

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

MARISTELA MENNA COSTA DA ROZA

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: UMA EVIDENCIAÇÃO
DOS CONTROLES DE GESTÃO NO MUNICÍPIO DE PELOTAS – RS**

**FLORIANÓPOLIS – SC
2009**

MARISTELA MENNA COSTA DA ROZA

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: UMA EVIDENCIAÇÃO
DOS CONTROLES DE GESTÃO NO MUNICÍPIO DE PELOTAS – RS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – PPGC, da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, área de concentração em Controladoria e linha de pesquisa em Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

**FLORIANÓPOLIS – SC
2009**

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária
da
Universidade Federal de Santa Catarina

R893a Roza, Maristela Menna Costa da
Arrecadação tributária municipal [dissertação] : uma
evidenciação dos controles de gestão no município
de Pelotas - RS Maristela Menna Costa da Roza ; orientador,
Luiz Alberton. - Florianópolis, SC, 2009.
176 f.: il., tabs., grafs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação
em Contabilidade.

Inclui bibliografia

1. Contabilidade. 2. Tributos municipais - Rio Grande
do Sul. 3. Controle de gestão. 4. Alavanca de gestão.
I. Alberton, Luiz. II. Universidade Federal de Santa
Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.
III. Título.

CDU 657

MARISTELA MENNA COSTA DA ROZA

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: UMA EVIDENCIAÇÃO DOS
CONTROLES DE GESTÃO NO MUNICÍPIO DE PELOTAS – RS**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade (área de concentração em Controladoria e linha de pesquisa em Controle de Gestão) e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 20 de agosto de 2009.

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
Coordenador do Programa

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberton
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Presidente

Prof. Dr. Valmor Slomski
Universidade de São Paulo - USP
Membro Externo

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Membro Interno

Dedico este trabalho a meu marido Ailton e a meus filhos Mariana e Éder, razão do meu crescimento pessoal e profissional.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Alberton, por ter acreditado em meu potencial e pelo seu apoio e ensinamentos incondicionais, durante todas as etapas de minha caminhada neste Mestrado: meu eterno respeito.

À minha família, que ouviu aos meus desabafos, nas horas de estresse e entendeu minhas ausências: meu amor acima de tudo.

À UCPEL, particularmente ao Prof. Carlos Roberto Moreira Martins, por seu empenho em oferecer cursos de especialização em Contabilidade, em Pelotas: minha admiração.

Aos colegas do ISSQN, do IPTU, do ITBI, da Dívida Ativa e do Controle Interno, da Prefeitura Municipal de Pelotas, sobretudo aos amigos, José Carlos Theis Gimenes, Ivan Soares e Silva, Norma Xavier, José Arthur D'Ávila Dias (ex-Secretário da SMR) e Silvio Frederico da Silva Chaigar (atual Secretário da SMR), pelo incentivo e cooperação dispensados: meu carinho.

Ao mestrando e amigo, João Paulo Nunes, que me ajudou a superar a ansiedade desta caminhada e à amiga Cleonice Dias Falcke, que sempre me incentivou desde as primeiras especializações: minha amizade sincera.

À equipe do Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, sobretudo, à Profa. Dra. Bernadete Limongi, à Profa. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande e à Profa. Dra. Eleonora Milano Falcão Vieira, pela compreensão dispensada a minha pessoa: minha afeição.

Aos colegas da Secretaria CCN/UFSC, Aldo de Freitas Noronha Filho, Simone Martins Vieira, Sandra Helena Soares Silva, Felipe da Silva Saldias Palacios, Aldeci Vargas e Sandro Vieira Soares, pelo acolhimento a mim oferecido: minha gratidão.

À equipe do PPGC, em particular à Maura Paula de Miranda por sua amabilidade e zelo dedicados a todos os mestrandos: meu afeto.

Ao nobre Prof. Dr. José Alonso Borba que desde o meu primeiro contato com o PPGC/UFSC me mostrou que, **querer com responsabilidade é poder com sucesso** e à querida Profa. Dra. Sandra Rolim Ensslin, a quem tenho como uma referência de seriedade e perseverança no trato da pesquisa: meu orgulho, por fazer parte desta história!

A Deus, que me permitiu transformar este sonho, em realidade: minhas preces...

“Que Ele abençoe toda a família UFSC!”

“As crenças são convicções que influenciam o comportamento dos indivíduos. Por sua vez, os valores são as apreciações, guias individuais, estabelecidos com base nas crenças das pessoas, que orientam suas decisões e ações. O conjunto de crenças e valores dos indivíduos influencia e é influenciado pela cultura organizacional. A partir do momento que essas crenças e valores se tornam parte da personalidade organizacional, passam a consubstanciar a filosofia, os princípios que irão determinar o posicionamento da empresa diante de seu ambiente externo e interno. [...]. Por sua vez, o processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização”.

Ilse Maria Beuren

RESUMO

ROZA, Maristela Menna Costa da. **Arrecadação tributária municipal: uma evidenciação dos controles de gestão no município de Pelotas – RS**, 2009. 176 f. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.

O presente estudo tem por objetivo evidenciar os controles de gestão da arrecadação tributária no município de Pelotas, no Estado do Rio Grande do Sul – RS. Para tanto, foi realizado um estudo de caso longitudinal e documental que abarcou os exercícios de 2004 a 2008, referente aos impostos municipais: Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, Imposto de Transmissão *Inter-Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis – ITBI. Também se estudou a dívida ativa tributária desse município, por meio dos mapas estatísticos da Secretaria Municipal de Receita – SMR, abrangendo os exercícios de 1990 a 2008. Trata-se de uma pesquisa-ação de caráter descritivo, com abordagem quali-quantitativa, na qual se utilizou da técnica de entrevista não estruturada ou informal, como indicativos à percepção dos pontos fracos e fortes sobre o controle dessa arrecadação fiscal. A importância deste estudo inspira-se na significativa dívida ativa tributária do município (R\$ 196 milhões), e para atingir os objetivos propostos no referido estudo identificou-se como principais alavancas de gestão na arrecadação tributária de Pelotas, referente ao IPTU, a implementação do projeto de geoprocessamento; referente ao ISSQN, a estimativa da tendência da evasão do *Leasing*; referente ao ITBI, a remodelagem aplicada sobre as guias desse imposto; e referente à dívida ativa, o programa REFIS. Salienta-se que com base nessas principais alavancas foram delineadas suas fotoimagens de gestão fiscal empíricas, implementadas sobre a arrecadação de impostos e igualmente, sobre a dívida ativa tributária municipal. Ainda, dentre os estudos realizados, o resultado alcançado sobre a estimativa de tendência da evasão fiscal demonstrou um expressivo crescimento da evasão do ISSQN sobre operações de *Leasing* no município, totalizando R\$ 655.378,39 (2002 a 2006). Quanto ao comparativo da previsão e da arrecadação dos impostos próprios, observou-se no ano de 2008, como *gap* mais significativo o percentual de 48%, localizado sobre o ISSQN, seguido do IPTU, com decréscimo de 2%, e sobressaindo-se o ITBI, que apresentou um crescimento percentual de 60%, sobre sua arrecadação. Comparando-se a arrecadação de 2008 com o ano de 2007, localizou-se um crescimento percentual total de 16,59%, esse crescimento pode ser apontado pela arrecadação do IPTU (4,95%), ISSQN (25,79%) e ITBI (36,30%). As percepções sobre os pontos fracos e fortes no controle fiscal da PMP, evidenciaram respectivamente, a escassez de fiscais e o empenho da equipe fiscal atual em contribuir com o incremento da arrecadação fiscal do Município.

Palavras-chave: controle de gestão; alavancas de gestão, arrecadação de impostos.

ABSTRACT

ROZA, Maristela Menna Costa da. *City tax collection: evidence from management controls of Pelotas city – RS*, 2009. 176 f. Post Graduation Program in Accounting, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.

This study aims at highlighting the tax collection management controls of the city of Pelotas, in the State of Rio Grande do Sul. A longitudinal case study was conducted using documents from proper taxes (tax of urban territory, IPTU, tax of services, ISSQN, tax for transmission of house or territory between people, ITBI) in the period between 2004 and 2008. The active tax debt of this city was also studied through statistical maps of the Revenue City Secretary, in the period between 1990 and 2008. This study is an action research with a descriptive nature, quail-quantitative approach in which non-structured, informal interview techniques were used as indication of perception of weak and strong points of the tax collection management of the city. The study is important insomuch as the tax active debt of the city is significant (R\$ 196 million), and so as to reach the goals for this study the implementation of the geo-processing of the IPTU was identified as main factor, in regards to the ISSQN it was the tendency estimate for Leasing evasion; in regards to ITBI it was the remodeling applied to tax guides; and in regards to the active debt the REFIS program. Based on these main factors, photo-images were outlined for empirical tax management, implemented for tax collection and active debt of the city likewise. Among the studies analyzed, the result of the estimate of tax evasion tendency showed a significant growth of ISSQN evasion over Leasing operations in the city, in a total of R\$ 655.378,39 (2002 to 2006). Regarding the comparative analysis of prediction of proper tax collection, it was observed that in 2008, the most significant gap was of 48% in the ISSQN, followed by IPTU with a decrease of 2%, highlighting the ITBI which presented a growth of 60% over its collection. When the collection of 2008 and 2007 were compared, a total percentage growth of 16,59% was detected, this growth can be seen in the collection of IPTU (4,95%), ISSQN (25,79%) and ITBI (36,30%). Perceptions of weak and strong points of tax management of the city of Pelotas showed the lack of tax control agents and motivation of the present agents to collect taxes in the city.

Keywords: *management control; management factors, tax collection.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Componentes de SI	56
Figura 2 – As alavancas de controle.....	58
Figura 3 – Bandeira oficial de Pelotas.....	87
Figura 4 – Mapa rodoviário do RS	88
Figura 5 – Universidade Federal de Pelotas – UFPEL.....	89
Figura 6 – Universidade Católica de Pelotas – UCPEL.....	89
Figura 7 – Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia/IFET	90
Figura 8 – Conjunto Agrotécnico Visconde da Graça.....	90
Figura 9 – Estudo do PIB em Pelotas/2004.....	91
Figura 10 – Sede da Prefeitura Municipal de Pelotas – PMP.....	92
Figura 11 – Diagrama da origem dos recursos de Pelotas (2009).....	93
Figura 12 – Antigo prédio da SMR	94
Figura 13 – Atual prédio da SMR	94
Figura 14 – Banner da FENADOCE	97
Figura 15 – Mapa do turismo rural.....	97
Figura 16 – Praia do Laranjal	98
Figura 17 – Charqueadas de Pelotas.....	99
Figura 18 – Patrimônio cultural.....	100
Figura 19 – Levantamento aerofotogramétrico digital.....	102
Figura 20 – Imóveis negociados em Pelotas	104
Figura 21 – Organograma da SMR	106
Figura 22 – Diagrama árvore de relevância.....	129
Figura 23 – Alavanca de gestão empírica – IPTU.....	145
Figura 24 – Alavanca de gestão empírica – ISSQN	147
Figura 25 – Alavanca de gestão empírica – ITBI.....	149
Figura 26 – Alavanca de gestão empírica – Dívida Ativa.....	151

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Picos da dívida ativa de Pelotas (1990/2007).....	116
Gráfico 2 – Arrecadação da dívida ativa de Pelotas (2004/2008)	121
Gráfico 3 – Quantidade de contratos de <i>Leasing</i> no Município.....	131
Gráfico 4 – Quantidade acumulada de contratos de <i>Leasing</i> em carteira (nacional)	132
Gráfico 5 – Captação mensal de <i>Leasing</i> municipal e Média em carteira nacional.....	133
Gráfico 6 – Estimativa da tendência de <i>Leasing</i> no Município.....	135
Gráfico 7 – Estimativa da tendência da evasão do ISS / <i>Leasing</i> (Município)	136

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Processo de gestão e sistemas de informações	55
Quadro 2 – Comparativo conceitual – INTOSAI e ONU	61
Quadro 3 – Programas de educação fiscal.....	69
Quadro 4 – Modes of organizational forgetting... ..	72
Quadro 5 – Resultados qualitativos	126
Quadro 6 – Arrecadação municipal	137
Quadro 7 – Classificação da receita REFIS I e II 2005 – ISS Fixo.....	142
Quadro 8 – Classificação da receita REFIS I e II 2005 – ISS Variável	142
Quadro 9 – Receita total REFIS I e II 2005 – ISS Fixo/Variável	143
Quadro 10 – Receita estimada de parcelamentos REFIS I e II – 2005	144

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Mapa da receita arrecadada e prevista (2004/2008)	112
Tabela 2 – Mapa dos <i>gaps</i> entre a receita prevista e arrecadada/2008.....	113
Tabela 3 – Mapa da dívida ativa de Pelotas (jan./1990 a dez./2007 – R\$).....	115
Tabela 4 – Comparativo da dívida ativa tributária 2007/2008	117
Tabela 5 – Processos remetidos à PGM – IPTU	119
Tabela 6 – Processos remetidos À PGM – ISSQN.....	120
Tabela 7 – Mapa da dívida ativa tributária arrecadada e prevista	121
Tabela 8 – Operações de <i>Leasing</i> no município.....	129
Tabela 9 – Dados estatísticos de carteira – <i>Leasing</i> nacional	130
Tabela 10 – Dados fiscais do município.....	134
Tabela 11 – Comparativo da arrecadação municipal (4º trim. 2006/2007/2008).....	138

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABEL	Associação Brasileira das Empresas de <i>Leasing</i>
ABOP	Associação Brasileira de Orçamento Público
BACEN	Banco Central do Brasil
CAVG	Conjunto Agrotécnico Visconde Graça
CCN	Departamento de Ciências Contábeis
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CEFET	Centro Federal de Educação Tecnológica
CET	Custo Efetivo Total
CF	Constituição Federal
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CMN	Conselho Monetário Nacional
COINPEL	Companhia de Informática de Pelotas
COMGEO	Coordenadoria de Mapeamento e Informações Geográficas
COSIF	Plano Contábil das Instituições Financeiras
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
DAM	Documentos de Arrecadação Municipal
DEIF	Declaração Espontânea de Infração Fiscal
DEM	Partido Democratas
DF	Distrito Federal
DL	Decreto-Lei
DNIT	Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes
DOU	Diário Oficial da União
DR	Doutor
DR ^a	Doutora
EC	Emenda Constitucional
ETERPEL	Empresa Municipal do Terminal Rodoviário de Pelotas
F	Folha
FAMURS	Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul
FENADOCE	Feira Nacional do Doce

GIC	Guia Informativa do Contribuinte e
GIST	Guia Informativa da Substituição Tributária
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana
IRPF	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão Inter-Vivos, a Qualquer Título, por ato oneroso, de Bens Imóveis por natureza ou acessão física, e de Direitos reais sobre imóveis (Municipal)
ITEPA	Instituto de Pesquisa e Assessoria
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério da Fazenda
MP	Ministério Público
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
ONU	Organização das Nações Unidas
P	Página
PDT	Partido Democrata Brasileiro
PGM	Procuradoria Geral do Município
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PMDB	Partido do Movimento Democrático Brasileiro
PMP	Prefeitura Municipal de Pelotas
PP	Partido Progressista
PPGC	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
PPSB	Partido Popular Socialista Brasil

PRB	Partido Republicano Brasileiro
PREVIPEL	Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de Pelotas
PROF	Professor
PROF ^a	Professora
PSB	Partido Socialista Brasileiro
PSDB	Partido da Social Democracia Brasileira
PT	Partido dos Trabalhadores
PTB	Partido Trabalhista do Brasil
REFIS	Programa de Renegociação de Débitos Fiscais
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
RS	Rio Grande do Sul
SANEP	Serviço Autônomo de Saneamento de Pelotas
SDE	Secretaria de Desenvolvimento Econômico
SEMEF	Secretaria Municipal de Economia e Finanças
SENAM	Seminário Nacional de Melhores Práticas e Propostas de Gestão da Arrecadação Municipal
SFH	Sistema Financeiro da Habitação
SI	Sistema de Informação
SIG	Sistemas de Informações Geográficas
SMR	Secretaria Municipal de Receita
SMU	Secretaria Municipal de Urbanismo
SRF	Secretaria da Receita Federal
SSL	Security Socket Layer
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
UCPEL	Universidade Católica de Pelotas
UF	Unidade Federativa
UFPEL	Universidade Federal de Pelotas
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
URM	Unidade de Referência Municipal
VRG	Valor Residual de Garantia
WWW	World Wide Web

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	TEMA E PROBLEMA	18
1.2	OBJETIVOS.....	20
1.2.1	Objetivo geral	20
1.2	Objetivos específicos.....	20
1.3	JUSTIFICATIVA.....	21
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	23
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	25
2.1	HISTÓRIA DOS TRIBUTOS.....	25
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	28
2.3	TRIBUTOS E SUAS DEFINIÇÕES	29
2.3.1	Impostos	29
2.4	NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	36
2.4.1	Fato gerador.....	38
2.4.2	Sujeito ativo.....	38
2.4.3	Sujeito passivo.....	39
2.5	CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUAS ESPÉCIES DE LANÇAMENTOS	40
2.5.1	Lançamento por declaração ou misto.....	41
2.5.2	Lançamento de ofício	41
2.5.3	Lançamento por homologação	42
2.6	RENÚNCIA FISCAL.....	43
2.7	EVASÃO FISCAL.....	44
2.8	DÍVIDA ATIVA	51
2.9	CONTROLE EM FAZENDAS PÚBLICAS	53
2.9.1	Controle e suas características.....	53
2.9.2	Controle endógeno	54
2.9.3	Fotoimagem da gestão estratégica fiscal.....	57
2.9.4	Controle exógeno	62
2.10	IMPORTÂNCIA DAS ALAVANCAS DE GESTÃO FISCAL.....	67
2.10.1	Educação fiscal.....	68

2.10.2	Esquecimento por ciclo organizacional.....	71
2.10.3	Simple Nacional.....	74
2.10.4	Programas eletrônicos fiscais	75
2.10.5	Leasing	76
2.10.6	Renegociação de dívidas fiscais – REFIS	80
3	METODOLOGIA	83
3.1	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	84
3.2	DESCRIÇÃO DO CASO	86
3.2.1	Características de Pelotas	86
3.2.2	Perfil socioeconômico	90
3.2.3	Poder Executivo	91
3.2.4	Poder Legislativo.....	95
3.2.5	Turismo em Pelotas	96
3.2.6	Cidade cultural	100
3.3	DESCRIÇÃO DO CONTROLE FISCAL EM PELOTAS.....	101
3.3.1	Controle fiscal sobre a arrecadação de Pelotas.....	101
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	106
4.1	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DA SMR.....	106
4.1.1	Organograma da Fazenda Pública.....	106
4.1.2	Especificidades dos impostos em Pelotas	107
4.1.3	Análise sobre a arrecadação e previsão dos impostos municipais	111
4.1.4	Especificidades da dívida ativa tributária em Pelotas	113
4.1.5	Alavancas de gestão fiscal empíricas em Pelotas.....	122
4.1.6	Fotoimagens das alavancas de gestão empíricas sobre impostos municipais	145
4.2	PONTOS FRACOS E FORTES DO CONTROLE FISCAL.....	153
4.2.1	Pontos fracos	153
4.2.2	Pontos fortes	156
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	160
5.1	CONCLUSÕES.....	160
5.2	RECOMENDAÇÕES	162
	REFERÊNCIAS	164

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo será apresentado o tema e o problema abordados nesta pesquisa, ressaltando-se os objetivos, geral e específicos, argumentando-se as justificativas e delineando-se finalmente a organização geral do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A busca das Fazendas Públicas, por uma gestão de qualidade sobre suas arrecadações tributárias tem ocorrido de forma árdua e constante, levando essas esferas Federal, Estadual e Municipal à expectativa de sanar os seus cofres públicos.

Entretanto, a gestão fiscal esbarra em uma cultura da população nacional que por vezes, comporta-se ignorando o devido cumprimento de suas obrigações fiscais, embaraçando dessa forma, os cofres fazendários.

Neste contexto encontra-se o município de Pelotas, no Rio Grande do Sul – RS que amarga uma significativa dívida ativa tributária e busca o resultado positivo de sua arrecadação fiscal, por meio de suas fiscalizações e rotinas habituais.

Siqueira e Ramos (2005, p. 556-557) comentam que “a literatura mostrou que a sonegação é um problema sério, demasiadamente complexo para ser resolvido, por meio de ajustes simples na política tributária, e que o conjunto de instrumentos de controle é bastante vasto”.

Assim, ocorreu em agosto de 2008, o I Seminário Nacional de Melhores Práticas e Propostas de Gestão da Arrecadação Municipal – SENAM promovido pela Associação dos Auditores Fiscais Tributários do Município de São Paulo.

Esse Seminário pretendeu a identificação, avaliação, documentação e disseminação das melhores práticas de gestão tributária em municípios, contribuindo “para um melhor desempenho das administrações tributárias municipais, aprimorando a capacidade técnica dos órgãos arrecadadores e a qualidade do atendimento ao público, procurando assim, fortalecer as prefeituras para cumprirem sua missão junto à sociedade” (SENAM, 2008).

Refletindo-se ainda, sobre os objetivos citados pelo SENAM, encontra-se em Chiavenatto (1994, p. 132) o alerta de que, “se pretendemos modernizar as nossas empresas, devemos começar pelas pessoas que nelas trabalham. [...]”, e esse autor ainda comenta, que “o impulso alavancador da modernização está nas pessoas, nas suas habilidades e inovação, na sua inteligência e na sua competência”.

Corroborando-se com o contexto apresentado, este estudo abordará o tema alavancas de gestão na busca de resultados positivos sobre a arrecadação tributária municipal impulsionado pela constatação da significativa dívida ativa, inscrita na Prefeitura Municipal de Pelotas – PMP, por meio de sua Secretaria Municipal de Receita – SMR, no estado do Rio Grande do Sul – RS.

Esclarece-se, que a metáfora, “alavancas de gestão” adotada neste estudo, significa a crença desta pesquisadora de que, por meio de uma gestão fiscal estratégica sobre alguns procedimentos fiscais, seguida de controles eficientes, quando bem direcionados tenderão a indicar resultados mais eficazes sobre a arrecadação tributária da Fazenda Pública.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 121), “quando o ambiente é incerto, o processo de planejamento estratégico é especialmente importante. A gerência precisa concentrar-se mais em como lidar com as incertezas e geralmente exige uma visão mais ampla de planejamento do que é possível no orçamento anual”.

Dessa forma será examinada especialmente, a arrecadação tributária sobre os impostos próprios de Pelotas: IPTU, ISSQN e ITBI e também sobre sua dívida ativa, uma vez que representam indicadores significativos de recursos tributários aos cofres dessa Fazenda Pública.

A abordagem de Chagas (2003, p. 67) em relação aos indicadores contempla o escopo pretendido nesta pesquisa, observa-se:

Indicadores são gerados a partir de dados e informações contábeis, selecionando-se aspectos da situação financeira e fiscal do município, para compor quadros com tratamento gráfico específico, envolvendo faixa aceitável de resultado ou comportamento. A produção de informações através de quadros simplificados, tornam-se relevantes, quando compreendidos pelos usuários internos (gestores políticos e técnicos) ou externos (pesquisadores, a comunidade e o governo em outras esferas ou poderes), com interesses nos aspectos financeiros (orçamentários e patrimoniais) e fiscais do Município; [...].

Quanto à utilidade desses indicativos, encontra-se em Platt Neto (2002), que dependerá do nível de conhecimento exigido dos seus usuários, mesmo na utilização de recursos simplificados.

Diante do exposto, salienta-se que a dívida ativa tributária de Pelotas, que se aproximou de R\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de reais), cumulativamente em dezembro de 2004, motivou a pergunta desta pesquisa: Quais são os controles de gestão aplicados na arrecadação tributária no município de Pelotas – RS?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é evidenciar os controles de gestão da arrecadação tributária no município de Pelotas – RS.

1.2.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os procedimentos que estão sendo utilizados pelo Município, no controle da arrecadação fiscal;
- Verificar a composição da dívida ativa de IPTU e do ISS (Fixo e Variável);
- Verificar o comportamento da receita prevista com a arrecadada no ano de 2008;
- Examinar as remessas realizadas pela SMR à PGM, para ajuizamento fiscal, referentes ao IPTU e ao ISSQN Variável, dos períodos de 2005 a 2008, demonstrando seus resultados financeiros e quantitativos;
- Identificar as principais alavancas de gestão na arrecadação tributária municipal;
- Estimar a tendência da evasão fiscal do ISSQN sobre a atividade de *Leasing*;
- Demonstrar os principais pontos de controle da arrecadação tributária municipal;
- Identificar pontos fracos e fortes no controle realizado sobre a arrecadação dos tributos municipais.

1.3 JUSTIFICATIVA

A importância deste trabalho consiste na evidenciação dos controles de gestão sobre a arrecadação fiscal do município de Pelotas, na expectativa de reflexos positivos aos cofres dessa Fazenda Pública, diante de sua expressiva dívida ativa, sendo que “a solução de um problema concreto pode exigir uma integração de resultados de investigações teóricas e práticas de vários campos”, conforme (GOODE; HATT 1979, p. 49).

Na Academia, este estudo se sustenta, uma vez que trabalhos na área tributária ainda são insólitos e o tema pontual aqui abordado, controle e alavancas de gestão fiscal, além de complexo detêm alguns aspectos controversos, portanto, impele-se à replicação em outros municípios.

Nesse sentido, Braz (2001, p. 10) ressalta que “a complexidade do problema de gerenciamento e controle da tributação é de tal forma alta, que, tanto facilita as ações de sonegação por parte de contribuintes como dificulta as ações de fiscalização por parte da Secretaria da Fazenda, órgão responsável pela administração tributária”.

Alerta-se que a expressão Fazenda Pública, utilizada neste estudo como indicativo de Secretaria de Receita Municipal, significa ainda “[...] a área da administração pública que trata da gestão das finanças, bem como da fixação e implementação de políticas econômicas. [...] se relaciona com finanças estatais, estando imbricada com o termo erário, representando o aspecto financeiro do ente público [...]”, conforme Cunha (2006, p. 15-16).

Na perspectiva de Gil (2002, p.50) os recursos financeiros são necessários para que as prefeituras honrem seus acúmulos de encargos e desempenhem suas funções, atendendo também as necessidades da comunidade, sendo segundo essa, “imprescindível que adotem sistema de arrecadação eficaz, com o intuito de melhor arrecadar”.

Para Silva (1991, p. 153), “a arrecadação de receitas é realizada pela administração e seu produto é aplicado nas mais variadas despesas – obras, educação, saúde, segurança, saneamento –, de modo que as receitas obtidas de cada cidadão revertam em benefício coletivo”.

Corroborando com esse contexto, alguns estudos similares a este, que buscam o preenchimento de *gaps*, que são brechas ou lacunas localizadas na arrecadação fiscal, têm

sido realizados nas três esferas tributárias, Federal, Estadual e Municipal, como exemplos podem-se citar:

- Siqueira (2004) analisou os principais aspectos teóricos e apresentou evidências empíricas acerca do problema da evasão tributária do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF no Brasil, com o intuito de analisar, principalmente, o impacto de duas diferentes políticas que a Secretaria da Receita Federal – SRF pode adotar para reduzir o nível de evasão deste imposto. As medidas sugeridas por esse autor, incluem o reforço do sistema de imposição, por meio da aplicação de penalidades sobre infrações e/ou as probabilidades de detecção da evasão e a melhoria da eficiência sobre auditorias de declarações de renda;
- Braz (2001) apresentou a implementação de um sistema que permite o gerenciamento, avaliação e planejamento da arrecadação, denominado pelo autor como *Inteligência Fiscal*, relativa ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, que propôs o combate à sonegação fiscal e o aumento de sua receita estadual, sem elevação da carga tributária;
- Gil (2002) estudou o impacto do Programa de Modernização da Administração Tributária aplicado no município de Manaus (no estado do Amazonas), especificamente em sua Secretaria Municipal de Economia e Finanças – SEMEF e descreveu ações comuns aos seus tributos municipais, propostos nesse programa que visava promover por meio dessas ações, o incremento das receitas tributárias do município e serviços de maior qualidade àquela população.

Pode-se verificar que esses exemplos inspiram ao enfrentamento dos problemas sobre a arrecadação fiscal que é uma realidade, Federal, Estadual e Municipal que exige mais esforços dos agentes endógenos, na busca de estudos aprofundados como forma de assegurar com mínimos riscos à rentabilidade dos cofres de suas organizações públicas.

Salienta-se então, que algumas alavancas de gestão foram implementadas satisfatoriamente em Pelotas, no Programa de Renegociação Fiscal – REFIS em 2005, identificando-se naquela oportunidade, três diretrizes fiscais dirigidas ao controle do ISSQN, que serão apresentadas nesta dissertação.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho foi planejado para apresentação em 05 (cinco) capítulos, conforme a seguinte estrutura:

- O primeiro capítulo destina-se a introdução, na qual se explana o tema e o problema desta pesquisa, indicando-se os objetivos, geral e específicos pretendidos, contemplando-se ainda, as justificativas para a sua realização e apresentação desta estrutura.
- No capítulo 2, com base no desenvolvimento da fundamentação teórica, apresenta-se um panorama sobre tributos, e um breve relato histórico sobre o tema e a apresentação do Sistema Tributário Nacional e Tributos, com suas definições sobre os impostos municipais. Contextualiza-se ainda, as Normas Gerais do Direito Tributário, Crédito Tributário Nacional e suas espécies de lançamentos, passando-se por renúncia fiscal, evasão fiscal, dívida ativa, chegando-se a importância das alavancas de gestão fiscal.
- No capítulo 3, explana-se a metodologia e os procedimentos metodológicos empregados, e também se explica a delimitação desta pesquisa, seguida da descrição da cidade de Pelotas, apresentando-se desde suas características e perfis socioeconômicos, até a exibição de alguns dos seus prédios históricos. Também se descreve o controle fiscal sobre a arrecadação tributária de Pelotas.
- A apresentação dos resultados e discussões, com base na análise dos dados da SMR, encontra-se no capítulo 4, em que se apresenta inicialmente o organograma da SMR seguido das especificidades e previsão de arrecadação dos seus impostos próprios; apresentam-se as especificidades sobre a dívida ativa em Pelotas e sua composição e crescimento. Após a avaliação de todo o diagnóstico da SMR, expõe-se algumas sugestões sobre as alavancas de gestão fiscal empíricas (estudos de casos), que foram implementadas no município, relativas aos Serviços de IPTU, ISSQN, ITBI e Dívida Ativa. Observa-se também, o delineamento das fotoimagens sobre essas alavancas empíricas. Conclui-se, com a abordagem sobre os pontos fracos e fortes identificados nos Serviços da SMR, e que podem fragilizar ou reforçar, respectivamente, o controle sobre sua arrecadação fiscal.

- O capítulo 5, finalmente contempla as conclusões, após as percepções sobre a análise dos dados deste trabalho e dispõe algumas recomendações às futuras pesquisas, uma vez que o tema tributos, assim como sua gestão fiscal, carece de mais pesquisas empíricas.

Nessa ordem de apresentação, o próximo capítulo contextualizará o tema pontual desta pesquisa, destacando-se o tópico que sobre a Fotoimagem da gestão estratégica fiscal e a importância das alavancas de gestão fiscal.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O tratamento do tema alavancas de gestão na arrecadação de tributos municipais envolverá termos técnicos e conhecimentos teóricos específicos da Legislação Tributária Municipal e Nacional, importantes para as análises e interpretações dos dados que serão apresentados.

Assim, pretende-se a partir desta contextualização, aproximar a teoria dos tributos, correspondentes aos dados empíricos e as alavancas de gestão fiscal, apresentados ao longo desta pesquisa, que contará inicialmente uma breve história dos mesmos, sem excluir, o Sistema Tributário Nacional e Tributos, com suas definições sobre os impostos próprios, IPTU, ISSQN e ITBI extensivo à cidade de Pelotas.

Explana-se também, as Normas Gerais do Direito Tributário, Crédito Tributário Nacional e suas espécies de lançamentos, exibindo-se o tema renúncia fiscal, evasão fiscal, dívida ativa e chegando-se ao controle das Fazendas Públicas, com as ressalvas sobre a importância das alavancas de gestão fiscal, com seus tópicos pontuais respectivos.

2.1 HISTÓRIA DOS TRIBUTOS

A história dos tributos é tão antiga, quanto à luta do homem pela terra, conforme consta nos endereços eletrônicos disponíveis: (<http://www.brasilecola.com>) e (<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br>), com base nos quais pretende-se, sequencialmente, sintetizar alguns registros históricos importantes sobre a origem dos tributos.

➤ No Final do Período Pré-histórico:

- a) o homem deixou de ser nômade e acumulou conhecimentos que o capacitaram às plantações e construção de suas casas, surgiu então, o interesse pela terra própria;
- b) as primeiras guerras pela posse da terra surgiram, e quando aconteciam as conquistas, os homens costumavam presentear seus deuses e líderes. A esses presentes davam o nome de Tributos;

- c) surgiam também nas tribos, as contribuições que eram cumpridas através da entrega de peixes, animais, frutos e outros alimentos provenientes da caça ou do plantio.
- No entanto, de 5.000 a.C. até 476 d.C., fim do Império Romano:
 - a) os conflitos e guerras entre os povos se acirraram, eram as buscas pelo poder e por mais territórios;
 - b) os tributos passaram então, a ser exigidos pelo reis, como fonte de sustento para seus exércitos, deixaram de ser meros agradados e passaram a ser obrigações.
- Na Idade Média:
 - a) surgiram as divisões por terras, sendo que cada pedaço de terra era chamado de feudo e cada feudo era comandado por um nobre, os senhores feudais, que para se manterem cobravam tributos dos camponeses, que eram conhecidos como servos;
 - b) a circulação de moedas era muito escassa, o que levava os servos a entregarem como pagamento dos tributos grande parte de suas colheitas. Quando não cumprida a exigência, os camponeses eram presos ou mortos por seus vassallos, os senhores feudais;
 - c) ocorreu o primeiro registro de limitação legal aos poderes abusivos à cobrança de tributos, A Magna Carta. O documento foi assinado pelo rei Ricardo Coração de Leão que pretendia proteger o povo contra os excessos cometidos na cobrança de tributos;
 - d) desse abuso tem-se as Cruzadas, que eram as chamadas Guerras Santas, incentivadas pela igreja com a finalidade de reconquista da Palestina, considerada como a Terra Santa dos Cristãos. Para manutenção dessas cruzadas e sustento de seu exército, o parente do rei Ricardo, João Sem Terra, cobrava duas vezes o tributo.
- Fim do Século XVIII:
 - a) foi marcado no Brasil por revoltas aos excessos cometidos pelo governo português sobre o povo. O agravamento dos conflitos se deu com a publicação da Carta Régia, de 28 de janeiro de 1808, na qual Dom João concedeu ampla liberdade de comércio à Colônia, em função da abertura dos portos aos navios estrangeiros das nações aliadas à Coroa Portuguesa;

- b) em 1.812, o príncipe regente Dom João criou o Imposto do Banco, onerando assim as carruagens, lojas, armazéns ou sobrados e navios com a finalidade de financiar o recém criado Banco do Brasil, que tinha como acionista principal, o próprio Príncipe;
- c) em Minas Gerais acontecia a cobrança de tributos que correspondia à quinta parte de todo o ouro extraído pelos garimpeiros, que ficou conhecido entre o povo como o “Quinto dos Infernos”.
- d) com a escassez do ouro, também reduziram as quantias pagas à Coroa, o que a levou, a instituir o episódio “A Derrama”, que nada mais era do que a tentativa do governo português em receber a diferença de tributos, que segundo eles estava sendo sonegado;
- e) a revolta “Conjuração Mineira”, conhecida popularmente como “Inconfidência Mineira” estourou, provocando várias prisões e o enforcamento do líder do movimento, Joaquim José da Silva Xavier, Tiradentes. Entretanto, “A Derrama” não se concretizou.

➤ Nos Tempos Contemporâneos:

- a) com a evolução dos tempos, muitas normas foram instituídas no Brasil e o povo passou a amparar-se com o Código Tributário Nacional – CTN, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e cria normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (com alterações e acréscimos de dispositivos, dispostos pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005);
- b) abriga-se também, à Constituição Federal do Brasil – CF de 05 de outubro de 1988, sendo que ambos, CTN e CF, impõem limites ao poder de tributar.

Ressalta-se, que esses limites tributários protegem a sociedade de possíveis excessos que podem ser praticados pelo poder tributante, que conta atualmente com 83 (oitenta e três) tributos, conforme sítio eletrônico <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>.

A próxima seção contempla o Sistema Tributário Nacional

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário no Brasil é regido por Leis Complementares, Emendas Constitucionais, Resoluções do Senado Federal e nos limites de suas respectivas competências obedece às Leis Federais, Constituições, Leis Estaduais e Leis Municipais.

De acordo com Brasil Júnior (2005), o Brasil é um dos poucos países que o Sistema Tributário vem descrito integralmente em sua Constituição. Relata também, esse autor, que o sistema de discriminação de competência adotado é rígido, pois o texto constitucional é quem relaciona determinados fatos econômicos, os quais constituem pressupostos para incidência dos tributos.

Com o advento da Constituição Brasileira de 1988, a possibilidade de ocorrer conflitos de competência foi afastada, devido à rígida divisão de competências nela ditadas. Se houver qualquer divergência de entendimento dessa ordem será restaurada a convicção por Lei Complementar.

Em seu Capítulo II – Limitações da Competência Tributária, artigo 10, o CTN veda à União, a possibilidade desta instituir tributo que não seja uniforme ou importe em distinção ou preferência, em favor de determinado Estado ou Município. Enquanto o artigo 152 da CF de 88 veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Determina ainda, o artigo 7 do CTN, que a “competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra”.

Quanto à relação dos tributos, o Capítulo I da CF, que trata do Sistema Tributário Nacional, em seu artigo 30, inciso II determina que é de competência dos municípios “instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”.

Dessa forma, cada município é legal/legitimamente idôneo, para estabelecer e gerenciar seus tributos, respeitando os limites que constam nas normas nacionais descritas.

A próxima seção abordará o tema tributos e suas definições.

2.3 TRIBUTOS E SUAS DEFINIÇÕES

A origem do termo tributo provém do “verbo latino *tribuere*, que significa distribuir, repartir entre as tribos é o ato de dividir entre o povo, os encargos do custeio da vida em sociedade”, segundo Pereira (1999, p. 6).

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (CTN, art. 3).

Os tributos classificam-se em impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo que esses podem ser vinculados ou não-vinculados, segundo o CTN, em seu artigo 5º. Observa-se que os tributos vinculados são aqueles que exigem uma atuação estatal, ou seja, exigem a realização de serviço público ou de obra pública, caso das taxas e as contribuições de melhoria, que obedecem ao princípio da retributividade.

Diferentemente daqueles, os tributos não-vinculados como os impostos, não implicam em atuação estatal, porém, obedecem ao princípio da capacidade contributiva, que está relacionada com a imposição do ônus tributário sobre a pessoa que deve suportá-lo, conforme Paoliello (2003).

Os impostos, taxas e contribuições, são receitas tributárias classificadas como receitas correntes, e fazem frente ao financiamento das despesas públicas, que são as obrigações de pagamentos dos órgãos do governo e da administração pública, podem ser centralizadas ou descentralizadas.

Observa-se na próxima subseção, a abordagem sobre impostos.

2.3.1 Impostos

“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (CTN, art. 16), e conforme consta no parágrafo primeiro, do artigo 145, contido na Constituição Federal de 1988, os impostos terão sempre que possível caráter pessoal e deverão ser graduados de acordo com a capacidade contributiva, que é a capacidade econômica de cada contribuinte.

Os impostos podem ser diretos quando a responsabilidade pelo pagamento desse tributo é do próprio prestador do serviço (sujeito passivo) ou indiretos, quando o encargo pelo pagamento é repassado para terceiros, os substitutos tributários (CONTI, 1997).

Cada ente público tem competência para instituir impostos, obedecendo a suas esferas governamentais, conforme determina o artigo 156, da Constituição Federal/88, sendo que aos municípios compete: o IPTU, o ISSQN e o ITBI denominados neste estudo, como impostos próprios. Esses impostos serão descritos nas próximas subseções.

2.3.1.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU

Conforme consta na seção II, do CTN em seu artigo 32, o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Quanto à zona urbana, definida em lei municipal, observando-se o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público, CTN (art. 32, § 1º):

Art. 32 [...].

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

O IPTU tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, sendo que esse terá como contribuinte o “proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (CTN, art. 34).

Trata-se, entretanto, de um imposto progressivo, tem sua tributação majorada, em função de sua capacidade de riqueza, conforme prevê a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, em seu artigo 3º:

Art. 3º O § 1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.156....."

"§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:" (NR)

"I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e" (AC)*

"II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel."

Ressalta-se que essa progressividade é extrafiscal, uma vez que se destina ao cumprimento da função social da propriedade urbana, “[...] quando fixa alíquotas maiores para terrenos vazios e alíquotas menores para terrenos edificados” (POHLMAN, 2006, p. 7).

O IPTU possui características pelas quais é considerado um tributo continuado devido à constatação de que a situação fiscal, também é continuada no tempo. Observa-se, por exemplo, que mesmo com a ocorrência da locação do imóvel, a obrigação de recolhimento do IPTU devido aos cofres de sua Fazenda Pública permanece.

Ressalta-se que, por meio da Lei Municipal nº 5.196, de 14 de dezembro de 2005 estão dispostas às normas relacionadas com o IPTU em Pelotas, especialmente quanto a sua base de cálculo e alíquotas. Observa-se o artigo 2º:

Art. 2º O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) será lançado para o exercício seguinte, com base no valor venal do imóvel, usando-se a URM do mês de dezembro do ano em curso e da seguinte forma:

I - nos imóveis prediais serão aplicadas as seguintes alíquotas:

- a) Valor venal de até 400 URMs alíquota de 0,15%;
- b) Valor venal acima de 400 até 600 URMs alíquota de 0,35%;
- c) Valor venal acima de 600 até 1.000 URMs alíquota de 0,55%;
- d) Valor venal acima de 1.000 até 2.000 URMs alíquota de 0,8%;
- e) Valor venal acima de 2.000 URMs alíquota de 1,0%.

II - nos imóveis prediais com valor venal inferior a 2.000 URMs, que se constituírem em única propriedade do titular, será aplicado alíquota máxima de 0,5%.

III - nos terrenos que se constituírem em única propriedade com área não superior a 500 m² serão aplicadas as seguintes alíquotas:

- a) Valor venal de até 140 URMs alíquota de 0,5%;
- b) Valor venal acima de 140 até 200 URMS alíquota de 1%;
- c) Valor venal acima de 200 URMs alíquota de 1,5%.

IV - nos demais terrenos serão aplicadas as seguintes alíquotas:

- a) Valor venal de até 140 URMs alíquota de 1%;
- b) Valor venal acima de 140 até 200 URMs alíquota de 2%;
- c) Valor venal acima de 200 até 300 URMs alíquota de 3%;
- d) Valor venal acima de 300 até 500 URMs alíquota de 4%;
- e) Valor venal acima de 500 URMs alíquota de 5%.

Salienta-se que a Unidade de Referência Municipal – URM é indexada em Pelotas, conforme disposição da Lei Municipal nº 5.371, de 05 de setembro de 2007. Observa-se o artigo 3º, dessa Lei:

Art. 3º A partir da publicação desta Lei, os créditos tributários e a Unidade de Referência Municipal (URM) serão corrigidos, nos meses de novembro e maio de cada ano, por ato do Poder Executivo, conforme os índices de inflação, positivos ou negativos, divulgados pelo Governo Federal, correspondente ao percentual acumulado nos 06(seis) meses anteriores do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC-IBGE) calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro indicador que venha a substituí-lo.

Quanto ao valor venal dos imóveis, esse será apurado conforme disposição da Lei Municipal nº 5.196/05, em seu artigo 3º:

Art. 3º O valor venal do imóvel será apurado com base nos elementos constantes nas informações cadastrais do imóvel, sendo o somatório do valor venal do terreno, apurado nos termos do art. 4º desta lei, e do valor venal da construção apurado conforme regras estabelecidas pelo decreto municipal nº 1.080, de 12 de dezembro de 1974.

A próxima subseção apresentará a explanação referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN e suas especificações.

2.3.1.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

O ISSQN que é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, “incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”, conforme disposição do artigo 1º, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. O ISSQN apresenta-se como:

- ISS Variável, quando tem como fato gerador a prestação de serviços realizados por uma pessoa jurídica (empresa). Nesse caso o imposto (ISS Variável) será calculado sobre o preço do serviço prestado, por meio de alíquotas variáveis, mínimas de 2% (dois por cento), em Pelotas, e máximas de 5% (cinco por cento), de acordo com a legislação municipal e conforme lista de serviços;
- ISS Fixo, quando tem como fato gerador a prestação de serviços realizados por uma pessoa física (autônomo). Nesse caso o imposto (ISS Fixo) será calculado por meio de alíquotas fixas, de acordo com a legislação municipal e conforme a natureza de seus serviços autônomos, constantes da lista de serviços.

A Lei Complementar nº 116/03, que versa sobre o ISSQN, contém uma lista de 40 (quarenta) atividades principais, seguidas de seus subitens de serviços complementares e/ou

acessórios, e de acordo com o Oliveira (2004, p. 157), trata-se de uma lista taxativa, uma vez que para que o tributo seja devido, deverá constar expressamente dessa.

Entretanto, de acordo com Baleeiro (1968, p. 297) poderá ser utilizada a interpretação ampla e analógica, quando tratar-se de casos congêneres, de qualquer natureza ou grau, similares ou correlatos. Como exemplo, cita-se a atividade médica, que independente da especialidade deverá ser taxada na atividade listada, sob a mesma alíquota (2% em Pelotas).

A definição e identificação de uma prestação de serviços, segundo a concepção de Borges (2004, p. 346), concentram-se na “realização de esforço humano, seja físico, mental, intelectual, seja de outra natureza, para outra pessoa”.

Entende-se que esses esforços humanos desempenhados por autônomos (prestadores de serviços) alcancem as relações jurídicas, tanto para pessoas físicas, como para pessoas jurídicas (tomadores de serviços) e sejam, portanto, tributadas pelo ISSQN.

O ISSQN é um imposto cumulativo e Oliveira *et al.* (2008, p. 4) afirmam que essa “[...] cumulatividade ocorre quando um determinado serviço entra como insumo na cadeia produtiva de outros serviços ou mercadorias, sem que haja possibilidade de compensação dos tributos já pagos”.

Sobre a natureza do ISSQN, Oliveira (2004, p. 108) ressalta que se trata de um tributo não vinculado e que assim como os demais impostos, esse não poderá ter vinculação a finalidades específicas.

O ISSQN tem como responsável, o próprio contribuinte, conforme determina o artigo 5º, da Lei Complementar nº 116/2003, entretanto, observa-se as seguintes disposições do artigo 6º e seus parágrafos, dessa mesma LC:

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

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Apesar da Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 3º considerar o “serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”, essa prevê vinte (20) casos de exceção, nos quais o imposto será devido.

Dentre essas exceções, encontra-se a construção civil, uma atividade de prestação de serviços, que ocorre frequentemente fora do seu estabelecimento ou do domicílio do prestador, entretanto, não resta dúvida de que essa enquadra-se na exceção contida, no inciso III daquele artigo (3º, CTN), nesse caso o ISS Variável será devido à Fazenda Pública do município onde o serviço for efetivamente prestado.

O ISSQN em conformidade com suas características é classificado como um tributo complexo, ou seja, este imposto existe a partir de um conjunto de fatos empresariais e fiscais, que são considerados ao longo de seu faturamento anual.

Em Pelotas, significativas alterações têm ocorrido em relação ao ISSQN, devido à necessidade da adequação fiscal à Legislação Federal. Assim destaca-se, a publicação da Lei Complementar nº 116/2003, diante da qual houve a necessidade da readequação fiscal no município, o que ocorreu por meio da Lei Municipal nº 5.007, de 23 de dezembro de 2003, regulamentada pelo Decreto nº 4.616, de 31 de março de 2004.

Ressalta-se que, atualmente as normas vigentes em Pelotas, relativas ao ISSQN estão contempladas pela Lei Municipal nº 5.147, de 25 de julho de 2005, que também traz em suas disposições, a adequação aos mandamentos da LC 116/2003, além de uma redução de alíquotas, obedecendo à limitação legal.

A subseção seguinte apresentará as disposições referentes ao Imposto de Transmissão Inter Vivos, de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos – ITBI.

2.3.1.3 Imposto de Transmissão Inter Vivos, de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos – ITBI

O ITBI está previsto no CTN, nos artigos 32 a 45, porém foi com o advento da Constituição Federal de 1988, que esse imposto foi definido à competência dos municípios, por meio do artigo 156, inciso II:

Art 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Observa-se que o ITBI foi alvo de várias controvérsias em relação a possibilidade de progressividade, entretanto, o STF por meio de sua súmula nº 656, de 24 de setembro de 2003, julgou a inconstitucionalidade da lei que estabelecer alíquotas progressivas para o ITBI, que tenha por base o valor venal do imóvel respectivo.

Dessa forma, ressalta-se a característica principal do ITBI, de transmissão de bens móveis, a qual classifica como um tributo instantâneo, uma vez que seu fato gerador é um fato isolado, ou seja, o seu recolhimento aos cofres da Fazenda Pública respectiva à ocorrência dessa situação, ocorre instantaneamente.

A Lei Municipal nº 3.190, de 28 de fevereiro de 1989, dispõe sobre o ITBI, disciplinando como fato gerador e sua ocorrência. Observa-se o artigo 1º:

Art. 1º - O imposto sobre a transmissão “*inter vivos*” de bens/imóveis e direitos a eles relativos como fato gerador:

I - a transmissão “*inter vivos*”, por ato oneroso, da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física como definidos na lei civil;

II - a transmissão “*inter vivos*”, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a acessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Art. 2º - Considera-se ocorrido o fato gerador, nos casos de:

I - adjudicação e arrematação, na data da assinatura do respectivo auto;

II - adjudicação sujeita à licitação e adjudicação compulsória, na data que transitar em julgado a sentença adjudicatória;

III - usufruto de imóvel, decretado pelo Juiz da Execução, na data em que transitar em julgado a sentença que o constituir;

IV - extinção de usufruto, na data em que ocorrer o fato ou ato jurídico determinante da consolidação da propriedade na pessoa do nu-proprietário, ressalvando o disposto no artigo 16;

V - dissolução da sociedade conjugal, relativamente ao que exceder à meação, na data em que transitar em julgado a sentença que homologar ou decidir a partilha;

VI - remição, na data do depósito em juízo.

Parágrafo Único - O fato gerador ocorre na data de formalização do ato ou negócio jurídico;

a) na compra e venda pura ou condicional;

b) na dação em pagamentos;

c) no mandato em causa própria e seus substabelecimentos;

d) na permuta;

e) na cessão de contrato de promessa de compra e venda registrada;

f) na transmissão do domínio útil;

g) na instituição de usufruto convencional;

h) nas demais transmissões de bens imóveis ou de direitos reais sobre os mesmos, não previstas nas alíneas anteriores, incluída a cessão de direitos à aquisição.

A alíquota do ITBI é prevista pela Lei Municipal nº 5.149, de 25 de julho de 2005, vigente no Município. Observa-se o artigo 9º:

Art. 9º - A alíquota do imposto é:

I - Nas transmissões realizadas pelo Sistema Financeiro da Habitação:

a) Sobre o valor efetivamente financiado: 0,5% (meio por cento);

b) Sobre o valor restante: 2% (dois por cento);

II - nas demais transmissões: 2% (dois por cento).

§ 1º - A adjudicação, pelo credor hipotecário, de imóvel, adquirido pelo Sistema Financeiro da Habitação, ou a sua arrematação por terceiro, sujeitam-se à alíquota prevista no inciso II.

§ 2º - Não se considera como parte financiada, para fins de aplicação da alíquota prevista na alínea “a” do inciso I, o valor do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço liberado para aquisição do imóvel.

Quanto à base de cálculo do ITBI deverá ser considerado o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, conforme artigo 10, observando-se os seguintes parágrafos:

Art. 10. [...]

§ 1º - A base de cálculo será apurada considerando-se o preço à vista, em condições normais de mercado.

§ 2º - Não se inclui na avaliação do imóvel o valor da construção nele comprovadamente executada pelo adquirente.

§ 3º - Na dissolução da sociedade conjugal, a base de cálculo é o excesso de meação, assim entendido o valor em bens imóveis, incluindo no quinhão de um dos cônjuges, que ultrapasse 50% (cinquenta por cento) do total partilhável.

§ 4º - A base de cálculo de imposto não se confunde com o valor fiscal atribuído aos imóveis, para efeito de lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

A próxima seção abordará as normas gerais do direito tributário e fará uma breve apresentação de seus atores principais.

2.4 NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal de 1988, por meio de seu artigo 146, inciso III atribui à Lei Complementar toda a responsabilidade pela normatização e aplicação das matérias tributárias nacionais, que tem um alcance total, incluindo definição de tributos e suas espécies e a relação com os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, abrangendo ainda, a constituição do crédito tributário e formas de lançamentos com suas exceções.

Assim, alguns ordenamentos foram instituídos pela Emenda Constitucional – EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003, como a possibilidade de haver um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Com base nessa Emenda Constitucional, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotando cadastro nacional único de contribuintes; cita-se o caso do Simples Nacional que será abordado na sequência desta.

Ainda na mesma Emenda Constitucional, o artigo 146-A determina que a Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação. O objetivo é o de prevenir desequilíbrios da concorrência sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual escopo.

Quanto aos princípios gerais de direito privado, busca-se abrigo nos mandamentos do artigo 109, do CTN:

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

Complementa-se ainda, que o artigo 110, do CTN define que não é admitida alteração do conteúdo e o alcance de institutos ou seus conceitos e formas de direito privado, sejam elas utilizadas, “expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Em referência à suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, o artigo 111, do CTN dispõe que interpreta-se literalmente a legislação tributária relativa a tais requerimentos.

Diferentemente, quando trata da interpretação sobre as infrações, o artigo 112, CTN determina em relação ao acusado, que em caso de dúvida a capitulação legal do fato, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos, a autoria, imputabilidade, ou punibilidade e a natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.

Observa-se, tanto a Constituição Federal, quanto o Código tributário Nacional dispõem de artigos que visam proteger o contribuinte de qualquer excesso de poder, restando, entretanto, ao sujeito passivo algumas contrapartidas por sua responsabilidade principal e/ou acessória, observadas a partir do respectivo fato gerador. Este será abordado na próxima subseção.

2.4.1 Fato gerador

Conforme o artigo 114, do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. É o acontecimento que gera a obrigação do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo.

A obrigação principal ocorre com o nascimento do fato gerador e extingue-se com o cumprimento da mesma, por meio de pagamento do próprio tributo devido, ou penalidade aplicada. Já, a obrigação acessória acontece como qualquer imposição ou abstenção decorrente da ocorrência do fato gerador.

O fato gerador tem regras rígidas para a sua ocorrência e para o reconhecimento de seus efeitos, que estão disciplinados no artigo 116, do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I–Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II–Tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Verifica-se que, tanto no inciso I, quanto no inciso II do citado artigo 116, algumas dessas situações, relacionadas ao real reconhecimento da ocorrência do fato gerador e seus efeitos são de difícil definição. Dentro deste contexto, normalmente as Fazendas Públicas editam regulamentos públicos que auxiliam a dirimir quaisquer embaraços dessa ordem.

A próxima subseção explicará o conceito de sujeito ativo.

2.4.2 Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, conforme artigo 119 do CTN. São todas as Fazendas Públicas, atuando como representantes e procuradoras da Administração Pública, em todas as ações relacionadas a tributos, considerando-se seus direitos em relação ao sujeito passivo.

A seguir explicar-se-á o conceito de sujeito passivo e suas implicações.

2.4.3 Sujeito passivo

De acordo com o artigo 121, do CTN, sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sendo esse, o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ressalta-se que as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e as pessoas expressamente designadas por lei, são solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo.

Na obrigação acessória o sujeito passivo, independentemente de sua condição de contribuinte ou responsável tributário, é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto, artigo 122, CTN.

Todavia, as convenções particulares, conforme artigo 123, do CTN podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, porém não produz nenhum efeito contra a Fazenda Pública, sujeito ativo.

O artigo 124, CTN prevê em seu texto, quem são os atores solidariamente obrigados pelo pagamento do tributo, sem benefício de ordem:

Art. 124. [...]:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Salienta-se ainda, conforme parágrafo único desse artigo, que não é previsto benefício de ordem às pessoas citadas em seus respectivos incisos, ou seja, significa que o sujeito ativo poderá cobrar o tributo devido, de qualquer um dos devedores solidários, sem obedecer a uma ordem expressa.

Observa-se no artigo 128, do CTN, a explanação sobre os responsáveis tributários pelo crédito fiscal.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Dessa forma ocorre então, a sujeição passiva direta, a qual a obrigação do recolhimento do tributo recai a um terceiro, definido em lei, porém com vinculação ao fato gerador dessa obrigação fiscal. São duas as formas de sujeição passiva indireta: por substituição, ocorrência de responsabilidade tributária originária (caso de tomadores de serviços na construção civil) ou, por transferência (caso da sucessão imobiliária), conforme Polhmann (2006, p. 26).

A legislação ainda reconhece a responsabilidade tributária derivada, que ocorre devido ao inadimplemento de uma obrigação fiscal, pelo contribuinte, surgindo então à figura do sucessor ou terceiro, Pohlmann (2006, p. 27).

Observa-se que, exemplos dessa responsabilidade por sucessores, são comuns no cenário fiscal e encontram-se nas ocorrências de sucessão comercial. Cita-se, como ocorrência no ISSQN, o caso dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A próxima seção explanará os aspectos formadores do crédito tributário, e em suas subseções apresentará as espécies de lançamentos.

2.5 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUAS ESPÉCIES DE LANÇAMENTOS

O crédito tributário decorre de uma obrigação principal e tem a mesma natureza dessa, conforme prevê o artigo 139, do CTN. É o direito subjetivo que o sujeito ativo tem de constituir uma obrigação tributária.

De acordo com o artigo 140 do CTN, as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que, excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhes deu origem.

Após a constituição do crédito tributário, esse somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos por lei, “fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias” (CTN, artigo 141).

A constituição do crédito tributário ocorre por meio do lançamento, sendo esse privativo da autoridade administrativa competente, a quem incumbe “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (CTN, artigo 142).

O CTN prevê ainda, que a atividade administrativa de lançamento seja vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, caso não seja devidamente cumprida e que, o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

São três as modalidades de lançamento do crédito tributário: Lançamento por Declaração, Lançamento de Ofício e Lançamento por Homologação, sendo suas definições explanadas nas subseções seguintes.

2.5.1 Lançamento por declaração ou misto

Como o próprio nome diz, o lançamento por declaração tem início com a apresentação de declaração e informação fiscal à autoridade administrativa pelo contribuinte ou responsável legal. A autoridade fiscal, por sua vez, é responsável pela análise das informações e declarações recebidas, determinando então, o valor e data de pagamento do tributo devido, sempre baseado na respectiva apresentação.

Na esfera municipal, cita-se a Declaração Espontânea de Infração Fiscal – DEIF, referente ao ISSQN, a qual é apresentada pelo contribuinte ou seu representante legal à Fazenda Pública, e posteriormente é homologada por essa. Quando não paga, a obrigação referente à DEIF é lançada em dívida ativa e segue os trâmites legais.

2.5.2 Lançamento de ofício

Esta modalidade de lançamento é de iniciativa da autoridade administrativa que realiza o lançamento e a devida revisão de ofício, ou seja, independentemente da participação do sujeito passivo. Uma das possibilidades de lançamento de ofício é quando a autoridade administrativa verifica a omissão ou a incorreção de declaração ou informações fiscais pelo sujeito passivo.

O exemplo típico de Lançamento de Ofício nos municípios é o caso do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, conforme a Lei determina, este é lançado pela Fazenda Municipal de acordo com dados e informações constantes de cadastros administrativos e independe da participação do proprietário pelo imóvel.

Alerta-se, sobre a revisão de ofício, que essa deve respeitar os prazos de decadência, ou seja, não poderá ser realizada após a extinção do direito da Fazenda Pública, em realizá-la, conforme prazo determinado em Lei.

2.5.3 Lançamento por homologação

Conhecido como Autolancamento, ocorre com a antecipação do pagamento do tributo, sem o exame prévio da autoridade administrativa. Essa terá o prazo de 05 (cinco anos), contados da realização do fato gerador para realizar a homologação, que se resume na aceitação do pagamento, caso a lei não fixe outro prazo. Se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação poderá a Fazenda Pública se pronunciar.

Como exemplo, na esfera municipal, o ISSQN Variável que é um tributo da modalidade de lançamento por homologação, uma vez que o sujeito passivo declara e recolhe o seu imposto à Fazenda Municipal, a qual verifica posteriormente sua veracidade e incorreções.

Todavia, quando o contribuinte não cumpre regularmente suas obrigações fiscais, incorre em infrações tributárias que podem levar à sonegação, uma forma de evasão fiscal, que contribui para o crescimento dos *gaps* de receitas fiscais. Essas infrações são disciplinadas pelas Fazendas Públicas, por meio das autuações realizadas pelos seus fiscais, obedecendo às normas tributárias nacionais vigentes.

Observa-se na próxima seção, a abordagem sobre o tema renúncia fiscal, que também é uma forma de *gap* de receitas, no entanto, é ocasionada pela ação ou omissão das Fazendas Públicas.

2.6 RENÚNCIA FISCAL

O termo renúncia, é o “ato ou efeito de renunciar” (FERREIRA, 1993, p. 473), o que significa abdicar-se de algo a que se tem direito. Entretanto, quando essa recusa de direito, ocorre no cenário público fiscal (pela ação ou omissão da Fazenda Pública), acaba por convergir à desobediência dos preceitos emanados na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Constam nas determinações do artigo 14 da referida LRF, seguidas de seus incisos e parágrafos, sobre o tema proposto:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Diante desta norma, corrobora-se com o entendimento de Freitas (2008, p. 49), ao alertar que as Fazendas Públicas, não devem contribuir com os estoques elevados de dívida ativa, o que “significa retardar ou renunciar, mesmo que temporariamente, ao direito líquido e certo que estes representam, [...]”.

Quando uma Fazenda Pública abdica de seu direito de remessa de uma dívida ativa líquida e certa a ajuizamento fiscal, está incorrendo em uma omissão grave, diante da qual, poderá e deverá recair sobre os seus gestores, a responsabilidade por essa renúncia de receitas.

Por isso, entende-se que a responsabilidade dos gestores públicos exalta-se em relação aos direcionamentos no trato de dívidas fiscais, aliados às alavancas de gestão, uma vez que, além de cumprirem devidamente as determinações da LRF, também contribuem com o incremento de receitas dos seus cofres públicos.

Cabe aqui comentar sobre uma das alavancas de gestão fiscal, o REFIS implementado em Pelotas, no ano de 2005, que será apresentada na sequência deste estudo, ressaltando-se que apesar da exacerbada busca legal de receitas, compreendeu naquele momento na SMR, os ditames do artigo 14, LRF.

Relevante mencionar que as determinações da LRF foram satisfatórias no REFIS (2005), com a publicação de demonstrativos anexos à Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e à Lei Orçamentária Anual – LOA, contendo a estimativa do seu impacto orçamentário-financeiro, no exercício inicial e também na vigência dos dois exercícios seguintes (pela renúncia de receitas causada, diante dos benefícios propostos, conforme lei municipal) e das medidas de compensação planejadas, diante daquela renúncia de receitas.

Na próxima seção, será abordado o tema evasão fiscal, que é a forma de *gap* de receitas, causada pela ação do contribuinte ou seu representante legal.

2.7 EVASÃO FISCAL

Evasão Fiscal “consiste em toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido”, conforme consta implicitamente na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

A evasão fiscal (sonegação), “além de ser um dos principais problemas que as administrações tributárias enfrentam, [...] afeta a eficiência econômica, reduz a equidade tributária e compromete as ações de política econômico-tributária” (SIQUEIRA e RAMOS, 2006, p. 400).

Convém observar que, a prática da evasão fiscal é realizada sempre após a ocorrência do fato gerador, tratando-se, portanto de um crime fiscal. Pode-se conceber a partir dessas definições que, o estabelecimento da evasão fiscal é composto por algumas ações que acabam por identificar a posição de ilegalidade fiscal, diante da Fazenda Pública, a qual sofre um retardo ou uma perda de alguma de suas receitas, seja por uma ação de maior ou menor gravidade.

Observa-se ainda, que a Lei Ordinária nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, define em seus artigos 71 a 73, essas ações criminosas:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Ratifica-se, portanto que essas três modalidades de evasão fiscal definidas, acabam por embarçar a ação fiscal, seja pela omissão de atendimento às notificações fiscais emitidas e entregues pela Fazenda Pública ou pela adulteração de documentos fiscais, que visam a redução do pagamento de impostos.

Diferentemente da evasão fiscal, o cenário tributário admite as práticas de elisão fiscal ressaltando-se, porém, que essas são completamente opostas à primeira, sendo determinante para análise dessa diferenciação, o momento de sua ocorrência.

A elisão fiscal encontra amparo na Lei nº 104/2001, conhecida como Lei Antielisiva, a qual autoriza estratégias de planejamentos tributários tendentes à busca elisiva (redução da carga tributária), que sempre é planejada (e não simulada) e antecede à ocorrência do fato gerador.

Fundamentada pelo Plano Contábil das Instituições Financeiras – COSIF (2005) a elisão fiscal, “representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário”.

Borges (2004, p. 80) apresenta uma revisão esquemática referente à atividade de planejamento tributário nas empresas, onde destaca a importância e a necessidade da realização dessas técnicas, as quais justificam-se pela incidência de elevado ônus fiscal, sobre os negócios em geral e também, pelo “significativo grau de complexidade e sofisticação da legislação atinente”.

Quanto aos tipos de planejamentos tributários empresariais, Borges (2004) cita aqueles que visam em relação ao ônus fiscal: sua anulação, sua redução ou seu adiamento. Para tanto evoca a validade jurídica e a legitimidade dos atos.

Observa-se ainda por meio da Lei nº 104/2001, a alteração do artigo 116 do CTN:

Art. 116. [...].

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Quanto à evasão fiscal, Siqueira (2004, p. 2), comenta que “apesar dos grandes esforços dispendidos pelas autoridades tributárias brasileiras, a evasão fiscal no Brasil é ainda bastante acentuada”. Para Braz (2001, p. 27) “[...] é um problema que vem desafiando a administração tributária brasileira há muito tempo; com o seu crescente agravamento, e suas conseqüências nefastas para o governo e para a população, esforços estão sendo dispendidos em todos os âmbitos governamentais [...]”.

No sentido de encontrar soluções à evasão fiscal, Harada (1998, p. 31) alerta que, “para implementar essas mudanças, será preciso uma estrutura eficiente capaz de ‘maximizar arrecadação tributária’ e impedir a sonegação mediante a conscientização do contribuinte sobre a importância do pagamento dos tributos, uma administração tributária dinâmica e racional”.

Entretanto, a “dificuldade em interpretar a sonegação é que, pela sua natureza, ela não pode ser facilmente mensurada. Várias abordagens diferentes têm sido tentadas, mas todas elas apresentam problemas não muito fáceis de serem solucionados” (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 558).

Nesse sentido, Siqueira e Ramos (2005, p. 556) comentam sobre um estudo realizado por Allingham e Sandmo, em 1972, referente ao comportamento do contribuinte, ao elencar o pagamento dos tributos como uma obrigação eminente e insubstituível, ou simplesmente em desconsiderar esse compromisso, jogando dessa forma para um futuro incerto seu cumprimento, correndo os riscos de uma autuação fiscal.

Enquanto essa conscientização não atinge a maturidade ideal para alcançar o efeito desejável, as Fazendas Públicas aplicam ações fiscais, como a “obediência tributária” (SIQUEIRA; RAMOS, 2005), sobre os agentes exógenos que descumprirem suas obrigações tributárias, a fim de conter esse crescimento desenfreado.

Corroborar-se, portanto, de acordo com os autores citados que o problema da evasão fiscal é uma realidade nacional e a busca das Fazendas Públicas por soluções, também é uma constante, que por vezes implica na aplicação de medidas fiscais punitivas, conforme disposições seguintes:

a) Medidas punitivas

No Brasil, o crime de sonegação tem suas sanções disciplinadas por meio da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, seguida da Lei nº 8.137/90, que define em seu Capítulo I, os crimes praticados por particulares e por funcionários públicos, no Capítulo II, os crimes contra a economia e as relações de consumo e em seu Capítulo III disciplina suas multas.

Ressalta-se ainda o Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940, que em seu artigo 168, prevê na ocorrência de apropriação indébita, que é a apropriação de coisa alheia móvel, da qual o sujeito responsável tenha a posse ou a detenção (caso do substituto tributário que retém o imposto devido pelos serviços tomados e não o recolhe regularmente aos cofres públicos, conforme determina a LC nº 116/2003), a pena de reclusão de 01 (um) a 04 (quatro) anos e multa respectiva, para esse crime.

Também se encontra na Lei penal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que incluiu na legislação nacional, o capítulo IV em seus artigos 359-A a 359-H, os crimes praticados contra as finanças públicas e suas referidas penalidades.

Observam-se as seguintes ações fiscais imediatas, na tentativa de cerceamento da evasão fiscal, realizada pelas Fazendas Pública:

b) Multas

A aplicação de multas é imperativa para que as Fazendas Públicas, como forma de coibir e disciplinar as infrações cometidas contra seus regulamentos e normas tributárias. Alguns aspectos dessas medidas legais serão abordados, ressaltando-se que cada Fazenda Pública obedece normas próprias, em consonância com a Legislação Tributária Nacional, em especial a citada Lei nº 8.137/90.

Todavia, a punibilidade aplicada (Lei nº 8.137/90 e 4.729/65) é suprimida “quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”, conforme determina o artigo 34, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Cabe ainda ressaltar, que as infrações fiscais, seguidas por apresentação de denúncias espontâneas (DEIFs) impedem a aplicação de multas, obedecendo a determinação do artigo 138, do CTN, desde que estejam acompanhadas do devido recolhimento do tributo confessado, com seus acréscimos legais previstos, segundo Andrade Filho (2007, p. 20).

Entretanto, exceto a ressalva do artigo 34 (Lei 9.249/95), observa-se como obrigatória à imposição da aplicação de multas, sendo às infrações mais graves descritas como exemplo:

- a) multa ao que sonegar, de qualquer modo, o pagamento de tributo, e
- b) multa ao que cometer infrações capazes de elidir o pagamento do tributo, no todo ou em parte, sem que fique provada a existência de dolo.

Também caberá Multa a quem:

- 1) negar-se a exibir livros ou documentos da escrita fiscal, que interessem à Fazenda Pública;
- 2) negar-se a prestar informações ou, por qualquer modo, tentar embaraçar, iludir, dificultar ou impedir a ação dos Fiscais;
- 3) iniciar atividade ou praticar ato sujeito à taxa de licença, antes da respectiva concessão;
- 4) deixar de fazer inscrição, no cadastro da Fazenda Pública, de bens ou atividades sujeitas à Tributação;
- 5) apresentar ficha de inscrição cadastral, livros, documentos ou declarações relativas aos bens e atividades sujeitos à tributação, com omissões ou dados invertidos;
- 6) deixar de remeter à Fazenda Pública, em sendo obrigado a fazê-lo, documento exigido pela Legislação Tributária;
- 7) deixar de comunicar à Fazenda Pública, no prazo legal, qualquer alteração capaz de gerar ou modificar obrigação tributária a que esteja sujeito; e
- 8) deixar de comunicar à Fazenda Pública, no prazo regulamentar, qualquer alteração que importe na extinção da obrigação acessória estabelecida pela Legislação Tributária.

Quanto ao dolo, é ressaltada por Andrade Filho (2007, p. 22) a importância da “análise dos principais elementos da ação ou omissão que forem formados antes, durante e depois do

fato”, logo o mesmo autor cita como relevante no caso de aplicação da norma, o fato e a forma de sua produção.

Nesse contexto, o dolo, salvo prova em contrário poderá ser presumido em qualquer das seguintes circunstâncias:

- 1) contradição evidente entre os livros e documentos da escrita contábil-fiscal e os elementos das declarações e guias apresentadas às Fazendas Públicas, ou exibidas aos fiscais;
- 2) manifesto desacordo entre os preceitos legais e regulamentares no tocante às obrigações tributárias e a sua aplicação por parte do contribuinte ou responsável;
- 3) remessa de informes e comunicações falsas à Fazenda Pública, com respeito aos fatos geradores de obrigações tributárias ou às suas bases de cálculos; e
- 4) omissão de lançamento em livros, fichas, declarações ou guias, de bens ou atividades que constituam fato gerador de obrigação tributária.

Ressalta-se que os casos de reincidência de infrações fiscais, poderão ter como penalização, a aplicação pela Fazenda Pública de multas em dobro. Enquanto as reclamações e os recursos regulares têm efeitos suspensivos na cobrança dos tributos lançados, mas somente o depósito do principal obstará a incidência de multas, juros de mora e atualização monetária, conforme lei.

Observa-se também que as importâncias depositadas pelos contribuintes serão devolvidas quando houver o reconhecimento da improcedência total ou parcial da exigência fiscal, por parte da Fazenda Pública, e os prazos processuais serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o do vencimento. Esses prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal.

c) Denúncia ao Ministério Público – MP

Caberá denúncia formal, contendo os elementos que identifiquem os sujeitos infratores e que comprovem a infração, ao Ministério Público, para instrução do procedimento criminal cabível, conforme Lei Federal nº 8.137/90, sempre que a Fiscalização observar algum crime contra a ordem tributária, que tente suprimir ou reduzir o imposto e qualquer acessório.

Nos itens seguintes serão observadas algumas dessas condutas criminosas:

- 1) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

- 2) fraudar a Fiscalização Tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- 3) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura/duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- 4) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber, falso ou inexato;
- 5) negar ou equivalente relativo à prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;
- 6) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; e
- 7) deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Ainda deverão ser observados pelo fiscal, os impedimentos pela ocorrência de crime previsto nos artigos 329, 330 e 331, do Código Penal Brasileiro. Observe-se o:

- Crime de Resistência, tipificado por oposição à execução de ato legal, mediante violência ou ameaça a funcionário competente para executá-lo ou a quem lhe esteja prestando auxílio;
- Crime de Desobediência, tipificado por desobediência a ordem legal de funcionário público;
- Crime de Desacato, tipificado por desacato a funcionário público no exercício da função ou em razão dela.

Alerta-se, que o fiscal deverá formalizar a ocorrência de qualquer desses crimes ao Ministério Público, identificando os sujeitos infratores, apresentando elementos que comprovem a referida infração.

Quanto aos débitos dos contribuintes, a partir do não cumprimento das obrigações fiscais, esses deverão ser remetidos ao Serviço de Dívida Ativa. O tema dívida ativa será abordado na próxima seção.

2.8 DÍVIDA ATIVA

O crescimento da dívida ativa municipal tem sido o “Calcanhar de Aquiles” de muitos gestores municipais no Brasil. Talvez pela expressiva carga tributária praticada ou pelo empobrecimento dos cidadãos, que acabam por optar em quitar outras responsabilidades, ao invés de pagar tributos; ou pela falta de auditoria nas empresas (um país pouco auditado); ou como se acredita pela carência de diretrizes fiscais, em busca da solução do problema em foco, amparadas pela ação dos controles estratégicos que se preocupem com a avaliação dos riscos e exame do cumprimento eficaz de operações pela Administração Pública.

A dívida ativa é formada pelos tributos, multas e créditos fazendários lançados, mas não cumpridos nos prazos regulares e conforme conceito legal classifica-se em:

a) Dívida Ativa Tributária

A dívida ativa tributária é decorrente do não pagamento de tributos, juros, correções e multas; e

b) Dívida Ativa Não Tributária

De acordo com Araújo e Arruda (2006), a dívida ativa não tributária é decorrente de empréstimos compulsórios, entre outros.

A Lei nº. 4.320/64, art. 39, § 2º, dispõe sobre Dívida Ativa Tributária e Não Tributária:

Art. 39.[...].

§ 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, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados 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. **(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)**

O lançamento ou inscrição em dívida ativa poderá ocorrer no exercício de origem, como acontece com as dívidas relativas ao ISS Variável e em exercício seguinte, como ocorre no caso das dívidas que envolvam o ISS Fixo e o IPTU.

Entretanto, existem algumas exigências legais, que devem ser cumpridas por parte da Fazenda Pública, antes, durante e depois do processo de inscrição dessas dívidas, visando que a sua inscrição legal, não seja contestada por erros prescricionais ou formais.

Observa-se, portanto, que a dívida ativa somente será constituída depois de apurada a sua liquidez e certeza, sendo ainda, inscrita em livro especial numerado, contendo o nome do devedor, o domicílio, a quantia devida, a memória do cálculo relativa à atualização da dívida, origem, a natureza do crédito e a data de sua inscrição.

Outro requisito necessário é a emissão de uma certidão da dívida ativa – CDA, que contém além dos dados relativos ao crédito tributário, o número do livro e da folha na qual foi lavrada à dívida ativa, conforme Kohama (1996). A CDA, portanto, viabiliza o processo de cobrança por via judicial.

Alerta-se sobre a certeza e liquidez da dívida ativa, que “a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”, conforme parágrafo único, do artigo 3º, Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Deste modo, caberá à Fazenda Pública notificar o devedor, alertando-o sobre a possível execução judicial, no caso do não cumprimento da obrigação devida.

Andrade (2002, p. 71) adverte que não deverá ser confundida a dívida ativa, já definida nos parágrafos anteriores, com a dívida passiva (dívida pública), na contabilidade pública. A dívida ativa segundo esse autor, funciona como contas a receber, semelhante à contabilidade privada, entretanto, a dívida passiva representa os “débitos com terceiros ou suas ‘contas a pagar’ se utilizada a terminologia da contabilidade empresarial”.

Em Pelotas, a Lei nº 5.145, de 25 de julho de 2005, disciplina os assuntos relacionados à dívida ativa tributária, e em seus artigos 3º e 4º dispõe:

Art. 3º - Os débitos inscritos em dívida ativa, antes de serem encaminhados à execução judicial, poderão ser objeto de parcelamento administrativo junto à Secretaria Municipal de Receita (SMR).

Parágrafo Único: O parcelamento administrativo previsto nesta Lei poderá ser solicitado pelo contribuinte ou por seu procurador.

Art. 4º - O parcelamento referido no artigo anterior será efetuado nas seguintes condições:

I – Débitos corrigidos de até 15 (quinze) URM's: em até 24 (vinte e quatro) parcelas mensais corrigidas pela variação da URM;

II – Débitos corrigidos superiores a 15 (quinze), até 30 (trinta) URM's: em até 36 (trinta e seis) parcelas mensais corrigidas pela variação da URM;

III – Débitos corrigidos superiores a 30 (trinta), até 50 (cinquenta) URM's: em até 48 (quarenta e oito) parcelas mensais corrigidas pela variação da URM;

IV – Débitos corrigidos superiores a 50 (cinquenta) URM's: em até 60 (sessenta) parcelas mensais corrigidas pela variação da URM.

§ 1º - A homologação do pedido de parcelamento fica condicionada às garantias apresentadas.

§ 2º - O não pagamento das parcelas submeterá o devedor a pagar juros e multa de mora, nos mesmos termos do artigo segundo desta Lei.

Ainda em relação à dívida ativa de Pelotas, no artigo 4º, inciso IV, parágrafo terceiro, dessa Lei consta, que os atrasos superiores a 90 (noventa) dias, implicarão na perda do parcelamento e na possibilidade de imediata remessa dessa dívida, para cobrança judicial.

A próxima seção abordará o controle exercido pela Fazenda Pública, destacando-se a importância do estudo de algumas questões relacionadas com a gestão fiscal e com o cenário fiscal atual.

2.9 CONTROLE EM FAZENDAS PÚBLICAS

O conceito de controle, em administração pública, de acordo com Araújo e Arruda (2006, p. 13), significa “a atribuição de acompanhamento, vigilância, verificação, orientação e correção que um poder, órgão ou agente público exerce sobre a atuação de outro ou sobre sua própria atuação”.

Nesse sentido, a busca por controles competentes em Fazendas Públicas tem motivado estudos diversos, que pretendem, por exemplo, apontar as causas do crescimento de suas dívidas ativas.

No entanto, acredita-se que somente a partir de um controle estratégico eficaz, realizado sobre os agentes endógenos e também, sobre os agentes exógenos, seguido de educação fiscal consistente, os *gaps* fiscais poderão ser desvendados e minimizados.

A próxima subseção pretende abordar algumas das peculiaridades dos controles.

2.9.1 Controle e suas características

A palavra controle, isoladamente, tem significados que estão dispostos por Aurélio (1986 p. 145) como “ato ou poder de controlar; domínio, governo e fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas”.

Todavia, quando se trata do controle em relação a tributos, esse termo pode ser conceituado com variados contornos, contudo neste estudo, defende-se sua performance ligada à gestão dos impostos, ou seja, amplia-se sua atuação, à busca da eficiência e da eficácia almejada pela Fazenda Pública.

Observa-se que, de acordo com a afirmação de Chiavenatto (1994, p. 216), “eficiência está ligada à atividade [...]”, enquanto “eficácia está ligada não à atividade, mas aos resultados alcançados”, entretanto, entende-se, aquela como facilitadora desta.

Consta em Lunkes (2007, p. 15) que “as atividades de controle envolvem o monitoramento e avaliação de pessoas e outros recursos usados nas operações para assegurar que os objetivos sejam atingidos”. Esse autor entende que o propósito do controle concentra-se na certificação das metas traçadas, o que inclui a motivação dos colaboradores por meio de incentivos e recompensas.

Em Mosimann e Fisch (1999, p. 71), “o cumprimento da missão e a continuidade de uma empresa dependem de seu processo decisório”. Afirmam ainda, que “a eficácia de um gestor está fortemente ligada ao impacto causado pelo relacionamento com seus subordinados, isto é, ao processo de controle exercido”.

Nesse contexto, para a realização de um controle eficaz, os gestores da PMP deverão manter um bom relacionamento profissional com seus subordinados, além do conhecimento necessário sobre todos os procedimentos fiscais de suas secretarias.

A próxima subseção explicará o controle endógeno, realizado em uma Fazenda Pública.

2.9.2 Controle endógeno

No contexto municipal em estudo, o controle dos tributos realizado sobre os agentes endógenos ou internos (servidores da SMR), que compõem a Fazenda Pública, geralmente é delegado ao comando do diretor do Departamento de Tributos, que tem a responsabilidade pela coordenação e gestão dos mesmos, conectado aos seus chefes de Serviços Fiscais e alguns membros de suas equipes fiscais.

Entretanto, Grönroos (1993, p. 292) ressalta que “o planejamento e a tomada de decisão conjuntos com os empregados envolvidos é uma forma de obter comprometimento

antecipadamente às ações futuras que venham a emergir do processo de planejamento”, ou seja, a eficiência das operações realizadas pelas equipes fiscais é o diferencial que contribuirá com a eficácia do planejamento fiscal.

Os diretores contumazes, além de traçarem metas ou diretrizes estratégicas à fiscalização dos tributos, controlam as atividades e analisam os relatórios fiscais, verificando que sejam executadas todas as suas determinações e assim, incrementam a arrecadação dos seus tributos, atingindo assim a eficácia pretendida.

Para Araújo e Arruda (2006, p. 2) “a administração pública, em sentido material, é o conjunto coordenado de funções que visam à boa gestão da *res pública* (ou seja, da coisa pública), de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados”.

Por isso, apesar do auxílio de seus chefes de Serviços e equipe fiscal, este gestor deve desenvolver metodologia própria sobre as atividades fiscais, que tem por base um denso conhecimento e a constante atualização sobre a legislação fiscal, além de uma visão técnica sobre a estrutura da Fazenda Pública e seus sistemas de informações para realizar adequadamente suas tomadas de decisão.

Os Sistemas de Informações – SI são conceituados “como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade” (MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 54).

Para Catelli (1999) , os sistemas de informações se integram, apoiando todas as fases de realização dos processos de gestão, conforme apresentação do Quadro 1.

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento Estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento Operacional Pré-Planejamento Planejamento de longo, médio e curto prazos	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário) Sistema de orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistema de Padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados

Quadro 1– Processo de gestão e sistemas de informações

Fonte: Catelli (1999, p. 379)

Salienta-se que os sistemas de informações fornecem os subsídios necessários para a realização dos planos de gestão e tomadas de decisões. As variáveis ambientais (SI), delineadas no Quadro 1, por exemplo, devem apresentar cada tributo, com suas características e normas específicas, para que o planejamento estratégico, contido em um processo de gestão, seja positivo à organização.

Afirma Rezende (2007, p. 510), que “os sistemas de informação estratégicos contemplam o processamento de grupos de dados das operações operacionais e transações gerenciais, transformando-os em informações estratégicas” [...] “visam auxiliar o processo de tomada de decisão da alta administração, tal como, prefeitos, secretários, presidentes, diretores, assessores etc”, complementa o autor.

Entende-se que os sistemas de informação necessitam de uma organização adequada, às prioridades das Fazendas Municipais, uma vez que os gestores fiscais e seus auxiliares buscarão nesta ferramenta o suporte para suas tomadas de decisões.

Observa-se, por vezes, que alguns relatórios são obsoletos e não estão perfeitamente adequados às realidades e necessidades dos gestores e suas equipes e acabam por embarçar as análises fiscais, portanto, infere-se que esses SI poderiam receber tratamento eminente para aproximar-se do ideal.

A apresentação da Figura 1, de Laudon e Laudon (1999), caracteriza cada núcleo componente do SI e ressalta a presença do ambiente externo.

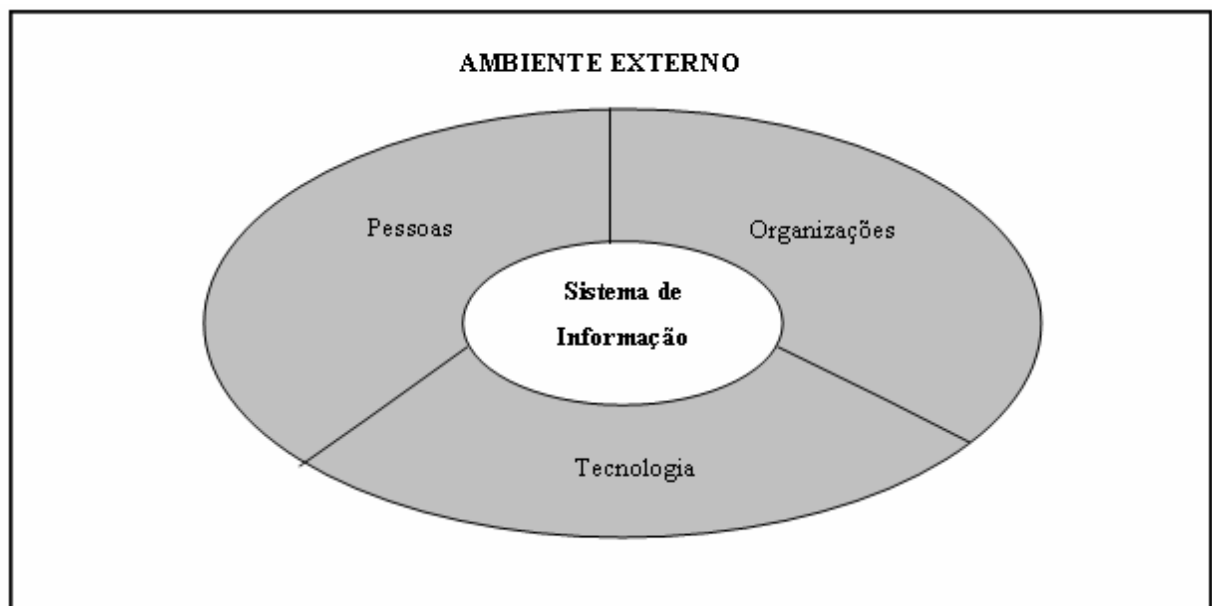


Figura 1 – Componentes de SI
Fonte: Laudon e Laudon (1999)

Em relação ao controle de impostos, alguns desses subsídios (SI) podem ser localizados nos núcleos dos Balanços Patrimoniais, Orçamentos, Relatórios dos Serviços de Tributos, Relatórios Financeiros, Mapas de Arrecadação, Mapas da Dívida Ativa, entre outros; e também nos vários ambientes da Fazenda Pública e encontram-se amparados, especialmente pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 e Lei nº 4.320/64.

Faz-se necessária uma advertência neste âmbito, uma vez que cada estrutura fazendária possui sistemas de informações específicos para sua realidade, sendo que algumas podem ser mais organizadas, complexas ou sistêmicas do que outras.

Também em relação aos agentes endógenos, algumas Fazendas Públicas poderão dispor de equipes com maior qualificação do que outras, o que também dependerá do esforço dos gestores em oferecer aqueles, oportunidades de aprimoramento.

A próxima subseção abordará o escopo deste estudo, alavancas de gestão, com a apresentação da fotoimagem da gestão estratégica seguida de suas características intrínsecas.

2.9.3 Fotoimagem da gestão estratégica fiscal

Este estudo sobre a arrecadação de tributos municipais, fundamenta-se nas quatro alavancas básicas apresentadas por Simons (1995) e para tanto, corrobora-se a Beuren (2000, p. 80) que alerta: “a estratégia empresarial constitui-se não apenas em um problema de sua definição, mas também, de sua execução”.

Portanto, é mister, a realização de um estudo aprofundado e reflexivo sobre a estrutura da Fazenda Pública e de suas atividades, nas quais a gestão estratégica fiscal será dirigida à busca da eficácia tributária.

Nesse sentido, destaca-se a Figura 2, fotoimagem de apoio às primeiras reflexões sobre as alavancas de gestão, que poderão ser implementadas em organizações inclusive em Fazendas Públicas.

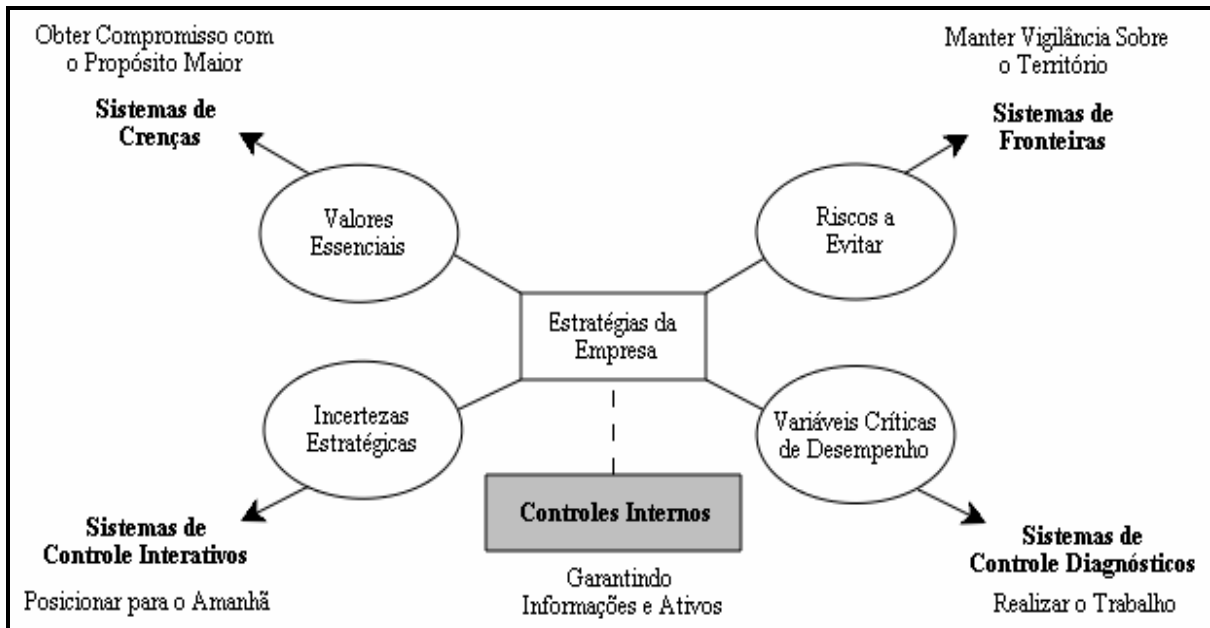


Figura 2 – As alavancas de controle

Fonte: Simons (1995)

Observa-se que para Simons (1995, p. 7), as 04 (quatro) alavancas básicas apresentadas na Figura 2 são:

- 1) os valores de núcleo (centrais/essenciais);
- 2) os riscos a serem evitados;
- 3) as incertezas estratégicas; e
- 4) as variáveis de desempenho críticas.

Esse autor ressalta a estrutura estratégica de controle, que sustenta essas alavancas, esboçando a mencionada estrutura por meio de 4 (quatro) sistemas, que alinhados, trabalham simultaneamente, mesmo que para diferentes fins, buscando “o equilíbrio das necessidades de inovação e os diferentes interesses das organizações”.

Evidencia-se a explicação de Lunkes (2007, p. 167-168), sobre esses 4 (quatro) sistemas pontuais deste estudo:

1. *Sistemas de Crenças* são usados para realçar os valores do núcleo relacionados à estratégia de negócio e inspirar a busca de novas oportunidades realçando os valores centrais da organização.
2. *Sistemas de Fronteiras* reduzem os riscos ajustando o limite dos comportamentos estratégicos indesejáveis.
3. *Sistemas de Controle Diagnósticos* os fatores críticos do sucesso são comunicados e monitorados.
4. *Sistemas de Controle Interativo* são usados para discutir incertezas estratégicas e aprender com os resultados atingidos em um ambiente de constante mudança.

Com base nesses 04 (quatro) sistemas apresentados, percebe-se em relação à operacionalidade fiscal da SMR, que:

- 1º) *Sistemas de Crenças* – a experiência e percepção profissional da equipe fiscal poderá refletir no seu comprometimento com os propósitos da Fazenda Pública, diante das atividades traçadas pelos gestores. Infere-se que juntamente com essas, a atribuição de maiores responsabilidades, melhorias nos treinamentos e remunerações mais adequadas às equipes fiscais, poderão repercutir positivamente sobre o crescimento produtivo das mesmas. É a busca pela eficiência das atividades fiscais e, conseqüentemente, pela eficácia desses resultados. Como exemplo cita-se a realização de reuniões, como forma de debater entre as equipes fiscais e seus gestores, antes e após, suas tomadas de decisão;
- 2º) *Sistemas de Fronteiras* – o controle rigoroso exercido pelos gestores sob as atividades fiscais poderá minimizar os riscos de quebra de algumas estratégias, que por vezes, são elaboradas para uma realização sequencial. É a busca da manutenção de estratégias elaboradas, uma vez que a quebra de um item estratégico poderá enfraquecer os demais, podendo inclusive embaraçar juridicamente a Fazenda Pública. Como exemplo deste tipo de ação fiscal, cita-se a alternância de fiscais em diligência a empresas, ou seja, quando um agente tributário realizar auditoria fiscal em determinada empresa por um determinado período, não deverá realizar novo exame, em período sequencial, sendo o encargo direcionado a outro integrante desta mesma equipe;
- 3º) *Sistemas de Controle Diagnósticos* – a análise estratégica servirá como um monitoramento, que poderá exigir uma readequação ou exclusão de alguma(s) diretriz(es) estratégica(s), que venham a conflitar com as demais, ou que não estejam adequadas à implementação pretendida. É a busca pela preservação do sucesso das demais diretrizes. Como exemplo, cita-se a possibilidade de não remeter para ajuizamento fiscal, as dívidas inferiores a 30 (trinta) URM, portanto, a verificação do custo *versus* o benefício dessa ação fiscal para a Fazenda Pública;
- 4º) *Sistemas de Controle Interativo* – a comparação e mensuração das diretrizes estratégicas (financeiras ou não financeiras) são realizadas para medir o sucesso ou insucesso estratégico que foi traçado e operacionalizado. É a busca do controle geral sobre as estratégias fiscais traçadas em ambientes de constantes mudanças, como é o cenário tributário. Como exemplos fiscais, citam-se, a fiscalização de

Leasing e o plantão fiscal, a partir dos quais poderá ocorrer um incremento aos cofres da SMR e uma melhoria na qualidade do atendimento fiscal, respectivamente.

Um grande diferencial que se observa com a utilização das 04 (quatro) alavancas de Robert Simons, 1995 é a possibilidade do trabalho aliado à inovação de projetos e ações, medindo-se essas estratégias e seus resultados, além do monitoramento quantitativo, chegando-se à medida do comprometimento e comportamento dos atores envolvidos.

Por isso ressalta-se, neste estudo, a responsabilidade de buscar a sinergia dessas alavancas (Simons), com o tema da arrecadação fiscal municipal, e as peculiaridades de sua cultura organizacional, evidenciando-se os procedimentos realizados e os resultados empíricos alcançados.

Ainda sobre o contexto abordado, em um estudo de Estrada e Almeida (2007, p. 158-159) destaca-se, a etapa da “visão, elemento que orienta sobre a essência a ser preservada e sobre o futuro para o qual o progresso deva ser direcionado” e da cultura organizacional, “decisiva na elaboração e implementação de projetos de planejamento nas organizações”.

Corroborar-se, portanto, que os colaboradores endógenos das Fazendas Públicas (secretário, diretores, gestores, chefes, fiscais e agentes fiscais), em relação à visão de futuro e à cultura organizacional, deverão convergir ao mesmo objetivo: atingir a eficiência, cumprindo fielmente as diretrizes traçadas e então, atingirão a eficácia, incrementando a arrecadação dos seus tributos.

Diante da importância do tema desta subseção, apresenta-se o Quadro 2, formado por um comparativo entre os conceitos de economia, eficiência e eficácia desenvolvido pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI e a Organização das Nações Unidas – ONU.

Esclarece-se que a INTOSAI é um organismo internacional que tem por objetivo a fomentação de intercâmbios de idéias e experiências entre entidades fiscalizadoras superiores, relacionadas ao controle das finanças públicas.

INTOSAI	ONU
Economia: consiste em reduzir, ao mínimo, o custo dos recursos empregados em uma atividade, sem descuidar da devida qualidade.	Economia: administração prática e sistemática dos assuntos de uma entidade, empresa ou projeto público, com o mínimo de custos operacionais, com o objetivo de cumprir as funções e as responsabilidades estabelecidas por lei e regulamentos ou recomendadas especificamente.
Eficiência: relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados, e os recursos utilizados para produzi-los.	Eficiência: realização das metas de produção planejadas e de outros objetivos específicos programados de maneira sistemática, que contribui para reduzir os custos operacionais, sem prejuízo do nível da qualidade ou da oportunidade dos serviços prestados pela entidade, empresa ou projetos públicos.
Eficácia: grau com que os objetivos são alcançados e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade.	Eficácia: adoção de um recurso de ação que garanta o alcance dos planos, objetivos ou metas (benefícios) determinados previamente e claramente definidos, para entidades, empresas ou projetos públicos a custos mais razoáveis (economia), de maneira factível num prazo estabelecido ou conveniado (eficiência).

Quadro 2 – Comparativo conceitual – INTOSAI e ONU

Fonte: Adaptado de Araújo e Arruda (2006, p. 17)

Verifica-se nesse comparativo conceitual do Quadro 2, que os três momentos: eficiência, economia e eficácia estão inter-ligados, restando à ética funcional a direção mais adequada, conforme Araújo e Arruda (2006, p. 17).

Estes autores, ainda abordam o tema controle, evocando o sentido da eficiência do desenvolvimento das atividades, da economia e racionalidade, sem a perda da qualidade e por fim, o alcance da eficácia dos resultados.

Alerta-se, entretanto, que os gestores em geral, inclusive os gestores fiscais estarão sujeitos a riscos inerentes as suas tomadas de decisões, tema que será aprofundado no próximo comentário.

➤ *Avaliação de Riscos na Gestão Fiscal*

O gestor deverá medir possíveis riscos e gerenciá-los, em todas as etapas da estruturação dos seus planos de metas, que serão propostos à operacionalização. É elementar que o gestor não possui uma “bola de cristal” onde possa enxergar o futuro, porém é sua responsabilidade estimar e evitar acontecimentos, que poderão levar ao insucesso das ações fiscais.

Salienta-se que os planejamentos estratégicos, normalmente pretendem abranger períodos de longos prazos e ambicionam, portanto, planejamentos macros que serão traçados em direcionamento a todos os serviços fiscais, que compõem a estrutura da Fazenda Pública.

Todavia, os planejamentos macros deverão cercar-se de prudência, uma vez que, quanto maior a abrangência do plano, também maior deverá ser a avaliação dos riscos nessas operações.

Assim, esses planejamentos estratégicos em função de sua extensão e, portanto, mais sensíveis a riscos, deverão ser levados ao Secretário da Fazenda para sua análise e autorização final.

Se amparados pela aceitação desse Secretário, as estratégias traçadas serão trabalhadas na fase seguinte à operacionalização fiscal. Nesse contexto, Lunkes (2007, p. 156) observa que os riscos internos podem ser minimizados “com a cooperação da alta administração e os colaboradores envolvidos”.

Quanto aos riscos externos, aqueles provocados por agentes exógenos (contribuintes e sociedade em geral), que poderão obstar a operacionalização de novas estratégias, como a implantação de novos programas de arrecadação fiscal, entende-se que também poderão ser minimizados, por meio de controles específicos que inspirem segurança aos responsáveis pela contabilidade fiscal das organizações em geral.

A seguir, haverá a explicação sobre controle exógeno e suas especificações.

2.9.4 Controle exógeno

Com a abordagem do tema controle exógeno, neste estudo pretende-se focar apenas, o controle realizado pela PMP sobre o sujeito passivo (agente exógeno) e não será abarcado aquele controle externo, realizado pelo Tribunal de Contas do Estado, ao qual todas as Fazendas Públicas Municipais estão sujeitas.

A importância de algumas formas de controle localiza-se na coordenação realizada pelos gestores fiscais, sobre quais tributos e agentes exógenos ou externos (contribuintes ou responsáveis legais) serão aplicadas as estratégias traçadas, e assim com essa direção de trabalho, poderão contribuir com o sucesso dessas alavancas de gestão na arrecadação tributária em Pelotas.

Ressalta-se, portanto, que no controle exógeno, a SMR busca a identificação de *gaps* fiscais, que acabam por embarçar e retardar o crescimento de sua arrecadação tributária, por

isso, na próxima subseção, será apresentada uma forma de controle, realizada com o auxílio da análise qualitativa da incidência tributária, de uma atividade de prestação de serviços.

2.9.4.1 Regra Matriz de Incidência Tributária do ISSQN

No estudo dos aspectos tributários é importante que a observação dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, que conduzirão à clarificação de alguns impasses que poderão ocorrer ao cominar-se, o controle da tributação devida sobre a análise e identificação de atividades de prestação de serviços.

Diante da polêmica sobre a atividade de *Leasing*, por exemplo, os critérios da RMIT foram ajustados a esses serviços prestados por 20 (vinte) arrendadoras instaladas em Pelotas, em um estudo realizado no ano de 2008, que objetivou possibilitar uma análise qualitativa e adequada da realidade local desses fatos fiscais.

Naquela oportunidade buscou-se a proposta de Brasil Jr. (2005, p. 42), que aconselha a realização da análise de tributos, com a adoção dos seguintes critérios:

- a) Critério Material: a prestação de serviços constantes da Lista de Serviços;
- b) Critério Espacial: o Município (é imposto municipal), mas se discute se o local para fins de pagamento é aquele em que o serviço fora prestado ou aquele em que se encontra localizada a sede da empresa;
- c) Critério Temporal: é o momento em que encerra a prestação do serviço sujeito ao ISSQN;
- d) Critério Pessoal: sujeito ativo (o Município), sujeito passivo (o prestador de serviço, constante na lista de serviços); e
- e) Critério Quantitativo: base de cálculo (o preço do serviço – regra geral), alíquota (varia conforme cada Município).

A análise qualitativa fiscal sobre as atividades de prestação de serviços terá um resultado mais eficaz, se realizada sobre todos os cinco critérios elencados, mesmo que algumas atividades contemplem apenas um item controverso.

Orienta-se, entretanto, que os critérios da RMIT também poderão ser utilizados em análises de outras atividades de prestação de serviços, contribuindo igualmente para a maximização da segurança sobre o resultado interpretado.

O estudo da atividade de *Leasing* citado foi um referencial empírico de análise fiscal local, no qual se pretendeu contribuir com o controle dos *gaps* sobre a arrecadação do ISSQN dessa atividade, e que será abordado neste trabalho.

Na subseção seguinte será abordado o tema de controle financeiro/fiscal e seus *gaps* na arrecadação municipal.

2.9.4.2 Controle Fiscal dos Gaps na Arrecadação Tributária

Para Slomski (2001, p. 21), receita pública ou receita orçamentária “é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos em favor da entidade pública”.

Na definição da Associação Brasileira de Orçamento Público – ABOP (1992, p. 42), receita pública são “os recursos auferidos na gestão que serão computados na apuração do resultado financeiro e econômico do exercício e desdobrados nas categorias econômicas correntes e de capital”.

Neste sentido, o Decreto-Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982, que alterou o artigo 11 da Lei nº 4.320/64, determinou que a receita pública classificar-se-á em receita orçamentária e extra-orçamentária. A receita orçamentária agregará as receitas tributárias e as receitas de capital, sendo especificamente de interesse deste estudo, a receita tributária, uma vez que essa será composta pelas receitas correntes, que por sua vez, compreendem as receitas arrecadadas, por meio do recolhimento de tributos.

Dentre alguns desses recolhimentos aos municípios, constam as receitas provenientes da arrecadação dos impostos de competência exclusiva (receita derivada) IPTU, ISSQN e ITBI, conforme artigo 156 (CF/1988) que são publicadas conforme determinação da LRF, por meio dos mapas de receitas arrecadadas e previstas mensalmente.

A arrecadação de tributos que é o terceiro estágio da receita pública e ocorre a partir do pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo, por meio da guia de arrecadação, aos agentes arrecadadores (bancos e agências lotéricas), que posteriormente farão a transferência (estágio do recolhimento) desses recursos às Fazendas Públicas respectivas.

Esclarece-se, que poderá ocorrer o pagamento do tributo, diretamente na sede da Fazenda Pública, nesse caso acontecerá o recolhimento que é o quarto estágio da receita pública e confunde-se com a arrecadação, entretanto, naquele estágio é registrada a baixa do tributo e a sua incorporação ao disponível da Fazenda Municipal, conforme Andrade (2002, p. 68).

Também são aceitos pagamentos, por meio de depósitos ou transferências bancárias, em conta única da PMP, sendo a confirmação desses pagamentos repassada via fax à Unidade de Registros Fazendários, para conciliação posterior. A arrecadação desses tributos, portanto, apresenta-se como fonte fundamental de recursos aos cofres da Fazenda Pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, em seu Capítulo III, que trata da receita pública em sua seção I – da previsão e da arrecadação determina em seu artigo 11:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Quanto à arrecadação efetiva de todos os tributos municipais, ordenamento contido no artigo em pauta, não é uma missão simples de ser cumprida, pois o dia-a-dia das Fazendas Públicas é envolto em pequenas e grandes batalhas travadas pelos gestores e suas equipes fiscais, na busca desses resultados positivos aos seus cofres fazendários.

Nesse contexto, pode-se citar o trabalho realizado pelas Fazendas Públicas, por meio de seus Serviços de Dívida Ativa, que se concentram na recuperação de tributos devidos e não pagos, inclusive com a implementação de programas de renegociação de dívidas, como ocorreu em Pelotas no ano de 2005.

Entretanto, infere-se que as causas de não-ingressos de tributos, os *gaps* na receita pública, em alguns momentos poderão ser “*gaps* no controle”. Esses *gaps* podem ter origem interna, e/ou externa.

Alguns exemplos dessas ocorrências passíveis de controle em uma Fazenda Pública:

- a) falha de Fiscalização (baixa atuação fiscal ou erro estratégico por segmento fiscal);
- b) não conformidades fiscais (negligências e/ou crimes contra a fazenda pública);
- c) falhas de registros na contabilização (erro ou negligência nos registros); e
- d) negligência cometida pelo sujeito passivo ou responsável legal (descumprimento das obrigações principais e/ou acessórias).

Ressalta-se, entretanto, que a ocorrência de *gap* fiscal, marcado por alguma ilicitude (praticada com dolo ou fraude), quando noticiado pela imprensa, causa um grande desapontamento à sociedade e o que resta é a descrença da população, por fatos muitas vezes isolados, mas que afetam a imagem ética de todo o funcionalismo público.

Acredita-se, entretanto, que essas ocorrências poderiam ser dificultadas ou até mesmo cerceadas pelas Fazendas Públicas, por meio de controles financeiros fiscais imponentes e eficazes, como previsto na LRF que exige inclusive, a realização de estimativas de combate aos possíveis *gaps* (evasão e sonegação). Observam-se os artigos 8º e 13º da LRF:

Art.8º. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

[...]

Art. 13. No prazo previsto no art. 8o, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, **das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.** (grifo nosso)

Tais estimativas devem ser seguidas por medidas de transparência à sociedade, exigidas pela mesma LC nº 101/2000 – LRF, como a apresentação pelas Fazendas Públicas de seus demonstrativos de controles de metas de arrecadação, que devem ser publicados respeitando o Capítulo IX – Da Transparência, Controle e Fiscalização, Seção I – A Transparência da Gestão Fiscal, conforme artigo 48 dessa LRF:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Apesar das exigências de transparência da LRF, Nascimento (2004, p. 80), alerta para a relevância da realização de avaliação dos controles internos implementados pelas instituições públicas, sobre os resultantes da execução orçamentária, ou independentes dessa.

Após a explanação contida nos parágrafos anteriores deste estudo, a importância das alavancas de gestão na arrecadação fiscal será explanada, a partir da próxima seção que abordará os estudos do comportamento de contribuintes, seguida de suas subseções que apresentarão algumas alavancas fiscais, que poderão contribuir com o incremento da arrecadação tributária do ISSQN: a educação fiscal, as mudanças de aprendizagens, o Simples Nacional, os programas eletrônicos fiscais, o REFIS e o *Leasing*.

2.10 IMPORTÂNCIA DAS ALAVANCAS DE GESTÃO FISCAL

Para o sucesso do incremento de uma receita pública entende-se como fundamental o estudo e a identificação das causas dos seus *gaps*, como forma de tentar coibi-los ou ameniza-los, e desta forma, tentar a implementação de alavancas de gestão fiscal, que acomodem essa situação a um resultado eficaz.

Algumas dessas causas podem ser pontuais, mas de difícil conscientização, observa-se na abordagem de Alm (1998 *apud* SIQUEIRA; RAMOS, 2006, p. 401) que, “[...] em muitos casos os indivíduos irão contribuir para o bem público; ou seja, eles pagarão seus tributos. [...] a decisão do indivíduo em contribuir – ou não evadir – dependerá de sua percepção quanto à contribuição dos outros, agora e no futuro”.

Tal decisão entende-se muitas vezes é incentivada também, pelas medidas de atuação da gestão fiscal e da imagem que a Fazenda Pública reflete, “os indivíduos podem responder positivamente a incentivos dados a quem é auditado e se mostrar honesto” (FALKINGER; WALTHER, 1991 *apud* SIQUEIRA; RAMOS, 2006, p. 401).

Entretanto, para Fregonesi e Slomski (2006, p. 4), “a receita pública não reflete o valor que o consumidor estaria disposto a pagar pelo bem ou serviço oferecido”, dessa forma, a Fazenda Pública não estaria desenvolvendo bem o seu papel de *marketing* público.

Nesse contexto, sendo as causas o descontentamento do contribuinte, cabe à Fazenda Pública diagnosticar sua própria organização pública e seu ambiente de atuação, e dessa forma, detectar e aparar suas inconsistências.

Desse modo, diante da complexidade sobre a arrecadação de tributos, indicadores são ferramentas úteis para auxiliar a medir o que se deseja gerenciar. Resumidamente “um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave”, afirmam Gomes e Salas (1997, p. 77).

Portanto, ressaltam-se como pontuais os indicadores empíricos da Fazenda Pública, utilizados neste estudo e a partir desse e do panorama geral da SMR/PMP, ratifica-se a importância das alavancas de gestão fiscal, que se pretende apresentar.

Contudo, não se pode ignorar que o estado comportamental dos sujeitos formadores dessa conjuntura (inclusos agentes endógenos e exógenos), que deveriam ser esclarecidos da real importância do cumprimento regular de obrigações fiscais, o que poderia ocorrer a partir

da implementação de programas fiscais educacionais. Observa-se esse tema na próxima subseção.

2.10.1 Educação fiscal

Em um denso estudo realizado sobre a educação fiscal no Brasil, Grzybovski e Hahn (2006) objetivaram sensibilizar a sociedade sobre a importância do cumprimento dos deveres tributários, ressaltando o direito desses contribuintes, sobre o acompanhamento das ações praticadas com tais recursos, abarcando assim, o valor socioeconômico desses tributos.

“Tanto o governo quanto os canais de comunicação popular fornecem explicações mínimas sobre a tributação e as suas implicações na vida das empresas e das pessoas” (GRZYBOVSKI; HAHN, 2006, p. 848). Essas autoras citam ainda, que alguns “programas planejados para se tornarem meio eficiente de educação sobre a questão fiscal foram lançados de forma esparsa e, via de regra, abandonados antes de atingirem seus objetivos”.

Infere-se que tais programas educativos fiscais são de alcance direto à população, entretanto, seus resultados geralmente são observados e medidos, a médio e longo prazo, fator que contribui para que esses sejam enfraquecidos com o tempo ou até abandonados pelas Fazendas Públicas.

Verifica-se no Quadro 3, uma síntese de alguns importantes programas aplicados por Fazendas Públicas Nacionais, contendo a composição de suas pretensões, elencando seus períodos históricos, diante dessa problemática fiscal, da educação fiscal brasileira.

CAMPANHA	OBJETIVOS	PERÍODO
Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF	Alteração do nome de Grupo de Trabalho, devido à abrangência de questões: de alocação dos recursos públicos e de sua gestão, além das questões tributárias.	Jul./1999
Paguei Quero Nota Rio Grande do Sul – RS	Incentivar os consumidores a exigir nota fiscal de comércio/serviço.	1998
Grupo de Trabalho Educação Tributária Aprovado pelo Confaz e formado por representantes do Ministério da Fazenda – MF e do Distrito Federal – DF	Promover e coordenar um programa nacional permanente de educação tributária e acompanhar atividades desse programa nos estados.	1997
Seminários Promovidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz	Federalismo fiscal e sobre administração tributária, respectivamente, introdução ao programa Consciência Tributária.	1995/1996
Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os estados brasileiros (recursos financeiros de empréstimos do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID)	Melhorias na eficiência administrativa, a realização e a transparência na gestão dos recursos públicos estaduais, originou: Projetos de Modernização Fiscal.	1996
Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os estados e o Distrito Federal	Elaboração e a implementação de programa nacional permanente de conscientização tributária para ser desenvolvido nas unidades da Federação.	Set/1996
Trabalhos de Educação Tributária Estabelecimentos de ensino	Implementar trabalhos de educação tributária em alguns estados brasileiros.	De 1980 ao início de 1990
Programa Contribuinte do Futuro Secretaria da Receita Federal – SRF juntamente aos estabelecimentos, distribuiu livros e cartilhas a alunos e professores	Ampliação da consciência sobre a função social do tributo para melhorar a disposição de contribuir para as finanças do estado, ficando caracterizada a meta de aumentar a arrecadação fiscal.	1977
Operação Brasil do Futuro Publicação do livro: Dona Formiga, Mestre Tatu e o imposto de renda, de Cecília Lopes da Rocha Bastos	Levar as crianças, os elementos básicos para a formação de uma consciência substitutiva do estado de guerra entre o fisco e a sociedade, atacando os vícios culturais e promovendo a aceitação popular de três ideias tributárias.	1970
Operação Bandeirante	Ensinar “a não pagar multas”.	1969

Quadro 3 – Programas de educação fiscal
Fonte: Adaptado de Grzybovski e Hahn (2006)

Em 2003, o Decreto nº 42.791, de 30 de dezembro de 2003 do estado do Rio Grande do Sul – RS instituiu a campanha de educação fiscal: Programa Solidariedade, vigente atualmente, com última alteração pelo Decreto nº 45.430, de 31 de dezembro de 2007.

Esse programa objetiva a conscientização dos contribuintes, em colaborar com o estado incrementando sua arrecadação fiscal, com base no incentivo à exigência da emissão de notas fiscais e assim, trabalhar o exercício da cidadania, apoiando as entidades da área da saúde, da educação e da assistência social gaúcha.

Talvez, a educação fiscal não seja tão difundida no Brasil, quanto deveria ser e, por vezes, a própria Fazenda Pública, no anseio de atingir as metas estipuladas nos seus programas orçamentários e cumprir as determinações legais, acaba por não privilegiar a conscientização da sociedade sobre a importância do regular cumprimento das obrigações principais e/ou acessórias.

A sociedade poderia ser mais esclarecida, por exemplo, sobre a participação da Fazenda Pública, a partir da arrecadação dos seus impostos e das transferências constitucionais imperiosas, especialmente em relação à Saúde e à Educação.

Observa-se, por exemplo, em relação à Saúde, conforme determinação do artigo 77, inciso III da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, que altera os artigos nº 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da CF/88 e ainda, acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde:

Art. 77. [...].

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea *b* e § 3º." (AC).

Quanto à participação dos municípios relativos ao desenvolvimento da Educação, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 212 prevê:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Comumentemente, a educação fiscal também poderia ser implementada no ambiente interno das Fazendas Públicas, pois dessa forma seus agentes endógenos estariam mais preparados para as mudanças de aprendizagens, o que em tributação é uma constante, acompanhada por vezes, das mudanças de ciclos governamentais.

Diante desse comentário, a próxima subseção abordará o tema esquecimento por ciclo organizacional (mudança de aprendizagem), notando-se a experiência implementada no ano de 2005, por ocasião da renovação de gestores governamentais na SMR.

2.10.2 Esquecimento por ciclo organizacional

A cada quatro anos, no Brasil, acontecem as eleições para Prefeitos dos municípios e conseqüentemente ocorre então, a investidura de novos governantes municipais, com exceção àquelas cidades que reelegem seus prefeitos, para continuarem sua atuação.

Para o Funcionalismo Público Municipal que, nos casos de novos governantes terá também um novo padrão, muitas são as expectativas, devido ao fato de que na maioria das vezes, esse nomeará novas chefias, o que provavelmente refletirá na aprendizagem organizacional já estocada: convergindo ao esquecimento de alguma aprendizagem e/ou aprendizagem nova.

Essa mudança de ciclo causa em alguns indivíduos da organização, intranquilidade emocional, seja pela ansiedade ou até, pela insegurança diante do “novo”. Em Fineman (1997 *apud* FINEMAN, 2005, p. 560), é ressaltado que *“feeling and emotion are essential ingredients of what is learned and how it is learned”*.

Salienta-se que quando ocorrem mudanças na memória organizacional, alguns aspectos positivos e negativos do esquecimento: o “aprender a desaprender”, diante da mudança no ciclo governamental, podem ser discutidos e revistos pelos gestores.

Em relação à experiência da SMR, que ocorreu no Serviço de Fiscalização do ISSQN, em 2005, apresenta-se algumas atividades que foram implementadas, explanando-se os aspectos observados, quanto ao comportamento da equipe fiscal do ISSQN, especialmente à:

- 1) mudança nos procedimentos do plantão fiscal;
- 2) inclusão de relatórios de fiscalização;
- 3) rotatividade de fiscalização;
- 4) atribuição de responsabilidade por atividades;
- 5) fiscalização da substituição tributária; e
- 6) encampação de ajuizamento (execução) fiscal pelo ISSQN.

Observa-se o Quadro 4, a partir do qual se inspira ao estudo do esquecimento organizacional da Fazenda Pública, quando da mudança cíclica de gestão governamental.

	New Knowledge	Established Knowledge
Accidental	Failure to consolidate DISSIPATION	Failure to maintain DEGRATION
Purposeful	Abandoned innovations SUSPENSION	Managed Unlearning PURGING

Quadro 4 – Modes of organizational forgetting

Fonte: Adaptada de Holan e Philips (2004)

Em seu estudo, Holan e Philips (2004) apresentaram os modos de esquecimento organizacional, classificando-os em duas perspectivas, acidental ou proposital e ainda, elucidam como o novo conhecimento se dissipa, acidentalmente ou é suspenso, propositalmente. Enquanto o conhecimento estabelecido, se degrada acidentalmente, ou é eliminado propositalmente.

Utilizando-se desse raciocínio será possível ponderar, se uma equipe de funcionários, realmente estocou aprendizados ou se realizou apenas uma aprendizagem forçada, pela mudança cíclica de gestão governamental.

Quando a aprendizagem individual e de grupo, essas se tornam institucionalizadas: a aprendizagem organizacional ocorre e o conhecimento se insere em repositórios não humanos, como rotinas, sistemas, estruturas, cultura e estratégia, conforme Dusya e Crossan (2005).

Nesse contexto, a afirmativa de Kim (1993), é que a cognição provém do compartilhamento com os modelos mentais, sendo esse entendimento fortalecido por Steil (2008), que acredita que todo o comportamento motivado começa pela aprendizagem, sendo aquele, a própria aprendizagem.

Holan e Philips (2004, p. 6) definem “*learning as an addition to an organization’s stock of knowledge growing out of experience; organizations learn as their knowledge base develops [...]*”. Esses autores também definem o esquecimento organizacional, “*as the loss, voluntary or otherwise, of organizational knowledge [...]*”.

Para Walsh e Ungson (1991, p. 63), a memória organizacional “é uma técnica que possa ser usada para a retenção, a aquisição, e a recuperação da informação em uma organização” (tradução nossa), sendo que essa estrutura é classificada por esses autores, dentro de seis escaninhos de armazenamento da informação:

- 1) indivíduos;
- 2) cultura (histórias, modelos mentais);
- 3) transformações (vários processos e procedimentos);
- 4) estruturas (papéis dentro da organização);
- 5) ecologia (situação física da Organização); e
- 6) arquivos externos (documentação da informação).

Infere-se que esses seis itens foram considerados sobre o esquecimento organizacional no estudo da SMR, naquela oportunidade e ainda, de acordo com o esclarecimento de Argote (1999), as mudanças podem resolver problemas novos ou problemas antigos, o que levou aquela Fazenda, ao marco inicial de modificações realizadas sobre os procedimentos do plantão fiscal e implantação dos relatórios de fiscalização (na pretensão de resolver antigos problemas de procedimentos).

Cabe explicar, que o plantão fiscal na SMR é uma atividade fiscal realizada exclusivamente, pelo fiscal e tem por essência, a orientação aos contribuintes e à sociedade, quanto as suas obrigações tributárias principais e/ou acessórias.

Quanto ao relatório de fiscalização na SMR, trata-se da implantação desse importante documento fiscal, devido à especificidade do seu conteúdo, que contém os relatos pontuais sobre as não conformidades observadas, na realização de auditoria contábil-fiscal municipal, além do detalhamento das ações punitivas resultantes dessa fiscalização, conforme legislação tributária vigente.

A próxima subseção abordará o Simples Nacional, que foi implementado pelo Governo Federal, a partir de julho de 2007 e trouxe reflexos importantes no sistema tributário dos municípios.

2.10.3 Simples Nacional

Com a publicação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, conhecida também como, Lei do Simples Nacional – SN ou Super Simples, alterada por meio da Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007 e Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, ocorreram significativas mudanças nos procedimentos de fiscalização dos municípios, dos estados e da União.

Importante mencionar que a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, já previa em seu texto no artigo 37, inciso XXII:

Art. 37. [...].

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

Constam na página eletrônica da Receita Federal, as seguintes características, em relação ao Simples Nacional que deverão ser observadas pelas Fazendas Públicas, contribuintes ou seus responsáveis legais, e sociedade em geral:

- Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, dois dos estados e do Distrito Federal – DF e dois dos municípios.

Salienta-se que o comitê gestor de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, denominado Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, tem por finalidade regular e normatizar os diferentes aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- 1ª) enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- 2ª) cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- 3ª) formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Observam-se algumas das peculiaridades, do Regime do Simples Nacional:

- Ser facultativo;
- Ser irrevogável para todo o ano-calendário;
- Abranger os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica;
- Apurar e recolher os tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação;
- Disponibilizar às ME e às EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido;
- Apresentar declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
- Ter como vencimento o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao do período de apuração; e
- Possibilitar aos Estados a adoção de sublimites de EPP em função da respectiva participação no PIB.

Conforme previsto nas normas do Simples Nacional, todos os municípios e suas equipes fiscais do ISSQN precisam adequar-se às novas medidas, inclusive, quanto aos serviços, à obediência às alíquotas determinadas pelo Simples Nacional, especialmente, em seus anexos à Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.

Entende-se, que essas novas medidas fiscais não deveriam interferir negativamente sobre os procedimentos das fiscalizações municipais e sim, aumentar o incentivo à atualização dessas equipes fiscais, juntamente com a implantação de novos programas eletrônicos, como ocorreu na SMR, e será comentado na próxima subseção.

2.10.4 Programas eletrônicos fiscais

Os municípios também têm investido em programas eletrônicos, buscando a agilização e maior controle sobre sua arrecadação fiscal, que abarcam desde a recepção, de declarações

de receitas, mensais ou anuais, de livros fiscais, de guias de informação fiscal e, assim possibilitam também, o recolhimento *on-line* de suas receitas tributárias.

Quanto ao processo de avaliação e validação da credibilidade das informações contábeis, por meio eletrônico, França (2005, p. 95), julga que o controle deve funcionar preventiva e corretivamente, sendo o sucesso desse controle relacionado à “tempestividade com que produz resultados”.

Nesse sentido, apesar de obrigações principais e/ou acessórias exigidas pelas diferentes Fazendas Públicas, de seus contribuintes, esses também podem auferir alguns benefícios, a partir de toda essa “modernidade tributária”, como é possível, com a apresentação de suas DEIFs, garantidas por certificação digital e a partir dessa regularização, recebem suas certidões de regularidade via *on-line*, agilizando dessa forma suas tomadas de decisão.

Entretanto, para atender essas inovações digital-tecnológicas à disposição, além da atualização em doutrinas nacionais e normas tributárias, a atividade fiscal exige desses profissionais, aprimoramento constante. Logo, para orientar e fiscalizar os contribuintes ratifica-se que o fiscal de tributos deverá estar apto à dinâmica do cenário tributário nacional e municipal, agora tecnológico.

Observa-se na subseção seguinte a abordagem sobre o tema *Leasing*.

2.10.5 *Leasing*

Leasing é uma palavra inglesa derivada do verbo *to lease*, que significa aluguel. Tem sua “idéia fundamentada na concepção econômica de que o fato propulsor de rendimentos para uma empresa é a utilização e não a propriedade de um bem. [...] pode ser explicado como um contrato cuja finalidade é a cessão do uso de bens de capital” (www.leasingabel.com.br).

Foi nos anos 1700 que o *Leasing* surgiu nos Estados Unidos, introduzido pelos colonos ingleses, mas foi durante a Segunda Guerra Mundial que ocorreu sua expansão. Eram realizados empréstimos de equipamentos bélicos pelos americanos aos países aliados, que se comprometiam a devolvê-los ou adquiri-los ao final da guerra.

No entanto, sua consolidação no setor empresarial, no entanto, aconteceu em meados de 1950, quando o empresário Boothe Jr. fundou a *US Leasing*, destinada ao aluguel de equipamentos (www.leasingabel.com.br).

A regulamentação do *Leasing*, no Brasil, ocorreu em 12 de setembro de 1974, com a Lei nº 6.099 (alterada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983), sob o título de Arrendamento Mercantil, competindo ao Conselho Monetário Nacional – CMN e ao Banco Central do Brasil – BACEN a responsabilidade pela regulamentação e fiscalização/controle, respectivamente, o que ocorreu em 28 de agosto de 1996, pela Resolução nº 2.309. Esta resolução consolidou as normas relativas ao *Leasing* Financeiro e também introduziu a permissão de operações de Arrendamento Mercantil com Pessoas Físicas em geral.

No campo tributário, desde o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-Lei nº 834, de setembro de 1969, houve a inclusão do item 52 – Locação de bens móveis e por meio da Lei nº 7.132/83, que dispõe sobre o tratamento tributário do Arrendamento Mercantil, aconteceu a caracterização das operações de *Leasing* como todo “o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora”, seguindo especificações da arrendatária e uso próprio desta.

Porém, o consenso entre os municípios de que as operações de *Leasing* poderiam ser tributadas pelo ISSQN, ocorreu mesmo a partir da LC nº 56, de 15 de dezembro de 1987, com a inclusão do item “79 – Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil”, conforme comentário anterior.

Com a Súmula nº 138, de 16 de maio de 1995, do STJ, houve a decisão de que “o ISS incide na operação de Arrendamento Mercantil de coisas móveis” e, finalmente, a Lei Complementar nº 116/2003, em sua lista de prestação de serviços, sob o item 15.09 – Arrendamento Mercantil (*Leasing*) retificou que cabia aos municípios a prerrogativa de cobrar ISSQN sobre operações de *Leasing*.

Dispõe-se na subseção seguinte, algumas características das operações de *Leasing*, importantes para a interpretação deste trabalho.

2.10.5.1 Características do Leasing

As operações realizadas por *Leasing* têm características específicas, valendo-se da composição dos 03 (três) atores envolvidos em suas negociações, e definidos pela Associação Brasileira das Empresas de *Leasing* – ABEL (2006) e Roza; Alberton; Limongi (2009), da seguinte forma:

- (i) a arrendadora é a pessoa jurídica, que adquire o bem para a arrendatária;
- (ii) a arrendatária, é a pessoa física/jurídica, que escolhe o bem junto ao fornecedor e passa a fazer uso do bem por meio de um contrato; e
- (iii) o fornecedor, é a pessoa jurídica, que entrega o bem à arrendatária e o fatura à arrendadora.

O *Leasing* (ou Arrendamento Mercantil) é classificado pelo Conselho Federal de Contabilidade em duas modalidades, conforme disposto na Resolução nº 921, de 13 de dezembro de 2001, Normas Técnicas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 10, item NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil em *Leasing* Financeiro e *Leasing* Operacional, conforme explicação seguinte.

➤ *Leasing Financeiro*

Nessa modalidade a arrendatária tem a intenção de adquirir o bem no término do contrato. A responsabilidade pela manutenção, assistência técnica e outros serviços necessários à manutenção do bem é da arrendatária. Como vantagens essa modalidade oferece: (i) o longo prazo para parcelamento, no mínimo 24 parcelas, porém não deverá ocorrer quebra de contrato, e se esta acontecer, a responsabilização pelo risco e compensações recai sobre a arrendatária; e (ii) flexibilidade ao final do contrato: a aquisição desses bens, a devolução dos mesmos ou ainda a renovação do contrato por preço menor do que o anterior. Assemelha-se a um financiamento, o que não ocorre no *Leasing* Operacional;

➤ *Leasing Operacional*

Nessa modalidade, diferentemente do *Leasing* Financeiro, a arrendatária não tem a intenção de adquirir o bem arrendado; logo, tem apenas o direito de uso do bem arrendado e a obrigação de devolvê-lo no final do período estabelecido em contrato. A responsabilidade pelas despesas de manutenção, assistência técnica e outros serviços

necessários à manutenção do bem, durante o seu uso é do arrendador ou da arrendatária, conforme dispuser o acordo contratual. Assemelha-se às contratações de aluguel.

O *Leasing* que é um tema dinâmico, por suas características peculiares, absorve o reflexo direto dos acontecimentos da economia nacional e internacional. Acompanhando o contexto atual, a procura por *Leasing* se intensifica.

Conforme informa Cardoso (www.leasingabel.com.br), foram realizados, em 2007, mais de R\$ 54 bilhões em novos negócios e “entre os arrendatários, as pessoas físicas foram responsáveis por 61% do volume total, seguidas do setor de serviços (18,9%), indústria (9,5%) e comércio (8,7%)”.

Observa-se ainda, que o segmento de veículos transacionados via *Leasing* representou mais de 86% (oitenta e seis por cento) dos bens arrendados em 2007; máquinas e equipamentos corresponderam a 10% (dez por cento) e Informática, a 1,3% (um vírgula três por cento).

Entretanto, com a habitualidade e a robustez dessas contratações de *Leasing* (ou Arrendamento Mercantil), emerge neste cenário a problemática fiscal do possível crescimento da evasão do ISSQN, relativo a essas operações realizadas nos municípios.

Ressalta-se ainda sobre a NBC T 10.2/2001, conforme Niyama *et al.* (1997), que esta trouxe alterações que a aproximam das Normas Internacionais de Contabilidade – NIC, emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, com ênfase na de nº 17, que regulamenta as operações de *Leasing*.

Nessas operações, o arrendador concede o direito ao arrendatário, mediante aluguel, de uso de um bem ativo, por tempo também estipulado, por meio de um contrato entre ambos. Ao final desse contrato o arrendatário poderá adquirir o bem em uso, cumprindo condições pré-estabelecidas.

Com o objetivo de promover maior transparência nos negócios via *Leasing*, especificamente no *Leasing* Financeiro, negociado com pessoas físicas, a Resolução nº 3.517 do CMN, publicada pelo BACEN, com efeitos a partir de 03 de março de 2008, resolveu que as instituições financeiras, as sociedades de arrendamento mercantil e as arrendadoras deverão informar e divulgar o seu Custo Efetivo Total – CET.

Na próxima subseção, será comentada a ocorrência do Valor Residual de Garantia, incidente em operações de *Leasing*.

2.10.5.2 Ocorrência do Valor Residual de Garantia – VRG

O Ministério da Fazenda – MF, por meio da Portaria nº 564, de 03 de novembro de 1978, determina que o Valor Residual de Garantia – VRG é “o preço [...] para exercício da opção de compra, ou valor [...] garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra”.

O VRG é definido pela NBC T 10.2, subitem 10.2.1.5, como “parcela do principal não incluída nas contraprestações a serem pagas pela arrendatária e serve de base para a opção de compra do bem arrendado; é significativamente inferior ao valor de mercado do bem na data da opção”.

No campo jurídico, um questionamento envolvendo o VRG foi resolvido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, por meio da Súmula nº 293, de 05 de maio de 2004, no sentido de que “a cobrança antecipada do VRG não descaracteriza o contrato de Arrendamento Mercantil”.

Dessa forma, é considerado legal o pagamento do VRG em qualquer momento do contrato, podendo ocorrer o pagamento antecipado, parcelado ou ao final daquele. Esse VRG atualmente gira, como percentual ideal, em torno de 30% (trinta por cento), pré ou pós-fixado.

Na próxima subseção, observa-se a abordagem sobre o tema renegociação de dívidas fiscais.

2.10.6 Renegociação de dívidas fiscais – REFIS

Os programas instituídos como REFIS, possuem denominações diferenciadas: Programa de Renegociação de Débitos Fiscais, Programa de Recuperação Fiscal ou ainda Programa de Regularização Fiscal. Esses Programas fazem parte do contexto fiscal nacional e

são instrumentos legais, frequentemente utilizados pelas Fazendas Públicas, Federal, Estadual e Municipal, na busca da redução de suas dívidas ativas tributárias.

Os REFIS propiciam ao devedor alguns benefícios, como redução ou perdão de juros e multas, além de longos prazos para parcelamento da dívida, fato que em algumas Fazendas Públicas pode alcançar um prazo de 120 (ceto e vinte) meses.

Porém cada Fazenda Pública é independente para elaborar seu regulamento relativo a essas renegociações, de acordo com sua realidade local, sempre atendendo aos limites estabelecidos pelo CTN e Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101/2000.

Entretanto, as opiniões quanto aos REFIS são divergentes e resultam na formação de corrente favorável (opiniões positivas), e corrente contrária (opiniões negativas), conforme será abordado.

Geralmente, formada por sujeitos passivos, que possuem algum tipo de dívida fazendária, a corrente favorável aos programas REFIS, afirma que esses programas representam “justiça fiscal”, uma vez que oferecem redução de juros e multas, além de longos prazos para parcelamentos. Argumentam ainda que:

- a) se a dívida ativa existe, a causa reside inicialmente na pesada carga tributária aplicada à sociedade brasileira; e
- b) devido às exorbitantes atualizações feitas pelas Fazendas Públicas, sobre os débitos históricos acabam por não regularizarem suas dívidas, o que seria corrigido, segundo essa corrente, pelos REFIS.

Geralmente, formada por contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações tributárias, a corrente contrária aos programas REFIS, afirma ser plenamente oposta aos benefícios distribuídos pelos programas de renegociação, alegando tratar-se de “injustiça fiscal e moral” praticas pelas Fazendas Públicas, em suas três esferas. Argumentam que:

- a) os REFIS incentivam os bons contribuintes, ao não cumprimento regular das obrigações fiscais, levando alguns, à prática de sonegação fiscal, uma vez que, segundo essa corrente, haverá em algum momento o perdão das irregularidades fiscais, mesmo que parcialmente; e
- b) esses REFIS são realizados com finalidades diversas, das que são propagadas aos cidadãos, e finalmente, criticam os programas de renegociação tachando-os de programas eleitoreiros.

Ressalta-se que este estudo, não tem a intenção de tender para uma ou outra corrente, pretende-se apenas, diante dessa realidade fiscal, estimular a reflexão sobre essas opiniões, argumentos favoráveis e contrários aos REFIS.

O próximo capítulo apresentará a metodologia utilizada na construção deste estudo, além da descrição do caso e controle fiscal de Pelotas.

3 METODOLOGIA

No desenvolvimento de uma dissertação é necessário estudar detalhadamente, o tema de interesse, tendo como ferramenta a pesquisa (GIL, 1999), a qual encontra na pesquisa social crítica (pesquisa qualitativa, pesquisa-ação, etc.), “o fundamento a procura coletiva de solução de problemas práticos” (RICHARDSON, 1999, p. 16).

De acordo com Beuren (2006, p. 79) são três as tipologias de delineamento de pesquisas mais aplicáveis à área do conhecimento das ciências sociais aplicadas: (i) quanto ao objetivo (pesquisas exploratórias, descritivas e explicativas); (ii) quanto aos procedimentos (estudo de caso, levantamento, bibliográfica, documental, participante e experimental); e (iii) quanto à abordagem do problema (qualitativa e quantitativa).

Diante desse entendimento, apresentam-se as tipologias de delineamento de pesquisa empregadas neste trabalho:

1. Quanto aos objetivos, delineou-se o caráter descritivo, que de acordo com Gil (1999, p. 44) pretende “descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”;
2. Quanto aos procedimentos, caracterizou-se como um estudo de caso, longitudinal e documental, que se traduz na coleta dos dados ao longo de um período (RICHARDSON, 1999), e foi desenvolvido por uma pesquisa-ação, que consiste em “acoplar pesquisa e ação em um processo no qual os atores implicados participam, junto com o pesquisador, para chegarem interativamente a elucidar uma questão da realidade em que estão inseridos, [...]” (MARTINS, 2006, p. 47-48). Esse autor ainda ressalta que, em pesquisa-ação, os problemas coletivos são identificados, e ocorre a busca e o experimento de soluções empíricas, ou seja, “simultaneamente, há produção e uso de conhecimento. Trata-se; pois, de uma estratégia de pesquisa que se adequa aos propósitos de um Estudo de Caso”;
3. Quanto à abordagem do problema, compreendeu-se como quali-quantitativa, uma vez que se analisa o contexto tributário do município de Pelotas, com base em entrevista informal ou não estruturada, e pesquisa documental, respectivamente. Além disso, abordou-se pontualmente o controle sobre a arrecadação fiscal dos

seus impostos próprios da PMP e sua dívida ativa, estimando-se ainda, alguma tendência de evasão fiscal sobre o ISSQN.

Nesse sentido, a próxima subseção explanará a implementação desses procedimentos, que sustentaram este estudo.

3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na análise qualitativa, investigou-se a organização e composição dos Serviços de IPTU, ISSQN, ITBI e Dívida Ativa da SMR, com a finalidade de localizar e indicar, os pontos fracos e pontos fortes que podem contribuir para o enfraquecimento ou o reforço, respectivamente, do controle sobre a arrecadação de receitas, e consequentemente contribuir também com o incremento de receitas dessa Fazenda Pública.

Para a realização desse procedimento, além da pesquisa documental, utilizou-se também, da técnica de pesquisa por meio de entrevista não estruturada ou informal, que segundo Gil (1994, p. 115-116) "só se distingue da simples conversação, porque tem como objetivo básico a coleta de dados", e de acordo com Martins (2006, p. 27), a intenção é "a obtenção de informações detalhadas sobre tema específico, a fim de levantar motivações, crenças, percepções e atitudes em relação a certa situação e/ou objeto de investigação".

Essas entrevistas informais foram aplicadas pontualmente aos seguintes servidores públicos da PMP:

- 01 (um) Secretário Municipal de Receita;
- 01 (um) Diretor de Tributos da SMR;
- 01 (um) Chefe do Serviço de IPTU;
- 01 (um) Chefe do Serviço de Fiscalização do ISSQN;
- 01 (um) Chefe do Serviço de ITBI;
- 01 (um) Chefe do Serviço de Dívida Ativa;
- 01 (um) Chefe da Controladoria Geral;
- 02 (dois) Agentes de Tributos do IPTU;
- 04 (quatro) Agentes de Tributos do ISSQN;

- 03 (três) Servidores do ITBI;
- 02 (dois) Servidores da Dívida Ativa; e
- 02 (dois) *Controllers*.

Ressalta-se ainda, que essas entrevistas contribuíram essencialmente para a solidificação das percepções sobre os pontos fracos e pontos fortes sobre o controle da arrecadação fiscal, desenvolvidas neste estudo.

Na análise quantitativa, foram examinadas as receitas tributárias, integrantes da receita corrente da PMP, conforme dados financeiros empíricos registrados em resumos da execução orçamentária, portanto, uma pesquisa documental, que abrangeu os períodos de 2004 a 2008, observando-se, especificamente seus impostos próprios:

- IPTU – Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana;
- ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza;
- ITBI – Imposto de Transmissão *Inter Vivos*, de Bens Imóveis e direitos a eles relativos.

Também foi verificada a composição da dívida ativa de Pelotas, por meio de seus mapas estatísticos da dívida ativa, com especial atenção a esses registros cumulativos dos períodos de 1990 a 2008 (análise longitudinal), especificamente sobre o IPTU e o ISS (Fixo e Variável).

Para Beuren (2006, p. 134), “os documentos escritos ou não, agilizam o processo investigatório, além de serem irrefutáveis em algumas pesquisas que, por sua natureza, exigem fontes documentais”.

Essas fontes podem ser de primeira ou segunda mão, quando ainda não sofreram nenhuma análise ou quando já foram analisadas de alguma forma, respectivamente (GIL, 1999). As fontes utilizadas neste estudo estão inseridas como de segunda mão, uma vez que, sua origem exige que já tenha ocorrido algum tipo de análise, mesmo que insólitos.

Este estudo também examinou as remessas realizadas pela SMR à PGM, para ajuizamento fiscal, referente ao IPTU e ao ISSQN Variável, dos períodos de 2005 a 2008, demonstrando-se seus resultados quantitativos e financeiros.

Um dos objetivos específicos deste estudo, a estimativa da tendência de evasão fiscal do município sobre a atividade de *Leasing* ocorreu sob duas abordagens: a fiscal e a

estatística. Com base em coleta de dados por amostra de seleção racional e analisadas as séries de tempo, a contar de 2002 a 2006 por meio de pesquisa eletrônica.

Como contribuição ao entrosamento deste estudo, a próxima subseção, apresentará as características gerais do município de Pelotas e exibirá algumas de suas imagens locais.

3.2 DESCRIÇÃO DO CASO

Inicialmente serão apresentadas as principais características da cidade de Pelotas, com suas oportunidades de incremento, seja pelo comércio local ou pelos serviços turísticos.

3.2.1 Características de Pelotas

Pelotas foi fundada em 07 de julho de 1812, como Freguesia de São Francisco de Paula, passou a ser considerada Vila, em 1835, e foi então em 1838, elevada a cidade. Atualmente é considerada uma cidade de porte grande, segundo a Federação das Associações de Municípios do RS – FAMURS, uma vez que é a terceira cidade mais populosa do RS, contando um total aproximado, de 343 (trezentos e quarenta e três) mil habitantes, dos quais 95% (noventa e cinco por cento), pertencem a zona urbana, e apenas 5%, à zona rural.

Em pesquisa realizada sobre a população pelotense, pelo Instituto de Pesquisa e Assessoria – ITEPA da Universidade Católica de Pelotas – UCPEL (2008), foi constatado que na comparação entre a população feminina, com a população masculina é registrado um percentual 11% (onze por cento) maior, de mulheres.

Salienta-se que de 1990 a 2000, houve uma redução da população rural, devido à emancipação dos municípios de Turuçu e Arroio do Padre, redução já iniciada na década anterior, com a criação dos municípios, do Capão do Leão e Morro Redondo.

A população de Pelotas caracteriza-se pela forte presença de portugueses, espanhóis e africanos, com aproximadamente 28 (vinte e oito) etnias é, portanto, uma “cultura influenciada pela identidade com os países Latino-Americanos, sintetizada também, na figura e nos hábitos do gaúcho e pela forte presença do imigrante, de quem assimilou esses hábitos e

tradições européias, assim como, pela cultura africana”, conforme comentários localizados no endereço eletrônico, <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html> (2006).

Também consta disponível no endereço eletrônico da PMP, www.pelotas.com.br, um resumo da história de Pelotas, conforme se observa:

A primeira referência histórica do surgimento do município data de junho de 1758, através da doação que Gomes Freire de Andrade, Conde de Bobadela, fez ao Coronel Thomáz Luiz Osório, das terras que ficavam às margens da Lagoa dos Patos. Fugindo da invasão espanhola, em 1763, muitos dos habitantes da Vila de Rio Grande buscaram refúgio nas terras pertencentes a Thomáz Luiz Osório. A eles vieram juntar-se os retirantes da Colônia do Sacramento, entregue pelos portugueses aos espanhóis em 1777, cumprindo o tratado de Sto. Ildefonso assinado entre os dois países. Em 1780, o português José Pinto Martins, que abandonara o Ceará em consequência da seca, funda às margens do Arroio Pelotas a primeira Charqueada. A prosperidade do estabelecimento, favorecida pela localização, estimulou a criação de outras charqueadas e o crescimento da região, dando origem à povoação que demarcaria o início da cidade de Pelotas. A Freguesia de São Francisco de Paula, fundada em 07 de Julho de 1812 por iniciativa do padre Pedro Pereira de Mesquita, foi elevada à categoria de Vila em 07 de abril de 1832. Três anos depois o Presidente da Província, Antônio Rodrigues Fernandes Braga, outorgou à Vila os foros de cidade, com o nome de Pelotas, sugestão dada pelo Deputado Francisco Xavier Pereira. O nome originou-se das embarcações de varas de corticeira forradas de couro, usadas para a travessia dos rios na época das charqueadas.

Consta também no sítio da PMP, a bandeira oficial de Pelotas, na qual está gravado o codinome da cidade, como Princesa do Sul, conforme apresentada por meio da Figura 3.



Figura 3 – Bandeira oficial de Pelotas
Fonte: Prefeitura Municipal de Pelotas

Pelotas localiza-se na encosta do Sudeste, às margens do canal São Gonçalo, que liga as lagoas dos Patos e Mirim, e possui área de 1.921.80 km², segundo a Secretaria de Desenvolvimento Econômico – SDE, dados de 2002. Conforme tabela do Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – DNIT é de 271 km, a distância aproximada entre Pelotas e Porto Alegre, esta que é a capital do RS (DNIT, 2006).

A Figura 4 apresenta a localização de Pelotas no mapa do estado do Rio Grande do Sul, indicando que sua distância é de 60 Km, do Porto de Rio Grande, o maior do sul do Brasil, 150 Km de Jaguarão, e 250 Km de Chuí, fronteiras com o Uruguai.



Figura 4 – Mapa rodoviário do RS

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

Pelotas foi classificada em 2006, pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, entre as 100 (cem) melhores cidades para se investir em carreiras no país, ocupando a 18ª (décima oitava) posição, entre as 126 (cento e vinte e seis) cidades, do grupo dos 5% (cinco por cento) maiores municípios do país, que têm pelo menos, 170 (cento e setenta) mil habitantes, com R\$ 210 milhões (duzentos e dez milhões de reais) em depósitos à vista.

Na análise de três indicadores: saúde, educação e vigor econômico, o setor de educação, conquistou a 17ª (décima sétima) melhor pontuação, 97,6 (noventa e sete vírgula seis) pontos, em nível nacional, a pesquisa levou em conta as matrículas em cursos de graduação, mestrado e doutorado, conforme Franceschi (2006).

A cidade de Pelotas, que é o principal pólo educacional do interior do Rio Grande do Sul – RS, atualmente possui 05 (cinco) instituições de ensino superior, dentre essas salienta-se, uma universidade federal, a Universidade Federal de Pelotas – UFPEL e uma universidade particular, a UCPEL, primeira instituição de ensino superior do interior desse estado, fundada por Dom Antônio Zattera, em 1937.

Atualmente, Pelotas ocupa profissionais da área da educação, em torno de 14.745 (quatorze mil, setecentos e quarenta e cinco) pessoas, dentre essas, 283 (duzentos e oitenta e três) são especialistas, 429 (quatrocentos e vinte e nove) são mestres e 433 (quatrocentos e

trinta e três) são doutores nas mais variadas áreas do conhecimento, conforme informações contidas no endereço eletrônico, <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas.htm>.



Figura 5 – Universidade Federal de Pelotas – UFPel

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>



Figura 6 – Universidade Católica de Pelotas – UCPel

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

Esse Município, também contempla 01 (um) instituto e 01 (um) centro tecnológico reconhecidos pelo Ministério da Educação – MEC, como referência nacional em ensino técnico de nível médio: o antigo Centro Federal de Educação Tecnológica – CEFET/RS, atual Instituto Federal Sul-rio-grandense, Campus Pelotas, e o Conjunto Agrotécnico Visconde Graça – CAVG, ligado à UFPel.

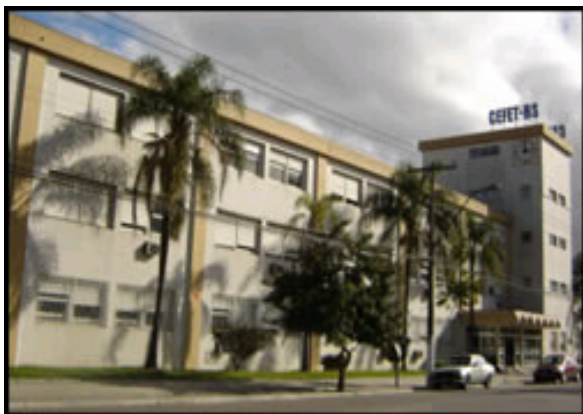


Figura 7 – Inst.Fed.Educ.Ciência e Tecnologia/IFET

Fonte: [http://www.pelotas.com.br/
banner/pelotas/site/index.html](http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html)



Figura 8 – Conjunto Agrotéc.Visconde da Graça

Fonte: [http://www.pelotas.com.br/
banner/pelotas/site/index.htm](http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.htm)

Salienta-se ainda, que o município de Pelotas, conta atualmente, 113.000 (cento e treze mil) estudantes, que se preparam do pré-escolar ao terceiro grau, com um total de 358 (trezentos e cinquenta e oito) unidades de ensino, conforme consta no endereço eletrônico, <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/conteudo/institucional.htm>.

Observa-se na subseção seguinte, a apresentação do perfil socioeconômico de Pelotas.

3.2.2 Perfil socioeconômico

Em relação ao perfil socioeconômico, também consta, no endereço eletrônico da prefeitura (www.pelotas.com.br) que:

A região de Pelotas é a maior produtora de pêssego para a indústria de conservas do País, além de outros produtos como aspargo, pepino, figo e morango. O município responde por aproximadamente 28% da produção de arroz do Estado, 10% da produção de grãos, 16% do rebanho bovino de corte, e detém a maior bacia leiteira, com a produção de 30 milhões de litro/ano, além de possuir expressiva criação de cavalos e ovelhas (28% do rebanho e eqüinos e 30% da produção de lãs). Na indústria, os serviços avançados de montagem de estruturas, transporte e logística têm uma condição competitiva especial. A diversidade da matriz econômica também se dá pela presença da indústria têxtil, metal mecânica, curtimento de couro e de pele, panificação e muitas outras. A cidade é um grande centro comercial, atraindo habitantes de toda a região para a suas modernas galerias, calçadões e o comércio nos bairros. Possui 7.507 estabelecimentos, incluindo lojas, agências bancárias (38), seguradoras, casas de câmbio e empresas de transporte (329), que ocupam aproximadamente 60% da população ativa. Pelotas é referência comercial no sul do Brasil.

Quanto ao Produto Interno Bruto – PIB de Pelotas representado na Figura 10, os resultados alcançados pela Coordenadoria para Desenvolvimento Local e Regional, em 2006,

em um estudo realizado sobre o município, no qual seu contexto socioeconômico foi abordado.

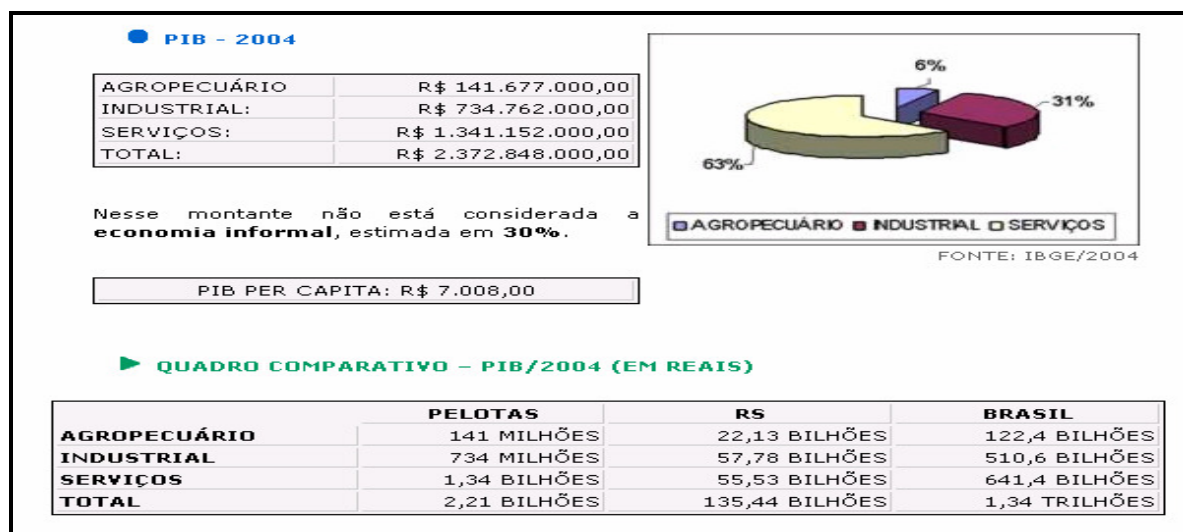


Figura 9 – Estudo do PIB em Pelotas/2004

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

Esse estudo apontou a importante representatividade das atividades de serviços, realizadas em Pelotas (1,34 bilhões), no ano de 2004, se comparados com os demais nichos econômicos locais, destacando-se também, o percentual de 2,4 % (dois vírgula quatro por cento), na composição do resultado estadual geral de serviços no mesmo período.

O poder executivo será o tema da próxima subseção, que apresentará algumas imagens que compõe esse cenário municipal.

3.2.3 Poder executivo

A Prefeitura Municipal de Pelotas, que atualmente é composta por 6.422 (seis mil, quatrocentos e vinte e dois) servidores, tem sua sede na Praça Coronel Pedro Osório, 101, no Centro de Pelotas, esse prédio foi edificado em 1880 e abrigou em tempos passados, a Intendência e a Câmara Municipal.

O engenheiro agrônomo e administrador de empresas, ex-deputado federal pelo RS, Adolfo Antonio Fetter Júnior, do Partido Progressista – PP, que também é doutor em Ciências Políticas, pela Universidade René Descartes de Paris/França (1980), exerce nesse prédio histórico, o comando como Prefeito, para um mandato de 2009 a 2012.

Esse prefeito municipal tem como atual chefe de gabinete, Júlio Caruccio, e ainda, é assessorado, pela Procuradoria Geral do Município – PGM, sob o comando do advogado e procurador geral, Saad Amin Salim.

Por meio da Figura 10, observa-se a imagem da sede municipal do governo em Pelotas.



Figura 10 – Sede da Prefeitura Municipal de Pelotas – PMP
Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

O executivo municipal de Pelotas aprovou um orçamento para o exercício de 2008, com receita total estimada, em R\$ 426.204.217,59 (quatrocentos e vinte e seis milhões, duzentos e quatro mil, duzentos e dezessete reais, cinquenta e nove centavos), sendo que, R\$ 328.923.595,52 (trezentos e vinte e oito milhões, novecentos e vinte e três mil, quinhentos e noventa e cinco reais, cinquenta e dois centavos), referem-se à administração direta, com sua receita tributária, composta na ordem de R\$ 56.237.711,00 (cinquenta e seis milhões, duzentos e trinta e sete mil, setecentos e onze reais).

Para 2009, a PMP, aprovou seu orçamento com receita total estimada, em R\$ 463.958.836,00 (quatrocentos e sessenta e três milhões, novecentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e trinta e seis reais), sendo que R\$ 372.692.662,00 (trezentos e setenta e dois milhões, seiscentos e noventa e dois mil, seiscentos e sessenta e dois reais), referem-se à administração direta e R\$ 59.030.042,00 (cinquenta e nove milhões, trinta mil, quarenta e dois reais), à receita tributária.

Também foi publicado, por meio da Lei Municipal nº 5.545, de 09 de janeiro de 2009, que estima a receita e fixa a despesa de Pelotas para o exercício financeiro de 2009, a Figura

11, que delinea a estimativa da origem dos recursos ao município, e será apresentada a seguir.

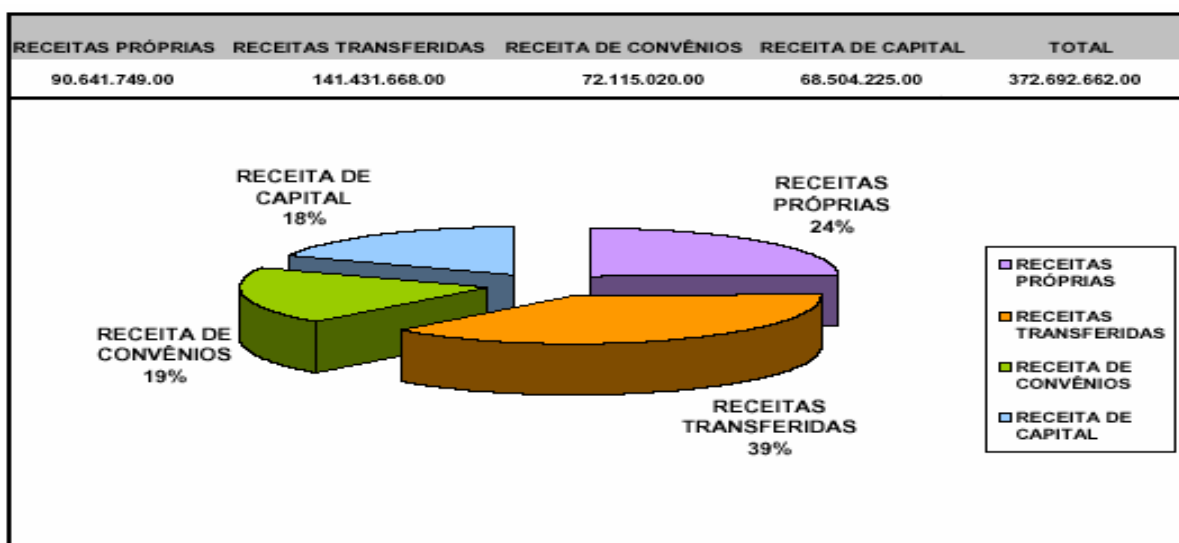


Figura 11 – Diagrama da origem dos recursos de Pelotas (2009)

Fonte: Secretaria Municipal de Administração e Finanças – Setor de Orçamento

Em referência à estimativa de receitas próprias do município, observa-se nessa origem, um percentual, 15% (quinze por cento) menor do que as receitas por transferências, 39% (trinta e nove por cento), o que também, impele os gestores tributários à busca de incremento em sua arrecadação.

Nas próximas subseções, serão apresentadas as Secretarias e empresas municipais de Pelotas.

3.2.3.1 Secretarias municipais

Atualmente a Prefeitura Municipal de Pelotas conta com uma estrutura composta por 19 (dezenove) Secretarias, que desempenham as variadas atribuições municipais. Entretanto, neste estudo, direcionou-se à SMR, que atualmente comporta especialmente, os Serviços de IPTU, ISSQN, ITBI e Dívida Ativa.

A SMR tem como atual Secretário Municipal, Silvio Chaigar, Mestre em Ciências Sociais pela UFPEL, que no comando de 87 (oitenta e sete) funcionários lotados nessa Secretaria, pretende o desenvolvimento da principal missão dessa Fazenda Pública: uma arrecadação de qualidade e atendimento eficiente aos contribuintes de Pelotas.

Observam-se as Figuras 12 e 13, que apresentam as imagens dos prédios da SMR.



Figura 12 – Antigo prédio da SMR

Fonte: <http://www.pelotas.com.br>



Figura 13 – Atual prédio da SMR

Fonte: http://www.pelotas.com.br/noticia/buscanoticia_palavra.htm#

Na Figura 14, apresenta-se o antigo prédio utilizado pela SMR, de 1966 a 2008. Observa-se que, a inauguração do prédio foi em 1929, e era a sede do Banco do Brasil naquela época.

Na Figura 15, apresenta-se o atual prédio da SMR, que desde o dia 15 de dezembro de 2008 está com seu atendimento a contribuintes, na Rua General Osório nº 605, Centro de Pelotas. A transferência de endereço restou determinante, com base na solicitação do prédio (Figura 14), pelo seu proprietário, a Câmara de Vereadores de Pelotas.

3.2.3.2 *Empresas municipais*

Também constam nessa estrutura municipal, a Companhia de Informática de Pelotas – COINPEL, sob o comando da diretora-presidente, Martha Drummond de Mello e a Empresa Municipal do Terminal Rodoviário de Pelotas – ETERPEL, com o diretor-presidente, Ademir Oliveira.

Ressalta-se que os funcionários estatutários da Prefeitura Municipal de Pelotas, mantêm o Instituto de Previdência dos Servidores Públicos de Pelotas – PREVIPEL, que tem como atual diretor-presidente, o contador Roberto da Silveira Pinto.

O Serviço Autônomo de Saneamento de Pelotas – SANEP, sob o comando de Ubiratan Anselmo, e atualmente, com o auxílio de 825 (oitocentos e vinte e cinco)

funcionários, é a autarquia que tem como responsabilidade, nesta cidade: a captação, tratamento e distribuição de água potável, coleta e destinação do lixo e coleta e tratamento de esgotos sanitários e pela drenagem urbana.

Observa-se a próxima subseção que apresentará o poder legislativo em Pelotas.

3.2.4 Poder legislativo

A Câmara de Vereadores de Pelotas, com base na eleição (voto popular), para atuação no exercício de mandato de 2009 a 2012, está composto por 15 (quinze) vereadores, sendo sua divisão política marcada por 09 (nove) bancadas, como elenca-se:

- Partido Progressista – PP com os vereadores, Eduardo Macluf e José Arthur D'Ávila Dias;
- Partido dos Trabalhadores – PT com os vereadores, Diaroni, Milton Rodrigues Martins, Ivan Duarte e Miriam Marroni;
- Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB, com os vereadores Adalim Medeiros e Pedrinho;
- Partido Democratas – DEM (antigo PFL) com o vereador, Ademar Ornel;
- Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB com o vereador, Eduardo Leite;
- Partido Democrata Brasileiro – PDT com o vereador, José Inácio Lopes de Jesus;
- Partido Trabalhista do Brasil – PTB com o vereador, Idemar Barz;
- Partido Popular Socialista – PPS com os vereadores, Professor Adinho e José Sizenando;
- Partido Republicano Brasileiro – PRB como vereador Waldomiro Lima.

A mesa diretora da Câmara de Vereadores de Pelotas é presidida pelo vereador, Adalim Medeiros, do PMDB, seguido pelo 1º vice-presidente, o vereador pelo PT, Milton Rodrigues Martins e pelo vereador Eduardo Leite, do PSDB, como 2º vice-presidente. O 1º secretário atualmente, é o vereador Eduardo Macluf, do PP e o 2º secretário é o vereador pelo PDT, José Inácio Lopes de Jesus.

A assessoria dessa presidência tem como diretor, Otávio Martins Soares e como chefe de gabinete, Marcos Ferreira Inssauriaga. O assessor jurídico é Cláudio Eduardo Machado Dutra e a assessora de imprensa, Geane Barz Matiello.

Como tema da próxima subseção, será apresentada uma grande fonte de recursos de Pelotas, alcançada, por meio dos seus atrativos turísticos.

3.2.5 Turismo em Pelotas

Pelotas abriga um intenso turismo, que busca atender aos seus visitantes, desde um simples passeio pelo seu Calçadão (principal ponto de comércio local), ao passeio por sua zona rural, repleta de pomares e muito verde, o que reflete em sua arrecadação municipal.

Observa-se alguns desses atrativos pelotenses, nas próximas subseções.

3.2.5.1 Feira nacional do doce – FENADOCE

A Capital Nacional do Doce, título conquistado por Pelotas, devido ao sucesso de sua Feira Nacional do Doce – FENADOCE teve sua 16ª edição entre os dias 04 e 22 de junho de 2008, e nesses 19 dias de feira foram recebidos, 350 (trezentos e cinquenta) mil visitantes, o que gerou um volume de negócios de 20 (vinte) milhões de reais, de acordo com Álvares (2008).

Observa-se o *banner* publicitário da 16ª FENADOCE, conforme Figura 14.



Figura 14 – Banner da FENADOCE

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

Essa Figura 16 contém a imagem de uma das inúmeras exposições de doces artesanais, que ocorrem nos pavilhões da referida Feira, ressaltando-se a herança dessa culinária, da colonização portuguesa e alemã.

3.2.5.2 Turismo rural

A zona rural de Pelotas, também proporciona projeção turística ao município, uma vez que mantém uma infraestrutura para receber seus visitantes. Observa-se na Figura 15, alguns desses atrativos rurais.



Figura 15 – Mapa do turismo rural

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

Além desses atrativos rurais destacados, Pelotas também é privilegiada pela praia do Laranjal, que é um grande atrativo para os moradores e visitantes de outras localidades. Observa-se essa apresentação na próxima subseção.

3.2.5.3 Laranjal

A praia do Laranjal situada a 10 (dez) minutos do centro da cidade de Pelotas, às margens da Lagoa dos Patos no Rio Grande do Sul, com seus balneários Santo Antônio, Valverde e Prazeres, é um lugar movimentado e aprazível, ideal para quem deseja repousar e/ou, se divertir.

Observa-se a Figura 16, que apresenta a praia do Laranjal.



Figura 16 – Praia do Laranjal

Fonte: <http://www.portalcostadoce.com.br/site/praiasLaranjal.asp>

Veja-se que, apesar, de tratar-se de um local de lazer, são muitas as edificações residenciais que foram construídas ao longo dos anos, tornando o Laranjal, um excelente local para moradia anual, o que impulsionou a arrecadação de IPTU e ITBI, sobre aquele bairro.

A próxima subseção apresenta as Charqueadas de Pelotas, que também é grande motivador de visitas turísticas.

3.2.5.4 Charqueadas em Pelotas

As charqueadas foram grandes propriedades rurais, de caráter industrial, localizadas às margens dos Arroios Pelotas, Santa Bárbara, Moreira e Canal de São Gonçalo, nas quais o charque era produzido. Nesse processo, a carne salgada era exposta para o processo de desidratação.

Consta, entretanto, que a matéria-prima, que era o gado, não era criado nessas charqueadas e sim, proveniente da campanha gaúcha e mantida armazenada para a realização do tratamento, conforme (<http://www.charqueadasantarita.com.br/PORhistoriafazendas.htm>).

Ainda, sobre o charque em Pelotas, encontra-se disposto no endereço eletrônico, http://www.pelotas.com.br/politica_desenv_economico/ste/ que:

Os charqueadores pelotenses, detentores de poder político e econômico, decorrentes das riquezas obtidas através da exploração e exportação do charque, criaram uma arquitetura aristocrática imponente, condizente com suas aspirações à nobreza, e para isto não mediram esforços.

Na Figura 17, observa-se 02 (duas) famosas charqueadas de Pelotas, pontos turísticos conhecidos pela riqueza cultural que comportam.



Figura 17 – Charqueadas de Pelotas

Fonte: <http://www.charqueadasaojoao.com.br/index.htm> e <http://www.charqueadasantarita.com.br/principal>

A Charqueada Santa Rita, foi construída em estilo colonial, às margens do Arroio Pelotas em 1826, atualmente tornou-se uma pousada aconchegante, que hospeda ilustres visitantes e turistas de todo o mundo.

A charqueada São João, com mais de mil metros de construção, foi cenário da Rede Globo em 2002, com a minissérie “A Casa das 7 Mulheres”. Essa Charqueada, também é um ótimo local para realização de reuniões sociais e de trabalho.

Pelotas, que se destaca também pela preservação de sua cultura, tem em seus prédios antigos, alguns dos melhores teatros nacionais, palco de grandes artistas e ilustres convidados. Observa-se, portanto, na próxima subseção a apresentação de alguns prédios históricos.

3.2.6 Cidade cultural

A revista nacional, Aplauso Cultura em Revista, edição nº 79, de outubro de 2006 classificou Pelotas como a cidade mais cultural do interior do Rio Grande do Sul, com 229 (duzentos e vinte e nove) pontos positivos, sendo que seu patrimônio arquitetônico cultural, em constante recuperação foi uma das consagrações. Observam-se alguns desses prédios históricos, apresentados na Figura 18.



Figura 18 – Patrimônio cultural

Fonte: <http://www.pelotas.com.br/banner/pelotas/site/index.html>

Em Pelotas, vários prédios antigos são tombados e fazem parte do patrimônio histórico do município e, por meio desses, cultivam sua história e sua cultura, arraigada às tradições açorianas.

Na Figura 18, a primeira imagem é do Teatro Sete de Abril, o mais antigo teatro em funcionamento no Brasil, seguida da imagem da Catedral São Francisco de Paula, conhecida como a “Catedral de Pelotas”, que foi o primeiro loteamento da área urbana de Pelotas.

A terceira imagem apresenta o Mercado Público Municipal, considerado um centro de comercialização, especialmente, de peixes entre outras variedades de carnes, e ainda, conta com comércio de sapatos e plantas, conforme (www.pelotasconvention.com.br).

Após essa viagem por Pelotas, a próxima seção apresentará a descrição de alguns controles exercidos sobre a arrecadação tributária do município.

3.3 DESCRIÇÃO DO CONTROLE FISCAL EM PELOTAS

Alguns controles de gestão fiscal implementados no município de Pelotas serão abordados a seguir, como forma de descrever algumas ações de incremento sobre a arrecadação tributária municipal.

3.3.1 Controle fiscal sobre a arrecadação de Pelotas

A busca pelo incremento sobre a arrecadação de receitas em Pelotas, tem envolvido gestores e técnicos fiscais da PMP, na implementação de alguns projetos fiscais, como ocorreu com o IPTU, por meio do Geoprocessamento, o ISSQN que implantou programas eletrônicos e o ITBI que adotou bases de cálculos de mercado, e serão explanados na seqüência.

3.3.1.1 Controle municipal por Geoprocessamento – IPTU

Diante da busca pelo incremento da arrecadação do IPTU em Pelotas, a equipe fiscal desse imposto, preocupada também com a importância da modernização fiscal, desenvolveu alternativas conhecidas nacionalmente, como ocorreu com a equipe da Coordenadoria de Mapeamento e Informações Geográficas – COMGEO em 2008.

Essa Coordenadoria de Mapeamento e Informações Geográficas é responsável pelo mapeamento sistemático do território e pelo desenvolvimento de Sistemas de Informações Geográficas – SIGs de Pelotas, que recentemente (2008) implementou um projeto piloto por Geoprocessamento, que será explanado nesta subseção.

Sumariva (2004, p. 5), define o geoprocessamento “como um conjunto de tecnologias voltadas à coleta, manipulação, tratamento, análise e apresentação de informações espaciais para um objetivo específico”. Esses autores comentam ainda que, “as atividades que envolvem o geoprocessamento são executadas por sistemas específicos para cada aplicação”, os já mencionados SIGs.

Observa-se, por meio da Figura 19, a apresentação de uma forma de identificação de *gaps* no cadastro imobiliário de Pelotas, com a utilização do geoprocessamento implementado.

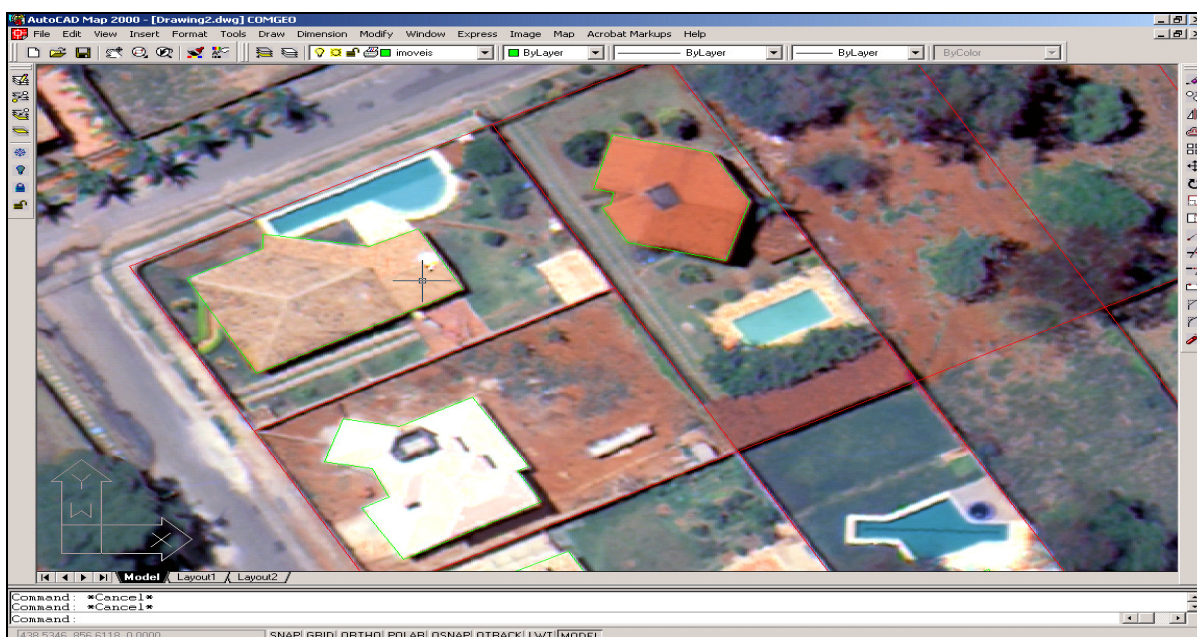


Figura 19 – Levantamento aerofotogramétrico digital

Fonte: SMU/PMP (Xavier, 2008)

Com a implementação desse projeto, verificou-se a possibilidade da identificação e do cálculo das áreas levantadas (referendadas) e o posterior lançamento no cadastro das áreas identificadas como irregulares, conforme salienta Xavier (2008), Coordenador do projeto.

Esse coordenador também relata que em virtude do acréscimo no número de edificações e do padrão construtivo das mesmas, essas possuem maior potencial para aumento de receita, o que ocorre por meio do desenho sobre as aerofotografias georreferenciadas das poligonais das edificações em áreas estrategicamente pré-escolhidas.

Com base nos resultados alcançados pela COMGEO, Xavier (2008), estima que o projeto atinja a um recadastramento de aproximadamente 1.900 (mil e novecentos) imóveis, e se considerados os cálculos, da atual tabela média de avaliação para as edificações, que corresponde a R\$ 390,00 (trezentos e noventa reais) o metro quadrado em Pelotas, o

acrécimo de 200.000 (duzentos mil) m² de área edificada corresponderia a um acréscimo anual de R\$ 390.000,00 (trezentos e noventa mil reais), na receita de IPTU.

Diante disso, ressalta-se como premente a atuação de profissionais com treinamento fiscal sólido na área predial e territorial urbana, para consolidar e reorganizar o cadastro do IPTU que atualmente é um dos maiores indicadores da dívida ativa inscrita em Pelotas, portanto, o maior *gap* na arrecadação de receitas no município.

3.3.1.2 Controle por programas eletrônicos – ISSQN

Com as mudanças determinadas por essa Lei Municipal, fiscalização e contribuintes observaram além das alterações de algumas alíquotas e inclusão de atividades, a criação do primeiro programa eletrônico do ISSQN em Pelotas, em abril de 2004, denominado de Guia Informativa do Contribuinte – GIC e Guia Informativa da Substituição Tributária – GIST.

Esse programa possibilitou aos contribuintes ou seus responsáveis legais, a transmissão mensal, via *internet*, dos dados relativos aos seus serviços prestados (GIC) e de seus serviços tomados (GIST) à SMR, e posteriormente a emissão dos documentos de arrecadação municipal – DAMs respectivos, sem a necessidade de deslocamentos até essa Fazenda Pública.

O programa GIC/GIST não foi eficaz quanto ao cruzamento de dados relativos aos serviços substituídos, observa-se que por vezes, os relatórios de inconsistências não refletiam a realidade dos fatos, por isso esse programa foi desativado a partir da competência de setembro de 2008, para a implementação de um novo programa *on-line*.

Na busca por um programa que proporcionasse maior segurança aos contribuintes e SMR, refletindo assim, maior eficiência aos procedimentos fiscais e contribuindo realmente com o incremento da arrecadação de suas receitas, a Prefeitura de Pelotas, por meio de licitação na modalidade concorrência pública, do tipo técnica e preço, sob o nº 03/2007 e contrato nº 232, de 12 de julho de 2008, contratou uma empresa especializada em sistemas *on-line* de arrecadação fiscal, a partir da competência de outubro de 2008.

O item segurança é oferecido pela empresa contratada, a partir de um certificado *Security Socket Layer – SSL*, que é um Certificado de Segurança, que protege as informações transitadas pela internet e garante também, que os dados informados estarão protegidos por

criptografia e chave de segurança utilizando esse protocolo *SSL*, de 128 bits, que após certificação terá validade até 25/09/2009.

Nesse sentido, Gil (2002, p. 50) em relação ao desempenho das funções fiscais e ao atendimento às necessidades da comunidade, pelas Prefeituras Municipais comenta que “[...] é imprescindível que adotem sistema de arrecadação eficaz, com o intuito de melhor arrecadar”.

3.3.1.3 Controle por valores de mercado – ITBI

Uma auditoria realizada pelo controle interno da PMP constatou conforme dados empíricos do bimestre examinado (junho a julho/2006), que o valor atribuído pelo contribuinte não refletia a realidade constante no cadastro imobiliário da SMR e “de posse dessas informações foram traçados comparativos entre os valores venais cadastrados, como base de cálculo do cadastro municipal e os dados de mercado, informados pelo contribuinte”, conforme Couto e Xavier (2006).

Observa-se a representação da Figura 20, que apresenta o delineamento desse estudo sobre as bases de cálculos, amparadas por valores de mercado.

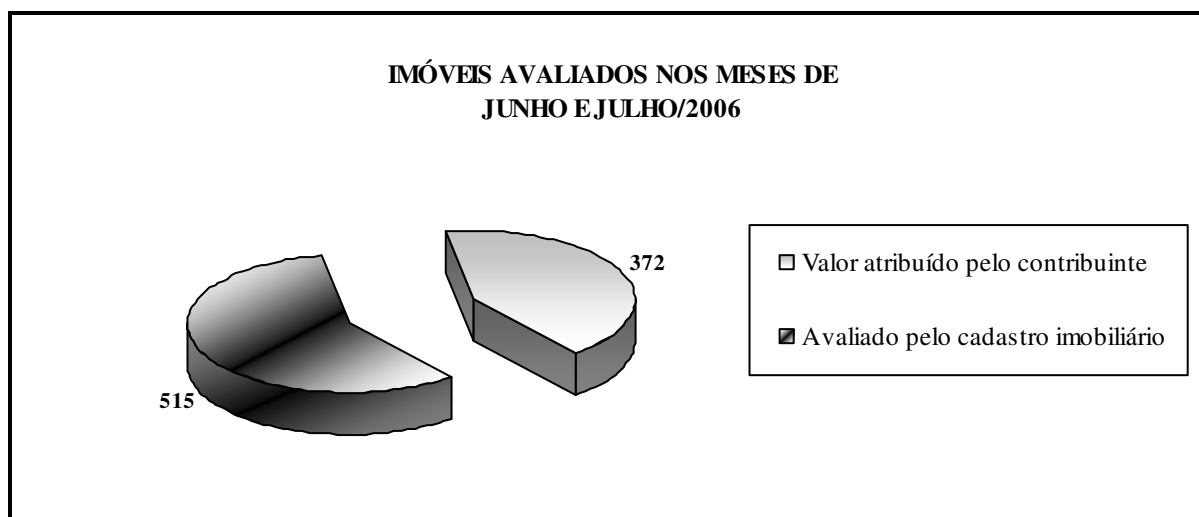


Figura 20 – Imóveis negociados em Pelotas

Fonte: Adaptada do relatório PMP nº 15/2006 – Controle Interno/2006

Dessa maneira, as guias que apresentaram seus valores atribuídos pelos contribuintes, representaram em torno de 42% (quarenta e dois por cento), do total de guias do ITBI, no bimestre em exame. Nesse percentual, constavam inclusos 124 (cento e vinte e quatro)

imóveis que foram avaliados pelo Sistema Financeiro da Habitação – SFH, Couto e Xavier (2006).

Constata-se ainda, que em relação ao ITBI, também estão sendo buscadas alternativas de incremento da arrecadação de receitas, e essa é uma preocupação real de toda a equipe do ITBI e gestores da SMR.

A próxima seção apresentará a descrição dos dados da SMR, com a abordagem sobre os Serviços de Fiscalização do ISSQN, IPTU, ITBI e Serviço de Dívida Ativa, e algumas discussões e resultados inerentes ao estudo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo serão apresentadas, a descrição da SMR e a análise de dados realizada sobre a arrecadação dos impostos próprios e da dívida ativa, comportando alguns resultados e discussões.

4.1 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DA SMR

A análise dos dados da SMR iniciar-se-á pela apresentação do Organograma da SMR, e sequencialmente serão explanadas as especificidades dos impostos próprios e da dívida ativa de Pelotas. Finalmente serão apresentadas as alavancas de gestão fiscal empíricas, aplicadas sobre essa arrecadação municipal.

4.1.1 Organograma da Fazenda Pública

No organograma apresentado por meio da Figura 21, ilustra-se a estrutura funcional atual da SMR, ressaltando-se que cada Fazenda Pública propõe e implementa seus próprios organogramas, de acordo com suas atribuições e disponibilidades de pessoal.

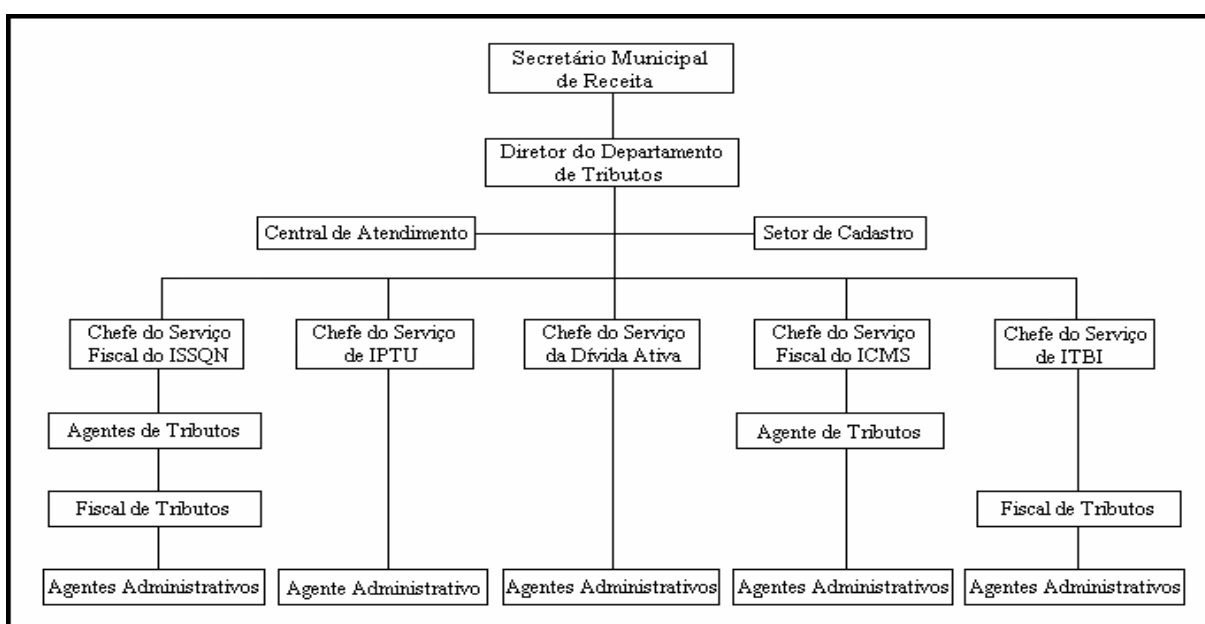


Figura 21 – Organograma da SMR

Fonte: Adaptado da SMR/PMP

Portanto, observa-se que a Figura 21, é um referencial estrutural funcional clássico, que apresenta no topo da hierarquia fazendária municipal, a gestão do Secretário da SMR, que é subordinado hierarquicamente ao Prefeito de Pelotas.

O Diretor do Departamento de Tributos, subordinado direto do Secretário de Fazenda é um profissional de muita importância no contexto fiscal, uma vez que é o elo entre de ligação, entre o comando maior da SMR e todas as unidades de operacionalização fiscal, representadas pelos respectivos chefes de Serviços.

Os chefes de Serviços na estrutura fazendária, também são profissionais de atuações imprescindíveis, pois além da administração direta que realizam sobre suas equipes especializadas em tributos, participam de todas as etapas de elaboração dos projetos de planejamento fiscal e acompanhamento da operacionalização dos trabalhos fiscais.

O profissional da SMR, que juntamente com os respectivos agentes administrativos e fiscais de tributos (técnicos de nível médio) une o ciclo dessa corrente, é o agente de tributos, que em alguns municípios pode ser chamado de auditor fiscal ou tributário.

O agente de tributos é o profissional habilitado por concurso público, com formação de nível superior e detentor de conhecimento técnico especializado em Legislação Tributária e Doutrina Nacional, para atuação sobre a fiscalização dos tributos municipais.

A próxima seção abordará os impostos próprios de Pelotas e suas especificidades.

4.1.2 Especificidades dos impostos em Pelotas

Nesta subseção será explanada a estrutura funcional dos Serviços de IPTU, ISSQN e ITBI, assim como a composição dos cadastros do IPTU e ISSQN, concluindo-se com uma análise realizada sobre a arrecadação desses impostos próprios, nos períodos de 2004 a 2008.

4.1.2.1 Serviço do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU

Observa-se no Serviço do IPTU a seguinte estrutura funcional e cadastro imobiliário:

a) Estrutura Funcional

A estrutura do Serviço de IPTU de Pelotas apresenta uma característica diferenciada dos demais Serviços que compõem essa Fazenda Pública, uma vez que a equipe de fiscalização do IPTU encontra-se lotada em outra Secretaria Municipal.

Os componentes do Serviço de IPTU lotados na SMR, 2 (dois) funcionários estatutários, possuem a seguinte formação:

- 01 chefe do serviço (nível médio); e
- 01 agente administrativo (nível médio).

Esse Serviço é responsável pelo controle e manutenção da arrecadação desse imposto e pelo assessoramento ao Diretor de Tributos, especialmente quanto ao controle e a distribuição de carnês do IPTU, quanto ao acompanhamento e atualização de isenções concedidas e a conceder.

Quanto à equipe de fiscalização do IPTU, lotada na Secretaria Municipal de Urbanismo – SMU, formada por 13 (treze) funcionários estatutários possuem a seguinte formação:

- 01 diretor da fiscalização (bacharel em direito);
- 11 fiscais de tributos (ensino fundamental);
- 01 fiscal de tributos (nível médio).

Essa equipe é responsável pela fiscalização dos imóveis prediais e territoriais em Pelotas, especialmente as atividades de avaliação e revisão da área construída, exame *in loco* de pedidos de isenção e apontamentos no cadastro imobiliário devido. Ressalta-se a importância das atividades dessa equipe, uma vez que complementam o Serviço de IPTU.

b) Cadastro Imobiliário

Pelotas possui um cadastro imobiliário, que abarca inscrições municipais de imóveis prediais e territoriais, entretanto, dentre as inscrições prediais, constam alguns imóveis que estão isentos, conforme Lei nº 5.196, de 14 de dezembro de 2005. Observa-se, o artigo 6º dessa lei:

Art. 6º Estão isentos do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU):
I - proprietários de um único imóvel:
a) no valor venal de até 400 (quatrocentas) URMs, caracterizados como prédio;
b) no valor venal de até 1.500 (mil e quinhentos) URMs e que sejam de propriedade de aposentados ou pensionistas do sistema previdenciário estatal, cuja renda mensal bruta de seus benefícios não ultrapassem a duas vezes e meia o salário mínimo nacional;

- c) de qualquer valor, de propriedade de ex-combatentes das forças armadas, que atuaram na Segunda Guerra Mundial ou de suas viúvas;
- d) no valor de até 100 (cem) URMs, caracterizados como terreno.

A composição do cadastro do IPTU está disposta como segue:

- Total de inscrições prediais..... 96.937
- Total de inscrições isentas..... 38.994
- Total de inscrições territoriais (terrenos)..... 23.616

Evidencia-se, portanto, que o cadastro predial figura sobre 57.943 (cinquenta e sete mil, novecentos e quarenta e três) inscrições, sendo que sobre as demais, 38.994 (trinta e oito mil, novecentos e noventa e quatro), não poderá incidir o IPTU, desde que observada a norma municipal de isenção já mencionada, sobre esse imposto.

A Fazenda Pública de Pelotas registrou no primeiro trimestre de 2008, uma arrecadação média de IPTU, de R\$ 761.215,00 (setecentos e sessenta e um mil, duzentos e quinze reais). Salienta-se que na média do mesmo período, no ano de 2007, esse imposto apresentou uma arrecadação de R\$ 874.000,00 (oitocentos e setenta e quatro mil reais), representando um percentual de 15% (quinze por cento), superior a 2008.

Observa-se na subseção seguinte, a abordagem sobre o Serviço de Fiscalização do ISSQN.

4.1.2.2 Serviço de Fiscalização do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

Observa-se no Serviço de Fiscalização do ISSQN, a seguinte estrutura funcional e cadastro mobiliário:

a) Estrutura Funcional

O Serviço de Fiscalização do ISSQN em Pelotas é composto por 10 (dez) funcionários estatutários, sendo suas formações dispostas como segue:

- 01 chefe de Serviço (técnico em contabilidade);
- 02 fiscais de tributos (técnicos em contabilidade, exigência: nível médio);
- 02 agentes de tributos (bacharéis em ciências contábeis, especialistas em auditoria e perícia contábil, exigência: nível superior);

- 02 agentes de tributos (bacharéis em direito);
- 01 agente de tributos (administrador);
- 02 agentes Administrativos (nível médio).

Essa equipe é responsável pela fiscalização do ISSQN de Pelotas, sendo o seu cadastro mobiliário formado pelo cadastro dos prestadores de serviços de qualquer natureza, que se divide em empresas e profissionais autônomos, com ou sem estabelecimento fixo, que prestem serviços sujeitos a tributação municipal, conforme disposição do Código Tributário Municipal – CTM, Lei 2.758, de 27 de dezembro de 1982, artigo 88, inciso II, parágrafo 2º.

b) Cadastro Mobiliário

O cadastro mobiliário apresenta um total geral de 80.490 (oitenta mil, quatrocentos e noventa) empresas, sendo 12.898 (doze mil, oitocentos e noventa e oito) dessas, sem incidência do ISSQN, com atividades de comércio, indústria entre outras.

Observa-se ainda, a seguinte composição:

- Total de inscrições ativas..... 43.120
- Total de inscrições inativas..... 31.132
- Total de inscrições suspensas..... 6.238 (irregularidades ou sustações)

Salienta-se, que no cadastro dos prestadores de serviços de qualquer natureza, consta um total geral, de 53.650 (cinquenta e três mil, seiscentos e cinquenta) inscrições, sendo que essas inscrições municipais estão cadastradas da seguinte forma:

- Total de inscrições ativas (empresas prestadoras de serviços)..... 30.222
- Total de inscrições ativas (profissionais autônomos)..... 23.428

No primeiro trimestre de 2008, esse ISSQN contabilizou uma arrecadação média, de R\$ 1.275.000,00 (um milhão, duzentos e setenta e cinco mil reais) para os cofres da Fazenda Pública de Pelotas, sendo considerada como significativa 60% (sessenta por cento) maior, se comparada com a média de arrecadação, R\$ 793.000,00 (setecentos e noventa e três mil reais), do mesmo período em 2007.

A próxima subseção abordará o Serviço de ITBI, apresentando sua estrutura funcional e composição fiscal.

4.1.2.3 Serviço do Imposto de Transmissão Inter Vivos, de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos – ITBI

Observa-se no Serviço de ITBI, a seguinte estrutura funcional e composição fiscal:

a) Estrutura Funcional

Em Pelotas, o Serviço de ITBI é responsável pela análise de avaliação, emissão das guias, controle e arquivo de documentos relacionados com a transmissão *inter vivos*. Esse Serviço é composto por 06 (seis) funcionários estatutários, que possuem as seguintes formações:

- 01 chefe de serviço (ciências sociais e técnica em contabilidade);
- 01 fiscal de tributos (nível médio);
- 01 arquivista (serviço social);
- 01 secretária (economia doméstica e especialista em gestão escolar);
- 01 avaliador (química e especialista em educação escolar);
- 01 avaliador (nível médio).

b) Composição Fiscal

Esse Serviço de ITBI realiza uma média de 700 (setecentas) guias mensais, e abrangeu uma arrecadação média para os cofres da Fazenda Pública de Pelotas, de R\$ 403.000,00 (quatrocentos e três mil reais), no primeiro trimestre de 2008.

A próxima subseção apresentará a análise que foi realizada sobre a arrecadação de receitas do IPTU, ISSQN e ITBI em Pelotas, referente aos exercícios de 2004 a 2008, comparando-se a previsão e arrecadação, do IPTU e ISSQN, ocorridas no ano de 2008, demonstrando-se por meio de tabelas, os *gaps* mais significativos.

4.1.3 Análise sobre a arrecadação e previsão dos impostos municipais

O mapa da arrecadação de receitas referente ao IPTU, ao ISSQN e ao ITBI dos anos de 2004 a 2008, em Pelotas será apresentado por meio da Tabela 1, e ainda confronta-se a previsão e arrecadação de receitas do ano de 2008.

Tabela 1 – Mapa da receita arrecadada e prevista (2004/2008)

FONTES DE RECEITAS	RECEITAS ARRECADADAS				PREVISÃO PARA	RECEITAS ARRECADADAS
	2004	2005	2006	2007	2008	2008
IMPOSTOS						
IPTU	13.079.142,	15.817.416,	13.895.174,	16.790.725,	17.972.886,	17.624.184,
ISSQN	10.010.080,	10.938.321,	11.330.017,	13.042.074,	32.122.734,	16.405.641,
ITBI	2.638.320,	2.830.159,	3.038.026,	3.827.754,	3.132.130,	5.217.410,
Total	25.727.542,	29.585.896,	28.263.217,	33.660.553,	53.227.750,	39.247.235,

Fonte: Adaptado do orçamento da PMP – 2004 a 2008

(Valores em R\$)

Na análise sobre essa Tabela 1, verificou-se que a projeção de receitas, em comparação à arrecadação real, ocorrida ano de 2008, possibilitou um controle financeiro-fiscal mais eficiente e dirigido à investigação dos *gaps* ou acréscimos na arrecadação, com identificação do tributo responsável por esses fatos fiscais.

Em relação ao ITBI, foi possível verificar que esse imposto apresentou uma arrecadação superior (60%) à projeção realizada para o ano de 2008, R\$ 2.085.280,00 (dois milhões, oitenta e cinco mil, duzentos e oitenta reais). Esse fato também poderá ser investigado, uma vez que, pode estar ocorrendo alguma falha na projeção dessa arrecadação fiscal.

De outro modo, analisou-se o ano de 2007 em comparação com o ano de 2008, exclusivamente, pelo total da arrecadação dos impostos próprios, o que resultou no ano de 2008, em um crescimento percentual total de 16,59% (dezesseis vírgula cinquenta e nove por cento). Esse crescimento aponta-se pela arrecadação do IPTU (4,95%), ISSQN (25,79%) e ITBI (36,30%).

Entretanto, para a análise dos *gaps* ocorridos no ano de 2008, elaborou-se a Tabela 2, que apresentará o total das receitas previstas e a sua arrecadação, referentes ao IPTU e ao ISSQN, apresentando-se assim, os resultados financeiros desses impostos.

Tabela 2 – Mapa dos *gaps* entre a receita prevista e arrecadada/2008

IMPOSTOS	RECEITA PREVISTA	RECEITA ARRECADADA	GAP DE ARRECAÇÃO
IPTU	17.972.886,00	17.624.189,00	(348.697,00)
ISSQN	32.122.734,00	16.405.641,00	(15.717.093,00)
TOTAL	50.095.620,00	34.029.830,00	(16.065.790,00)

Fonte: Adaptado da PMP (2008)

(Valores em R\$)

Diferentemente do ITBI, a arrecadação de receitas do IPTU e do ISSQN, no ano de 2008 mostrou-se menor do que a sua projeção realizada para esses impostos próprios, conforme demonstração da Tabela 2.

Em relação ao IPTU, o *gap* foi inferior a 2% (dois por cento), se comparado com a sua projeção, R\$ 348.702,00 (trezentos e quarenta e oito mil, setecentos e dois reais), enquanto o ISSQN resultou em um *gap* significativo de R\$ 15.717.093,00 (quinze milhões, setecentos e dezessete mil, noventa e três centavos), em torno de 48% (quarenta e oito por cento).

Essa constatação alerta, que deverá ocorrer um estudo aprofundado das causas do não atendimento das metas anuais, sendo que esse trabalho de investigação poderá ser implementado mês a mês, durante o próprio exercício corrente, utilizando-se a receita efetivamente arrecadada do mês, em comparação com a sua previsão média mensal correspondente.

A próxima seção abordará a dívida ativa em Pelotas e suas especificidades.

4.1.4 Especificidades da dívida ativa tributária em Pelotas

Nesta seção, será explanada inicialmente, a estrutura funcional do Serviço de Dívida Ativa, assim como uma análise realizada sobre a composição e crescimento de débitos, inscritos em dívida ativa tributária em Pelotas. Também se evidencia a execução fiscal do IPTU e ISSQN, Variável e Fixo.

4.1.4.1 Serviço da Dívida Ativa

No Serviço de Dívida Ativa, observa-se a seguinte estrutura funcional, seguida da análise realizada sobre a composição e crescimento da dívida ativa de Pelotas:

a) Estrutura Funcional

O Serviço de Dívida Ativa em Pelotas realiza as atividades de análise, controle e remessa das execuções fiscais, relativas às dívidas do IPTU, assim como a emissão de notificações de dívidas, parcelamentos administrativos e judiciais, análise de devoluções, recálculos e prescrições de dívidas dessa natureza. Esse Serviço é composto por 8 (oito) funcionários estatutários, que possuem as seguintes formações:

- 01 chefe de serviço (engenheiro civil, administrador e especialista em segurança do trabalho);
- 05 agentes administrativos (ensino médio);
- 01 agente administrativo (publicitário);
- 01 agente administrativo (bacharel em ciências contábeis).

Além da estrutura de pessoal dos Serviços da SMR, entende-se com pontual, a abordagem sobre os dados quantitativos da SMR, neste caso, a composição de sua dívida ativa tributária.

b) Análise sobre a Composição e Crescimento da Dívida Ativa

O crescimento de débitos inscritos em dívida ativa tributária de Pelotas foi analisado, com base nos mapas estatísticos de dívida ativa, constantes em dados históricos da SMR e arquivados eletronicamente pela Companhia de Informática de Pelotas – COINPEL.

Esses registros foram verificados neste estudo, a partir do mês de janeiro de 1990 até o mês de dezembro de 2007, compostos pelo IPTU e ISS Fixo/Variável, e demonstrados em R\$ (reais), conforme apresentação da Tabela 3.

Tabela 3 – Mapa da dívida ativa de Pelotas (jan./1990 a dez./2007)

PERÍODOS	IPTU	ISSQN VARIÁVEL	ISSQN FIXO	ISSQN TOTAL	TOTAL ANUAL
1990	7.712,48	10.166,88	284,97	10.451,85	18.164,33
1991	16.777,83	29.363,71	562,86	29.926,57	46.704,40
1992	61.000,10	5.127,69	948,72	6.076,41	67.076,51
1993	121.909,34	15.946,52	1.135,75	17.082,27	138.991,61
1994	172.274,69	900.857,43	2.305,13	903.162,56	1.075.437,25
1995	312.397,33	894.572,75	3.515,81	898.088,56	1.210.485,89
1996	1.605.679,10	1.659.941,40	4.663,36	1.664.604,76	3.270.283,86
1997	2.389.407,37	2.542.158,37	696.598,84	3.238.757,21	5.628.164,58
1998	4.634.105,44	2.523.163,32	1.102.408,51	3.625.571,83	8.259.677,27
1999	5.783.333,99	3.015.627,47	1.113.157,72	4.128.785,19	9.912.119,18
2000	7.618.375,59	2.982.930,85	1.239.661,98	4.222.592,83	11.840.968,42
2001	8.082.886,72	2.324.837,77	1.209.912,41	3.534.750,18	11.617.636,90
2002	12.951.624,54	1.772.419,00	1.231.104,62	3.003.523,62	15.955.148,16
2003	10.289.536,87	1.863.244,19	1.255.978,43	3.119.222,62	13.408.759,49
2004	9.990.759,10	897.225,39	1.237.666,60	2.134.891,99	12.125.651,09
2005	11.462.610,27	1.608.473,34	1.265.445,57	2.873.918,91	14.336.529,18
2006	12.185.359,09	1.290.079,25	992.816,60	2.282.895,85	14.468.254,94
2007	13.488.923,38	961.092,30	241.801,47	1.202.893,77	14.691.817,15
Total Geral	101.174.673,23	25.297.227,63	11.599.969,35	36.897.196,98	138.071.870,21

Fonte: COINPEL/PMP

(Valores em R\$)

Observa-se que os valores registrados em dívida ativa de 1990 a 2007, ultrapassaram R\$ 138 milhões (cento e trinta e oito milhões de reais), sendo que na composição desses débitos, o ISSQN total compreende um percentual em torno de 26% (vinte e seis por cento), e em comparação com o total do IPTU lançado, o ISSQN representa um percentual superior a de 8% (oito por cento).

Quanto à dívida ativa tributária lançada relativa ao IPTU, representou um percentual significativo, em torno de 73% (setenta e três por cento). Alerta-se que os valores constantes dessa tabela, foram indexados pela URM de dezembro de 2007 (R\$ 59,00).

O Gráfico 1, pretende ilustrar os picos dessas inscrições na dívida ativa tributária de Pelotas, relativa ao IPTU e ISSQN total, em um período longitudinal, que abarca os últimos 19 (dezenove) anos.

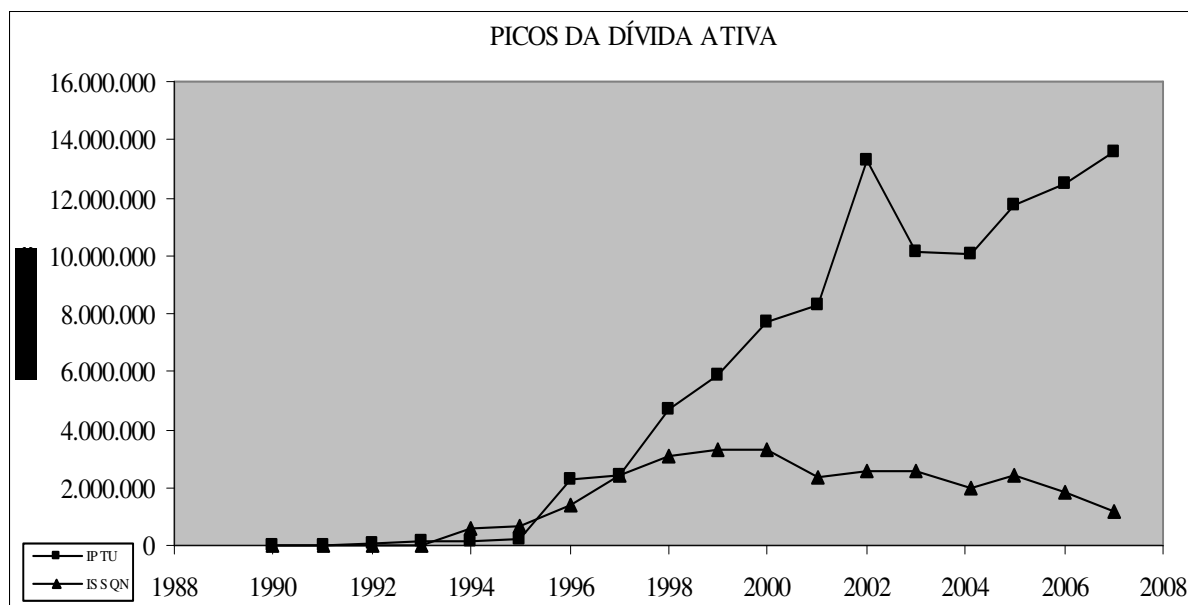


Gráfico 1 – Picos da dívida ativa de Pelotas (1990/2007)

Fonte: Adaptado da SMR/PMP

Então remete-se por meio do Gráfico 1, a análise dos picos sobre esses registros na dívida ativa de Pelotas, que evidenciou, seus anos de maior pico, relativos às dívidas inscritas no IPTU, em 2002 e 2007, enquanto em relação ao ISSQN total, o ano de maior pico de débitos, ocorreu em 2000.

A disparidade entre os picos da dívida ativa tributária do ISSQN, especificamente no ano de 2007, em comparação com a dívida lançada do IPTU, aproxima-se de 9% (nove por cento) dessa, e pode ter várias causas, entre essas infere-se o grau de importância do IPTU, a recente evolução dos serviços dentro dos mercados de negócios e a sua forma de lançamento fiscal.

Diante desse contexto, resta à SMR, a remessa à PGM para execução fiscal, dos períodos ainda não prescritos. Salienta-se, que apesar do registro dessas dívidas, demonstrados, a partir do ano de 1990, algumas dessas estão regularmente notificadas pelo Serviço de Dívida Ativa, para cobrança administrativa, o que afasta desses devedores, a busca pela prescrição de seus débitos.

Contudo, constam débitos inscritos em dívida ativa, de IPTU e de ISSQN, que já estão prescritos e ainda não foram excluídos da totalização geral, Entretanto, como foi divulgado, anteriormente, Soares (2008), estima uma dívida ativa incobrável, em torno de 30% (trinta por cento).

A Tabela 4, em complemento ao estudo da dívida ativa tributária de Pelotas, demonstrará um comparativo entre os débitos inscritos nessa, nos anos de 2007 e 2008. Alerta-se que os valores constam lançados em URM.

Tabela 4 – Comparativo da dívida ativa tributária 2007/2008

PERÍODOS INSCRITOS	2007	2008	DIFERENÇAS
DÍVIDA ATIVA - IPTU	228.625,82	206.726,54	(21.899,28)
DÍVIDA ATIVA - ISSQN VARIÁVEL	16.289,70	705.578,05	689.288,35
DÍVIDA ATIVA - ISSQN FIXO	4.098,33	16.453,69	12.355,36
TOTAIS	249.013,85	928.758,28	679.744,43

Fonte: SMR/PMP

(Valores em URM)

Analisando-se a dívida ativa inscrita, referente ao IPTU, constatou-se um percentual em torno de 9% (nove por cento) menor, na comparação do ano de 2008 com o ano de 2007. Essa dívida ativa tributária também registra valores cumulativos do ano de 1990 até o final do ano de 2008, no total de R\$ 114.229.454,23 (cento e quatorze milhões, duzentos e vinte e nove mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais, vinte e três centavos).

Quanto à dívida ativa tributária inscrita, referente ao ISSQN Variável, observou-se um crescimento expressivo no ano de 2008, em comparação com o ano de 2007, representando um percentual superior a 280% (duzentos e oitenta por cento), devido à intensificação dos trabalhos da fiscalização do ISSQN, que culminaram especialmente, na lavratura e lançamento dos processos de *Leasing* em dívida ativa.

Demonstrou-se por meio do total de 705.578 URM (setecentos e cinco mil, quinhentos e setenta e oito unidades de referência municipal), lançados em dívida ativa do ISSQN Variável, indexadas pela URM de dezembro de 2008, R\$ 63,15 (sessenta e três reais, quinze centavos) resulta em R\$ 44.557.250,70 (quarenta e quatro milhões, quinhentos e cinquenta e sete mil, duzentos e cinquenta reais, setenta centavos).

Logo essa dívida ativa tributária do ISSQN Variável cumulativamente do ano de 1990 a 2008, totaliza R\$ 69.854.478,33 (sessenta e nove milhões, oitocentos e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e setenta e oito reais, trinta e três centavos).

Demonstrou-se também uma dívida ativa tributária crescente, em relação aos lançamentos de débitos do ISSQN Fixo de 2008, R\$ 1.039.050,00 (um milhão e trinta e nove mil, cinquenta reais), em torno de 04 (quatro) vezes o seu valor inscrito no ano anterior. Esse acréscimo ocorreu em virtude das intensas fiscalizações *in loco* realizadas no ano de 2008.

O resultado dessa dívida ativa do ISSQN Fixo, cumulativo de 1990 a 2008, totalizou R\$ 12.639.019,00 (doze milhões, seiscentos e trinta e nove mil, dezenove reais). Portanto, a dívida ativa inscrita do ISSQN total (ISSQN Variável e Fixo), cumulativo (1990 a 2008), resultou em R\$ 82.493.497,00 (oitenta e dois milhões, quatrocentos e noventa e três mil, quatrocentos e noventa e sete reais).

Ainda, observou-se no ano de 2008, que o total inscrito em dívida ativa, de 928.758 URM (novecentos e vinte e oito, setecentos e cinquenta e oito unidades de referência municipal), se indexado pela URM de dezembro desse mesmo ano de 2008 (R\$ 63,15) demonstra um resultado anual de R\$ 58.651.085,38 (cinquenta e oito milhões, seiscentos e cinquenta e um mil, oitenta e cinco reais, trinta e oito centavos).

Finalmente, a dívida ativa tributária inscrita total e acumulada do ano de 1990 até o final do ano de 2008, resultou em R\$ 196.722.955,59 (cento e noventa e seis milhões, setecentos e vinte e dois mil, novecentos e cinquenta e cinco reais, cinquenta e nove centavos), representando um crescimento percentual no ano de 2008, superior a 40% (quarenta por cento), comparando-se com o acumulado até 2007.

Nas próximas subseções, serão apresentadas as remessas realizadas à PGM, para execução fiscal dos períodos de 2005 a 2008, relativas ao IPTU e ao ISSQN, em análise.

4.1.4.2 Execução fiscal – IPTU

As dívidas inscritas relativas ao IPTU, com base na recente reestruturação funcional do Serviço de Dívida Ativa, demonstraram-se expressivas, nos períodos de realização de suas atividades de remessa a ajuizamento fiscal (ou execução fiscal), que ocorreram relativas aos anos de 2005 a 2008, conforme consta na apresentação da Tabela 5.

Tabela 5 – Processos remetidos à PGM – IPTU

PERÍODOS	TOTAL DE PROCESSOS	VALORES HISTÓRICOS (R\$)
2005	66	17.948.335,41
2006	134	1.902.181,12
2007	141	1.224.651,63
2008	50	538.427,98
TOTAIS	391	21.613.596,14

Fonte: SMR/PMP

(Valores históricos)

Pela análise da Tabela 5, verificou-se que o ano de 2005 apesar, de apresentar um número menor de processos remetidos à PGM, para análise e posterior execução, se comparado com os anos de 2006 e 2007, representou um valor mais expressivo (R\$ 17.948.335,41), uma vez que, a busca naquele lote, foi por débitos de maior valor, por inscrição devedora.

Os valores denominados nessa tabela, como valores históricos, remetem a valores que ainda não se apresentam corrigidos monetariamente, ou seja, estão demonstrados em seus valores originais de lançamentos nos respectivos períodos, sem a devida atualização monetária.

4.1.4.3 Execução fiscal – ISSQN

As dívidas relativas ao ISSQN, desde dezembro de 2005, estão sendo administradas pelo Serviço de Fiscalização do ISSQN, devido à carência de funcionários no Serviço de Dívida Ativa, e também seguido a dificuldades relativas à recente reestruturação funcional desse Serviço.

Dessa forma, nesta subseção, pretende-se demonstrar esse trabalho realizado pelo Serviço de Fiscalização do ISSQN, salientando-se que os períodos de realização dessas atividades, de remessa a ajuizamento fiscal ocorreram nos anos de 2005 a 2008, conforme apresentação da Tabela 6.

Tabela 6 – Processos remetidos à PGM – ISSQN

PERÍODOS	TOTAL DE PROCESSOS	VALORES HISTÓRICOS (R\$)
2005	90	1.419.361,35
2006	495	3.603.934,74
2007	41	4.225.180,12
2008	34	42.610.123,22
TOTAIS	660	51.858.599,43

Fonte: SMR/PMP

(Valores históricos)

Ressalta-se, entretanto, que esses dados empíricos referem-se aos processos lavrados pela fiscalização do ISSQN, nos anos de 2000 a 2008, que constavam inadimplentes com a Fazenda Pública de Pelotas (passíveis de ajuizamento fiscal), e alguns estavam na iminência de prescrição (60 meses), conforme dispõe a Legislação Tributária Nacional e Municipal.

Observa-se, que o total de 660 (seiscentos e sessenta) processos, exclusivamente do ISSQN Variável inadimplentes de 2005 a 2008, totalizaram R\$ 51.858.599,43 (cinquenta e um milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e noventa e nove reais, quarenta e três centavos), em valores históricos, representando, portanto, um expressivo débito fiscal que foi remetido à PGM, para análise e posterior execução fiscal, uma vez, que se exauriram todos os meios contenciosos administrativos, realizados por essa Fazenda Pública.

4.1.4.4 Análise sobre a receita arrecadada e prevista da dívida ativa tributária

O mapa da arrecadação de receitas referentes à dívida ativa tributária em Pelotas, nos anos de 2004 a 2008, será apresentado por meio da Tabela 7, e ainda confronta-se a previsão e arrecadação dessas receitas no ano de 2008.

Tabela 7 – Mapa da dívida ativa tributária arrecadada e prevista

PERÍODOS	DÍVIDA ATIVA ARRECADADA				PREVISTA PARA	DÍVIDA ATIVA ARRECADADA
	2004	2005	2006	2007	2008	2008
Total	5.460.779,	5.002.623,	5.114.832,	5.033.337,	18.493.964,	5.150.128,

Fonte: Adaptado do orçamento da PMP – 2004 a 2008

(Valores em R\$)

Com base na apresentação da Tabela 7, observou-se que a arrecadação da dívida ativa no ano de 2008, registrou um *gap* de 72% (setenta e dois por cento) em relação à projeção de sua arrecadação, o que remete a uma preocupação ainda maior com esta receita.

A arrecadação dos anos de 2004 a 2008, também demonstrou que não se mantém em crescimento, o que será delineado pelo Gráfico 2.



Gráfico 2 – Arrecadação da dívida ativa de Pelotas (2004/2008)

Fonte: SMR/PMP

Por meio do Gráfico 2, demonstrou-se que essa arrecadação registrou oscilações importantes, se comparadas ao ano de 2004, que apresentou a maior arrecadação nos últimos (05) cinco anos: em 2005 *gap* de 8,39% (oito vírgula trinta e nove por cento), elevando-se timidamente em 2006 com um crescimento de 2,24% (dois vírgula vinte e quatro por cento) e novamente decrescendo em 2007 com um *gap* de 1,59% (um vírgula cinquenta e nove por cento), demonstrando uma pequena recuperação em 2008, com um crescimento de 2,32% (dois vírgula trinta e dois por cento).

Essa fragilidade sobre a arrecadação da dívida ativa tributária em Pelotas, reflete a importância de estudos pontuais que busquem as razões para essas oscilações contabilizadas, e então sejam traçadas metas para o incremento dessa arrecadação.

Com a apresentação da próxima seção, pretende-se sugerir algumas alavancas de gestão, como forma de indicar controles de gestão que contribuem com os incrementos sobre a arrecadação tributária do município de Pelotas, respondendo-se assim, a pergunta desta pesquisa.

4.1.5 Alavancas de gestão fiscal empíricas em Pelotas

Valendo-se, do aprofundamento sobre o contexto fiscal dos impostos próprios do município de Pelotas, e embasada pelas análises estruturais realizadas sobre seus Serviços e sua Dívida Ativa Tributária, serão apresentadas algumas alavancas de gestão fiscal empíricas (estudo de casos) sobre a PMP, que visam incrementar e qualificar sua arrecadação tributária.

Observa-se na próxima subseção a apresentação alavancas de gestão empíricas sobre o IPTU.

4.1.5.1 Alavancas de gestão fiscal empíricas – IPTU

O Serviço de IPTU, lotado na SMR foi estudado observando-se, conjuntamente o Serviço de Fiscalização do IPTU e a Coordenadoria de Mapeamento e Informações Geográficas, lotados na SMU, para a apresentação de uma importante alavanca de gestão fiscal empírica, que buscou a atualização cadastral por meio do projeto de geoprocessamento, e assim contribuiu com o incremento das receitas do IPTU.

Esse projeto previu a aquisição de levantamento aerofotogramétrico digital da zona urbana da cidade, para a realização da comparação de fotografias aéreas com imagem de satélite de 2002 (que a prefeitura já possui), com as aéreas da cidade que sofreram um maior aumento no número de edificações, e possivelmente apresentam-se irregulares com a PMP.

Após a realização do teste piloto, sob a coordenação de Xavier, em 2008 foi verificado que um total de 200.000 (duzentos mil) m², de imóveis recadastrados correspondem à edificações construídas, sem o devido licenciamento, e por consequência, estarão sujeitas aos devidos autos de infração e multas, contribuindo dessa forma, com o incremento da receita do IPTU.

O IPTU, como já foi comentado neste estudo, apresenta-se com suas equipes lotadas na SMR e SMU, porém para que a integração seja contínua, apostam-se na conglobação dessas duas, em uma única Secretaria. Facilitando dessa forma a interação fiscal, o acesso de contribuintes que necessitem de orientações sobre IPTU, ou queiram realizar o pagamento de multas devidas na SMR.

Além dessa alavanca de gestão empírica, por meio da atualização cadastral, por geoprocessamento, outra alavanca de gestão necessária seria a lotação na Fiscalização do IPTU, de mais agentes de tributos, para o reforço do quadro de fiscais desse Serviço, e a partir de treinamento fiscal específico, esses poderiam encampar os projetos de modernização cadastral, já testados para incremento desse imposto.

Observa-se na próxima subseção a apresentação de alavancas de gestão fiscal empíricas relativas ao ISSQN.

4.1.5.2 Alavancas de gestão fiscal empíricas – ISSQN

Com base nos estudos que serão apresentados nesta subseção, demonstram-se inicialmente, as seguintes alavancas de gestão fiscal empíricas que foram aplicadas sobre o ISSQN: (a) as mudanças de aprendizagens por ciclo governamental, (b) a análise qualitativa sobre o *Leasing*, (c) uma estimativa da tendência da evasão do ISSQN, sobre *Leasing*, (d) Simples Nacional em Pelotas e (e) programas eletrônicos em Pelotas.

Observa-se que essas alavancas poderão contribuir com o incremento da arrecadação fiscal do ISSQN, entretanto, entende-se que a implementação e continuidade dessas alavancas de gestão fiscal, necessitam de constante controle estratégico, visando que estejam adequadas para as futuras ocorrências fiscais.

a) Mudanças de Aprendizagens por Ciclo Governamental

A mudança de ciclo governamental, ocorrida em janeiro de 2005, na qual resultou a posse de um novo chefe do executivo, também ocorreu no Serviço de Fiscalização do ISSQN, e foi marcada pela nomeação de um novo gestor tributário e determinante para a implementação ou modificação de algumas atividades fiscais, conforme abordagem neste estudo. A reorganização desse Serviço encontra-se como uma alavanca de gestão, que poderá contribuir com o incremento de arrecadação do ISSQN, observa-se então:

- 1ª) Plantão fiscal – o fiscal passou a realizar um atendimento personalizado, em sala reservada, sendo o plantão fiscal realizado por todos os fiscais, com rodízio de dois dias seguidos, gerando uma produtividade adequada. Destacam-se as seguintes ações:

- a) os procedimentos estabelecidos continuam sendo realizados por toda a equipe fiscal, portanto, entende-se que houve uma desaprendizagem gerenciada (ocorre quando uma rotina é substituída definitivamente por outra), que eliminou o antigo atendimento fiscal, logo ocorreu um esquecimento proposital; e
 - b) as causas que contribuíram para a aceitação dessa nova aprendizagem foram o incentivo de dois dias, que revertem em produtividade para o fiscal plantonista, aliado ao atendimento fiscal reservado e personalizado ao contribuinte.
- 2ª) Inclusão de relatórios da fiscalização – a implantação do relatório fiscal, uma vez que, ainda não era exigido tal documento fiscal complementar ao processo fiscal, gerou as seguintes atividades:
- a) o novo procedimento fiscal, continua sendo realizado por toda a equipe fiscal, houve, portanto, uma transformação positiva aos procedimentos, que consolidaram o novo conhecimento; e
 - b) as causas da aceitação à nova aprendizagem, são os benefícios que tanto os fiscais, quanto a Fazenda Pública observaram, uma vez que, esse relatório fiscal servirá como prova dos resultados localizados pelo fiscal, nesse trabalho já concluído, e também poderá auxiliar os novos exames, como consulta e comparação, da empresa fiscalizada em relação a outras, do mesmo segmento.
- 3ª) Rodízio de fiscalização – o fiscal passou a realizar fiscalização por segmentos alternados, o que contribuiu com a organização geral e burocrática do Serviço, observando-se as seguintes ações:
- a) o novo procedimento continua sendo realizado por toda a equipe fiscal. Houve, portanto, o fortalecimento e manutenção dos meios para efetivação do controle fiscal; e
 - b) a causa da aceitação a nova aprendizagem, talvez seja devido, a maior neutralidade na escolha das empresas a fiscalizar, sendo que essas empresas, não deverão ser fiscalizadas pelo mesmo fiscal, dentro do período de um ano.
- 4ª) Gerência fiscal por atividade – o fiscal passou a ter responsabilidades por atividades internas do Serviço do ISSQN, e tais atividades foram alternadas por fiscal, observando-se que:

- a) o novo procedimento não está sendo realizado pelos fiscais. Houve, portanto, não conformidades que dissiparam a consolidação da atribuição por atividades, logo se entende que ocorreu um esquecimento accidental do novo conhecimento; e
 - b) a causa da rejeição ao novo procedimento, talvez tenha ocorrido, devido à não conformidades de monitoramento sobre as atividades a desenvolver.
- 5^a) Intensificação fiscal sobre a substituição tributária – o fiscal foi incentivado a realizar fiscalização sobre empresas substitutas tributárias (tomadores de serviços), conforme enquadramento legal. Observou-se que:
- a) os procedimentos fiscais de fiscalização sobre os substitutos tributários, não estão sendo realizados pelos fiscais. Houve, portanto, não conformidades na manutenção da atividade fiscal, causando a degradação do conhecimento fiscal estabelecido, logo um esquecimento accidental; e
 - b) a causa da rejeição a intensificação fiscal, talvez seja, devido à falta de um sistema eletrônico eficiente e necessário, para realização de um bom trabalho fiscal.
- 6^a) Encampação das análises de ajuizamento fiscal – o Serviço de Fiscalização do ISSQN encampou as atividades de ajuizamento fiscal, relativas aos processos fiscais do ISS Variável e Fixo, ainda não ajuizados, e com risco de prescrição (perda do direito à cobrança do crédito tributário), em que se observou as seguintes ações:
- a) essa encampação foi realizada somente durante um período de 4 (quatro) meses, por toda a equipe fiscal, (atualmente, apenas 02 (dois) fiscais realizam essa atividade). Houve o abandono da inovação, uma suspensão proposital do novo conhecimento, logo um esquecimento proposital; e
 - b) a causa da rejeição pelos fiscais, talvez tenha sido pela falta de motivação, devido a esses procedimentos de ajuizamento, não serem específicos de fiscalização.

Pela atuação participante da pesquisadora foi possível observar o comportamento da equipe de Fiscalização do ISSQN, inferindo-se alguns resultados sobre o esquecimento (rejeição) de novos conhecimentos e sobre os conhecimentos estabelecidos (aceitação), corroborando-se então, as teorias de Holan e Philips (2004), comentadas neste estudo, em sua subseção 2.10.2 (esquecimento por ciclo organizacional).

As causas dessas aceitações ou rejeições manifestaram-se pela realização ou não dos procedimentos implantados ou incentivados. Ainda observou-se, que dois novos conhecimentos não apresentaram rejeição, relatórios de fiscalização e rodízio de fiscalização, talvez pelos resultados positivos, que proporcionaram aquele contexto organizacional.

A consolidação do novo plantão fiscal acabou por sanar uma antiga reivindicação da equipe fiscal, e apresentou-se, como equilíbrio positivo em seus procedimentos de atendimento a contribuintes, além do incentivo na produtividade de cada fiscal, demonstrando que essas análises, por mudança de ciclos são possíveis e válidas, para nortear a tomada de decisão do gestor público.

b) Análise Qualitativa sobre o Leasing

Em 2008, o Serviço de Fiscalização do ISSQN, da SMR realizou uma auditoria fiscal sobre as operações de *Leasing* realizadas por 20 (vinte) arrendadoras em Pelotas. Entretanto o tema, que é controverso, exigiu o estudo aprofundado sobre sua constitucionalidade e domicílio tributário, especialmente.

Nesse sentido, com o auxílio da Legislação Tributária Nacional e Municipal, os critérios formadores da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT foram ajustados às operações de *Leasing*, sendo essa análise qualitativa, interpretada conforme demonstração no Quadro 5.

CRITÉRIOS	BASES
1º) A constitucionalidade da incidência do ISS (Material)	Listas de Serviços: LC 56/1987 (item 79) e LC 116/2003 (item 15.09)
2º) A legitimidade do recolhimento do ISS no Município em Pesquisa (Espacial)	LC nº 116/2003, art. 4º. [...] o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços [...]
3º) O momento da ocorrência do fato gerador do ISS (Temporal)	Ao término do contrato de Leasing quando não adquirido o bem arrendado
4º) Os sujeitos do ISS (Pessoal)	Sujeito Ativo: Município em Pesquisa; Sujeito Passivo: Arrendadoras
5º) A base de cálculo e a alíquota (Quantitativo)	Valor do bem arrendado menos VRG de 30% e encargos de 24% (alíquota local: 5%)

Quadro 5 – Resultados qualitativos
Fonte: Roza; Alberton; Limongi (2008)

Observa-se dessa análise, que os 05 (cinco) critérios ajustados às operações de *Leasing*, confirmam a constitucionalidade da incidência do ISSQN, sobre essas operações e a

legitimidade do recolhimento desse imposto ao município de Pelotas, portanto, uma importante alavanca de gestão fiscal, que não deve ser dispensada. As seguintes interpretações serão discriminadas:

- 1º) Pela análise do critério material, localizou-se essa atividade de prestação de serviços, constante da lista de serviços, item 79 (Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil), LC nº 56/1987 e item 15.09 (Arrendamento Mercantil, *Leasing...*), atual Lei Complementar nº 116/2003. Portanto, de acordo com essas listas de serviços, ratifica-se a constitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de *Leasing*;
- 2º) Pela análise do critério espacial, constatou-se como legítimo o domicílio do município de Pelotas, após interpretação do artigo 4º da LC nº 116/2003: “considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços [...]”. Logo, considera-se irrelevante as classificações: as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. Portanto, as 20 (vinte) arrendadoras de Pelotas devem recolher a essa Fazenda Pública, o ISS relativo às operações de *Leasing* em exame, onde realmente são realizadas tais negociações;
- 3º) Pela análise do critério temporal, observa-se que o momento da ocorrência do fato gerador analisado, seja caracterizado, quando ao final do contrato de *Leasing*, ocorre a devolução do bem arrendado, pela arrendatária (cliente) à arrendadora (empresa). Portanto, consumando-se a ocorrência da prestação de serviços;
- 4º) Pela análise do critério pessoal, observa-se que o sujeito ativo, com base na análise do 2º critério, é o município em pesquisa, uma vez que essas operações de *Leasing* lá ocorreram. Portanto, esse município, representado por sua SMR, é quem deverá buscar esse ISSQN devido. E o sujeito passivo, conforme determinação tributária são essas 20 arrendadoras, que transacionaram as operações de *Leasing* em Pelotas;
- 5º) Pela análise do critério quantitativo, justifica-se, após interpretação do inciso VI, contido no Capítulo IV, da Resolução nº 2.309/96, do Banco Central que trata sobre formalização dos contratos de *Leasing*, especificamente sobre preços contratados. Portanto, a base de cálculo dessas operações de *Leasing* deverá ser

calculada, com base no valor total de cada nota fiscal coletada, descontando-se o VRG, normalmente adotado, de 30% (trinta por cento), e encargos de 2% (dois por cento), conforme lei municipal. Logo deverá ser aplicado sobre esse resultado, a alíquota de 5% (cinco por cento), relativa ao ISSQN, dessa atividade em Pelotas.

A percepção final a destacar, sobre a análise realizada por meio de critérios ajustados da RMIT proposta, é no sentido de que essa se traduz, em segurança quanto ao exame das questões qualitativas sobre tributos, e que especialmente neste *case Leasing*, responde consistentemente aos impasses fiscais, notadamente quanto à incidência do ISSQN e à legitimidade do domicílio tributário dessa atividade, podendo dessa forma, contribuir com o incremento da arrecadação do ISSQN.

Toda gestão fiscal previdente, tenderá a estudar além do comportamento e dados passados e presentes, também as futuras e possíveis variáveis, que poderão afetar a saúde da arrecadação de tributos, portanto, pretende-se apresentar no próximo tópico, um estudo realizado na SMR abrangendo até o período de 2008, sobre a estimativa da tendência de evasão do ISSQN, especificamente sobre a atividade de *Leasing*.

c) Leasing, uma Estimativa da Tendência da Evasão do ISSQN

Este estudo de estimativa tem por objetivo demonstrar a tendência da evasão fiscal do ISSQN, valendo-se das operações de *Leasing* em Pelotas, o que foi possível, por meio da alavanca de gestão fiscal empírica, que pretendeu alertar sobre essa problemática fiscal, contribuindo-se dessa forma, com a gestão tributária desse município, uma vez que as arrendadoras/filiais instaladas nesse Município, não recolhem o ISS de suas operações de *Leasing* no domicílio prestador, desrespeitando desse modo, o que determina a Lei Complementar nº 116/2003, conforme foi corroborado no estudo da RMIT.

Salienta-se, que o universo pesquisado compreendeu os negócios de *Leasing* em âmbito local, no segmento de veículos, do período de janeiro/2002 a dezembro/2006, obedecendo-se o prazo prescricional fiscal de 5 (cinco) anos, por 20 (vinte) arrendadoras filiais, instaladas em Pelotas (dados fiscais), e os valores de carteira do *Leasing* em âmbito nacional, por 20 (vinte) arrendadoras matrizes, no segmento total, do período de janeiro/2006 a janeiro/2008, (dados estatísticos).

Esse estudo foi realizado sob duas abordagens: a fiscal, com base na pesquisa participante, e a estatística, por meio de pesquisa eletrônica, observando-se a Figura 22,

conforme os dados coletados por amostra de seleção racional, e analisadas as séries de tempo disponíveis.



Figura 22 – Diagrama árvore de relevância

Fonte: Adaptada de Collis e Hussey (2005)

A utilização da Árvore de Relevância foi fruto de um *insight* desta pesquisadora, para conduzir melhor a apresentação dos procedimentos metodológicos adotados neste estudo, conforme segue:

a) Abordagem Fiscal

Nesta abordagem realizou-se o exame dos dados fiscais, coletados dos fornecedores de veículos, no total de 910 (novecentos e dez) notas fiscais de operações de *Leasing*, relativos às 20 (vinte) arrendadoras instaladas em Pelotas, no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2006, conforme mostra a Tabela 8.

Tabela 8 – Operações de *Leasing* no município

PERÍODOS	CAPTAÇÃO DE LEASING	VRG + ENCARGOS	BASE DE CÁLCULO DO ISS	EVASÃO FISCAL
2002	782.463,52	(422.530,30)	359.933,22	17.996,66
2003	719.104,60	(388.316,48)	330.788,12	16.539,41
2004	3.145.673,40	(1.698.663,64)	1.447.009,76	72.350,49
2005	10.112.647,84	(5.460.829,83)	4.651.818,01	232.590,90
2006	13.734.823,42	(7.416.804,65)	6.318.018,77	315.900,94
TOTAL	28.494.712,78	(15.387.144,90)	13.107.567,88	655.378,39

Fonte: Dados fiscais empíricos/PMP

(valores históricos – R\$)

Valendo-se desses dados, procedeu-se então, a medição pela técnica estatística de estimativa de tendência, como forma de projetar o cenário local/municipal das operações de *Leasing* e, conseqüentemente da evasão fiscal do ISSQN, nessas operações. No estudo estatístico foram examinadas as negociações de *Leasing* locais (no município), e para compor

a base de cálculo do ISSQN, foi descontado o VRG (30% sobre cada nota fiscal) e encargos (2% ao mês), aplicando-se em seguida, a alíquota de 5% (cinco por cento), relativa ao ISSQN.

Esclarece-se, que na coleta, os dados fiscais não foram disponibilizados em sua totalidade, assim, o exame foi realizado no ano de 2002, em relação a 09 (nove) meses; no ano de 2003, em relação a 08 (oito) meses; e em 2004, em relação a 11 (onze) meses. Nos anos de 2005 e 2006, a documentação examinada referiu-se aos 12 (doze) meses de cada ano, observando-se, que nos cálculos das médias/ano foram respeitadas as proporcionalidades de cada ano, de acordo com o número de meses examinados.

b) Abordagem Estatística

Realizou-se a localização dos dados estatísticos de carteiras, por meio eletrônico, disponibilizados no *site* da ABEL, relativos às 20 (vinte) arrendadoras matrizes, para verificar a tendência nacional no período de janeiro de 2006 a janeiro de 2008.

Observa-se que os valores presentes em carteira, apresentados nesses dados estatísticos, demonstram valores acumulados que as arrendadoras têm a receber dos arrendatários, por negociações realizadas via *Leasing* e são compostos por todos os segmentos transacionados via *Leasing*: veículos, máquinas, equipamentos e informática.

Tabela 9 – Dados estatísticos de carteira – *Leasing* nacional

2006	VALOR CUMULATIVO DA CARTEIRA (R\$)	Nº DE CONTRATOS	2007	VALOR CUMULATIVO DA CARTEIRA (R\$)	Nº DE CONTRATOS
Jan.	18.446.885.993,00	739.660	Jan.	30.976.812.971,00	1.231.189
Fev.	19.219.175.119,00	767.817	Fev.	31.884.984.229,00	1.271.668
Mar.	19.959.713.271,00	804.927	Mar.	33.388.658.690,00	1.347.320
Abr.	20.860.357.244,00	837.941	Abr.	34.825.255.437,00	1.393.312
Mai.	21.853.124.080,00	882.582	Mai.	36.804.691.000,00	1.478.146
Jun.	22.915.524.065,00	918.917	Jun.	38.863.980.567,00	1.541.564
Jul.	23.932.663.095,00	961.226	Jul.	41.60.672.366,00	1.623.138
Ago.	25.204.194.161,00	1.011.925	Ago.	44.329.949.866,00	1.721.148
Set.	26.342.706.214,00	1.050.886	Set.	42.741.307.224,00	1.692.780
Out.	27.591.696.647,00	1.109.297	Out.	45.842.251.180,00	1.771.990
Nov.	28.839.188.307,00	1.168.394	Nov.	48.470.362.256,00	1.876.278
Dez.	29.833.214.265,00	1.181.811	Dez.	50.680.117.598,00	1.961.192

Fonte: ABEL (www.leasingabel.com.br)

Após a coleta dos dados contidos na Tabela 9, foram analisados e observou-se que, em alguns meses, esses dados estatísticos de carteira não se referiam às 20 (vinte) arrendadoras, deste estudo, portanto, assim como aconteceu no estudo dos dados fiscais do município (1ª abordagem), as proporcionalidades foram respeitadas, de acordo com o número de arrendadoras em cada mês, para evitar possíveis distorções na medição.

Salienta-se ainda, em referência a esses dados estatísticos de carteira, que foi localizado no mês de janeiro de 2008, o valor cumulativo de R\$ 53.008.996.161,00, (cinquenta e três bilhões, oito milhões, novecentos e noventa e seis mil, cento e sessenta e um reais), totalizando 2.077.139 (dois milhões, setenta e sete mil, cento e trinta e nove) contratos assinados, segundo pesquisa realizada no sítio eletrônico da ABEL.

Para projetar a estimativa da tendência no contexto municipal, correlacionou-se os resultados obtidos na primeira abordagem (fiscal), com os resultados obtidos na segunda abordagem (estatística) e, finalmente, foi estimada a tendência dos negócios de *Leasing* e, posteriormente, a tendência da evasão do ISSQN desses negócios, em Pelotas.

Ressalta-se que, apesar do não alinhamento total, entre os períodos de 2002 a 2006 (dados fiscais) e 2006 a 2008 (dados estatísticos), e das características específicas de cada contexto, municipal e nacional, as duas abordagens convergem a estimativa da tendência dos negócios de *Leasing* e, na sequência, à evasão do ISSQN devido, o que será abordado a seguir, conforme dados fiscais.

No Gráfico 3, observa-se a apresentação da quantidade de operações de *Leasing* realizadas em Pelotas, no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2006.

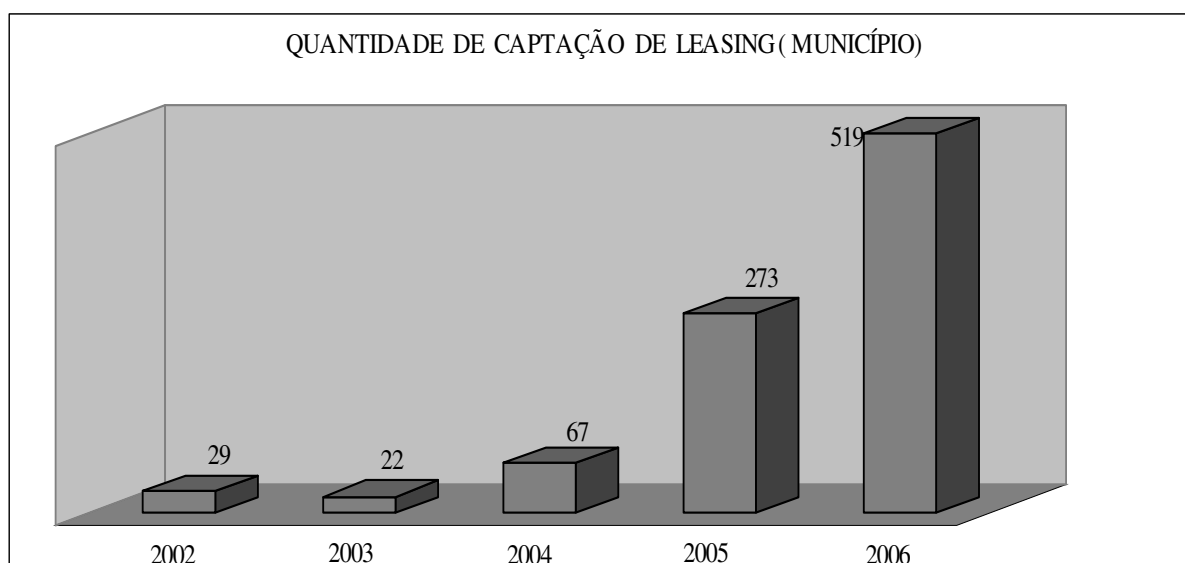


Gráfico 3 – Quantidade de contratos de *Leasing* no Município

Fonte: PMP/SMR

O Gráfico 3 demonstra que houve um crescimento nas contratações de negócios de *Leasing* no município, representando esse crescimento, 90,11% (noventa vírgula onze por cento) desses negócios, quando analisado o ano de 2006, em comparação com o ano de 2005.

O confronto com anos anteriores, demonstrou que o crescimento das negociações tem sido significativo e chegou a 307,46% (trezentos e sete vírgula quarenta e seis por cento), quando analisado, o ano de 2005 em relação a 2004.

Por meio da apresentação do Gráfico 4, observa-se, a quantidade acumulada mensal, referente aos contratos em carteira via *Leasing*, no Brasil, disponibilizados nos dados estatísticos da ABEL, no período de janeiro de 2006 a janeiro de 2008.

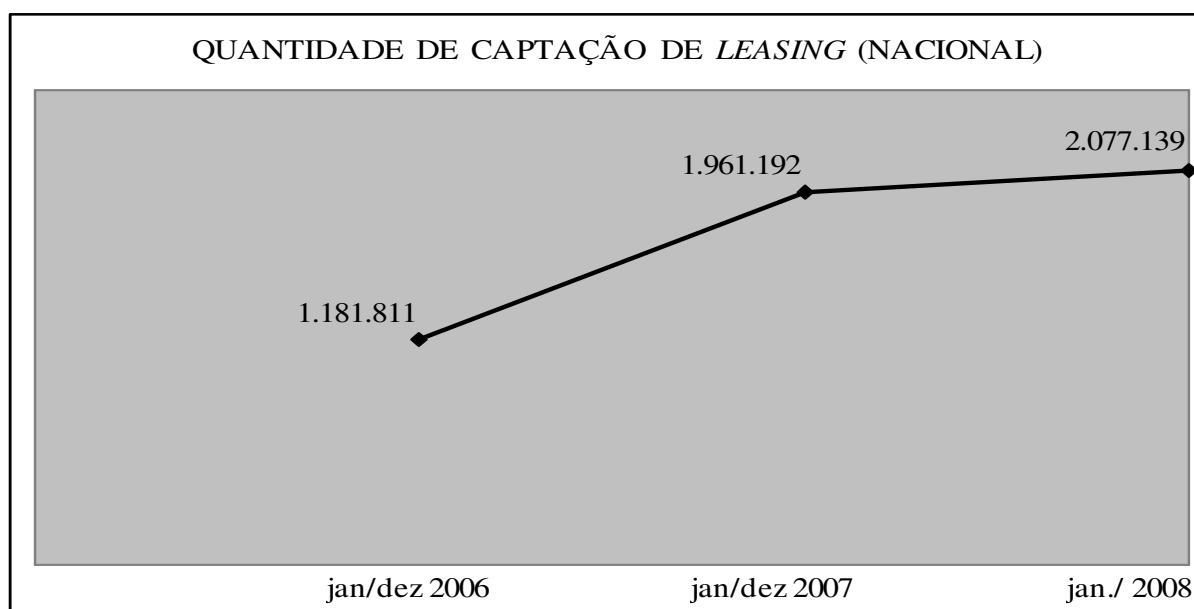


Gráfico 4 – Quantidade total de contratos de *Leasing* em carteira (nacional)

Fonte: ABEL (www.leasingabel.com.br)

Esse Gráfico demonstra o crescimento de negócios via *Leasing*, conforme dados estatísticos em carteira, no período estudado, no Brasil. O crescimento desses negócios atingiu 65,94% (sessenta e cinco vírgula noventa e quatro por cento), quando analisado o ano de 2007, em comparação com o ano de 2006.

A confrontação da média de contratos do ano de 2007 (64.948 – sessenta e quatro mil novecentos e quarenta e oito), com os contratos do mês de janeiro de 2008 (115.947 – cento e quinze mil novecentos e quarenta e sete) evidenciou um crescimento de negócios em 78,52% (setenta e oito vírgula cinquenta e dois por cento).

Com base na apresentação do Gráfico 5, foram verificadas as negociações de *Leasing* realizadas nesse município, a partir dos dados fiscais (diagrama A) e, com base nos dados estatísticos em carteira da ABEL, a média nacional (diagrama B).

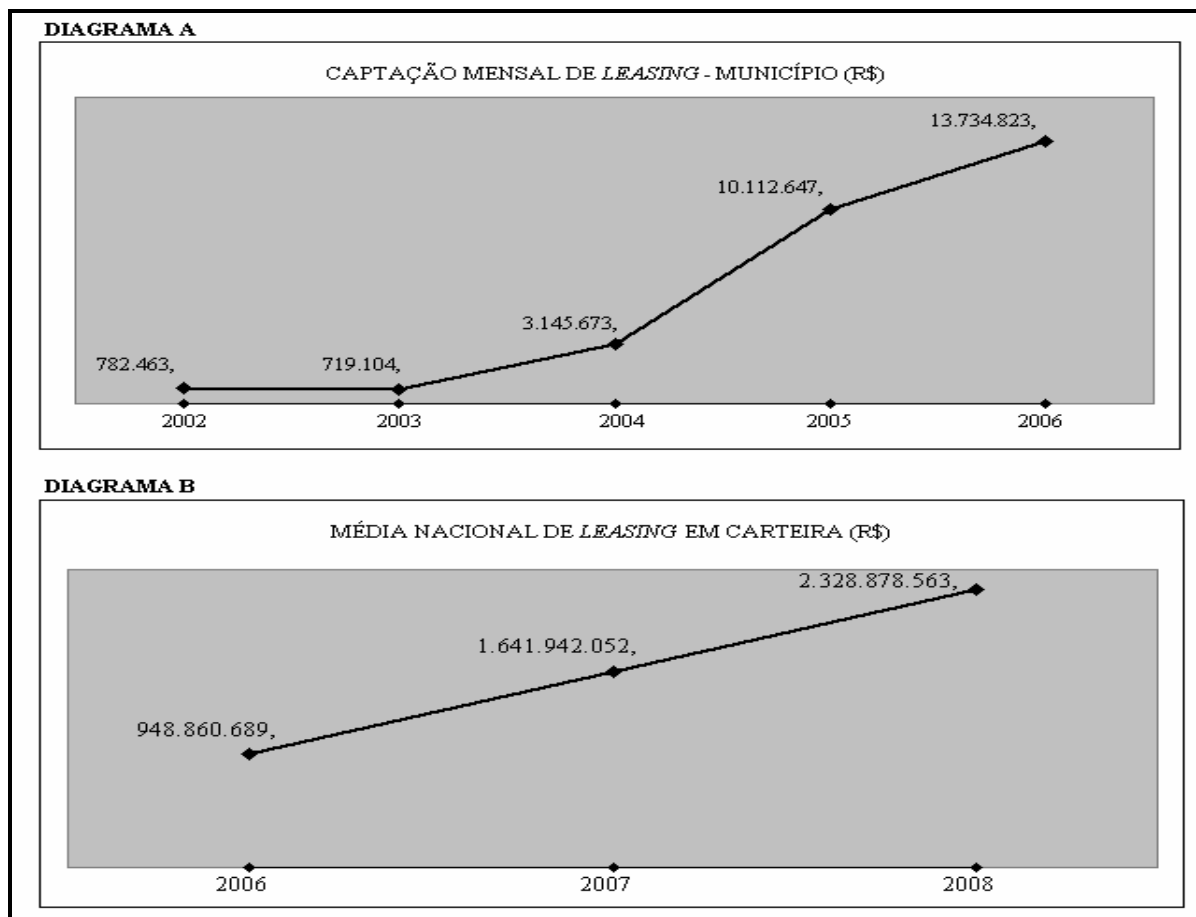


Gráfico 5 – Captação mensal de *Leasing* municipal e Média em carteira nacional
Fonte: ABEL/PMP

Após analisar no Gráfico 5, os diagramas A e B – Municipal/Nacional, inferiu-se os seguintes resultados monetários:

a) Dados Fiscais – Diagrama A

A demonstração do Diagrama A, foi adequada ao método quadrático que apresentou uma curva crescente, representada por uma parábola (conjunto dos pontos que são equidistantes de um ponto dado e de uma reta dada) no município, relativa às negociações de *Leasing*. Também foi evidenciada no ano de 2006, uma elevação de 35,82% (trinta e cinco vírgula oitenta e dois por cento), em comparação à captação de *Leasing* no ano de 2005.

Observa-se, que o crescimento da curva se mostrou mais acentuado, quando verificado o ano de 2005, em confrontação com o ano de 2004, com uma elevação de 221,48 % (duzentos e vinte e um vírgula quarenta e oito por cento).

b) *Dados Estatísticos – Diagrama B*

A demonstração do Diagrama B, foi adequada ao método linear e demonstrou-se um crescimento exponencial acelerado, no contexto nacional, relativo à média dos dados estatísticos em carteira, via *Leasing*. Na comparação do ano de 2007, com o ano de 2006 evidenciou-se, um crescimento de 73,04% (setenta e três vírgula quatro por cento) em novos negócios via *Leasing*. Na comparação do ano de 2008, com o ano de 2007, o percentual foi de 41,84% (quarenta e um vírgula oitenta e quatro por cento).

A apresentação da Tabela 10 se faz necessária para demonstrar o cálculo realizado para atingir o objetivo proposto neste estudo, referente aos dados fiscais (Município), sendo que $x = (-2, -1, 0, 1, 2)$ e $y =$ Captação de *Leasing* (Município) por ano.

Tabela 10 – Dados fiscais do município

PERÍODO	x	CAPTAÇÃO (y)	$x * y$	x^2	$x^2 y$	x^3	x^4
2002	-2	782.463,52	(1.564.927,04)	4	3.129.854,08	-8	16
2003	-1	719.104,60	(719.104,60)	1	719.104,60	-1	1
2004	0	3.145.673,40	0,00	0	0,00	0	0
2005	1	10.112.647,84	10.112.647,84	1	10.112.647,84	1	1
2006	2	13.734.823,42	27.469.646,84	4	54.939.293,68	8	16
Total	0	R\$ 28.494.712,78	R\$ 35.298.263,04	10	R\$ 68.900.900,20	0	34

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme demonstrado na Tabela 10, obteve-se os dados para o cálculo da equação $Y = a_0 + a_1x + a_2x^2$, que resultou nos coeficientes: $a = 3.997.303,30$, $b = 3.529.826,30$ e $c = 850.819,62$. Somente com base nesses resultados, projetou-se a estimativa da tendência dos negócios via *Leasing* no município, como demonstração no Gráfico 6.

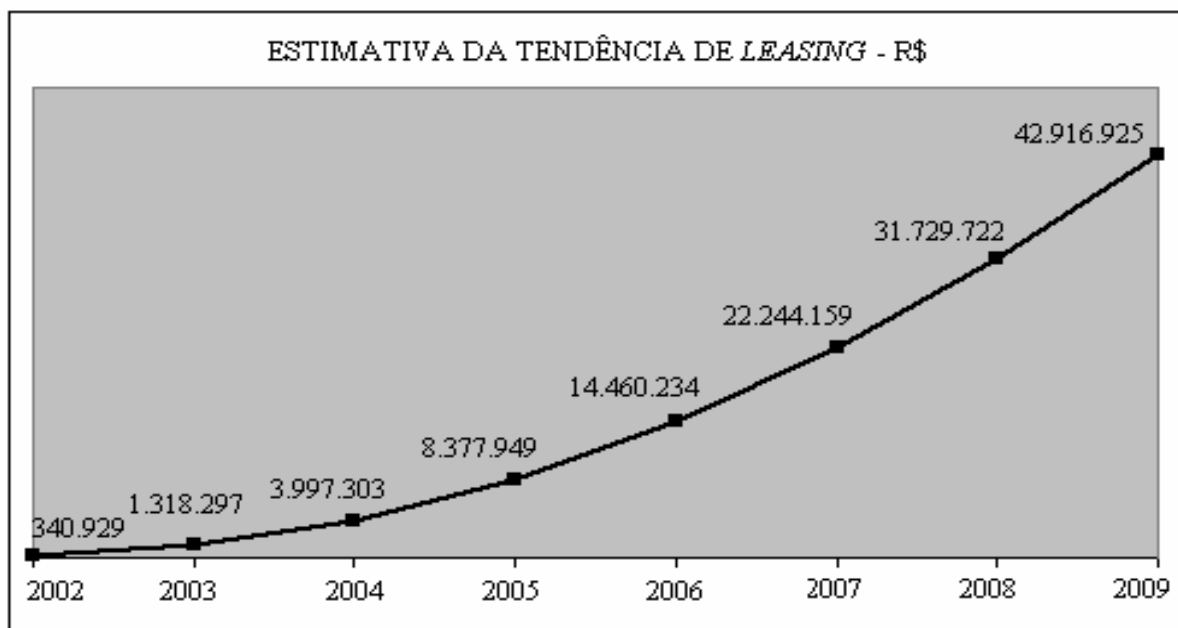


Gráfico 6 – Estimativa da tendência de *Leasing* no Município

Fonte: Elaborado pela autora

Na elaboração do Gráfico 6, observou-se que o modelo a ser utilizado para demonstrar a estimativa da tendência das operações de *Leasing* em Pelotas, de forma mais adequada foi o modelo quadrático ou de 2º grau, dado por uma parábola, corroborado pelo diagrama A (gráfico 3). Também, verificou-se que essa curva apresentou-se crescente, projetando uma elevação de 53,83% (cinquenta e três vírgula oitenta e três por cento) para o ano de 2007, em comparação com o ano de 2006.

Quando analisados os resultados dos anos de 2007/2008, nesse município, pela estimativa da tendência dos negócios via *Leasing*, observou-se uma projeção de crescimento de 42,64% (quarenta e dois vírgula sessenta e quatro por cento) média/mês, enquanto os dados estatísticos de carteira (Nacional), do período jan./2008, em comparação com a média de 2007, apresentaram um crescimento de 34% (trinta e quatro por cento) e na comparação entre 2008 e 2009 esse crescimento atingiu 35% (trinta e cinco por cento).

Portanto, ambos os dados: Municipal e Nacional apresentaram-se crescentes, porém, para os dados fiscais (Município), verificou-se uma diferença positiva de crescimento, de 8,58% (oito vírgula cinquenta e oito por cento) mês, em confronto com os dados estatísticos (Nacional).

O Gráfico 7, apresentará a tendência da evasão fiscal do ISS (foco de estudo nesta subseção), projetado com base na estimativa demonstrada pelo gráfico anterior.

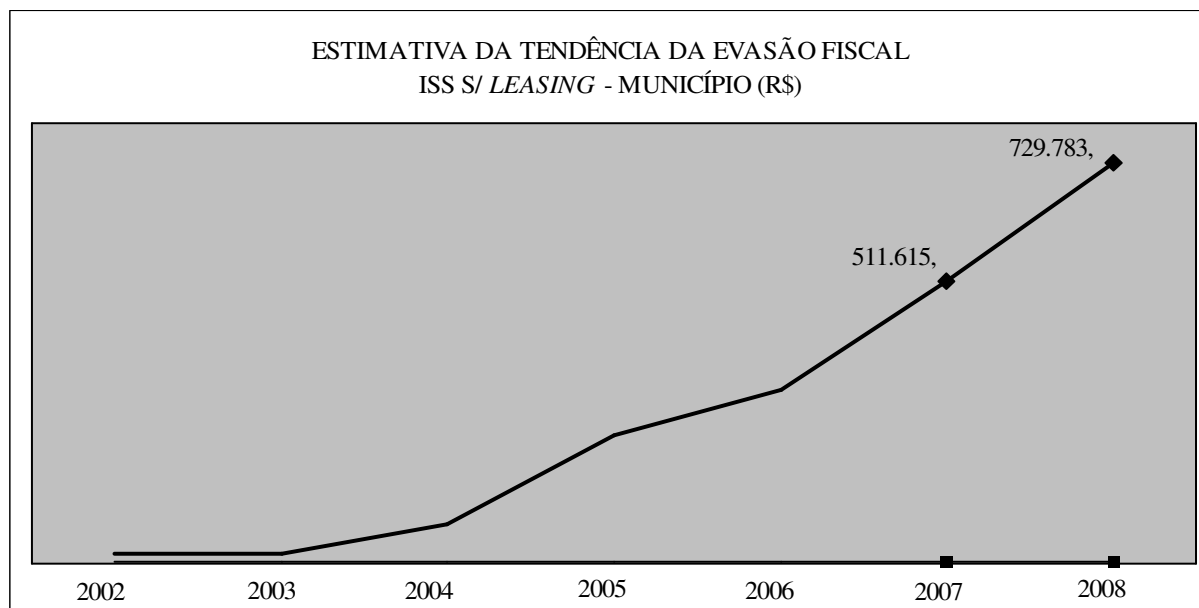


Gráfico 7 – Estimativa da tendência da evasão do ISS / *Leasing* (Município)

Fonte: Elaborado pela autora

Os resultados monetários apresentados no Gráfico 7, representam à tendência de evasão anual do ISS de *Leasing* e foram calculados, valendo-se dos resultados estimados. O comportamento dessa curva apresentou uma estimativa de tendência crescente, e acompanhou a realidade desses dados fiscais examinados no Diagrama A (Gráfico 4), representando, portanto, uma fonte significativa de receitas, que não deve ser negligenciada pelo município.

Na análise dos dados estatísticos, inseridos na segunda abordagem, os valores em carteira relativos a negócios via *Leasing*, no contexto nacional, das 20 (vinte) arrendadoras matrizes, mostraram-se com um crescimento acelerado, conforme foi demonstrado neste estudo.

Quanto à análise dos dados empíricos fiscais, pontuais nesta subseção, observa-se na primeira abordagem, que se constatou um crescimento expressivo de negócios via *Leasing* no município, no segmento de veículos, que apresentou a elevação de 336,63 % (trezentos e trinta e seis vírgula sessenta e três por cento), se comparado o ano de 2004, em confronto com os anos de 2006.

Observa-se que a estimativa da tendência dos negócios via *Leasing*, e da conseqüente evasão fiscal do ISSQN relativa a essas operações, em Pelotas, foi estimada como crescente, de acordo com as condições do mercado, nesses períodos.

Tal inferência prende-se ao fato, de que a variável independente (os negócios via *Leasing* crescentes), projeta a variável dependente (a evasão do ISSQN), para uma curva

também crescente, conforme Gráfico 5, uma vez que aquelas 20 (vinte) arrendadoras, não recolhem esse imposto devido, no município prestador.

d) Simples Nacional em Pelotas

Passado o primeiro ano da implementação do Simples Nacional em Pelotas, algumas conclusões foram observadas, quanto à arrecadação do ISSQN Variável, uma vez que seus registros, nos resumos da execução orçamentária (receita arrecadada), demonstram que houve um acréscimo nesse período de 2007/2008, comparando-se com o período anterior, de 2006/2007, conforme se observa no Quadro 6.

ARRECADANÇA	JUL./2006 a JUN./2007	JUL./2007 a JUN./2008	INCREMENTO
ISSQN	R\$ 11.656.303,67	R\$ 14.730.385,90	R\$ 3.074.082,00

Quadro 6 – Arrecadação municipal

Fonte: PMP/SMR

Conforme exame realizado nesses períodos, e após as devidas atualizações monetárias (utilizou-se a URM como conversor), verificou-se que houve um acréscimo aproximado de 20% (vinte por cento) na arrecadação do ISSQN. Infere-se, que se valendo das exigências de regularidade cadastral, para que as empresas pudessem aderir ao Simples Nacional, ocorreu uma procura maior de empresas à SMR, para adequarem-se a essas exigências, do fisco Nacional e Municipal, o que também pode ter contribuído para esse aumento de arrecadação.

e) Programa Eletrônico em Pelotas

Na busca do incremento da arrecadação de suas receitas e modernização fiscal, a prefeitura de Pelotas, por meio de licitação na modalidade Concorrência Pública, do tipo técnica e preço sob o nº 03/2007 e contrato nº 232, de 12 de julho de 2008, contratou uma empresa especializada em sistemas de arrecadação fiscal.

O sistema eletrônico, instalado a partir de 1º de outubro de 2008, em Pelotas tem por objetivo implementar a infra-estrutura de informação, com a finalidade de produzir informações fiscais e agilizar a arrecadação do ISSQN, logo, uma alavanca de gestão fiscal essencial para o crescimento da arrecadação e qualidade fiscal.

Essa infraestrutura implementada compreende a disponibilização de ferramenta informatizada em ambiente *world wide web* – *www*, para processar todas as operações

referentes ao ISSQN, integralmente, por meio da *Internet*, compreendendo o fornecimento de infra-estrutura tecnológica e a prestação de assessoria e consultoria, para a modernização administrativa, tributária e econômico-fiscal, dos processos relacionados ao ISSQN.

A infraestrutura tecnológica compreenderá o fornecimento de todos os equipamentos de *hardware* para o atendimento do sistema eletrônico, os quais estarão instalados em ambientes indicados pela empresa especializada, com assentimento da Prefeitura, inclusive aqueles, destinados que se referem à alta disponibilidade, redundância, *backup* e contingência.

O contrato, também prevê o fornecimento de todos os aplicativos referentes às ferramentas informatizadas em ambiente eletrônico, bem como toda infraestrutura de *software*, que compreende os sistemas operacionais e servidores de *software* para comunicações, bancos de dados e aplicativos.

A contratação inclui ainda, a prestação de serviços de assessoria, consultoria, levantamento, desenvolvimento, adaptações, implementações e manutenções, referentes a essa ferramenta informatizada.

Esse sistema eletrônico deverá permitir a escrituração contábil e fiscal, além da disponibilização de relatórios e guias para pagamentos do ISSQN devido, por meio de módulo específico, para todos os prestadores e tomadores de serviços de Pelotas, garantindo ainda um acesso seguro e sigiloso sobre esses registros.

Valendo-se desses relatórios fiscais, foi possível o estudo do quarto trimestre de 2008, comparativo ao mesmo período de 2007, e este, em comparação com o mesmo período de 2006, conforme demonstração da Tabela 11.

Tabela 11 – Comparativo da arrecadação municipal (4º trim. 2006/2007/2008)

MÊS	2006 (R\$)	2007 (R\$)	2007/2006 (R\$)	2007/2006 (%)	2008 (R\$)	2008/2007 (R\$)	2008/2007(%)
OUT.	930.904,47	1.149.956,66	219.052,19	23,53	1.506.094,20	356.137,54	30,97
NOV.	974.284,16	1.122.147,64	147.863,48	15,18	1.404.943,00	282.786,36	25,20
DEZ.	1.119.433,53	1.283.150,15	163.716,62	14,62	1.587.504,44	304.354,29	23,72
TOTAL	3.024.622,16	3.555.254,45	530.632,29	17,54	4.498.532,64	943.278,19	26,53

Fonte: PMP/SMR

Observa-se, que mesmo evidenciando-se um crescimento trimestral total, tímido em 2008 (quarto trimestre – 2008 *versus* 2007), em torno de 15,4% (quinze vírgula quatro por cento), a arrecadação do ISSQN mostrou-se, com um incremento de 26,53% (vinte e seis vírgula cinquenta e três por cento), pela análise mensal de out. a dez/2008, em comparação com out. a dez/2007, e quando confrontado esse resultado, com a avaliação mensal de out. a dez/2007, em comparação com out. a dez/2006, 17,54% (dezesete vírgula cinquenta e quatro por cento).

Por isso, com a implantação do novo programa, consta a expectativa da SMR, de um crescimento ainda maior para os próximos meses de 2009, devido aos relatórios de inconsistências que serão gerados, e colocados à disposição do Serviço de Fiscalização do ISSQN, para a busca de *gaps* fiscais e assim, o incremento da arrecadação fiscal.

Na próxima subseção será apresentada uma alavanca de gestão empírica relativa ao ITBI.

4.1.5.3 Alavancas de gestão fiscal empíricas – ITBI

O Serviço do ITBI, foi examinado e por meio de trabalho realizado pelo Controle Interno da Prefeitura de Pelotas, houve a identificação de alguns procedimentos, que poderiam ser melhorados no sentido de aumentar o valor mensal arrecadado por esse tributo.

A auditoria realizada teve como limitador, o período de junho e julho de 2006 e observaram-se, os procedimentos realizados em um lote composto por 887 (oitocentos e oitenta e sete) guias, com exame específico sobre a base de cálculo, na qual o ITBI foi calculado e possibilitou esse Serviço a emitir suas respectivas guias para recolhimento aos cofres desse município.

Salienta-se que 372 (trezentos e setenta e duas) guias de ITBI foram emitidas pelo valor próximo ao de mercado, enquanto as outras 515 (quinhentos e quinze) guias desse ITBI, atenderam ao valor constante do cadastro imobiliário de Pelotas.

Essa constatação identificada neste estudo e pelo controle interno, traduz-se como preocupante, uma vez que acabava por abrir um *gap* considerável na arrecadação desse tributo, uma vez que, 96 (noventa e seis) guias foram encaminhadas pelos cartórios à SMR, sem

o preenchimento do valor de transação imobiliária, representando 11% (onze por cento) do total do lote de guias.

De acordo com o estudo, observou-se que essas guias, sem o devido preenchimento, portanto, amparadas pelo valor venal constante do cadastro imobiliário da Fazenda de Pelotas geraram uma arrecadação de ITBI, próxima de R\$ 34.000,00 (trinta e quatro mil reais).

Nesse sentido, o Controle Interno, estimou uma defasagem de 52% (cinquenta e dois por cento), entre o valor venal do cadastro imobiliário e o valor de mercado, sendo que este deveria ser a base de cálculo para o ITBI, o que resultaria em um incremento de receita, em torno de R\$ 17.000,00 (dezesete mil reais) no período em exame, portanto, entende-se que essa remodelagem, é uma importante alavanca de gestão fiscal.

Assim, a sugestão ao Serviço de ITBI, com a finalidade de qualificar e incrementar sua arrecadação de tributos resume-se à exigência do valor real negociado, ou que esse seja disponibilizado pelos cartórios, SFH e contribuintes e, quando não houver a informação adequada, que o trabalho seja dirigido à fiscalização *in loco*, para observação da veracidade dos fatos e emissão do laudo fiscal oficial.

Para que a vistoria *in loco* contemple todos os casos observados, pelos padrões exigidos pelo Serviço de ITBI, ou que remetam a alguma não conformidade, seria importante a lotação de mais fiscais de tributos, no Serviço de ITBI, uma vez que, esse trabalho atualmente, está restrito a um fiscal de tributos apenas.

A próxima subseção apresentará as alavancas de gestão empíricas, que foram implementadas sobre a dívida ativa inscrita, com base nos débitos do ISSQN, tendo como marco, o REFIS, que ocorreu em duas oportunidades no ano de 2005, (REFIS I e REFIS II).

4.1.5.4 Alavancas de gestão fiscal empíricas – Dívida Ativa

Em 2005, houve uma mobilização dirigida à interação do Serviço de Fiscalização do ISSQN com o Serviço da Dívida Ativa, o objetivo foi aplicar alavancas de gestão que trouxessem resultados de arrecadação sobre as dívidas inscritas referentes ao ISSQN, na segunda edição, de agosto a dezembro de 2005.

Foram aplicadas 03 (três) diretrizes de gestão para aquela realidade municipal, no Serviço de Fiscalização do ISSQN, as quais serão explanadas a seguir:

a) Primeira Diretriz

Foi dirigida ao Serviço de Fiscalização do ISSQN, como forma de agilizar a análise em processos fiscais do ISS Variável, com prazos prescricionais aptos, e ainda não remetidos à cobrança administrativa e posteriormente, à Procuradoria Geral do Município – PGM para análise e ajuizamento, dos casos que não obedecessem à cobrança administrativa.

Dessa análise, em processos lavrados de ISSQN, exclusivamente por irregularidades com o ISS Variável, foi observada a possibilidade de cobrança, no montante próximo à R\$ 1.400.000,00 (hum milhão e quatrocentos mil reais). Foi então, no segundo momento dessa diretriz, realizada a cobrança administrativa desses, e posterior remessa para ajuizamento dos processos não solucionados, ou seja, daqueles que não atenderam à cobrança administrativa;

b) Segunda Diretriz

Foi intensificado no Serviço de Fiscalização do ISSQN, o trabalho de análise sobre declarações espontâneas de infração fiscal – DEIFS, relativas ao ISS Variável, não cumpridas, ou seja, declaradas e não parceladas/ não quitadas.

Dessa análise, resultou no primeiro momento, a remessa de notificações de cobranças aos devedores do ISS Variável. Das cobranças realizadas e não cumpridas pelos devedores, seja, por parcelamento ou quitação, o mesmo Serviço de ISSQN foi incumbido de realizar remessa à PGM, para ajuizamento desses inadimplentes, que não regularizaram suas dívidas com a PMP em tempo recomendado;

c) Terceira Diretriz

Foi direcionada à análise das dívidas relativas ao ISS Fixo ou Autônomo. Dessa análise, do ISS Fixo foi esclarecido, que essas dívidas não eram expressivas, o que resultou mesmo assim, no envio de notificações de cobranças, *in loco* ou via postagem, como possibilidade de participação desses inadimplentes no REFIS II.

O resultado positivo, sob a ótica da inovação de diretrizes administrativas internas, foi a interação promovida entre Serviço de Fiscalização do ISSQN, que realizou com base na aplicabilidade das diretrizes: análises e decisões conjuntas com o Serviço de Dívida Ativa, nos meses de agosto a dezembro de 2005, no Programa REFIS I e REFIS II de 2005.

Quanto aos resultados tributários, após a implementação dessas diretrizes, foram analisados, por meio dos mapas de execução da receita orçamentária, mapas de classificação REFIS 2005 (à vista) e mapas de classificação da receita.

Dessa forma, no Quadro 7 será apresentada a classificação da receita em reais, referente aos Programas REFIS I e REFIS II, 2005, relativos ao ISS Fixo.

COMPETÊNCIA 2005	ARRECADAÇÃO (R\$)
AGOSTO	2.900,80
SETEMBRO	3.728,57
OUTUBRO	22.569,83
NOVEMBRO	7.379,52
DEZEMBRO	22.104,55
TOTAL	58.683,27

Quadro 7 - Classificação da receita REFIS I e II 2005 – ISS Fixo

Fonte: Roza; Alberton; Limongi (2006)

Constata-se, que o crescimento da arrecadação foi significativo em relação à receita do ISS Fixo, nos meses de novembro e dezembro/2005, alcançando o montante de R\$ 29.484,07 (vinte e nove mil e quatrocentos e oitenta e quatro reais e sete centavos), se comparados a agosto/2005, R\$ 2.900,80 (dois mil e novecentos reais e oitenta centavos), no REFIS I.

Por meio do Quadro 8, demonstra-se a classificação da receita em reais, referente aos Programas REFIS I e REFIS II, 2005 – ISS Variável.

COMPETÊNCIA 2005	ARRECADAÇÃO (R\$)
AGOSTO	3.718,90
SETEMBRO	10.514,90
OUTUBRO	25.418,99
NOVEMBRO	57.484,53
DEZEMBRO	297.718,30
TOTAL	394.855,62

Quadro 8 - Classificação da receita REFIS I e II 2005 – ISS Variável

Fonte: Roza; Alberton; Limongi (2006)

Verificou-se que na arrecadação do ISS Variável, houve o incremento expressivo de R\$ 351.483,93 (trezentos e cinquenta e um mil quatrocentos e oitenta e três reais e noventa e três centavos), relativo a novembro e dezembro de 2005, se comparados ao mês de agosto de 2005, R\$ 3.718,90 (três mil setecentos e dezoito reais e noventa centavos).

Com a apresentação do Quadro 9, pode ser observada a receita total em reais, referente aos Programas REFIS I e REFIS II, 2005 – ISS Fixo e Variável.

COMPETÊNCIA 2005	ARRECADAÇÃO (R\$)
AGOSTO	6.619,70
SETEMBRO	14.243,47
OUTUBRO	47.988,82
NOVEMBRO	64.864,05
DEZEMBRO	319.822,85
TOTAL	453.538,89

Quadro 9 - Receita total REFIS I e II 2005 – ISS Fixo/Variável

Fonte: Roza; Alberton; Limongi (2006)

Na demonstração do Quadro 9, constatou-se que o mês de dezembro de 2005, foi o período de maior arrecadação da dívida ativa do ISSQN, no REFIS II: o ISS Fixo e Variável atingiu R\$ 319.822,85 (trezentos e dezenove mil oitocentos e vinte e dois reais e oitenta e cinco centavos), cabe salientar ainda que, esse foi o primeiro mês, após a implementação das novas diretrizes de gestão, pelo Serviço de Fiscalização do ISSQN em apoio ao Serviço de Dívida Ativa, respeitado o prazo legal, nas práticas fiscais realizadas.

Registra-se, um incremento real nos cofres municipais de R\$ 384.686,90 (trezentos e oitenta e quatro mil e seiscentos e oitenta e seis reais e noventa centavos), ISS Fixo e Variável, novembro e dezembro de 2005, em confronto com o mês de agosto, R\$ 6.619,70 (seis mil seiscentos e dezenove reais e setenta centavos).

Na apresentação do Quadro 10, encontra-se a receita que foi estimada em reais, naquela oportunidade, referente parcelamentos realizados nos Programa REFIS I e REFIS II, 2005 – ISS Fixo e Variável.

CONDIÇÕES DE PARCELAMENTO	VALOR TOTAL PARCELADO	VALOR MÉDIO DAS PARCELAS
Em até 36 vezes	R\$ 773.142,00	R\$ 40.247,00
De 37 a 120 vezes	R\$ 2.340.194,00	R\$ 20.798,00
TOTAL PARCELADO	R\$ 3.113.337,00	R\$ 61.045,00

Quadro 10 – Receita estimada/parcelamentos REFIS I e II – 2005

Fonte: Roza; Alberton; Limongi (2006)

É importante salientar que o Quadro 10 exibiu apenas, as expectativas de arrecadação, uma vez que alguns sujeitos passivos, não cumpriram o compromisso assumido, em acordo com a PMP. Essa ocorrência, conforme lei municipal cancela esse acordo e o contribuinte, perde os benefícios concedidos pelo programa REFIS I e REFIS II de 2005, sendo que sua dívida inscrita então, adquire o montante anterior ao programa, excluídas apenas, as parcelas já pagas pelo contribuinte.

Tem-se ciência de que ainda não foram concluídos os estudos comparativos, entre as parcelas que estão sendo cumpridas pelos contribuintes nesse acordo, e os que deixaram de cumpri-las, e logo deverão ser remetidas à PGM para execução fiscal. Entretanto, os primeiros resultados negativos demonstraram, que algumas parcelas deixaram de ser cumpridas, a partir da terceira ou quarta parcelas.

Na percepção sobre os dados demonstrados, a aplicabilidade das novas diretrizes de gestão, mostrou-se fundamental na conquista dos resultados positivos, obtidos pela PMP, com o incremento da arrecadação relativa à dívida ativa especificamente, do ISS Fixo e ISS Variável, observando-se também, um maior controle sobre os *gaps* desses impostos municipais.

Observa-se na próxima subseção, a apresentação das fotoimagens das alavancas de gestão empíricas, delineada sobre: o IPTU, o ISSQN, o ITBI e a Dívida Ativa.

4.1.6 Fotoimagens das alavancas de gestão empíricas sobre impostos municipais

Com base nas análises sobre as alavancas de gestão fiscal empíricas, do IPTU, ISSQN, ITBI e Dívida Ativa foi possível o delineamento de suas fotoimagens, que têm como objetivo neste estudo, fixar as proposições de ações fiscais de incremento sobre a arrecadação tributária municipal.

4.1.6.1 Fotoimagem da alavanca de gestão empírica – IPTU

A abordagem sobre a implementação de geoprocessamento em Pelotas, por meio do projeto da COMGEO (2008), permitiu a demonstração na Figura 23, da fotoimagem referente à alavanca de gestão empírica do IPTU.

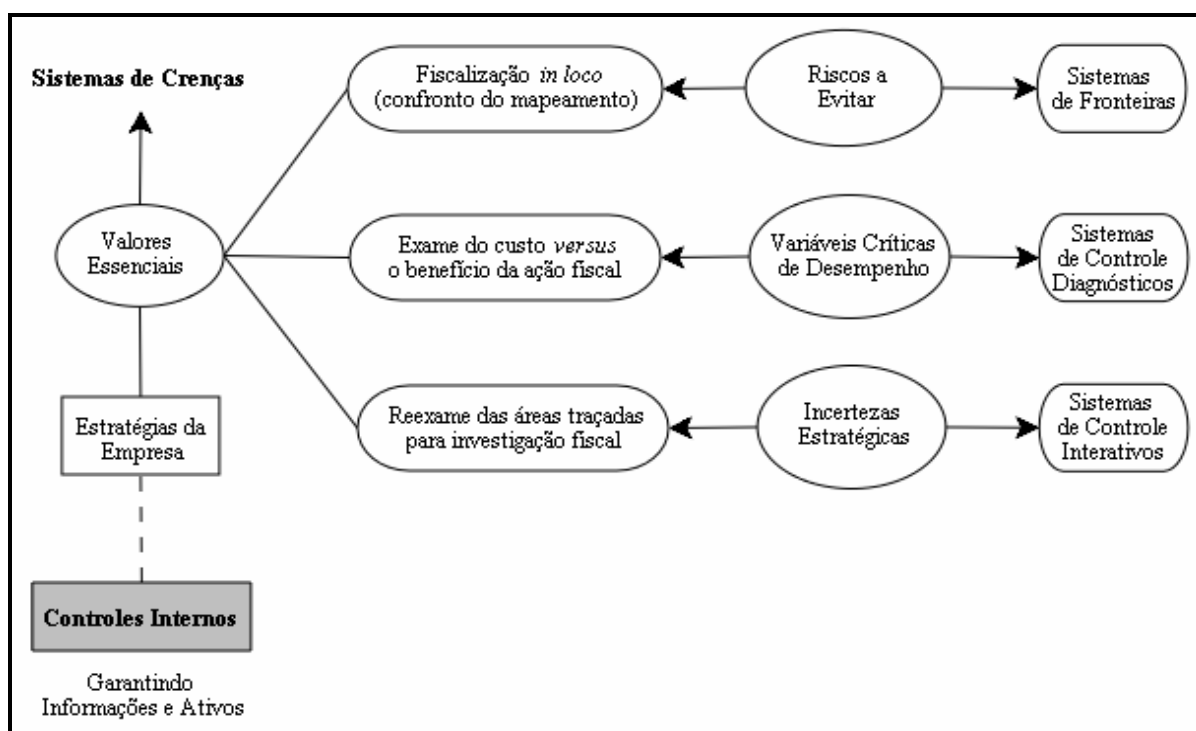


Figura 23 – Alavanca de gestão empírica – IPTU

Fonte: Adaptada de Simons (1995)

A alavanca fiscal implementada sobre o IPTU, e agora analisada sob a ótica das alavancas de controle e sistemas, de Simons (1995), citada anteriormente neste estudo, evidenciou a sinergia de sua utilização na fotoimagem da gestão estratégica fiscal, mesmo que para finalidades de controles diferentes, refletindo o equilíbrio exigido pela Fazenda Pública. Então explica-se a seguir que:

1. Adotando-se como alavanca básica, os valores centrais/essenciais, aliada aos sistemas de crenças da PMP, que alcançou como balizador o comprometimento de justiça e igualdade fiscal, que pretendeu por meio de sua equipe fiscal, aplicar às irregularidades detectadas pelos fiscais, referentes ao IPTU, as penalidades cabíveis a cada infração, sejam pela investigação e descoberta de ampliação das edificações, ou por novas edificações totais. Observam-se ainda nos próximos itens, outras alavancas adotadas nessa fotoimagem;
 - 1.1 A fiscalização *in loco*, foi realizada como forma de constatar, se o mapeamento dos imóveis, por quadra está sendo cumprido conforme determinação do chefe da equipe fiscal do IPTU, o que a liga diretamente à alavanca central e ao sistema de crenças da PMP, e entende-se, como indicativo da alavanca de riscos a evitar e seu sistema de fronteiras, sob a qual as equipes são monitoradas, com a finalidade de um regramento fiscal único;
 - 1.2 A análise do custo *versus* o benefício da ação fiscal, implementada pelo referido projeto, lança-se como essencial à manutenção do sistema de crenças da PMP, que devido à LRF, deve ser observado para manter-se o equilíbrio pretendido sobre sua receita estimada e também, sobre sua despesa fixada. Essa análise encontra-se adequada à alavanca das variáveis críticas de desempenho da PMP, e seu sistema de controle diagnóstico, uma vez que inspirados nessa, os gestores poderão medir financeiramente os retornos da ação fiscal, e também mensurar as fragilidades dessas operações;
 - 1.3 O re-exame das áreas traçadas para investigação no projeto da COMGEO (2008), encontra na alavanca valores centrais e sistema de fronteiras da PMP, uma forma de manter as diretrizes básicas da fiscalização e também, localiza-se no sistema de controle interativo, o controle pretendido para minimizar as incertezas ambientais dessa ação fiscal implementada.

Entende-se, portanto, que ocorreu sinergia entre as alavancas de gestão empíricas do IPTU, referente ao projeto da COMGEO implementado pela PMP, em 2008, e as alavancas de controle desenvolvidas por Simons (1995), conforme exposto nesta subseção.

Na próxima subseção, será apresentada a fotoimagem de uma alavanca de gestão, competente ao ISSQN.

4.1.6.2 Fotoimagem da alavanca de gestão empírica – ISSQN

No estudo das Alavancas de gestão fiscal empíricas/ISSQN foram apresentadas 05 (cinco) sugestões de alavancas de gestão empíricas, referentes ao ISSQN, as quais também, encontram-se passíveis da análise e demonstração, por meio de uma fotoimagem, assim como ocorreu com a apresentação sobre o IPTU.

Entretanto, optou-se nesta subseção pela análise exclusiva, sobre a alavanca C – *Leasing*, uma estimativa da tendência da evasão do ISSQN, devido à complexidade de sua aplicação fiscal, que mereceu uma análise pontual e o delineamento por meio da Figura 24.

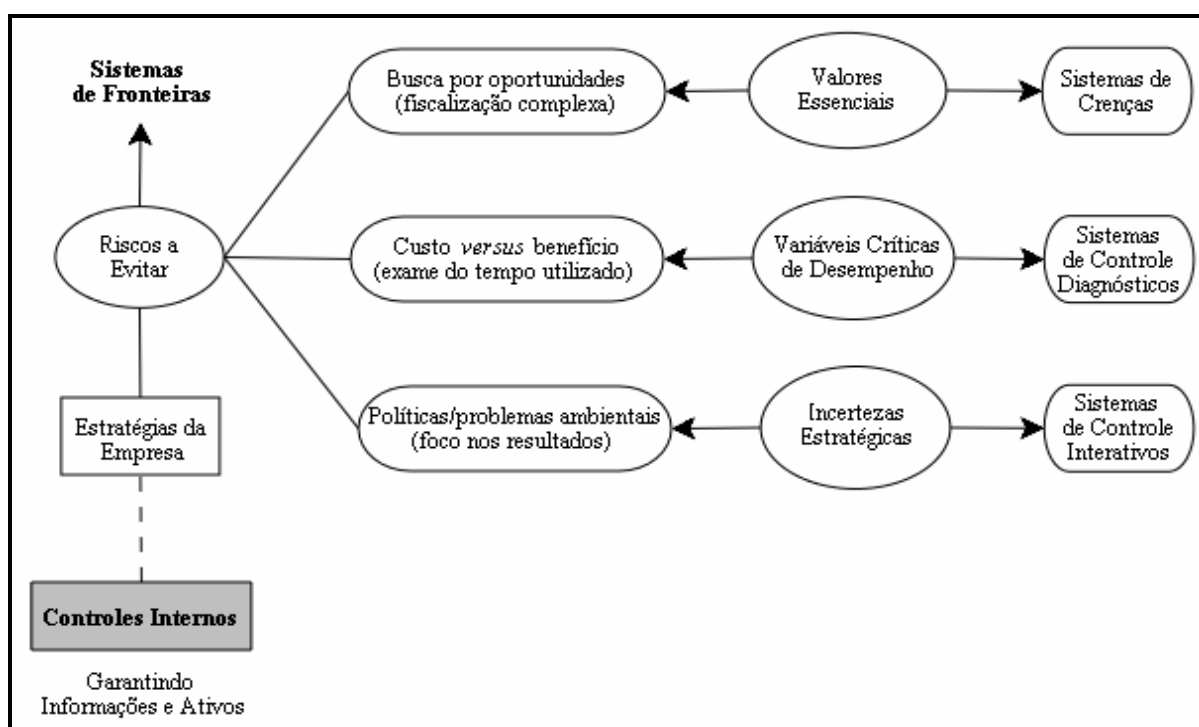


Figura 24 – Alavanca de gestão empírica – ISSQN

Fonte: Adaptada de Simons (1995)

Diante da Figura 24, observa-se novamente, a sinergia entre as alavancas de Simons (1995) e a alavanca de gestão fiscal empírica de estimativa de tendência da evasão do ISSQN (*Leasing*), comentada a seguir, uma vez que produziu resultados positivos à SMR:

1. Adotou-se inicialmente, como alavanca básica, a análise pela alavanca riscos a evitar e seus sistemas de fronteiras da PMP, devido à busca incessante de desafios fiscais, com a finalidade de incremento do ISSQN, ressalta-se, entretanto, a interpretação baseada na legislação e doutrinas tributárias, para não ferir a missão da SMR;

- 1.1 Observa-se nessa análise, sobre a atividade de prestação de serviços (*leasing*), que alguns pontos controversos, foram elucidados, devido à acuidade com que o trabalho de auditoria contábil-fiscal foi realizado, e essa se evidenciou, especificamente pela apresentação da análise da RMIT, que foi realizada, de 2002 a 2006, e demonstrada neste estudo. Portanto, entende-se, que a busca por oportunidades fiscais é um indicativo real da pretensão de incremento de sua receita, implícito na alavanca riscos a evitar e seus sistemas de fronteiras, e também localizado na alavanca valores essenciais e seus sistemas de crenças, que sempre devem estar acompanhadas da ética fiscal;
- 1.2 Quanto ao estudo do custo *versus* o benefício, ressalta-se que o tempo despendido na auditoria fiscal, sempre deve ser observado, e acredita-se que essa ação fiscal de *Leasing*, seja um indicador positivo de grande incremento fiscal, devido ao expressivo resultado financeiro de ISSQN identificado, o que corrobora as alavancas de riscos a evitar e variáveis críticas de desempenho da SMR, aliadas aos seus sistemas de fronteiras e sistemas de controle diagnósticos, respectivamente;
- 1.3 Quanto à alavanca incertezas estratégicas e seus sistemas de controle interativos, ressalta-se que as políticas e problemas ambientais, com foco nos resultados de arrecadação fiscal do ISSQN, por vezes, devido à pressão externa das instituições financeiras (verdadeiras potências), na tentativa de embaraçar os trabalhos de fiscalização sobre a atividade de *Leasing* são um diferencial sempre presente, em relação as demais atividades fiscalizadas. Esse embaraço, também pode gerar as incertezas sobre os agentes de fiscalização, o que remete a um trabalhado com muita disciplina, leitura nas doutrinas fiscais (inclusive, por busca em recentes decisões judiciais, treinamentos e qualificações), com o intuito de afastar e fortalecer a postura decisória do fiscal.

Entende-se, portanto, localizada a sinergia entre as alavancas pontuais deste estudo, destacando-se também, como positiva a sua análise e aplicação sobre as atividades de fiscalização do ISSQN, assim como foi demonstrado na alavanca sobre o IPTU.

Veja-se como subseção seguinte, uma fotoimagem de gestão fiscal, delineada sobre o Serviço de ITBI.

4.1.6.3 Fotoimagem da alavanca de gestão empírica – ITBI

A análise realizada sobre a alavanca fiscal empírica implementada no ITBI, especificamente em referência a sua remodelagem de procedimentos, assim como demonstrado nos estudos de alavancas do IPTU e do ISSQN, embasada nas alavancas de controle e seus sistemas Simons (1995) será apresentado pela Figura 25.

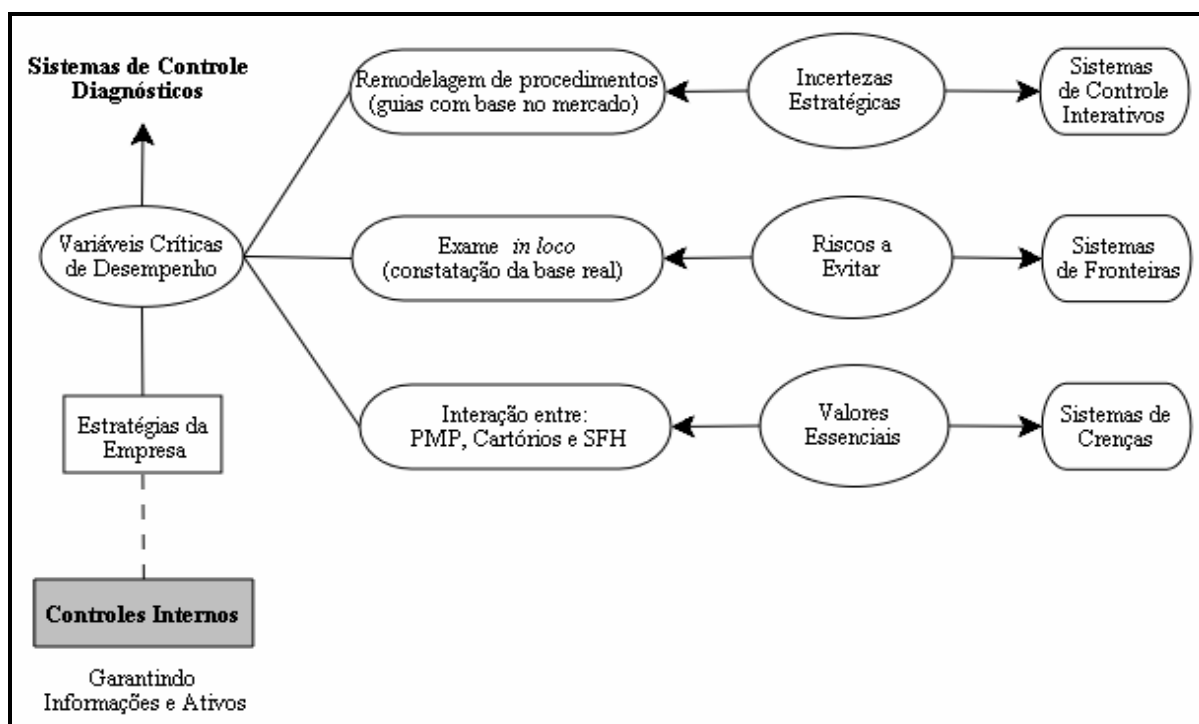


Figura 25 – Alavanca de gestão empírica – ITBI

Fonte: Adaptada de Simons (1995)

Com base na apresentação da Figura 25, neste estudo foram constatados reflexos positivos à SMR e a sinergia, entre as alavancas de Simons (1995) e a alavanca implementada sobre o ITBI (Alavancas de gestão fiscal empíricas/ITBI), como explana-se a seguir:

1. Pretendeu-se como alavanca básica sobre os procedimentos do Serviço de ITBI, a análise da alavanca de variáveis críticas de desempenho e seus sistemas de controle diagnósticos, o que acarretou à SMR, uma inovação sobre as ações fiscais desse Serviço, juntamente com o incremento de sua receita, ocorreu como determinante, na busca do valor real de mercado, para o recolhimento de guias à PMP;
 - 1.1 Por meio, da alavanca de incertezas estratégicas e seus sistemas de controle interativos, a remodelagem sobre os procedimentos, com foco nas guias emitidas

com base no valor de mercado, observou-se que ocorreu a interação entre essa alavanca e seus sistemas e a alavanca básica, variáveis críticas de desempenho e seus sistemas da SMR, uma vez que, houve a busca pela mensuração e evidenciação dos resultados estratégicos;

1.2 O exame *in loco*, entende-se seja a estratégia mais segura para constatar a remodelagem implementada sobre o ITBI, e localizada na alavanca riscos a evitar e seus sistemas de fronteiras, refletindo-se a interação com a alavanca de variáveis críticas de desempenho e seus sistemas de controle diagnósticos, da SMR, que firma-se na tentativa, de não ocorrência de excessos pela ação fiscal proposta, por meio do estabelecimento de limites e regramentos, de forma que, tal ação fiscal reflita a realidade do mercado de imóveis em Pelotas;

1.3 Diante da alavanca, valores essenciais e seus sistemas de crenças, de Simons (1995), destaca-se como um importante propósito da Fazenda Pública, a interação entre a PMP, os cartórios e o SFH, que se entende, como uma oportunidade de “boa vizinhança”, na qual a SMR, alcança com essa medida de gestão, a proximidade com esses atores, para a constatação das bases de cálculo, quando o valor de mercado, precisar de uma confirmação externa.

Ressalta-se que, assim como nos estudos de alavancas empíricas do IPTU e do ISSQN, também ocorreu sinergia entre as alavancas apresentadas e as ações fiscais de remodelagem implementadas, refletidas pelo equilíbrio dos resultados mensurados, sobre as guias do ITBI em Pelotas.

Diante do exposto, pretende-se ainda na próxima subseção, apresentar a fotoimagem da alavanca de gestão empírica, referente à dívida ativa.

4.1.6.4 Fotoimagem da alavanca de gestão empírica – Dívida Ativa

No estudo realizado sobre a alavanca empírica da dívida ativa, por meio da Figura 26, apresenta-se o delineamento alcançado.

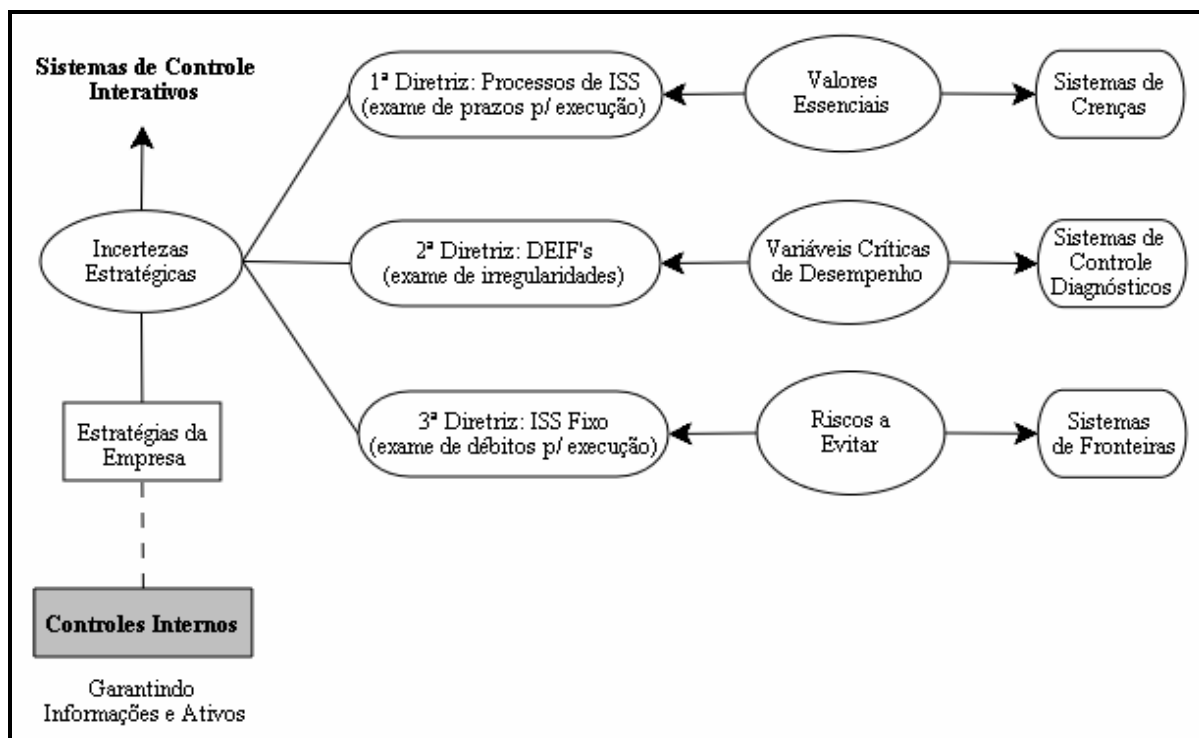


Figura 26 – Alavanca de gestão empírica – Dívida Ativa

Fonte: Adaptada de Simons (1995)

Com a implementação desse programa REFIS I e II (2005) em Pelotas, conforme demonstração da Figura 26, a seguir será explanada a análise realizada com o auxílio das alavancas de Simons (1995), sobre as Alavancas de gestão fiscal empíricas – Dívida Ativa, na qual abordou-se tal implementação:

1. Inicialmente, a análise ocorreu sobre a alavanca incertezas estratégicas e seus sistemas interativos, uma vez que, essa alavanca pretende medir as diretrizes estratégicas, traçadas pelos gestores da SMR, indicando-se seu sucesso ou insucesso (seja, financeiro ou não financeiro), pontualmente neste estudo, sobre o REFIS I e II em 2005;

1.1 Os resultados positivos foram constatados sobre a implementação do REFIS (2005), observando-se que na alavanca valores essenciais e seus sistemas de crenças da SMR, localizou-se a interação entre os Serviços de Fiscalização do ISSQN e Dívida Ativa, que indicou nessa alavanca, a característica especial de reforçar o comprometimento das equipes da SMR. Também se obteve na primeira diretriz traçada, o resultado positivo sobre o exame dos processos do ISSQN Variáveis, aptos à execução fiscal, em sinergia também, com a alavanca de

incertezas estratégicas, na qual se buscou a constatação, dos prazos prescricionais dos processos;

1.2 Na análise das alavancas variáveis críticas de desempenho e seus sistemas de controle diagnósticos da SMR, ressalta-se em referência ao REFIS (2005), o estudo dos mapas de execução orçamentária/mapas de classificação da receita, que apresentou resultados financeiros positivos na arrecadação do ISSQN. Uma dessas contribuições, entende-se localizada na 2ª diretriz, que pretendeu examinar as DEIFs, com a finalidade de identificar-se irregularidades nessas declarações e seus pagamentos, e corroborando-se com a alavanca de incertezas estratégicas e seus sistemas de controle interativos, uma vez que, ocorreu o monitoramento dessas atividades fiscais;

1.3 Como 3ª diretriz, observou-se com o auxílio da alavanca riscos a evitar e seus sistemas de fronteiras na SMR, que nas análises das dívidas do ISS Fixo, pretendeu-se minimizar os riscos e buscar as oportunidades, valorizando-se inclusive, as dívidas de valores menos expressivos, em torno de R\$ 1.000,00 (mil reais), e as remetendo à cobrança administrativa, como forma de abarcar todos os débitos fiscais, lincando-se, com as incertezas das estratégias do REFIS (2005), que foram traçadas pelos gestores da SMR.

Entende-se que também houve sinergia entre as alavancas de gestão de Simons (1995) e as alavancas implementadas na SMR, na oportunidade de implementação do REFIS em 2005, nas duas edições daquele programa de renegociação fiscal. Entretanto, salienta-se a necessidade de continuação dos estudos sobre os resultados com parcelamentos desses programas de renegociação, para identificar-se os resultados contínuos e seus reflexos aos cofres da SMR.

Em relação às fotoimagens das alavancas de gestão fiscal empíricas, implementadas na PMP, especificamente nos itens de análises com suas respectivas demonstrações e explicações sobre a sinergia, localizada com a utilização das alavancas/sistemas, de Simons (1995) poderá ocorrer a divergência entre percepções, seja quanto à abordagem básica inicial, por uma ou outra, que não a ordem aqui sugerida, ou até a supressão de alguma dessas e seus sistemas.

Entretanto, manifesta-se que a pretensão neste estudo, foi à constatação da possibilidade da implementação de ações, a partir das alavancas de gestão empíricas alinhadas

na PMP, com as alavancas de controle de Simons (1995), observando-se as finalidades fiscais, e acredita-se ter ressaltado essa sinergia existente, tanto no IPTU, no ISSQN, no ITBI e também, na Dívida Ativa.

Na próxima seção, pretende-se apresentar alguns pontos fracos e fortes, percebidos sobre o controle da arrecadação fiscal da PMP.

4.2 PONTOS FRACOS E FORTES DO CONTROLE FISCAL

Após as reflexões realizadas sobre a descrição e análise dos dados da Prefeitura Municipal de Pelotas/Secretaria Municipal de Receita, compreendem-se como subsídios finais a este estudo, a indicação de pontos fracos e fortes pontuais, que podem embarçar ou favorecer, respectivamente, os procedimentos de controle fiscal, realizados sobre a arrecadação dessa Fazenda Pública.

4.2.1 Pontos fracos

As constatações de alguns pontos fracos convergiram à existência de *gaps*, que podem afetar direta ou indiretamente, as ações fiscais implementadas atualmente na SMR, refletindo dessa forma, à fragilidade do seu controle fiscal, e esses serão apresentados a partir das próximas subseções.

4.2.1.1 Serviço do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU

Quanto ao Serviço do IPTU foram definidos os seguintes pontos fracos:

- a) cadastro imobiliário desatualizado, causando embarço e retardo às equipes fiscais da PMP;
- b) fiscalização do IPTU descentralizada da SMR, causando em alguns momentos, a falta de interação entre Serviço de IPTU (SMR) e a Fiscalização do IPTU (SMU);

- c) número insuficiente de fiscais, causando sobrecarga de trabalho nas equipes do IPTU e impossibilitando uma melhor qualidade nas atividades fiscais; e
- d) falta de interação referente a liberação do *habite-se* de obras (realizada pela SMU) e o Serviço do IPTU e fiscalização do ISSQN (SMR), causando *gaps* que poderiam ser sanados rapidamente.

Identificados os pontos fracos do Serviço do IPTU serão apresentados a seguir, os pontos fracos do Serviço de Fiscalização do ISSQN.

4.2.1.2 Serviço de Fiscalização do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

Quanto ao ISSQN foram definidos os seguintes pontos fracos:

- a) cadastro mobiliário desatualizado, causando embaraços e retardos à fiscalização;
- b) programa eletrônico inapropriado, causando ineficiência de cruzamento dos dados (de 2003 a 2008 – GIC/GIST), relativos aos trabalhos de fiscalização específicos de substituição tributária;
- c) escassez de treinamento fiscal, causando um *gap* na atualização e aprimoramento da equipe fiscal; e
- d) carência de equipamentos, causando desconforto e retardo na realização de algumas atividades fiscais.

Identificados os pontos fracos do Serviço de Fiscalização do ISSQN serão apresentados a seguir, os pontos fracos do ITBI.

4.2.1.3 Serviço de Imposto de Transmissão Inter Vivos, de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos – ITBI

Quanto ao Serviço de ITBI foram definidos os seguintes pontos fracos:

- a) número insuficiente de fiscais, causando baixo direcionamento de fiscalização *in loco*; e
- b) carência de convênio entre cartórios de imóveis e PMP, causando retardo e incerteza sobre o valor real dos imóveis.

Explanados os pontos fracos do Serviço de ITBI serão apresentados na subseção seguinte, os pontos fracos do Serviço da Dívida Ativa.

4.2.1.4 Serviço da Dívida Ativa

Quanto ao Serviço da Dívida Ativa foram definidos os seguintes pontos fracos:

- a) cadastro mobiliário e imobiliário desatualizado, causando embaraço e retardo à cobrança da dívida ativa;
- b) pouco direcionamento de cobrança administrativa da dívida ativa, causando problemas prescricionais;
- c) número insuficiente de fiscais, causando retardo no reconhecimento das formalidades dos processos do ISSQN a executar e a continuidade da ação pelo Serviço de Fiscalização do ISSQN; e
- d) carência de cursos de qualificação específicos sobre cobrança de dívida ativa.

Finalizando-se esta subseção, relativa aos pontos fracos localizados no Serviço de Fiscalização do ISSQN, especificamente sobre o seu item e (número insuficiente de fiscais), esclarece-se que ocorreu a nomeação de 10 (dez) agentes de tributos em março de 2009.

Os novos servidores foram designados à SMR e direcionados, exclusivamente, ao Serviço de Fiscalização do ISSQN, entretanto esses, ainda apresentam-se na etapa de formação fiscal necessária, o que despende obrigatoriamente, alguns meses e ainda conta-se, com a falta de equipamentos para os mesmos operarem. Portanto, considera-se que o item em pauta, será um *gap* resolvido, assim que o treinamento fiscal e os equipamentos sejam igualmente sanados.

A próxima subseção apresentará algumas percepções sobre pontos fortes na SMR.

4.2.2 Pontos fortes

Contrariamente aos pontos fracos que podem fragilizar a gestão fiscal da SMR, os pontos fortes localizados neste estudo, poderão se bem direcionados, contribuir com o fortalecimento da Fazenda Pública, repercutindo sobre o incremento de sua arrecadação fiscal, e até mesmo contribuir positivamente para a evolução de sua equipe fiscal. Entretanto, algumas dessas realizações ainda não foram totalmente concretizadas e serão mencionadas pontualmente, quando localizadas.

4.2.2.1 Serviço do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU

Quanto ao Serviço do IPTU foram identificados os seguintes pontos fortes:

- a) locação do novo prédio da SMR, possibilitando maior conforto e funcionalidade das atividades fiscais. Portanto, *gap* sanado;
- b) aquisição de alguns mobiliários, proporcionando um maior conforto aos funcionários;
- c) implementação do projeto de Geoprocessamento; e
- d) comprometimento total da equipe fiscal.

Abordados os pontos fortes do Serviço de IPTU serão apresentados a seguir, os pontos fortes do Serviço de Fiscalização do ISSQN.

4.2.2.2 Serviço de Fiscalização do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

Quanto ao Serviço de Fiscalização do ISSQN foram identificados os seguintes pontos fortes:

- a) locação de prédio possibilitando maior conforto e funcionalidade das atividades fiscais (concretizado);
- b) contratação de novo programa eletrônico (outubro de 2008), possibilitando o cruzamento dos dados tributários. Entretanto, a implementação carece de mais treinamento dirigido aos fiscais. Portanto, *gap* parcialmente sanado;
- c) aquisição de alguns mobiliários, proporcionando mais conforto à equipe fiscal;
- d) nomeação de 10 (dez) fiscais, possibilitando a melhor distribuição e intensificação das atividades fiscais. Entretanto, como se abordou esse *gap* não foi totalmente concretizado;
- e) intensificação de controles sobre os ajuizamentos fiscais do ISSQN;
- f) intensificação de fiscalizações mais complexas; e
- g) comprometimento total da equipe fiscal.

Explanados os pontos fortes do Serviço de Fiscalização do ISSQN, serão apresentados a seguir, os pontos fortes do Serviço de ITBI.

4.2.2.3 Serviço de Imposto de Transmissão Inter Vivos, de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos – ITBI

Quanto ao Serviço de ITBI foram identificados os seguintes pontos fortes:

- a) locação do novo prédio da SMR, possibilitando maior conforto e funcionalidade das atividades fiscais;
- b) aquisição de alguns mobiliários, possibilitando maior comodidade aos funcionários; e
- c) maior atuação fiscal sobre as guias do ITBI, após trabalho do Controle Interno.

Identificados os pontos fortes do Serviço de ITBI serão apresentados a seguir, os pontos fortes do Serviço da Dívida Ativa.

4.2.2.4 Serviço da Dívida Ativa

Quanto ao Serviço da Dívida Ativa foram identificados os seguintes pontos fortes:

- a) locação de prédio, possibilitando maior conforto e funcionalidade das atividades fiscais;
- b) intensificação de controles sobre os ajuizamentos fiscais do IPTU;
- c) aquisição de alguns mobiliários, possibilitando maior comodidade aos funcionários; e
- d) comprometimento total da equipe.

Finalizando-se esta subseção, observa-se que o ponto forte mais significativo identificado sobre a análise dos Serviços da SMR, foi a locação do seu novo prédio, o que trouxe àquela Secretaria, melhorias nas condições de acesso de contribuintes e um grande estímulo aos seus servidores, uma vez que era uma premente solicitação dos mesmos.

Concluindo-se a explanação sobre os pontos fracos e os pontos fortes dos Serviços da SMR, com base na análise participativa e na reflexão sobre as entrevistas informais realizadas com os componentes da PMP, ressalta-se que um dos principais *gaps* localizados refere-se ao número insuficiente de fiscais lotados nesses Serviços, com exceção ao Serviço de Fiscalização do ISSQN que encaminha-se à solução.

Inferese, entretanto, que esses fiscais nomeados poderiam ser direcionados a todos os Serviços da SMR, proporcionalmente a carência existente em cada Serviço, e não apenas a um Serviço específico.

Justifica-se ainda essa inferência uma vez que, a SMR é a Fazenda Pública responsável por toda a arrecadação fiscal da Prefeitura Municipal de Pelotas, e, portanto, todos os seus Serviços necessitam trabalhar uniformemente.

Com essa busca da eficiência sobre os procedimentos públicos e, conseqüentemente, o alcance da eficácia sobre os resultados fiscais, que é a arrecadação potencial das receitas próprias, o município poderá cumprir fielmente seu objetivo maior que é o atendimento de qualidade aos seus munícipes.

O próximo capítulo apresentará as conclusões e recomendações finais sobre este estudo.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A realização de uma pesquisa sólida, que contribua com futuros estudos e aplicações de natureza fiscal foi uma constante durante esta construção. Devido à complexidade do tema, norteou-se a escolha de algumas abordagens em detrimentos de outras, entretanto, presume-se atendidos os objetivos desta pesquisa, que apresenta neste capítulo as percepções finais.

5.1 CONCLUSÕES

A abordagem sobre tributos, em que se pretendeu como questão pontual, evidenciar os controles de gestão sobre a arrecadação fiscal do município de Pelotas/RS, na expectativa de reflexos positivos aos cofres dessa Fazenda Pública, presume-se alcançada, e algumas dessas percepções e considerações, específicas sobre os impostos municipais (IPTU, ISSQN e ITBI), e Dívida Ativa e seus Serviços respectivos, serão corroboradas a seguir:

- Apesar da abordagem contextual deste estudo sobre a educação fiscal, como importante alavanca de gestão a longo e médio prazo, constatou-se que a PMP não desenvolveu até o momento, projetos específicos sobre o tema, o que seria possível para implantação inicial em escolas da rede municipal, seja por meio, de cartilhas educativas ou encenação teatral, específicas por idades;
- Em relação ao estudo sobre o Serviço de IPTU, observou-se que a centralização das equipes fiscais da SMU e da SMR, possivelmente, fortaleceria os trabalhos de arrecadação fiscal, como exemplo, relativo a um recadastramento, uma vez que um “grande vilão” na PMP é seu cadastro desatualizado;
- No Serviço de Fiscalização do ISSQN, por sua vez, após os estudos empíricos apresentados remete-se à constatação da crença inicial, de que a eficácia ocorrerá se as alavancas de gestão estiverem sob um controle fiscal eficiente. Como exemplo, citam-se os programas eletrônicos que contribuem para o incremento desse tributo, porém, deverão ser acompanhados de melhorias funcionais, tais como: treinamentos e equipamentos, sempre que necessários. Também se considera a implantação de gerências fiscais, por atividades de prestação de

serviços, uma importante alavanca, entretanto, deveria seguir-se de um incentivo funcional, além do controle já sugerido sobre a continuidade do procedimento;

- Quanto ao ITBI, valendo-se das análises realizadas sobre esse Serviço, infere-se a necessidade da lotação de 01 (um) ou 02 (dois) fiscais para a composição da equipe já existente, o que poderia contribuir com a elevação de estímulos e desafios para busca de incrementos desse imposto;
- Em relação às análises realizadas sobre a dívida ativa, observou-se alguns pontos sensíveis a ajustar, como a possível exclusão dos débitos incobráveis, apontada em torno de 30% (trinta por cento), como forma de evidenciar a realidade da dívida passível de cobrança. Observou-se também a prática anacrônica sobre alguns procedimentos dívida ativa de Pelotas, como exemplo, algumas remessas à execução fiscal, nas quais se descobriu que alguns processos não foram ajuizados por inadequação de formalidades, demonstrando que em alguns daqueles casos, o problema poderia ter sido corrigido.

Assim entende-se, que o objetivo geral proposto foi atingido por meio do desenvolvimento dos objetivos específicos delineados neste trabalho, e esses serão rememorados a seguir:

1. Identificou-se os procedimentos utilizados pelo município sobre a arrecadação tributária de Pelotas, especificamente, de IPTU por Geoprocessamento, de ISSQN por Programas Eletrônicos e de ITBI por Valores de Mercado;
2. Examinou-se a composição e crescimento da dívida ativa cumulativa de 1990 a 2008, localizando-se referente ao IPTU, o total de R\$ 114.229.454,23 e ao ISSQN Variável e Fixo, o total de R\$ 82.493.497,00;
3. Verificou-se o comportamento da arrecadação e da previsão dos impostos municipais, evidenciando-se assim, o *gap* mais significativo referente ao ISSQN, 48% (quarenta e oito por cento), enquanto o IPTU arrecadou menos 2% (dois por cento) do que foi previsto. O ITBI, diferente daqueles, obteve crescimento de 60% (sessenta por cento), acima da projeção. Entretanto, a arrecadação de 2007, comparada ao ano de 2008 evidenciou um crescimento total de 16,59% (dezesseis vírgula cinquenta e nove por cento), IPTU (4,95%), ISSQN (25,79%) e ITBI (36,30%); Relativo à dívida ativa, entre previsão e arrecadação, registrou-se o *gap*

de 72% (setenta e dois por cento), com uma pequena recuperação na arrecadação de 2008, com um crescimento de 2,32% (dois vírgula trinta e dois por cento);

4. Examinou-se também, as remessas realizadas à PGM, para ajuizamento fiscal do IPTU (391 processos imobiliários, totalizando R\$ 21.613.596,14) e do ISSQN (660 processos mobiliários, totalizando R\$ 51.858.599,43);
5. Identificou-se as principais alavancas de gestão empíricas na arrecadação tributária da PMP, como formas de otimização da arrecadação fiscal de Pelotas, verificadas por meio da apresentação das Alavancas de gestão fiscal empíricas, específicas do IPTU (Geoprocessamento), do ISSQN (*Leasing*), do ITBI (Remodelagem de guias) e da Dívida Ativa (Refis);
6. Estimou-se a tendência da evasão fiscal do ISSQN, referente à atividade de *Leasing*, demonstrando-se uma crescente evasão, corroborada pelos valores em carteira nacional, que também evidenciaram um crescimento acelerado;
7. Demonstrou-se os principais pontos de controle da arrecadação tributária da PMP, por meio das Fotoimagens das Alavancas empíricas do IPTU, ISSQN, ITBI e Dívida Ativa; e
8. Identificou-se ainda, os pontos fracos e fortes no controle realizado sobre a arrecadação fiscal de Pelotas, ressaltando-se a escassez de fiscais e o total comprometimento das equipes de fiscalização com os novos desafios.

Por fim, cabe alertar, que apesar do foco local, em Pelotas, esta pesquisa não se esgotará neste estudo, e poderá ser replicada, respeitando-se sempre as especificidades socioeconômicas que são próprias de cada ente municipal. Dessa forma, a próxima seção, mencionará algumas recomendações.

5.2 RECOMENDAÇÕES

O tema tributos, especialmente ligado a sua gestão fiscal em municípios, ainda carece de mais estudos, portanto, como recomendações às futuras pesquisas apontam-se:

- a) o estudo do comportamento dos contribuintes municipais, em relação às ações fiscais de suas Fazendas Públicas, o que poderia contribuir com essas e com a

Academia, proporcionando maior visibilidade empírica sobre os caminhos da gestão fiscal;

- b) o estudo aprofundado de toda a receita corrente em Fazendas Públicas Municipais, com a pretensão de desenvolver alavancas de gestão para essas receitas, especialmente relativas às transferências correntes; e
- c) à SMR, e outras Fazendas Públicas inferindo-se como premência, com base no estudo e observação realizada na PMP, a criação de unidade gestora, com *status* semelhante ao de um controle interno, porém com a especificidade de um controle geral e exclusivo sobre a receita e suas possibilidades de incremento, seja por programas de educação fiscal, estudos de reaparelhamento ou até mesmo solução de problemas de gerenciamento em relatórios de inconsistências.

REFERÊNCIAS

ABEL – Associação Brasileira de Empresas de *Leasing*. Informativo da ABEL. Ano 28, Ed. 182, jan./mar.2008. Disponível em <<http://www.leasingabel.com.br>> Acessos em 27/10/06, 28/10/06 e 28/03/08.

ALVARES, D. FENADOCE. Pelotas, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Auditoria de impostos e contribuições. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na gestão municipal. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos e ARRUDA, Daniel Gomes. Contabilidade Pública: da teoria à prática. Edição atualizada de acordo com a LRF. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARGOTE, L. Organizational Learning. Creating, Retaining and Transferring Knowledge. Norwell, MA: Kluwer Academic Publishers, 1999.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORÇAMENTO PÚBLICO – ABOP. Glossário de termos orçamentários e afins. 3º. Quadrimestre – 1992, nº 33. Brasília: Revista Abop, 1992. 50 p.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 5ª ed. RJ: Ed. Forense, 1968, p. 392.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BC. Portaria nº 564 de 03 de novembro de 1978. Dispõe sobre apuração de resultados, para efeito de tributação, de operações de arrendamento mercantil.. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=portariamf564-78>> Acesso em: 28/10/06.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, Humberto Bonavides. Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, Vicente, Jr. Apostila sobre tributação municipal. Porto Alegre, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial [da] União, Brasília, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 834, de setembro de 1969. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, 1969.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>> Acesso em: 15/07/2008.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de Dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Brasília, 31/12/1940.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, 2003.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os artigos 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal, acrescenta artigo ao Ato das Disposições constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Diário Oficial [da] União, Brasília, 2000.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE Cidades. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/default.php>> Acesso em: 24/02/2008.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, 1995.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, 1990.

BRASIL. Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983. Altera a Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário de arrendamento mercantil, e dá outras providências. Disponível em: <www.abrasca.org.br> Acesso em: 15/04/2008.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Altera a Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário de arrendamento mercantil, e dá outras providências. Disponível em: <www.abrasca.org.br> Acesso em: 15/04/2008.

BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6099.htm> Acesso em: 15/04/2008.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 out. 1966, p. 12.567.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o Crime de Sonegação Fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 1965.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 1964.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, seção 1, p. 2.745. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 09 abr. 1964, p. 3195.

BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2008/leicp128.htm#Anexo s](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2008/leicp128.htm#Anexo%20s)>. Acesso em: 21 de janeiro de 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 23 de julho de 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 2001.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 mai. 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Súmula nº 293, de 05 de maio de 2004. VRG, cobrança antecipada. Disponível em:
<<http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&processo=293&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1>> Acesso em: 13/06/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Súmula nº 656, de 24 de setembro de 2003. Constitucionalidade - Alíquotas Progressivas - Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI - Valor Venal. Diário da Justiça, 2003, p. 3, 13 fev. 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Súmula nº 138, de 16 de maio de 1995. ISS – Arrendamento Mercantil – Móveis. DJ 19.05.1995. Disponível em:
<http://www.trt02.gov.br/geral/tribunal2/Trib_Sup/STJ/SUM_STJ.html> Acesso em: 27/10/06.

BRAZ, Eugênio Rubens Cardoso. Um Modelo para Gerenciamento, Avaliação e Planejamento da Arrecadação de Tributos Estaduais. 2001. 156 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON/ Armando Catelli (coordenador). São Paulo; Atlas, 1999.

CHAGAS, Vladimir José. Indicadores de Gestão Financeira na Prefeitura Municipal de Ji-Paraná/RO. 2003. 142 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

CHIAVENATTO, Idalberto. Gerenciando pessoas – o passo decisório para a administração participativa. 3ª ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Tradução Lucia Simonini. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução nº 921 de 13 de dezembro de 2001. Resolve aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res921.htm>> Acesso em: 18/07/07.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL – CMN. Resolução nº 3.517, de 06 de dezembro de 2007. Publicada pelo Banco Central do Brasil – BACEN. Custo Efetivo Total – CET. Dispõe sobre a informação e a divulgação do custo efetivo total correspondente a todos os encargos e despesas de operações de crédito e de arrendamento mercantil financeiro, contratadas ou ofertadas a pessoas físicas. Disponível em:
<<http://www.bcb.gov.br/Htms/Normativ/RESOLUCAO3517.pdf>> Acesso em: 23/11/2008.

CONTI, J. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. Dialética, São Paulo, 1997.

COSIF – Plano Contábil das Instituições Financeiras. Elisão Fiscal. 2005. Disponível em:
<<http://www.cosif.com.br>> Acesso em: 25/06/2005.

COUTO, I. D. M.; XAVIER, N. G. Relatório nº 15/2006. CAGEMP – Controladoria e Auditoria Geral da Administração Direta e Indireta do Município de Pelotas. Pelotas, 2006.

CUNHA, Leonardo José Carneiro. A Fazenda Pública em Juízo. Dialética: São Paulo, 2006.

DNIT – Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes. Distância entre cidades. Disponível em: <http://www.dnit.gov.br/menu/servicos/index_html/distanciaentrecidades>
Acesso em: 01 jul.2006.

DUSYA, Vera; CROSSAN, Mary. Organizational learning and knowledge management: toward an integrative framework. In: Easterby-Smith; Lyles, Marjorie (eds). Handbook of Organizational Learning and Knowledge Management. Malden: Blackwell, p. 122-141, 2005.

ESTRADA, Rolando Juan Soliz; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro. A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional. Revista de Ciências da Administração. v. 9, n. 19, p. 147-178, set./dez.2007.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 45.430, de 31 de dezembro de 2007. Altera a redação dos artigos 11 e 14 do Regulamento do PROGRAMA SOLIDARIEDADE, aprovado pelo Decreto nº 42.791, de 30 de dezembro de 2003, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado nº 246, 1ª edição, de 31 de dezembro de 2007.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 42.791, de 30 de dezembro de 2003. Institui e regulamenta o PROGRAMA SOLIDARIEDADE, nos termos autorizados pela Lei Estadual nº 12.022 de 17 de dezembro de 2003 e dá outras providências.

FERREIRA, A. B. H. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. ©Aurélio Buarque de Holanda Ferreira E J.E.M.M., Editores Ltda. – 1986. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira S.A., 1986.

FINEMAN, S. Emotionalizing organizational learning. In: EASTERBY-SMITH; LYLES, Marjorie (eds). Handbook of Organizational Learning and Knowledge Management. Malden: Blackwell, p. 557-574, 2005.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade; TOLEDO, Geraldo Luciano. Estatística Aplicada. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1985.

FRANCESCHI, Vilmarise. Reportagem sobre Pelotas. Disponível em: <<http://www.pelotas.com.br>> Acesso: em 30/06/2006

FRANÇA, José Antonio de. Planejamento e políticas contábeis: instrumento de apoio à gestão da informação. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXXIV, n. 151, p. 85 - 97, jan./fev. 2005.

FREGONESI, Mariana Simões F.; SLOMSKI, Valmor. Valor econômico agregado à sociedade por entidades públicas. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos72007/443.pdf>> Acesso em: 27/11/2008.

FREITAS, Ricardo Lima de. Planejamento Tributário pela Ótica do Estado: dívida ativa nos municípios fluminenses: sua relação com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos contribuintes. 2008.122 f. – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Maria das Graças da Costa. Análise do Programa de Modernização da Administração Tributária no Âmbito da SEMEF de Manaus/AM. 2002. 164 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

GLOBO.COM. Consumidores vão às compras por medo de restrição do crédito. Globo.com. Publicado em 25/03/2008. Disponível em: <<http://g1.globo.com/Noticias/Carros/0,,MUL361593-9658,00.html>> Acesso em: 14/04/2008.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joam M. A . Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.

GOOD, William Josiah; HATT, Paul K. Métodos em pesquisa social. Tradução Carolina Martuscelli Bori. 7ª ed. São Paulo: Ed. Nacional, 1979.

GRÖNROOS, Christian. Marketing: Gerenciamento e Serviços – a competição por serviços na hora da verdade. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

GRZYBOVSKI, D.; HAHN, T. G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. In: Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro, set./out. 2006.

HARADA, K. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 1998.

HOLAN, P. M.; PHILIPS, N. Remembrance of Things Past? The Dynamics of Organizational Forgetting. In: Management Science, vol. 50, n. 11, p. 1603-1613, Nov. 2004.

KIM, D. H. (1993). The Link between Individual and Organizational Learning. Sloan Management Review, pp. 35/1: 37-50, 1993.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LAUDON, K.C.; LAUDON, J.P. Sistemas de informação com internet. 4ª ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos, 1999, p.126, 208.

LUNKES, Rogério João. Contabilidade Gerencial: Um enfoque na Tomada de decisão. Florianópolis: Visual/Books, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio. Aspectos relevantes da avaliação dos controles internos na auditoria governamental. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXXIII, n. 147, p. 65 -81, mai. /jun.2004.

NIYAMA, Jorge K. *et al.* Contabilização das operações de *leasing*: avaliação do nível de aderência da norma técnica 10.2 do CFC à luz das normas internacionais de contabilidade do IASB. Disponível em:
<<http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/trabalhos/E97.pdf>> Acesso em: 28/10/06.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. Manual do Imposto sobre Serviço. Campinas: LZN Editora, 2004.

OLIVEIRA, R.C.; *et al.* Impacto do ISSQN sobre exportações, investimentos e cumulatividade em cadeias extensas. In: I SEMINÁRIO NACIONAL DE MELHORES PRÁTICAS E PROPOSTAS DE GESTÃO DA ARRECADAÇÃO MUNICIPAL – SENAM. 1, 2008, São Paulo: SENAM, 2008. CD-ROM.

PAOLIELLO, P. B. O princípio da capacidade contributiva. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4138>> Acesso em: 02/10/2008.

PELOTAS. Lei nº 5.371, de 05 de setembro de 2007. Disciplina e estabelece os indexadores para variação da Unidade de Referência Municipal – URM e, dá outras providências. Diário da Manhã, Pelotas, 06 setembro de 2007.

PELOTAS. Lei nº 5.196, de 14 de dezembro de 2005. Disciplina a cobrança do IPTU, estimula a criação de loteamentos. Diário da Manhã, Pelotas, 15 dezembro de 2005.

PELOTAS. Lei nº 5.149, de 25 de julho de 2005. Reduz tributos, acrescentando isenções sobre o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos, e dá outras providências. Diário da Manhã, Pelotas, 26 de julho de 2005.

PELOTAS. Lei nº 5.148, de 25 de julho de 2005. Reduz acréscimos legais sobre a dívida ativa, instituindo o Programa de Regularização Fiscal no Município de Pelotas – REFIS-Pelotas, e dá outras providências. Diário da Manhã, Pelotas, 26 de julho de 2005.

PELOTAS. Lei nº 5.147, de 25 de julho de 2005. Reduz tributos, acrescentando isenções e reduzindo alíquotas sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) e dá outras providências. Diário da Manhã, Pelotas, 26 de julho de 2005.

PELOTAS. Lei nº 5.145, de 25 de julho de 2005 – Dívida Ativa. Diário da Manhã, Pelotas, 26 de julho de 2005.

PELOTAS. Decreto nº 4.616, de 31 de março de 2004. Regulamenta a Lei 5.007 de 23 de dezembro de 2003, no que tange a entrega de informações e pagamentos relativos ao ISSQN e da outras providências. Disponível em:
<http://www.pelotas.rs.gov.br/interesse_legislacao/decretos/2004/decreto_4616.pdf>
Acesso em: 01/04/2004.

PELOTAS. Lei Municipal nº 5.007, de 23 de dezembro de 2003. Estabelece nova regulamentação ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.pelotas.rs.gov.br/interesse_legislacao/leis/2003/lei_5007.pdf>
Acesso em: 27/12/2003.

PELOTAS. Lei Municipal nº 5.023, de 30 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa do Município. Disponível em:
<http://www.pelotas.rs.gov.br/interesse_legislacao/leis/2003/lei_5023.pdf>
Acesso em: 05/01/2009.

PELOTAS. Lei nº 3.190, de 28 de fevereiro de 1989. Dispõe sobre o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.pelotas.rs.gov.br/interesse_legislacao/leis/antigo/L1989/>
Acesso em: 01/04/2004.

PELOTAS. Lei nº 2.758, de 27 de dezembro de 1982. Institui o código Tributário do Município. Disponível em:
<http://www.pelotas.rs.gov.br/interesse_legislacao/leis/antigo/L1982/Lei_n_2758.pdf>
Acesso em: 23/12/2003.

PELOTAS. Decreto-Lei nº 1.080, de 02 de dezembro de 1974. Aprova as novas tabelas de pontos para cálculo do valor venal. Disponível em:
<http://www.pelotas.rs.gov.br/interesse_legislacao/decretos/antigo/D1974/Decreto_n_1080.pdf> Acesso em: 27/11/2008.

PEREIRA, Ivone Rotta. A tributação na história do Brasil. São Paulo: Ed. Moderna, 1999.

PLATT NETO, Orion Augusto. Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

POHLMANN, Marcelo Colleto. Apostila de auditoria tributária. In: Especialização em Auditoria. UCPEL. Pelotas/RS, 2006.

RECEITA FEDERAL. Os tributos na história da humanidade. Disponível em:

<<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>>
Acesso em: 05/01/2006.

REZENDE, Denis Alcides. Planejamento de informações públicas municipais: sistemas de informação e de conhecimento, informática e governo eletrônico integrados aos planejamentos das prefeituras e municípios. In: Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro, mai./jun. 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa Social: métodos e técnicas. Colaboradores José Augusto de Souza Peres. (*et al*). 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROZA, Maristela; ALBERTON, Luiz; LIMONGI, Bernadete. A gestão tributária do *leasing* como fonte de receita municipal. In: Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Rio de Janeiro, 2009. v.13, n. 3, p. 1-13, set./dez.,2008.

ROZA, Maristela; ALBERTON, Luiz; LIMONGI, Bernadete. Gestão de Leasing: uma Fonte de Receitas. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA – A contabilidade na era global, respondendo à mudança, 22., 2008.Aveiro. Anais... Aveiro: Universidade de Aveiro – Instituto Superior de Contabilidade e Administração - ISCA. Portugal, 20 a 22 de nov. de 2008.

ROZA,; ALBERTON, Luiz; LIMONGI, Bernadete.Sugestão de aplicabilidade de diretrizes na solução de problemas com a dívida ativa dos municípios: caso refis II/ISSQN Pelotas – 2005 e as ações do controle interno. In: Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis – A contabilidade no século XXI: os desafios da inserção profissional e acadêmica. 8., Rio de Janeiro: VIII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Rio de Janeiro, 2006.

SENAM – Primeiro Seminário Nacional de Melhores Práticas e Propostas de Gestão na Arrecadação Municipal (2008). São Paulo: 2008. Disponível em:
<<http://integracao.wordpress.com/2008/05/28/1-seminario-nacional-de-melhores-praticas-e-propostas-de-gestao-da-arrecadacao-municipal-senam/>> Acesso em: 17/11/2008.

SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay, A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SIMONS, R. Levers of Control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School, 1995.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil. 2004. 177 f. Tese (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2004.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. R. Evasão Fiscal do Imposto sobre a Renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. In: Economia Aplicada. São Paulo, v. 10, n. 3, p. 399-424, jul./set., 2006.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. R. A Economia da sonegação – teorias e evidências empíricas. In: Revista de Economia Contemporânea. Rio de Janeiro, v.9, n. 3, p. 555-581, set./dez., 2005.

SLOMSKI, Valmor. Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

SOARES, Ivan Silva. Entrevista sobre a dívida ativa tributária de Pelotas. SMR/PMP. Pelotas, 2008.

SOUSA, R. A derrama. Disponível em:
<<http://www.brasilecola.com/historiab/inconfidencia-mineira.htm>> Acesso em: 05/01/2006.

STEIL, Andréa V. Anotações de sala de aula (Mestrado). In: Programa de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento/UFSC. Florianópolis, 2008.

SUMARIVA, Marino Nazareno Lopes; NADAL, Carlos Aurélio; SILVA, Everton da. Definição de regiões para aplicação de alíquotas progressivas para a tributação do IPTU com o uso de ferramentas de geoprocessamento. In: Congresso Brasileiro de Cadastro Técnico Multifinalitário – COBRAC, 2004. UFSC/Florianópolis, 10 a 14 de out./2004.

UCPEL – Universidade Católica de Pelotas/ITEPA. Estatísticas Municipais. Disponível em:
<<http://www.ucpel.tche.br/itepa/>> Acesso em: 23/11/2008.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

XAVIER, S. Projetos da COMGEO – IPTU. Pelotas: PMP/SMU/CAD, 2008.

WALSH, J.P.; UNGSON, G.R. Organizational memory. In: Academy of Management Review, vol. 16, nº 1, pp. 57-91, 1991.