a inscrição em dívida ativa não pode ser igual em municípios com estruturas administrativas distintas.);</li> <li>4. Ausência de atualização do CTM e de compilação de acordo com novas leis publicadas;</li> <li>5. CTM não publicado e que contenha dispositivos contrários às regras gerais e as outorgas de competências estabelecidas pela CF/88, CTN, legislação federal complementar, CE/89, Lei Orgânica municipal ou jurisprudência pacificada;</li> <li>6. Existência de leis esparsas regulamentando um mesmo tributo, dificultando o entendimento pelos aplicadores e contribuintes;</li> <li>7. Ausência de compilação das leis de acordo com novas atualizações;</li> <li>8. Ausência de PGV, de previsão legal que estabeleça a revisão periódica da PGV e da atualização da base de cálculo da PGV em índices superiores aos oficiais através de ato infralegal (exige-se lei neste caso – Súmula 160 do STJ);</li> <li>9. Ausência de atualização monetária;</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Constante análise dos dispositivos pela Procuradoria Jurídica;</li> <li>2. Ações de contribuintes em face da legislação municipal;</li> <li>3. Controle Interno do Município;</li> <li>4. Controle contínuo da atualização monetária dos valores de IPTU e de ISS;</li> </ol> |

## A.2 Estrutura da Administração Tributária

| Atividades                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Riscos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Controle                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Conceder benefícios fiscais;</li> <li>2. Disponibilizar servidores adequados à atuação de fiscalização tributária municipal;</li> <li>3. Possibilitar que o servidor investido no cargo da área tributária possua legitimidade para o exercício das respectivas atribuições legais;</li> <li>4. Disponibilizar mão de obra necessária à maximização da arrecadação tributária municipal;</li> <li>5. Instituir o cargo de fiscal de tributos como carreira de estado;</li> <li>6. Aferir se os agentes fiscais do município exercem atividades que não estejam relacionadas às áreas de arrecadação, fiscalização, cobrança e inscrição dos tributos;</li> <li>7. Incentivar a qualificação intelectual e a atuação dos seus agentes fiscais;</li> <li>8. Aferir se o quantitativo de agentes fiscais do município está devidamente instituído e distribuído de forma eficiente dentro da estrutura administrativa;</li> <li>9. Remunerar de forma diferenciada o cargo de fiscal de tributos para estimular a sua permanência e exercício contínuo;</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Isenção de caráter individual concedida sem formalização de requerimento através de processo administrativo em que o interessado faça prova do preenchimento das condições e requisitos previstos em lei, em que haja despacho da autoridade (declaratório);</li> <li>2. Análise inadequada ou insuficiente da comprovação dos requisitos para obtenção do incentivo fiscal;</li> <li>3. Ausência de comprovação do preenchimento das condições exigidas para a concessão de isenção onerosa;</li> <li>4. Ausência de cargos de fiscal de tributos de nível superior na legislação municipal;</li> <li>5. Cargos de fiscal de tributos existentes na legislação municipal, porém sem expressa previsão de atribuições/ou com atribuições previstas em ato infralegal ou / e que extrapolam as atividades de fiscalização tributária;</li> <li>6. Ausência de provimento da carreira específica de fiscalização prevista em lei e de suas atribuições legais dos cargos da administração tributária;</li> <li>7. Inexistência de carreira efetiva de procurador municipal;</li> <li>8. Não provimento dos cargos efetivos de Procurador Municipal;</li> <li>9. Exercício das atribuições típicas do cargo de procurador municipal e dos cargos de fiscal de tributos por servidores comissionados.</li> </ol> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Constante análise dos dispositivos pela Procuradoria Jurídica;</li> <li>- Controle Interno do Município;</li> <li>- Constante análise da legislação municipal e suas atualizações, em especial na estrutura administrativa da Procuradoria Municipal e suas possíveis alterações ligadas ao Setor de Tributação.</li> </ul> |

## A.3 Arrecadação e Gestão Tributária

| Atividades                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Riscos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Controle                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Verificar se a Administração Tributária possui viatura própria ou prioritária para o desempenho de suas atividades;</li> <li>2. Verificar se a Administração tem disponibilizado cursos de capacitação aos servidores que atuam na Administração Tributária;</li> <li>3. Verificar se os servidores que atuam na Administração Tributária foram capacitados e mantêm domínio sobre o Sistema gerencial disponibilizado para exercício das atividades;</li> <li>4. Verificar se os servidores da Administração Tributária, a fim de que os mesmos atestem o nível de capacitação ao qual foram sujeitos pela Administração, tanto quanto a matéria de atuação, quanto pelo sistema informatizado utilizado diariamente;</li> <li>5. Verificar se há servidor cuja lotação legal é na Administração Tributária, mas que estejam atuando em outra função no mesmo município ou cedido a outro órgão externo;</li> <li>6. Verificar se há servidores cujos cargos não possuem atribuições compatíveis com a Administração Tributária, mas atuando nesta;</li> <li>7. Verificar se os órgãos da Administração Tributária têm desenvolvido periodicamente todas as atribuições necessárias ao bom funcionamento da arrecadação;</li> <li>8. Verificar se os gastos realizados em favor da modernização e aparelhamento Administração Tributária estão sendo registrados corretamente;</li> <li>9. Identificar na Lei Orçamentária se o município tem previsto recursos específicos a Administração Tributária;</li> <li>10. Verificar o Planejamento e da Execução das ações de Fiscalização de ISS, ITBI, IPTU e taxas visando à maximização da sua efetiva arrecadação;</li> <li>11. Analisar o relatório detalhado de arrecadação tributária do município e verificar se todas as taxas regularmente instituídas pela lei municipal estão sendo arrecadadas. Caso contrário, questionar a administração sobre a prestação efetiva do serviço referente ao fato gerador da taxa;</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ausência de regulamentação da AT;</li> <li>2. Não priorização de recursos à AT;</li> <li>3. Ausência de previsão orçamentária quanto a recursos específicos para AT;</li> <li>4. Registro irregular da execução de despesas com modernização e aparelhamento da administração tributária;</li> <li>5. Inexistência de fiscalização e monitoramento da arrecadação de tributos da AT no Município;</li> <li>6. Inexistência de fiscalizações nas instituições bancárias, de contribuintes de construção civil, sobre tomadores de serviços, na condição de responsáveis tributários, sobre empresas submetidas ao Simples Nacional, dos cartórios domiciliados no município;</li> <li>7. Inexistência de penalização dos contribuintes por descumprimento de obrigações tributárias;</li> <li>8. Inexistência de planejamento de fiscalizações dos tributos AT, de instrumento legal de autorização para realização de uma fiscalização, e do termo de Início da Ação Fiscal;</li> <li>9. Inexistência de acompanhamento de resultados das ações fiscais.</li> <li>10. Ausência de legislação que institua obrigação acessória;</li> <li>11. Não cumprimento da legislação instituída.</li> <li>12. Inexistência de procedimento de fiscalização do ITBI que consista no confronto da base de cálculo declarada pelo contribuinte com o valor de mercado do imóvel;</li> <li>13. Cobrança ilegal de taxa de limpeza urbana (pública), de taxa de manutenção de calçamento (vias, asfaltamento), de taxa de iluminação pública;</li> <li>14. Ausência de cobrança de taxa;</li> <li>15. Inexistência de rotinas sistemáticas de cobrança administrativa de créditos tributários;</li> <li>16. Ausência de controle gerencial sobre o resultado da cobrança;</li> <li>17. Concessão reiterada de anistia de multas e juros;</li> <li>18. Ausência de medidas de restrição para concessão de parcelamento;</li> </ol> | <p>Constante análise da Legislação Municipal e suas atualizações, da Execução Orçamentária e da Organização da Administração Tributária.</p> <p>Constante análise da Legislação Municipal e suas atualizações e dos Planos de Fiscalização Tributária do Município e sua respectiva Execução.</p> <p>Constante análise da Legislação Municipal e suas alterações e dos Relatórios de Arrecadação.</p> <p>Constante análise das Normas que estabelecem a competência e as formas da cobrança administrativa, da Rotina de procedimentos adotada na cobrança administrativa, da Legislação Municipal que concede anistia de multas e juros.</p> <p>Constante da Norma que estabelece o procedimento de execução fiscal;</p> <p>Constante das Normas que estabelecem a concessão dos parcelamentos (formas, prazos, valor mínimo e quantidade máxima de parcelas).</p> <p>Constante da Norma que estabelece a obrigatoriedade de cobrança de créditos tributários;</p> <p>Constante das Rotinas administrativas estabelecidas formal ou informalmente na Procuradoria e no Cartório da dívida ativa;</p> |

| Atividades                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Riscos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Controle                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>12. Verificar no relatório de arrecadação do último exercício se o município arrecadou valores correspondentes a respectiva taxa;</p> <p>13. Verificar a implementação e a adoção de procedimentos Cobrança administrativa de créditos tributários maximizando a eficiência nas recuperações dos créditos de acordo com a legislação aplicável;</p> <p>14. Verificar a existência de legislação específica sobre parcelamento e se a concessão de parcelamento está sendo efetivada mediante processo administrativo ou similar;</p> <p>15. Verificar se a autoridade competente autorizou a concessão do parcelamento, emitindo manifestação expressa (assinatura) nas amostras selecionadas anteriormente;</p> <p>16. Verificar a existência de rotina administrativa que ateste a titularidade da dívida cujo parcelamento foi solicitado, conflitando a origem do débito e seu devedor com os documentos do solicitante;</p> <p>17. Verificar se o termo de parcelamento consta o termo de confissão de dívida, assinado pelo contribuinte responsável;</p> <p>18. Verificar nos termos de parcelamento das amostras selecionadas se foi concedido número de parcelas superior ao disposto em lei;</p> <p>19. Verificar nos termos de parcelamento da amostra selecionada se o valor da parcela concedida foi inferior ao limite mínimo fixado em lei;</p> <p>20. Verificar se os valores de atualização monetária, multa ou outros acréscimos legais foram computados no cálculo do parcelamento;</p> <p>21. Verificar se foram observadas medidas de restrição nos casos de reparcelamento;</p> <p>22. Verificar se o sistema eletrônico utilizado identifica automaticamente as parcelas inadimplidas;</p> <p>23. Verificar se após a verificação do cancelamento do parcelamento e vencimento da dívida, se esta voltou a ser cobrada pelas vias cabíveis.</p> | <p>19. Ausência de Lei específica do município que trate de parcelamento de crédito tributário;</p> <p>20. Concessão de parcelamento sem abertura de processo administrativo;</p> <p>21. Ausência de despacho da autoridade competente, de comprovação de titularidade da dívida, de termo de confissão de dívida assinado pelo responsável tributário;</p> <p>22. Concessão de número de parcelas superior ao limite máximo fixado em lei;</p> <p>23. Autorização de valor de parcela inferior ao limite mínimo fixado em lei;</p> <p>24. Não cobrança dos valores de atualização monetária, multa e outros acréscimos legais;</p> <p>25. Não atendimento as medidas de restrição impostas por lei para concessão de reparcelamento;</p> <p>26. Inexistência do controle eletrônico sobre o adimplemento dos parcelamentos;</p> <p>27. Ausência de prosseguimento de cobrança dos saldos remanescentes dos parcelamentos inadimplidos;</p> <p>28. Ausência de inscrição em Dívida Ativa de ISS oriundo de auto de infração;</p> <p>29. Ausência de inscrição em Dívida Ativa apenas do IPTU;</p> <p>30. Não atendimento aos requisitos legais na inscrição em Dívida Ativa da Certidão.</p> | <p>Constante dos Relatórios de controle de processos de execução;</p> <p>Constante do Relatório de CDA emitidas.</p> |



## A.4 Tecnologia da Informação Tributária

| Atividades                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Riscos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Controle                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Priorizar de recursos visando a uma melhor estruturação do setor de tributação quanto ao seu aparelhamento;</p> <p>Verificar na Legislação Municipal solicitada se existe regulamentação de estrutura administrativa específica para organização da Administração Tributária, de modo que contemple pelo menos setores responsáveis por Lançamento, Cobrança do Crédito, Fiscalização, Cadastro de Contribuintes, Atendimento aos Contribuintes e Dívida Ativa;</p> <p>Verificar se o município dispõe de sistema de Nota Fiscal Eletrônica;</p> <p>Verificar se a quantidade de computadores com acesso aos sistemas de TI e à internet disponibilizados para as atividades da administração tributária é equivalente ao número de servidores disponíveis;</p> | <p>Ausência de regulamentação da AT aplicada a TI;</p> <p>Não priorização de recursos à AT aplicada a TI;</p> <p>Ausência de previsão orçamentária quanto a recursos específicos para AT aplicada a TI;</p> <p>Registro irregular da execução de despesas com modernização e aparelhamento da administração tributária;</p> | <p>Constante análise da Legislação Municipal e suas atualizações, da Execução Orçamentária e da Organização da Administração Tributária.</p> |

## Sobre o autor

**Samuel Leite Castelo:** Contador, com mestrado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor), com diploma de Estudos Avançados em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Sustentável pela Universidade de Barcelona (UB). Doutorado em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra (UC). Atualmente é professor adjunto do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Ceará (Uece) e Analista de Controle Externo pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará TCE-CE.





Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

