

A auditoria tributária como instrumento otimizador da receita própria municipal: a experiência do município de Vitória da Conquista

Alexssandro Campanha¹

Resumo: A grande maioria dos municípios brasileiros apresenta a seguinte realidade, a saber, são quase totalmente dependentes dos repasses e transferências feitos pelos seus respectivos estados e pelo governo federal. Estudos têm revelado que as receitas próprias de boa parte dos municípios representam apenas 10% (ou menos) do total de suas receitas. E esta dependência está relacionada muitas vezes com a ausência de uma estrutura adequada de auditoria e fiscalização tributária que possa otimizar a arrecadação própria de impostos e taxas. Perdura a visão equivocada de que a realização de gastos com a fiscalização constitui-se numa despesa e não investimento e qualquer valor despendido que venha a implicar um aprimoramento dos trabalhos e uma fiscalização mais eficiente pode repercutir em desgaste político. **Vitória da Conquista, no sudoeste do estado**, destaca-se como um importante município baiano que, desde o ano 2000, passou a realizar investimentos em auditoria e fiscalização tributária.

Palavras-chave: Auditoria Tributária. Investimento Público. Incremento da Receita.

¹ Mestre em Educação pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Contador e professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB). E-mail: alexssandrocampanha@yahoo.com.br

The tax auditing as a tool optimizer of the municipal own income: the experience in Vitoria da Conquista

Abstract: The vast majority of the Brazilian cities present the following fact: the almost total dependence of the pass and transfers made by the states and the Federal Government. Studies have shown that the own incomes of many cities represent only 10% (or less) of their total incomes. And this dependence is related, often, to the lack of adequate infrastructure of audit and fiscal controls that can optimize own revenue for taxes and fees. Endures the wrong view that the implementation of the expenditure for the check constitutes in an expenditure and not an investment and any amount spent that will involve a works' upgrade and in a more vigorous presence of the surveillance can verberate in political friction. As an example of an important city in southwest Bahia that invested in auditing and fiscal controls, stands Vitoria da Conquista, since 2000.

Keywords: Tax audit. Public investment. Income's increase.

Introdução

Não há dúvidas de que o uso da auditoria nas organizações é um importante instrumento para se avaliar o desempenho da gestão em relação aos planos elaborados para um determinado período (ARAÚJO, 2008, p. 25; PEREZ JUNIOR, 1998, p. 15). Uma grande preocupação se concentra, entretanto, numa reduzida importância que se dá à auditoria, do ponto de vista prático e até mesmo teórico, quando a organização envolvida é uma entidade pública em sua típica missão de auditar as organizações empresariais para verificar o correto recolhimento dos impostos e contribuições (auditoria tributária ou fiscal) que financiarão os programas governamentais destinados a atender às demandas da sociedade com educação, saúde, segurança pública, infraestrutura e assim por diante (CREPALDI, 2002, p. 24).

Muitos, talvez, ao iniciar esta leitura podem achar estranho alguém se interessar por esta temática, principalmente, diante da elevada carga tributária que assola, historicamente, as empresas no Brasil (CARLIN, 2008, p. 34-38). Entretanto, a grande questão que este artigo propõe

não é justificar ou criticar a elevada carga tributária imposta para tentar, talvez, promover uma mudança, pois a solução para essa complexa realidade ultrapassa as fronteiras de uma simples discussão acadêmica. Mais importante e preocupante do que isso é perceber a existência de uma infinidade de empresas que utilizam de artifícios fraudulentos para não cumprirem as suas obrigações tributárias (que é dever de todos) e, tirando proveito da situação, atuam no mercado de forma desigual e desonesta, enquanto o Estado, principalmente na figura dos municípios, assiste impotente a tamanha injustiça.

Nesse sentido, a importância de se discutir a realização de investimentos em auditoria e fiscalização tributária se justifica na medida em que o aprimoramento do Estado nessa área contribuirá, decisivamente, para a diminuição de um grande problema que assola o Brasil e que se chama sonegação fiscal. A sonegação é ruim para o Estado, que arrecada menos e conseqüentemente diminui o seu poder de ação na sociedade. É ruim também para aquelas empresas que pagam corretamente seus tributos, uma vez que não conseguem, muitas vezes, encontrar alternativas para tornar seus produtos e serviços cada vez mais competitivos e com menores preços, em função do grande impacto que a carga tributária exerce sobre os seus custos (CARLIN, 2008, p. 39). O investimento contínuo em auditoria tributária fará com que a fiscalização tenha as condições técnicas, operacionais e legais para descobrir as possíveis fraudes e sonegações e, quando necessário, impor as penalidades cabíveis para o correto ajustamento de conduta e promoção da igualdade (princípio constitucional) e da justiça fiscal.

Sabe-se que a receita própria de qualquer ente público (federal, estadual ou municipal) constitui-se em importante fonte de recursos para o atendimento de necessidades da população (MACHADO, 1998, p. 26). Tal importância está diretamente relacionada à autonomia que o poder público terá para gastar esses recursos (receitas próprias), uma vez que boa parte dos recursos recebidos de outros entes, mediante transferências constitucionais ou voluntárias, cria vinculações quanto

aos gastos e coloca em jogo, muitas vezes, a eficácia, a eficiência e a efetividade de algumas políticas públicas que, elaboradas de acordo com a vontade unilateral de alguns grupos políticos, principalmente no âmbito federal ou estadual, não contemplam a legítima necessidade ou vontade da população diretamente interessada.

Ao analisar o cenário brasileiro no que diz respeito às receitas públicas municipais constantes de seus orçamentos, uma preocupante realidade se apresenta: a quase que completa dependência dos municípios, especialmente os de pequeno porte, dos repasses e transferências feitas pelos estados e pelo governo federal. Estudos realizados pelo pesquisador em alguns municípios baianos têm revelado que as receitas próprias dessas localidades (IPTU, ISSQN, ITBI e as diversas taxas municipais) representam, com algumas pequenas variações para mais ou para menos, 10% do total de suas receitas e quase 90% (ou mais) dos recursos utilizados derivam de repasses e transferências dos governos estadual e federal. Uma análise bastante superficial sobre tal situação aponta que é confortável para os municípios a manutenção dessa configuração orçamentária e financeira. No entanto, muitas vezes, os fatores que levam a essa dependência estão mais relacionados à situação econômica de cada município (pequena capacidade para produzir riqueza e conseqüentemente arrecadar tributos) do que a qualquer outro elemento. Por outro lado, nem sempre essa situação pode ser considerada como a única causa para a tão evidente e extraordinária dependência de outros entes públicos.

Diversas visitas realizadas pelo pesquisador a algumas prefeituras do estado da Bahia, em virtude de assessorias prestadas na área tributária, revelaram que boa parte dessas prefeituras mantém quase que a totalidade de suas receitas na dependência exclusiva dos governos estadual e federal por não contarem com uma estrutura de auditoria e fiscalização tributária adequada que possa otimizar, de alguma forma, a arrecadação própria de impostos e taxas municipais. Os problemas vão desde falhas gravíssimas nas legislações tributárias dessas localidades até o despreparo do corpo funcional de agentes e auditores fiscais (quando existem); falta de uma

adequada estrutura física para a execução das auditorias; situação fiscal e cadastral completamente desatualizada, o que implica dificuldades para a elaboração de um eficiente planejamento de fiscalização, além das constantes ingerências (do ponto de vista político) que tiram a autonomia do departamento de fiscalização. E mais: a ausência de conhecimentos em Direito Tributário e Contabilidade, em rotinas e procedimentos específicos de auditoria e fiscalização.

Para piorar ainda mais a situação apresentada, perdura a visão equivocada de que a realização de gastos com fiscalização representa uma despesa e não, necessariamente, um investimento. Qualquer valor despendido para o setor de auditoria e fiscalização tributária que implique um melhor aprimoramento dos trabalhos não é visto, pelo menos na prática, com bons olhos pelos gestores na medida em que uma presença mais forte da fiscalização nas empresas pode acarretar desgaste político. É necessário que os gestores públicos entendam que as suas secretarias de finanças e, mais especificamente, os setores responsáveis pela fiscalização tributária são departamentos estratégicos que carecem de investimentos permanentes em estrutura e capacitação, e darão, em certa medida, a garantia de um fluxo contínuo, e por que não dizer crescente, de uma parte significativa dos recursos necessários para a manutenção e efetivação de alguns programas governamentais, ao contrário de outras secretarias de governo cujo objetivo é apenas a utilização dos recursos.

Diante disso, não resta dúvida de que a realização de investimentos em auditoria e fiscalização tributária se apresenta como uma importante alternativa para aqueles gestores comprometidos com a promoção da igualdade e justiça fiscal. Este artigo propõe, além de discutir teoricamente alguns aspectos importantes sobre auditoria e especificamente a auditoria tributária, verificar os resultados que investimentos realizados em auditoria e fiscalização tributária podem trazer para o incremento da receita pública de um determinado município baiano, localizado no sudoeste do estado.

Auditoria tributária: conceitos e características especiais

Discorrer sobre auditoria tributária exige, antecipadamente, algumas reflexões sobre o verdadeiro sentido e significado da palavra auditoria. Derivado do latim *audire*, que significa ouvir (SÁ, 2002, p. 23; ARAÚJO, 2008, p. 16), o termo representa com bastante propriedade o que vem a ser a auditoria em sua essência, na medida em que a atitude de ouvir exige do auditor (ouvinte ou ouvidor) a capacidade para perceber determinados detalhes que fogem, muitas vezes, à simples atitude de verificar ou examinar. É ir além dos documentos, dos dados, dos números, dos objetos e até mesmo das pessoas para perceber e, assim, entender ou explicar as relações de causa e efeito entre as diversas atividades desenvolvidas em uma organização (pública ou privada) e aquilo que fora estabelecido antecipadamente no âmbito de seu planejamento estratégico ou operacional. Somente após isso, é que se pode avaliar a eficácia e eficiência das atividades realizadas (ANDRADE FILHO, 2007, p. 1).

Apesar de não ser um termo de uso exclusivo da contabilidade, aplicado em outras diferentes atividades, auditoria é uma especialização contábil voltada para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, englobando, nessa missão, a verificação de documentos, livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno e externo que se relacionam com o controle patrimonial, a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes (ATTIE, 1998, p. 27). É o levantamento, estudo e avaliação sistemática de transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrativos financeiros de uma entidade cujo objetivo é expor uma opinião sobre a propriedade de tais informações e assegurar que todas elas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira de acordo com os princípios de contabilidade (CREPALDI, 2002, p. 23).

A auditoria é, na visão de Araújo (2008, p. 15), a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios

de auditoria. É uma tecnologia, como diria Sá (2002, p. 21), que se utiliza da revisão e da pesquisa para fins de opinião e orientação sobre determinadas situações (patrimoniais) de empresas e instituições, por meio da utilização de procedimentos específicos (procedimentos de auditoria) para colher determinadas evidências sobre as informações constantes dos relatórios ou documentos auditados (ALMEIDA, 2003, p. 55) e, assim, oferecer segurança e a garantia necessárias de que administradores, proprietários, financiadores e até mesmo o fisco necessitam (CREPALDI, 2002, p. 24).

Almeida (2003, p. 25) explica que a auditoria surgiu

[...] como parte da evolução do sistema capitalista. No início as empresas eram fechadas e pertenciam a familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado. Entretanto, para processar todas essas mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários. Por conseguinte, a empresa teve de captar esses recursos junto a terceiros, [...] abrindo seu capital social para novos acionistas. No entanto, esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos da empresa. [...] Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que [...] demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Para Franco e Marra (2000, p. 29), embora a auditoria não tenha por objetivo principal a descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticados por administradores ou funcionários, mas tão somente certificar a veracidade dos relatórios e demonstrativos patrimoniais e

financeiros preparados por uma determinada empresa (CREPALDI, 2002, p. 23), ela frequentemente apura fatos como esses mencionados por Franco e Marra. E, em função dessas suas características, diversas são as aplicabilidades que se pode dar e inferir em relação à auditoria. Araújo (2008, p. 21-22), ao tratar sobre classificação da auditoria, muito apropriadamente a dividiu em três grupos principais: quanto ao campo de atuação (governamental e privada); quanto à forma de realização (interna e externa) e quanto aos objetivos dos trabalhos (contábil, operacional e integrada).

Acontece que, com o grande desenvolvimento econômico e com o crescimento elevado do número de empresas e atividades nos ramos industrial, comercial e de prestação de serviços que marcariam as últimas décadas no Brasil, uma complexa rede de legislações, especialmente tributárias, precisou ser criada para regulamentar e disciplinar essa nova (não recente) realidade, o que passou a colocar em risco a sobrevivência de boa parte das empresas se o acompanhamento contínuo do cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessória) não fosse gerenciado. Muitas empresas, então, apesar do impacto negativo dos tributos no preço final de seus produtos e serviços (CARLIN, 2008, p. 39), resolveram assumir fielmente a tarefa de financiar o Estado, algumas, entretanto, recorrendo inteligentemente a instrumentos de planejamento tributário. De maneira diversa destas, muitas outras passariam a adotar um comportamento não exemplar: o de criar artifícios ilegais e fraudulentos para fugir da tributação imposta, seja como forma de garantir a sobrevivência, seja para tirar proveito da situação, concorrendo desonestamente no mercado.

Diante de uma iminente batalha em que o fisco passaria a visar à otimização da arrecadação a qualquer custo e o contribuinte à redução ao máximo da quantia a ser recolhida sob a forma de tributos, a auditoria passaria a experimentar um processo de evolução ou especialização que culminaria com a criação de procedimentos específicos de exame quanto a aspectos tributários (CARLIN, 2008, p. 19). E, assim, tanto o fisco quanto o contribuinte se beneficiariam com essa nova ferramenta

que passaria a ser conhecida como auditoria tributária (GUIMARÃES, 2001 apud CARLIN, 2008, p. 26). Para o fisco, seria uma forma de verificar o correto recolhimento dos tributos de sua competência e para o contribuinte uma maneira de prevenir autuações fiscais ou indicar alternativas de redução da carga tributária, quando fosse o caso (ANDRADE FILHO, 2007, p. 2). Em função dos objetivos deste trabalho, merecerá destaque a auditoria tributária sob a ótica da Fazenda Pública.

Uma das principais normas legais brasileiras, que institui a responsabilidade da execução da auditoria tributária por parte do poder público, encontra-se no Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966), especialmente em seu art. 142 que, conjugado com os artigos 194 a 200 cujo tema é a Administração Tributária, estabelecem regras quanto a procedimentos de fiscalização a serem adotados pelas autoridades administrativas. O referido artigo 142 estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, entendendo como lançamento o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível (MACHADO, 1998, p. 122).

Veja que o Código Tributário Nacional usa de uma sutileza extraordinária quando determina que a constituição do crédito tributário seja feita pelo lançamento do tributo. Na tentativa de conceituar o que seria lançamento, o Código Tributário Nacional deixa evidente, também, alguns procedimentos de fiscalização que corresponderiam ao que se entende por auditoria tributária (ou fiscal), a saber, todo procedimento tendente a *verificar* a ocorrência do fato gerador da obrigação, a matéria tributável, o montante do tributo devido, o sujeito passivo e a penalidade cabível quando for o caso. Dessa maneira, conceituar auditoria tributária sob a ótica da fazenda pública se torna uma tarefa menos complexa, pois tomando como base os princípios e fundamentos estabelecidos pelo

CTN para o lançamento, o conceito de auditoria tributária englobará todos os procedimentos realizados por servidores públicos investidos na função fiscal que tenham por finalidade verificar o correto cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes e responsáveis.

Perez Junior (1998, p. 15) ao abordar sobre os tipos de auditoria discorre que ela pode ser classificada conforme o quadro comparativo abaixo. Chamamos a atenção para as características que o autor aponta para a auditoria tributária ou fiscal, denominada por ele de Auditoria da Fazenda (federal, estadual e municipal):

Quadro 1 – Análise comparativa dos tipos de auditoria

	Auditoria Independente ou Externa	Auditoria Interna ou Operacional	Auditoria da Fazenda (Federal, Estadual, Municipal)
Sujeito	Profissional independente	Funcionário de empresa	Funcionário Público
Vínculo com a empresa auditada	Contrato de prestação de serviço	Contrato de trabalho	Força de lei
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos	Evitar a sonegação de tributos
Relatório principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa	Relatório de fiscalização ou auto de infração
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa	Poder público
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista	Poder público

Fonte: Perez Junior (1998, p. 15)

Complementando o Quadro 1, que versa sobre a classificação da auditoria e suas principais características, Reis (2004) ao discorrer especificamente sobre auditoria fiscal acrescenta que:

A Auditoria ganhou foro de importância no âmbito da fiscalização das receitas tributárias desde que o governo federal, espelhando-se nas atividades de fiscalização tributária do governo norte-americano, resolveu mudar a sua forma de agir. Estabelece-se agora a Auditoria Fiscal, um ramo, pode-se dizer, especializado da Auditoria Geral, cujo objetivo é buscar elementos evidentes de que as entidades empresariais cumprem com a normas tributárias vigentes no país. A novidade se espalha e, hoje, praticamente, todos os governos estaduais possuem as suas equipes de auditores fiscais, cuja finalidade é, em nome do respectivo governo estadual verificar junto àquelas entidades empresariais o cumprimento das normas tributárias de competência do Estado. Conquanto a sua função principal seja a de buscar elementos evidentes do cumprimento ou não das normas tributárias vigentes, a Auditoria Fiscal não dispensa os demais elementos que possam ajudar na investigação e na possibilidade de constatar a existência de ações fraudulentas e até a sonegação de informações que justifiquem uma perícia fiscal.

Com essa finalidade, caberá à administração pública, na figura de seus auditores fiscais, a realização de procedimentos específicos de auditoria que objetivem a verificação do cumprimento por parte de cada contribuinte das normas tributárias estabelecidas no âmbito de cada poder (municipal, estadual e federal). Carlin (2008, p. 27), ao tratar dos procedimentos de auditoria aplicáveis aos tributos, apresenta cinco procedimentos principais, a saber:

- a. inspeção;
- b. observação;
- c. investigação e confirmação;
- d. cálculo e
- e. revisão analítica.

No que diz respeito à *inspeção*, Carlin (2008, p. 27) discorre que tal procedimento está diretamente relacionado ao exame dos registros contábeis e documentos dos ativos e passivos tributários. Quanto à *observação*, o autor esclarece que essa etapa diz respeito ao acompanhamento dos processos e aplicabilidade técnica da legislação. *Investigação e confirmação* referem-se à obtenção de informações internas e externas perante terceiros, se estendendo a outras empresas ou instituições como forma de avaliar a veracidade das informações prestadas ao fisco (circularização). O *cálculo* corresponde à conferência da exatidão dos valores pagos e recolhidos aos cofres públicos e a *revisão analítica* à verificação do comportamento de valores significativos e sua relação com as bases de cálculos, atividade empresarial e determinações da legislação tributária correspondente.

Vale ressaltar, entretanto, que todos esses procedimentos de auditoria apontados não devem ser realizados pelo fisco apenas com o propósito único de encontrar situações que se configurem como descumprimento da legislação tributária para, a qualquer custo, tentar punir o contribuinte pela aplicação da lei (penalização) e seu consequente ajustamento de conduta. É obvio que, não havendo o cumprimento da obrigação tributária (seja ela principal ou acessória) em que se justifique a aplicação de multas e penalidades, caberá ao poder público fazer valer a legislação pela lavratura de autos de infração. Todavia, muito mais importante do que *auditar para penalizar* (auditoria tributária punitiva) é *auditar para educar* (auditoria tributária preventiva). Quando o fisco incorpora essa ideia e passa a desenvolver ações de orientação, monitoramento e acompanhamento contínuo da vida dos contribuintes, uma importante relação de cumplicidade surgirá entre ambos, cujos efeitos serão um menor índice de autuações, um maior cuidado no cumprimento da lei pelo contribuinte e uma maior regularidade nos recursos a serem arrecadados.

Investimentos municipais em auditoria tributária: contribuições e experiências

É fácil perceber em conversas com empresários e até mesmo profissionais da área contábil a imagem de que a fiscalização municipal é sempre a menos impactante, a menos qualificada, a mais burocratizada e aquela que se pode dar, em certa medida, uma importância secundária quando comparada com outras fiscalizações no âmbito estadual ou federal. E por que, talvez, essa imagem conseguiu ser construída e tem sido mantida ao longo dos anos? A resposta está justamente na total (ou quase total) falta de investimentos dos gestores municipais em seus departamentos de auditoria e fiscalização tributária.

O despreparo, muitas vezes, e a insegurança do grupo de fiscais diante de algumas situações ou de alguns contribuintes, ou mesmo a falta de capacitação em certas áreas do conhecimento como Contabilidade e Direito Tributário; a burocracia excessiva; a desorganização administrativa e cadastral; a utilização de procedimentos ou instrumentos obsoletos de fiscalização; a falta de investimento em tecnologia; o insuficiente aparelhamento dos setores e, principalmente, a ausência de um planejamento de trabalho eficiente e eficaz com o uso de procedimentos específicos de auditoria são alguns dos principais problemas observados que repercutem na criação de uma imagem da fiscalização municipal sem a força que lhe poderia ser peculiar.

As contribuições e os benefícios que o investimento em auditoria e fiscalização tributária pode trazer à gestão municipal significarão, sem nenhum medo de errar, a criação de uma imagem nova e positiva para os municípios. E quando existe uma preocupação sincera do gestor municipal com o departamento de fiscalização tudo muda, e não somente os cofres públicos poderão sentir o retorno desses investimentos como a própria sociedade. A realização de investimentos em auditoria e fiscalização tributária potencializa pelo menos cinco grandes vantagens, a saber, o aumento na qualidade das fiscalizações realizadas, o aumento

da respeitabilidade do município perante a sociedade e dos mais diversos profissionais, a diminuição dos índices de sonegação e crimes fiscais, a diminuição dos índices de renúncia de receita e, com toda certeza, o crescimento potencial da receita própria municipal.

Dentre todos os benefícios apontados, talvez o aumento na qualidade das fiscalizações seja o mais importante, uma vez que esse aumento potencializará todos os demais. Falar em qualidade no serviço público, hoje, tem sido um desafio a superar e falar em qualidade nos procedimentos de fiscalização adotados pelo poder público, especialmente no âmbito municipal, torna-se um desafio ainda maior, principalmente pelas interferências e, muitas vezes, ingerências de boa parte das decisões tomadas pela administração municipal.

Quando se investe na contratação, melhoria salarial e capacitação contínua dos profissionais ligados à fiscalização (agentes e auditores fiscais), quando se aparelha adequadamente o setor tributário por meio da criação de um ambiente adequado de trabalho, com equipamentos e computadores modernos e em quantidade suficiente, com programas (*softwares*) que permitam o cruzamento de informações e a elaboração de relatórios precisos sobre a situação fiscal, econômica e cadastral dos contribuintes e, além disso, quando existe um planejamento de fiscalização que permita a execução de ações fiscalizadoras divididas por atividade econômica ou por zonas da cidade (planejamento externo) e com a valorização das potencialidades do grupo de fiscalização (planejamento interno), todas as ações realizadas pelo poder público municipal serão diferentes. E essa diferença será percebida na agilidade da realização dos serviços e, paradoxalmente, na elevação dos níveis dos critérios de deferimento de processos, de aprofundamento das investigações dos contribuintes e da devida e pertinente fundamentação legal para a cobrança dos impostos, quando for o caso. Ganham com tudo isso, o poder público municipal e a sociedade, pois contarão com um serviço de qualidade, típico de Estado, na medida certa da honestidade de cada contribuinte.

É comum perceber a ânsia da fazenda pública em arrecadar e, muitas vezes, com esse desejo desenfreado de autuar e tributar contribuintes alguns detalhes técnicos e legais não são observados, fazendo com que a fiscalização incorra em erros ou injustiças que poderão implicar futuros processos administrativos. Nessa condição, o poder público municipal mantém-se em situação pouco confortável para lograr êxito diante dos recursos e julgamentos que forem realizados. Isso toma tempo, recursos financeiros e operacionais sem nenhum ganho real para o município e, principalmente, para o contribuinte, que também perde tempo e se vê ameaçado injustamente.

Com o aumento na qualidade das fiscalizações, o nível de respeitabilidade para com o departamento de auditoria e fiscalização tributária também crescerá. Cria-se, assim, uma espécie de personalidade institucional para com o departamento de fiscalização, que passa a ser reconhecido perante todos não apenas pela força legal que impõe, mas pela capacidade e bom senso que demonstra na qualidade e eficiência das auditorias e fiscalizações realizadas. E esse respeito, necessariamente, causará um temor positivo (respeito) por parte do contribuinte que, sabedor da competência técnica e das habilidades do corpo fiscal, evitará promover ou incorrer em qualquer tipo de ação fraudulenta que ocasione o não pagamento correto de seus tributos. Para o poder público isso passa a ser extraordinário, pois garante regularidade no pagamento dos tributos. Para o contribuinte, uma prova cabal de que quando o poder público imprime ações fiscalizadoras perante todos com qualidade e eficiência se fará, de alguma forma, justiça fiscal e o impacto dos tributos nos custos organizacionais se dará numa proporção, se não menor, pelo menos mais justa.

Vitória da Conquista, no sudoeste do estado, destaca-se como exemplo de um importante município baiano que, a partir do ano 2000, na gestão do então prefeito Guilherme Menezes (PT), passou a realizar investimentos em auditoria e fiscalização tributária. Até aquela ocasião, o departamento de fiscalização contava com um grupo de 14 fiscais e o aparelhamento do setor era bastante deficitário. Para se ter

uma ideia, não havia computadores em quantidade suficiente (apenas dois), não havia veículos de uso exclusivo da fiscalização e o sistema de controle de autos de infração era mecanizado (datilografado). Com a realização de concurso público para auditor fiscal municipal em 1999 e a conseqüente convocação dos aprovados no ano seguinte, foram incorporados ao grupo 8 novos fiscais (auditores), numa tentativa de “oxigenar” o departamento de fiscalização com pessoas novas de nível superior e que detivessem conhecimentos na área de Contabilidade, Auditoria e Direito Tributário, como testemunhou o então Inspetor Geral de Rendas.

Após a realização do concurso público e a posse dos novos fiscais, o município ofereceu um treinamento para todo o grupo, adquiriu veículos novos e computadores para uso da fiscalização. Mais recentemente, houve a contratação de novos fiscais e a instalação de um novo sistema eletrônico de gerenciamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que permitiu o uso integrado do mesmo por parte da fiscalização e dos contribuintes. Com o novo sistema, os próprios contribuintes (e escritórios de contabilidade) passaram a ter autonomia para registrar e emitir notas fiscais (nota fiscal eletrônica), calcular e emitir suas guias de ISSQN, fazer solicitações e tirar dúvidas em tempo real. A fiscalização, da mesma forma, ganhou agilidade na visualização e emissão de relatórios sobre a situação fiscal e financeira de cada contribuinte, assim como a possibilidade de realizar cruzamentos de informações diversas uma vez que, de acordo com a legislação municipal, passaram a ser obrigados a utilizar o sistema tanto prestadores como tomadores de serviço. Vale salientar, entretanto, que mesmo diante dos investimentos realizados, com o passar dos anos novos investimentos precisarão ser feitos, se a qualidade nos serviços prestados pela fiscalização for objetivo da gestão municipal.

Para fazer valer a proposta deste trabalho, a saber, verificar como a realização de investimentos em auditoria e fiscalização tributária pode contribuir com o incremento da receita pública municipal, foi

adotada como percurso metodológico a realização de uma pesquisa documental mediante a análise de diversos relatórios e demonstrativos produzidos pela Contadoria Municipal e pela Gerência de Fiscalização da Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista, no período entre 2004 e 2008. A partir dos dados coletados, de natureza estritamente quantitativa, foram realizados estudos comparativos, em conjunto com algumas informações coletadas de entrevistas feitas com as pessoas responsáveis pela Gerência de Fiscalização, Inspecção Geral de Rendas e Contadoria Municipal, além do próprio corpo fiscal, cujos resultados serão apresentados a seguir.

Da caracterização do município e dos resultados da pesquisa

Com uma população de 318.901 habitantes (IBGE, 2009) e detentora de uma significativa força econômica, o município de Vitória da Conquista no interior da Bahia tem atraído muitos investimentos públicos e privados possuindo, hoje, o sexto maior PIB do estado conforme dados da Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia (SEI, 2005). Especial destaque merece o setor de serviços, responsável por um extraordinário impacto na receita própria municipal, já que o ISSQN (imposto de competência municipal) é um imposto que incide sobre a prestação de serviços. Nos últimos dez anos, a cidade vem se destacando no ramo da construção civil, saúde e educação e, em função do surgimento de diversas instituições de ensino superior, a cidade tem polarizado a oferta de serviços educacionais no sudoeste do estado, servindo como uma importante alternativa de acesso à educação superior aos moradores de pelos menos quarenta cidades circunvizinhas, com destaque para os municípios baianos de Brumado, Barra do Choça, Planalto, Cândido Sales, Itapetinga e Encruzilhada, o que tem repercutido positivamente no crescimento econômico e na circulação de riqueza no município pesquisado.

Todo esse atrativo cenário exige dos poderes públicos um elevado nível de investimentos em obras e serviços. Tal realidade causará

repercussão no montante dos recursos que o poder público terá de gastar para o atendimento das diversas demandas sociais como educação, saúde, segurança e emprego da população, principalmente a menos favorecida. Para se ter uma ideia, em apenas cinco anos (2004 a 2008), o montante dos recursos constantes dos orçamentos do município cresceu o equivalente a 70,5%. Enquanto no ano de 2004 a lei orçamentária municipal previa uma receita total de R\$ 152.577.400,00, no ano de 2008 esse valor chegou a R\$ 260.156.154,46, um incremento significativo de R\$ 107.578.754,46.

Tabela 1 – Histórico dos orçamentos municipais – 2004 a 2008 (R\$)

Ano	Valor
2004	152.577.400,00
2005	208.233.434,44
2006	208.465.053,25
2007	222.959.581,41
2008	260.156.154,46

Fonte: PMVC/Contadoria

Entretanto, a simples apresentação de dados quanto à previsão da receita no respectivo período não contribui totalmente com a análise das finanças do município de Vitória da Conquista. Necessário se faz comparar essa previsão com a execução orçamentária, tanto da receita (arrecadação), quanto da despesa (gasto). A Tabela 2 apresenta o confronto entre a receita prevista e arrecadada e a despesa realizada.

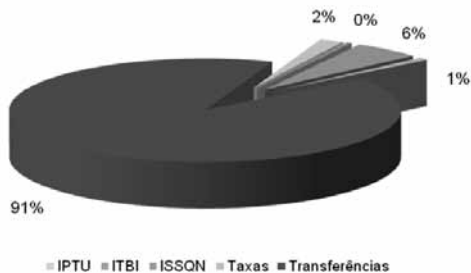
Tabela 2 – Comparação previsão e execução orçamentária – 2004 a 2008 (R\$)

Ano	Previsão Receita	Execução Receita	Execução Despesa
2004	152.577.400,00	164.426.788,20	158.349.542,32
2005	208.233.434,44	196.519.017,26	182.943.456,90
2006	208.465.053,25	187.482.891,73	193.223.657,39
2007	222.959.581,41	223.589.081,75	225.987.357,93
2008	260.156.154,46	276.458981,35	277.933.070,17

Fonte: PMVC/Contadoria

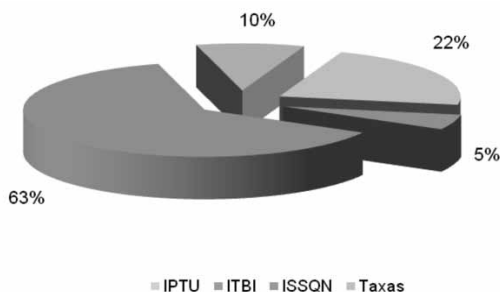
De acordo com os dados apresentados acima, percebe-se um nítido crescimento das finanças municipais, tanto do ponto de vista orçamentário (previsão da receita e fixação da despesa), quanto do ponto de vista de sua execução (arrecadação da receita e execução da despesa). Apesar de uma ligeira queda na arrecadação da receita no ano de 2006, compensada com o expressivo aumento em 2007, a tendência de comportamento da receita é sempre crescente. Entretanto, é importante ressaltar, segundo dados coletados na Contadoria do município, que a receita própria municipal (tributária, patrimonial, industrial e de serviços) equivale, em média, a pouco mais de 9% da receita total do município, incluindo aí a receita corrente e de capital. Todo o restante (91%) corresponde a recursos oriundos de outras fontes (transferências constitucionais e convênios diversos).

Gráfico 1 – Composição da Receita Total



Fonte: PMVC/Contadoria.

Aprofundando um pouco mais a análise e se atendo apenas à receita própria acumulada, no período entre 2004 e 2008 o ISSQN se destacou como a principal fonte de recursos próprios, representando 63% de toda a receita própria do município. Acompanham, por ordem de arrecadação, o IPTU com 22%, as taxas municipais com 10% e, por fim, o ITBI, com 5%. O Gráfico 2 apresenta a relação entre os diversos tributos municipais.

Gráfico 2 – Composição da Receita Própria

Fonte: PMVC/Contadoria.

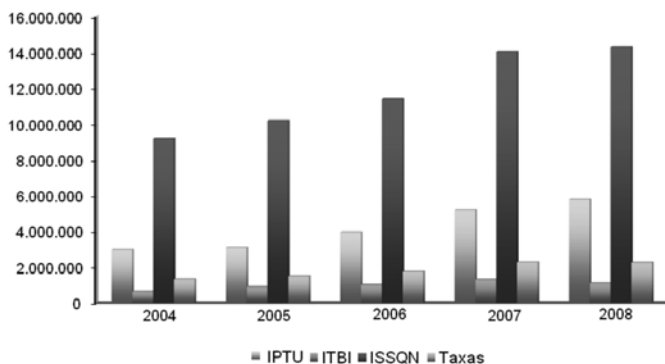
Discriminando um pouco mais a composição da receita própria na tentativa de apresentar a evolução de cada um dos tributos municipais durante os anos de 2004 a 2008, percebeu-se que cada um deles apresentou o seguinte comportamento constante da Tabela 3.

Tabela 3 – Evolução da receita própria por tributo – 2004 a 2008 (R\$)

Tributo	2004	2005	2006	2007	2008
IPTU	2.974.956,60	3.096.070,86	3.944.627,16	5.186.087,86	5.771.452,73
ITBI	631.436,43	894.834,68	1.007.210,51	1.299.955,43	1.097.465,51
ISSQN	9.174.131,95	10.182.816,78	11.394.265,22	14.028.410,08	14.280.673,92
Taxas	1.319.315,17	1.492.182,96	1.740.533,11	2.273.250,08	2.258.728,53
Total	14.099.840,15	15.665.905,28	18.086.636,00	22.787.703,45	23.408.320,69

Fonte: PMVC/Contadoria

Esses dados podem ser visualizados no Gráfico 3, que também apresenta a evolução individual de cada tributo no período entre 2004 e 2008.

Gráfico 3 – Evolução da Receita Própria por ano e por tributo

Fonte: PMVC/Contadoria.

Com base no gráfico acima, fica bastante perceptível a importância do ISSQN no contexto da arrecadação própria do município, e que exigirá dos gestores públicos municipais uma preocupação contínua com seu gerenciamento. Entretanto, essa preocupação se eleva ainda mais quando se passa a observar o ISSQN sob o ponto de vista de sua natureza. Sabe-se que, diferentemente de outros tributos municipais, o ISSQN é um tributo cujo lançamento é feito por homologação, ou seja, o próprio contribuinte tem autonomia para apurar, calcular e pagar o imposto que entende como devido antes de qualquer ação por parte do fisco municipal. Daí a grande preocupação e a necessidade crescente de investimentos em auditoria e fiscalização tributária, pois muitos contribuintes, utilizando-se dessa faculdade legal de poderem calcular, por conta própria, o seu imposto, omitem (para não dizer que sonexam) as suas reais bases de cálculo para fins de apuração do ISSQN, o que causa enormes prejuízos ao município. E mais, vale considerar que nem todo contribuinte que mantém uma regularidade no pagamento de seus impostos é honesto em tal situação, ou seja, *regularidade fiscal* não representa, sob nenhuma hipótese, *fidelidade fiscal*.

Após alguns anos dos primeiros investimentos realizados pela Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista no setor de fiscalização,

houve um crescimento extraordinário tanto na quantidade de autos de infração lavrados como também no montante dos valores lançados. Durante os anos de 2004 a 2007², de acordo com informações coletadas da Gerência de Fiscalização, setor responsável pelo gerenciamento do ISSQN, o valor das autuações (autos de infração lavrados pelos agentes e auditores fiscais) teve um crescimento de 586%. Pode-se perceber que, enquanto em 2004 o volume total de autos de infração chegou a R\$ 2.135.501,10, o ano de 2007 atingiu a extraordinária marca, para a realidade do município, de R\$ 14.469.215,16, valor bastante influenciado em virtude de fiscalizações e autuações realizadas sobre serviços de arrendamento mercantil. A Tabela 4 demonstra tais dados em valores.

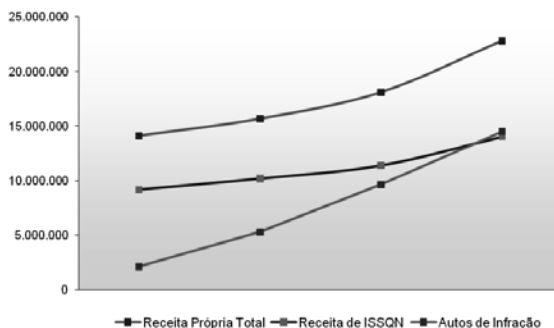
Tabela 4 – Autos de infração do ISSQN lavrados pelo fisco – 2004 a 2007 (R\$)

Discriminação	2004	2005	2006	2007
Autos de Infração	2.135.501,10	5.283.982,26	9.631.923,78	14.469.215,16

Fonte: PMVC/Gerência de Fiscalização.

Confrontando as informações constantes da arrecadação própria total e do ISSQN (Tabela 3) com o montante dos autos de infração lavrados (Tabela 4), no período entre 2004 e 2007, pode se chegar à seguinte situação demonstrada no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Evolução comparativa de receitas próprias e autos de infração



Fonte: PMVC/Contadoria/Gerência de Fiscalização

² O ano de 2008 não foi considerado em função do impacto do Simples Nacional em boa parte das empresas prestadoras de serviços e que, até meados de 2007, ainda eram fiscalizadas pela sistemática antiga.

Nota-se uma perceptível diferença de comportamento entre o volume arrecadado pelo ISSQN e os autos de infração lavrados pelo fisco municipal. Enquanto o crescimento do ISSQN ficou em torno de apenas 56%, o crescimento dos autos de infração (em valores reais) cresceu mais de dez vezes (586%). O total das receitas próprias também apresentou um crescimento bastante expressivo (66%) ao se comparar 2007 com 2004.

Analisando esse mesmo gráfico isoladamente, a primeira impressão é de que a fiscalização municipal, talvez, diante dos investimentos realizados, conseguiu imprimir uma força bastante impactante sobre os contribuintes do município, o que teria causado, inclusive e em certa medida, uma considerável elevação na arrecadação do imposto entre os anos de 2006 e 2007. Todavia, uma análise detalhada sobre o referido gráfico pode trazer à tona o seguinte questionamento: se o investimento em auditoria e fiscalização tributária pode incrementar a receita própria municipal, o crescimento da arrecadação do ISSQN não deveria ter sido bem maior que 56%, visto que o valor dos autos de infração cresceu 586%?

Este questionamento, além de oportuno, é bastante elucidativo quanto a um gravíssimo problema existente na grande maioria dos municípios brasileiros e que, com toda certeza, influencia diretamente o incremento da receita proveniente da atividade de fiscalização. O problema está relacionado, outrossim, a três outros questionamentos que precisam ser feitos: Qual tem sido o verdadeiro papel das procuradorias jurídicas nos municípios em relação aos valores inscritos em dívida ativa que resultaram de autuações da fiscalização municipal (problemas de cobrança judicial)? Qual o nível de procedência dos autos de infração lavrados pelos agentes e auditores fiscais (problemas de procedência legal)? E, qual têm sido as medidas adotadas pelas secretarias municipais de finanças para controlar e cobrar os autos de infração lavrados (problemas de cobrança administrativa)?

Diante disso, fica clara a ideia de que não basta apenas investir em auditoria e fiscalização tributária se outros fatores como

o funcionamento mais rigoroso da procuradoria jurídica, o nível de procedência dos autos de infração e os mecanismos de controle e cobrança das secretarias de finanças não estiverem funcionando bem e em consonância com as atividades resultantes da fiscalização municipal. Fazendo uma rápida analogia, não adianta apenas fazer com que um caçador exerça o seu ofício (caçar), se outros fatores que contribuam para a proteção e a conservação da caça não sejam realizados. É preciso investir continuamente no funcionamento da fiscalização sem se esquecer que ela sozinha jamais poderá trazer os frutos tão almeçados pelo gestor público.

Considerações finais

Este trabalho deixou evidente o quanto é importante investir em auditoria e fiscalização tributária. Talvez pareça estranho, como dito inicialmente, o interesse por este assunto, principalmente diante da elevada carga tributária existente no Brasil. A importância de se discutir a realização de investimentos em auditoria e fiscalização tributária está na razão direta da qualidade com que esse serviço, típico de Estado, pode ser oferecido à sociedade brasileira. Sai ganhando com tais ações o poder público que, a depender do potencial econômico do município, pode arrecadar mais, e sai ganhando, também, a sociedade, que terá, pelo menos teoricamente, a possibilidade de receber mais investimentos em educação, saúde, segurança pública e justiça.

Entretanto, talvez a principal justificativa para o interesse por este assunto não esteja apenas no aumento da arrecadação, numa análise apenas numérica, mas também na capacidade que a fiscalização terá de aumentar a receita pública municipal trazendo à formalidade ou inibindo e punindo ações fraudulentas e ilegais, comuns a uma parte significativa dos contribuintes. Nisso, também, a sociedade ganha, especialmente aquelas empresas que procuram cumprir com suas obrigações tributárias e fiscais, obedecendo fielmente à legislação existente, na medida em que o poder público promove a justiça fiscal: se é dever de todos pagar corretamente os seus impostos, que todos cumpra com esse dever.

Sabe-se que a elevada carga tributária existente no Brasil beira os limites da injustiça social carecendo de programas e políticas que possam diminuir o impacto dos tributos na vida das pessoas e das empresas. Todavia, maior injustiça se dá quando alguns contribuintes, utilizando-se de artifícios fraudulentos e, muitas vezes, desonestos para não cumprirem as suas obrigações tributárias, tiram proveito da situação atuando no mercado de forma desigual e desonesta. Nesse sentido, enquanto políticas tributárias que diminuam a elevada carga tributária existente não apareçam no cenário das políticas públicas brasileiras, investir no aparelhamento dos departamentos de fiscalização e na capacitação contínua do corpo fiscal significa, contrariamente ao que se poderia imaginar, promover ações de justiça fiscal e social. O combate à informalidade e à sonegação fiscal permitirá que as empresas regulares e fiéis em seu papel de financiadoras do poder público sintam-se seguras num ambiente de competitividade que cresce a cada dia.

O município de Vitória da Conquista nos últimos dez anos investiu recursos públicos com essa finalidade. Ficou perceptível que os investimentos realizados em contratação de pessoal e no aparelhamento do departamento de fiscalização se não aumentou diretamente a receita pública municipal nos níveis em que a administração do município esperava, uma coisa não se pode negar, houve a sua potencialização. Como ficou demonstrado na pesquisa, enquanto a receita própria do município e a receita de ISSQN cresceram 66% e 56%, respectivamente, os autos de infração (em valores reais) tiveram um crescimento equivalente a 586%.

Recursos a serem incorporados aos cofres públicos municipais existem e estão demonstrados nas ações da fiscalização, entretanto qualquer medida para dar materialidade a esses recursos foge completamente à competência do departamento de fiscalização, daí a importância de se pensar a auditoria e a fiscalização tributária num contexto muito mais amplo, que vai da própria necessidade de se investir, até a implementação de medidas que tornem as suas ações em resultados concretos, como, por exemplo, intensificar o papel da

procuradoria jurídica no tocante às medidas de controle e cobrança dos créditos tributários lançados. Pensando e agindo assim, não há como questionar a viabilidade dos investimentos em auditoria e fiscalização tributária como uma ferramenta importante de incremento da receita pública municipal e de eficiência fiscal.

Referências

ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANDRADE FILHO, E. O. *Auditoria de impostos e contribuições*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, I. P. S. *Introdução à auditoria operacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARLIN, E. L. B. *Auditoria, planejamento e gestão tributária*. Curitiba: Juruá, 2008.

CREPALDI, S. A. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, H.; MARRA, E. *Auditoria contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Demografia e economia do município*. Disponível em: <<http://-www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2009.

MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. 14. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

PEREZ JUNIOR, J. H. *Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

REIS, H. C. *A informação contábil como mecanismo auxiliar da fiscalização do ISS e da licitação pública*. 2004. Disponível em: <http://www2.ibam.org.br/teleibam/revista_detalhe.asp?idr=474>. Acesso em: 19 set. 2009.

SÁ, A. L. *Curso de auditoria*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SUPERINTENDÊNCIA DE ESTUDOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA BAHIA. *Índices de desenvolvimento social e econômico*. Disponível em: <<http://www.sci.ba.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2009.

Recebido em: agosto de 2010

Aprovado para publicação em: fevereiro de 2011