

Artigo recebido em 20/11/2005 e aceito em 07/12/2005

AUDITORIA DE RECEITAS PÚBLICAS: ANÁLISE CRÍTICA E CONTRIBUIÇÃO

(Trabalho colocado em 1º lugar no Prêmio Juan Angel Gil na 26ª Conferência Interamericana de Contabilidade outorgado pela Associação Interamericana de Contabilidade e pelo CFC em 2005)

Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro – RJ

Contador CRC-RJ 11.672/O

Professor adjunto da Faculdade de Administração e Finanças da UERJ¹

e-mail: smartins@uninet.com.br

¹ UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Cep 20.550-900 – Rio de Janeiro – RJ

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar as razões pela qual os auditores internos e externos têm dificuldades em planejar e realizar auditoria na área das receitas públicas. Apresenta um estudo comparado sobre o tratamento dado à auditoria de receitas pela Argentina, Brasil, Bolívia, México, Canadá e Estados Unidos. Discorre sobre a lógica atual adotada pelos administradores tributários que, voluntária ou involuntariamente, praticam uma verdadeira “blindagem” para o trabalho dos auditores internos ou externos. Inicialmente é apresentada uma visão contextual da ausência de estudos e pesquisas que tratem da administração das receitas públicas, em contraponto à abundante bibliografia no campo da administração das despesas públicas. Em seguida considera-se a relevância da auditoria das receitas públicas e do controle a ela inerente, apresenta a estruturação do processo do sistema de administração tributária e controle fiscal e, finalmente, relaciona sugestões para a auditoria das receitas públicas e os aspectos mais relevantes que constituem o desafio a ser cumprido tanto pelos administradores tributários responsáveis pelo controle interno primário como pelos auditores quando da realização das auditorias.

Palavras-chave: receita pública, auditoria governamental, controle interno, contabilidade pública, finanças públicas.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the reasons why internal and external auditors have difficulty in planning and carrying out audits in the public revenue area. It shows a comparative study about the treatment given to the audit's revenues of Argentina, Brazil, Bolivia, Mexico and the United States. The article discusses the current logic adopted by the tax administrators who voluntarily or involuntarily practice a veritable “armor plating” in regard to the internal or external auditor's work. Initially is presented a contextual view of the absence of studies and research dealing with the administration of public revenues, as opposed to the abundant bibliography in the field of administration of public expenses. Following this, the article considers the relevance of the auditing of public revenues and of the control inherent in it, presents the structuring of the process of the tax administration system and fiscal control and offers some suggestions for auditing public revenues, besides a presentation of the most relevant aspects that comprises the challenge to be met both by the tax administrators responsible for primary internal control as well as by the auditors during the performance of the audits.

Key words: public revenue, governmental auditing, internal control, government accounting, public finances.

1. INTRODUÇÃO

A ciência das finanças define os ingressos do Estado como os meios pecuniários que o organismo público dispõe para viabilizar a prestação dos serviços públicos de sua responsabilidade, ou seja: são os meios financeiros necessários para cobrir o orçamento de despesas do Estado. Assim, a atividade financeira consiste em toda a ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer as necessidades da coletividade e realizar seus fins (Nogueira, 1989)¹. A maior parte dos recursos tem origem no patrimônio privado dos cidadãos que, por força de dispositivo legal, são coagidos a entregar, na forma de impostos, taxas ou contribuições, uma parte de sua riqueza. Por outro lado, as necessidades da coletividade exigem que, além dos ingressos oriundos dos cidadãos, o Estado também possua patrimônio próprio representado por bens imóveis e móveis com o objetivo de manter a ordem, a defesa interna e externa, promover a justiça e muitas outras atribuições definidas na Constituição e nas leis.

A observação atenta do referencial teórico e da prática aplicada na auditoria governamental revela que a área das despesas está sob o olhar crítico de muitos estudiosos, inclusive dos auditores, que na suas análises e investigações partem do processo de planejamento e estabelecimento das metas a serem alcançadas, passando, quando da execução, pelo projeto básico, licitação e, finalmente, pela a assunção da obrigação de despesa e de pagamento, segundo as condições pré-estabelecidas.

Na área da receita encontramos poucas reflexões acadêmicas e raros trabalhos publicados, fazendo com que os auditores limitem o escopo de sua atuação ao exame, apenas, do efetivo ingresso dos recursos no caixa, deixando de examinar as fases anteriores relativas ao processo de formação da receita pública que envolve o exame da função econômica da tributação, a capacidade contributiva dos cidadãos, bem como o processo de fiscalização e cobrança que leva ao conhecimento das condições de cumprimento das obrigações tributárias.

Além disso, no processo de formação da receita também deve ser incluída a ação dos administradores voltada para a avaliação de práticas inadequadas ou fraudulentas motivadas para algum tipo de evasão, que uma vez constatada, deve gerar lançamento e cobrança compulsória dos inadimplentes, seja pela via administrativa ou judicial.

O presente trabalho tem como objetivo, por um lado, mostrar a importância da auditoria das receitas públicas e, por outro, identificar as razões que levam à auditoria parcial em decorrência de uma verdadeira blindagem praticada por alguns administradores tributários. Também é preciso reconhecer que muitos auditores do setor público não vêem as fases anteriores ao ingresso dos recursos como integrantes do escopo do seu trabalho.

Nosso objetivo, assim, é contribuir para ampliar as referências bibliográficas e teóricas para que em futuro próximo exista mais equidade nas preocupações dos órgãos de controle com as auditorias de receita e de despesa, uma vez que esta última (despesa) não existirá sem aquela (receita).

2. FUNDAMENTOS

2.1 Importância do tema

A ação dos órgãos do Estado só deve ser justificada enquanto dirigida fundamentalmente à pessoa humana como destinatária de normas de proteção e imposição, de direitos e deveres. Para isso tais órgãos devem inserir na sua missão a realização dos fins do próprio Estado, sem poder abster-se, assim, do exercício de sua gerência e da observação das ações dos indivíduos, quer no aspecto em que estes se encontrem na posição de sujeitos

passivos das normas de conduta, quer naquele em que, como elementos da sociedade organizada, sejam os próprios beneficiários imediatos das ações do Estado. A qualificação do exercício da função tributária de um órgão do Estado só tem sentido na medida em que possa refletir a realização do fim e do meio estatal de percepção legítima de receitas através de impostos, com a efetiva identificação dos elementos constitutivos do fenômeno tributário: a norma legal impositiva, a realidade econômica, a capacidade contributiva, o pré-estabelecimento da medida tributária geral e abstrata, a forma justa e legal de sua concretização e, finalmente, a identificação do contribuinte como sujeito passivo das obrigações de fato e de direito que, por força da norma legal, terá que dispor de parte do seu patrimônio para satisfazer as necessidades coletivas.

Por outro lado, a essência da função tributária reside menos na realidade final da arrecadação de receitas do que no exercício do poder de soberania do Estado no papel de estabelecer subjetivamente os direitos tributários e a fixação do respectivo conteúdo. A arrecadação material das receitas constitui mera operação de tesouraria – estranha, portanto, às atribuições específicas dos serviços responsáveis pela administração dos tributos – que também não deve incluir entre suas preocupações o volume contábil das receitas. A sua função está necessariamente no poder decisório de fixação ou constituição dos direitos subjetivos do Estado e dos contribuintes e na autoridade capaz de criar para os particulares a vinculação ao objeto da decisão decorrente do lançamento com a finalidade de coagi-los ao respectivo cumprimento.

Importa, ainda, considerar que, por natureza e disposição legal, a área tributária não é um mero órgão de execução de leis, pois lhe compete também o exercício de uma função inversa cujo objeto consiste na observação da realidade econômica, na qual se projeta efetivamente a ação tributária, e na recondução em via ascendente dos elementos necessários à formulação de uma política tributária efetiva.

Em seu *Manual de Transparência Fiscal* o Fundo Monetário Internacional (IMF)² inclui o Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal. Ali considera que, para atender a todas as atribuições, a administração fiscal deve ser organizada de modo a reduzir ao mínimo os conflitos entre os contribuintes e os funcionários incumbidos da fiscalização de tributos. Por essa razão define como boa prática que as funções administrativas sejam segregadas de modo a criar uma sistemática de autocontrole e oposição de interesses em que qualquer função exercida por um funcionário esteja sempre sob o controle de outros funcionários. Também considera importante que a entidade tributária não seja tão fragmentada, a tal ponto que o seu pessoal possa envolver-se com os contribuintes a quem deve aplicar penalidades.

O Manual do FMI conclui que sistemas de auditoria interna devem ser estabelecidos para assegurar que no trato com os contribuintes fiquem asseguradas as seguintes premissas:

- responsabilização financeira dos funcionários,
- mecanismos que se ocupam da arrecadação de impostos,
- o cumprimento das políticas e procedimentos da administração tributária.

Com essas regras de transparência fiscal parece claro que em face da importância do tema e das dimensões que o mesmo pode suscitar seja necessário efetuar algumas considerações referenciais relativas à auditoria das receitas públicas, vez que nas últimas Conferências Interamericanas de Contabilidade³ observa-se uma carência de trabalhos voltados para esse importante campo do conhecimento da atividade governamental. Qualquer estudo mais atento irá revelar a importância da auditoria destas áreas, pois é ela a responsável pela captação dos recursos que viabilizam o cumprimento dos programas de

governo, sejam eles em nível de custeio e manutenção, sejam representados por investimentos necessários ao estímulo do desenvolvimento econômico, geração de empregos, facilidades de acesso aos serviços públicos, etc.

Nesta dinâmica podemos observar que no setor governamental a área fazendária tem o indeclinável papel de fazer com que a administração pública

- funcione melhor,
- gaste menos e
- seja mais eficiente.

Para que tais objetivos sejam alcançados é necessário, além do controle e da auditoria dos gastos públicos, a implementação de um efetivo sistema de administração tributária e controle fiscal que permita identificar se os órgãos da administração estão atuando de forma eficiente e eficaz.

A importância do tema fica caracterizada na leitura do trabalho⁴ apresentado quando da realização do Seminário Internacional sobre Modernização das Secretarias de Fazenda Públicas Estaduais promovido pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) que trata da experiência daquela instituição no tocante à modernização da gestão pública relata que

“Infelizmente, no setor público da América Latina o reconhecimento da necessidade de contar com mecanismos para o acompanhamento da gestão vem se processando de forma um pouco lenta. E, ainda hoje, alguns governos mantêm a concepção de que a gestão global de uma instituição pode ser medida unicamente em função de seus resultados financeiros. Concretamente, e na ausência de meios e informação para a definição de prioridades na gestão, os cortes nos gastos públicos são muitas vezes discricionários e orientados unicamente à obtenção de uma determinada meta orçamentária ou Fiscal”

No mesmo documento são tratadas as estratégias adotadas pelo BID para atendimento às demandas com o objetivo de garantir as bases para o equilíbrio fiscal dentro de um processo de reforma do Estado e, por outro lado, apoiar e atender às situações específicas de cada país entre as quais relaciona:

(i) Prioridade para programas na área fiscal – os projetos voltados para a modernização das áreas responsáveis pela gestão do ingresso e do gasto público seriam o ponto central nos programas de reforma do estado. A estrutura desses projetos seria definida em função das políticas e prioridades estabelecidas por cada país.(...)

O trabalho acima referido também indica que o *orçamento público*, na maioria dos casos, é elaborado apenas para cumprir uma exigência legal, sem qualquer preocupação com a sua adesão ou integração às diretrizes e políticas públicas definidas em um processo de planejamento participativo – é quase que uma formalidade e, ainda, que o crescimento e a complexidade da estrutura burocrática do estado comprometem o cumprimento das seguintes funções:

Gestão Financeira: grandes atrasos no encerramento anual da contabilidade pública e no descumprimento das exigências legais de publicação de balanços e demonstrações financeiras;

Gestão Tributária: baixo desempenho da arrecadação por mau direcionamento das ações de cobrança e fiscalização de tributos e por acúmulo de processos e créditos a receber, nunca exigidos.

A partir dessa reflexão sobre a auditoria de receitas públicas procuramos identificar de forma aleatória trabalhos e documentos, oficiais ou não, que pudessem eliminar o estado de ansiedade de que fomos acometidos. Após algumas incursões na

bibliografia e na Internet nossa apreensão foi confirmada pela constatação da carência de trabalhos técnicos sobre auditoria de receitas públicas por parte dos órgãos de controle interno ou externo da atividade governamental.

2.2 Experiências encontradas aleatoriamente

A procura das experiências na área tributária revela que os auditores do setor público – tanto internos como externos – devem identificar os indicadores a serem utilizados para estabelecer o grau de cumprimento dos atributos mínimos necessários para uma sã e eficaz administração tributária com o objetivo de proceder ao planejamento do seu trabalho. Neste sentido, o Comitê do Conselho Diretor do Centro Interamericano de Administradores Tributários⁵ indica as seguintes áreas de avaliação a serem consideradas:

- Cumprimento das obrigações tributárias,
- Integridade e justiça da atuação da administração tributária,
- Diligência da administração tributária e custo de cumprimento para os contribuintes,
- Recursos disponíveis na administração tributária (série histórica).

No que se refere à avaliação do cumprimento das obrigações tributárias, a metodologia esta centrada na medição das hipóteses que podem levar à evasão fiscal, a saber:

- contribuintes não inscritos no cadastro,
- contribuintes omissos na apresentação de declarações,
- contribuintes morosos no pagamento e
- contribuintes que não calculam corretamente o imposto devido.

Por sua vez em estudo apresentado no VI Concurso Anual de Investigação OLACEFS (Claver y Finnemore, 2003)⁶ indica a problemática da fiscalização dos ingressos públicos esclarecendo de forma clara que:

En la literatura especializada sobre las cuestiones relativas al control de la gestión económico-financiera del Sector público, es ya un lugar común la crítica a la escasa atención dedicada tradicionalmente a la fiscalización de los ingresos públicos, frente a la importancia que se presta al ámbito del gasto público. Es un hecho que el objeto del control ha sido siempre en mayor medida la aplicación de los fondos públicos a sus destinos adecuados, con el fin de evitar la mala gestión de los mismos, incluidos supuestos de corrupción, habiéndose dejado en un segundo término lo relativo al origen de dichos fondos, es decir, los ingresos públicos, en particular los de naturaleza tributaria.

El tratamiento de todas las operaciones del Sector público que dan lugar a la realización de gastos (contratación, inversiones, subvenciones, etc.) conlleva en general unas actuaciones de supervisión dirigidas a garantizar la adecuada realización de aquéllos. En este sentido, la actividad llevada a cabo por los órganos de control, tanto los internos de la Administración como los de carácter externo, se ha dirigido por lo general (y se puede afirmar que todavía sucede así) a verificar la adecuada realización de dichos gastos, desde diferentes puntos de vista: conformidad con la normativa aplicable; adecuado reflejo en los estados financieros; existencia de procedimientos suficientes de control interno; correcta gestión del gasto desde la perspectiva de los principios de eficacia, eficiencia y economía; y cumplimiento de los objetivos previstos en los programas presupuestarios.

No mesmo concurso promovido pela OLACEFS também foi apresentado trabalho de investigação sobre o controle e fiscalização dos ingressos públicos (Zelada, 2003)⁷ que reforça a idéia exposta neste trabalho de que a ênfase na administração pública tem sido para a área da despesa revelando a necessidade da ampliação dos estudos sobre a receita. No referido estudo o autor esclarece que

El control y la fiscalización de los ingresos públicos han sido históricamente relegados a una segunda fila. Prueba evidente es que revisando las estadísticas de informes de fiscalización específicos referidos a la gestión tributaria, se ha localizado un número no significativo de informes sobre auditoría de ingresos públicos.

Es indudable que esta menor incidencia de la fiscalización de los ingresos se debe en parte a la mayor dificultad existente para su control, es más fácil controlar el gasto, y en parte a una cierta confusión existente sobre qué alcance tiene ese control.

Para verificar as informações sobre auditorias de receitas segundo o objetivo do presente trabalho foram selecionados aleatoriamente seis países sendo que em alguns deles (Brasil, Argentina e México) observa-se uma forte carência de informações disponíveis no tocante a trabalhos de auditoria e de controle realizados no âmbito das receitas públicas, enquanto outros (Bolívia, Canadá e Estados Unidos) apresentam dados significativos sobre o tema.

Brasil

No Brasil, o Programa de Auditoria divulgado pela Secretaria Federal de Controle⁸ indica, apenas no item 10, o exame dos processos de restituição de receitas não mencionando outros procedimentos necessários à auditoria das receitas além do exame a partir do ingresso dos recursos no Tesouro.

Importante notar os comentários apresentados pelo Tribunal de Contas da União no voto do Ministro Benjamin Zymler quando da apreciação das contas do Governo da República⁹ relativas ao exercício de 2004. Na página 117 e seguintes informa que foi “solicitado à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda que informasse o número de fiscalizações, voltadas para a verificação da regularidade da aplicação dos recursos provenientes dos incentivos fiscais, realizadas no período de 1998/2004, nas empresas que usufruíram incentivos fiscais previstos nas duas leis, bem como o montante de autos de infração lavrados e de penalidades aplicadas. *Em resposta, foi informado que a Secretaria da Receita Federal não possui, em seus controles, mecanismos que permitam discriminar as operações com o nível de detalhe solicitado. Tais informações só poderiam ser obtidas mediante consulta individual de cada processo administrativo fiscal decorrente da constituição de crédito tributário por auto de infração*”. (grifo nosso)

Argentina

Na Argentina, a Secretaria de Hacienda do Ministério de Economía e Producción divulga trabalho que trata dos fatores determinantes da arrecadação tributária (MARTIN, 2005)¹⁰ indicando que a ação cotidiana na gestão fiscal revela a importância fundamental que tais questões têm no âmbito fazendário:

Para una mejor percepción del tema describiremos, en primer lugar, a aquellos factores que pueden ser observados en el proceso de determinación, liquidación e ingreso de los impuestos, a los que denominaremos determinantes

directos y, luego, nos ocuparemos de los que a su vez afectan a éstos, a los que llamaremos determinantes de segundo grado.

LOS DETERMINANTES DIRECTOS

Los factores que, en forma directa, participan en la determinación de la recaudación tributaria son los siguientes:

I - La legislación tributaria.

II - El valor de la materia gravada.

III - Las normas de liquidación e ingreso de los tributos.

IV - El incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales.

V - Los factores diversos.

E entre os determinantes de segundo grau o mesmo autor indica os seguintes:

- Las necesidades de la política fiscal*
- Las preferencias de los realizadores de la política tributaria*
- Las variables de índole económica*
- Las variables del mercado de crédito y la situación financiera de los contribuyentes*
- La evaluación de los costos y beneficios de las prácticas de evasión tributaria.*

México

No México a Secretaria de Hacienda e Crédito Público informa que no primeiro trimestre de 2005 os resultados de auditorias do exercício orçamentário indicam a realização de uma auditoria de ingresos.¹¹

Bolivia

Na Bolívia a Controladoria Geral da República divulga, permanentemente, informes contendo o resumo mensal de cada um dos boletins emitidos no âmbito do sistema de impostos nacionais e que expressam sua opinião e recomendações sobre os aspectos examinados¹² conforme resumo a seguir:

4. SISTEMA DE IMPUESTOS NACIONALES

Informe: I3/R175/D04 WA

Fecha de emisión: 11/04/2005

Periodo: De abril de 1995 a marzo de 1996

Referencia:

Evaluación de los informes de Auditoría Interna Nrs. Inf. A.I. N° 04-/2004, INF. A.I. N° 99/2004 e INF.

A.I. N° 99/2004 (C1), correspondientes a la auditoría forense sobre la fiscalización efectuada al contribuyente Comunicaciones El País – La Razón.

Resultados:

Se aceptan los informes de auditoría con de responsabilidad civil solidaria, con aplicación del artículo 77° inciso i) de la Ley del Sistema de Control Fiscal, por Bs.10.761,01 equivalentes a US\$.2.214,14.

Pos concepto de:

Pérdida de activos debido a la negligencia de los funcionarios, quienes cometieron errores de cálculo en la liquidación del Impuesto al Valor Agregado, en la fiscalización realizada al contribuyente Comunicaciones El País – La Razón.

Total del presunto daño económico causado a la Entidad, según indicios de responsabilidad civil: US\$.2.214,14.

Canadá

No Canadá, o Office of the Auditor General (OAG), em relatório divulgado, esclarece que a Agencia Canadense de Renda precisa melhorar suas práticas,¹³ conforme transcrição a seguir:

During our audit of the government's 2002–03 summary financial statements, we first noted that for some types of tax revenue, there were significant differences between the amounts in the Agency's summary financial records and the totals of individual detailed records from underlying tax program systems constituting that balance. Following analysis of these differences, the Agency decided to make an adjustment to its summary financial records. Unexpected differences such as those, however, are usually an indication of a problem with financial reporting practices. As a result, although these adjustments were made, we remained concerned that significant differences could recur each year.

We also noted in that audit that the Agency was not consistent in the way it evaluated the allowance for doubtful accounts. At the time, the Agency re-evaluated the estimate of the allowance for doubtful accounts, and we were able to conclude that the allowance was fairly presented, in all material respects, in the summary financial statements.

Estados Unidos

Nos Estados Unidos, o GAO – Government Accountability Office¹⁴ demonstra preocupação com as auditorias financeiras e com os relatórios de gerência financeira relativos ao Serviço de Receita Interna (IRS).¹⁵ Em relatório de abril de 2005 esclarece, sob o título “Status of Recommendations from Financial Audits and Related Financial Management Reports”, sobre as recomendações efetuadas anteriormente, informando que o Serviço de Receita Interna (IRS) está atrasado na implementação de novos sistemas.

Por outro lado, indica que desde a primeira auditoria do GAO (realizada no ano fiscal de 1992) no Serviço de Receita vários pontos fracos foram detectados em operações da área de gerência financeira:

In related reports, GAO has recommended corrective action to address those weaknesses. Each year, as part of the annual audit of IRS's financial statements, GAO not only makes recommendations to address any new weaknesses identified, but also follows up on the status of weaknesses GAO identified in previous years' audits. The purpose of this report is to assist IRS management in tracking the status of audit recommendations and actions needed to fully address them.

Em relatório mais recente (abril 2005)¹⁶ o GAO trata de uma análise crítica das estimativas sobre o pedido de orçamento do Serviço de Receita (IRS) para o ano fiscal de 2006. Nele esclarece que o orçamento de US\$ 10.9 bilhões do Serviço para o ano fiscal de 2006 representa um aumento de 3,7% em relação ao ano anterior. Isto representa um aumento

de 8% para a fiscalização e entre 1 e 2% de redução nos serviços para os contribuintes, concluindo da seguinte forma:

“However, the potential impact of these changes on taxpayers in either the short- or long-term is unclear, because IRS has not provided details of proposed taxpayer service reductions, and although it is developing long-term goals, they are not yet finalized. Because of the proposed reductions and new and improved taxpayer services in recent years, this is an opportune time to examine the menu of services IRS provides. It may be possible to maintain the overall level of service to taxpayers by offsetting reductions in some areas with new and improved service in other areas such as on IRS’s Web site.

Relatórios deste tipo objetivam evidenciar que não basta aos governos estabelecer os limites das aplicações de recursos arrecadados. Quando elaborados permitem que os auditores avaliem se os limites orçamentários fixados têm repercussão junto aos contribuintes com diminuição da oferta de serviços que deveriam a eles serem prestados.

No mesmo relatório, o GAO recomenda que o Comissário da Receita complemente o pedido de orçamento para 2006 com informações mais detalhadas sobre como a redução proposta para os serviços irá impactar o contribuinte.

Em face das experiências acima descritas, parece óbvia a necessidade de que os auditores do setor governamental estudem todas as características fundamentais do fenômeno tributário, que pode ser traduzido como “prestação pecuniária, obrigatória e unilateral, por parte dos cidadãos, para cobertura das despesas públicas” vez que o imposto é, por sua natureza, o meio ordinário de cobertura das despesas públicas que o Estado tem que realizar para satisfazer as necessidades coletivas. Necessariamente, deve ser com base nesses parâmetros que os auditores devem encontrar toda a justificação para a própria legitimidade do imposto.

A anterioridade, a coatividade, a obrigação de pagar, a exequibilidade, são, pelo lado da receita do Estado, figuras e conceitos essencialmente jurídicos. Pelo lado das despesas, também é de natureza jurídica a questão de saber se é legítimo ao Estado realizar despesas à custa da coletividade, e qual o grau ou índice de co-participação ou benefício daqueles que pagam em relação aos resultados alcançados com tais recursos.

Em conseqüência, o que se observa é que os instrumentos de controle têm se conformado com o aspecto jurídico das receitas que atendem ao princípio da anterioridade e da legalidade, mas não têm se voltado para o exame e a medição dos aspectos da existência de fatos geradores que economicamente interessem à imputação tributária, à medição da evasão tributária, seja ela considerada lícita ou ilícita.

Em face do exposto verifica-se a pertinência do estudo sobre os estágios da Receita Pública (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento) e sobre os parâmetros de medição da evasão tributária, que implica em maior sacrifício dos que mantêm em dia suas obrigações para com o Estado.

Portanto, qualquer estudo realizado sobre o cotidiano da gestão da receita mostra a importância do tema deste trabalho para os profissionais que têm a seu cargo a auditoria das contas públicas. Certamente mostrará que a compreensão das questões relacionadas aos ingressos tributários tem como componente imprescindível o conhecimento de todos os fatores que, de modo direto ou indireto, intervêm em sua determinação.

3. RELEVÂNCIA DA AUDITORIA DAS RECEITAS

3.1 – Momentos do controle das receitas

Sob o aspecto do controle, as receitas devem ser objeto de investigação e análise em três momentos distintos:

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

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

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

A etapa do controle subsequente ou crítico responde pelo controle da execução da receita com o objetivo de delimitar a responsabilidade dos agentes públicos, que estão obrigados a apresentar periodicamente a prestação de contas dos atos que praticaram. Esta etapa, por sua vez, compreende três fases ou estágios:

- Lançamento
- Arrecadação
- Recolhimento.

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

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

A finalidade do lançamento é, portanto, determinar com precisão o direito do Estado de exigir um ingresso no Tesouro. Na prática, o lançamento depende da delimitação precisa do sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa como elementos da obrigação tributária, cabendo ao agente público, sob o aspecto financeiro, determinar o montante devido e a data de vencimento a partir da qual deve ser providenciada a cobrança administrativa ou judicial.

O estágio do lançamento não se confunde, assim, com a fase dos cálculos das estimativas da receita, que corresponde ao controle antecedente ou preventivo, pois o estágio do lançamento da receita é parte integrante do controle concomitante ou executivo, que individualiza e aperfeiçoa o crédito do Estado, enquanto a fase de cálculos está inserida no controle antecedente, preventivo, que muitos denominam de estágio da previsão.

É importante considerar que a etapa do controle antecedente tem apenas efeito administrativo interno, sem qualquer relevância jurídica que afete a movimentação dos bens e direitos (ativo) ou das obrigações (passivo) do Estado. O lançamento, por sua vez, é predominantemente jurídico, pois determina o direito creditório do Estado e define os elementos da relação obrigacional que o sujeito passivo tem com o sujeito ativo (Estado).

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

A arrecadação é o estágio em que o agente público ou privado, na condição de representante do Tesouro, exige do contribuinte o pagamento do valor lançado conforme estágio anterior. Como consequência das regras de arrecadação o contribuinte paga o valor devido, que tanto pode ser efetuado nos agentes arrecadadores (bancos) como na própria tesouraria ou, ainda, diretamente na conta bancária do Tesouro. O recolhimento, por sua vez, é o estágio que decorre do efetivo ingresso dos recursos na conta do Tesouro ficando, a partir daí, disponíveis para pagamentos de despesas.

Finalmente, o controle subsequente ou crítico, também denominado de controle externo, corresponde à ação do Poder Legislativo na qualidade de órgão volitivo da entidade pública. Mas como o Legislativo só atua nas etapas iniciais com a aprovação da Lei de Orçamento (controle antecedente), na etapa final que traduz o exame e a aprovação ou a rejeição das contas (controle subsequente) surge a necessidade de atuação dos órgãos de controle principalmente dos Tribunais de Contas ou Controladorias como órgãos autônomos e independentes, com atribuições de atuar no exercício das funções operacionais de controle externo permanente da entidade pública. Por outro lado, também é possível a intervenção direta do Poder Legislativo na fase do controle concomitante, ainda que isso ocorra apenas em circunstâncias especiais, como é o caso de Comissões Parlamentares de Inquérito ou mesmo de pedidos de informação.

3.2 – Controle administrativo das receitas

O controle das receitas do Estado inclui dois aspectos básicos:

- controle dos contribuintes e devedores
- controle da administração sobre os agentes arrecadadores

O controle dos contribuintes e devedores é uma necessidade porque a arrecadação das receitas não pode depender da boa vontade dos contribuintes. É imprescindível que a administração adote controles voltados para evitar e reprimir a evasão tributária. O poder do Estado, porém, para exercer tal controle sobre os contribuintes e devedores não pode significar que a administração pode agir arbitrariamente. Neste sentido, qualquer ação dos agentes do Estado terá como limite os direitos e garantias individuais.

Para o exercício do controle sobre o contribuinte e devedores, a legislação impositiva estabelece, além da obrigação principal de pagamento dos impostos, taxas e contribuições, uma série de obrigações acessórias cujo descumprimento implica na aplicação de penalidades como a manutenção de livros principais e auxiliares, de documentos fiscais e a apresentação de informações e declarações que permitam ao Estado acompanhar seu cumprimento.

Dentre os instrumentos de controle do contribuinte também pode ser implementada a obrigatoriedade de retenção dos tributos devidos por terceiros, como é o caso da substituição tributária e do imposto de renda retido na fonte pagadora. O controle dos contribuintes e devedores também pode ocorrer por meio de investigações sobre a sua situação econômica e financeira, bem como o exame de livros e documentos, além da solicitação de informações a instituições bancárias para estimar *de ofício* a matéria

tributável, aplicando as penalidades previstas em lei quando constatar a ocorrência de fraude e evasão do valor devido.

Por outro lado, o controle da administração sobre os agentes arrecadadores implica na adoção de uma série de princípios básicos que normalmente estão incorporados na legislação impositiva. Os mais importantes são os seguintes:

- unidade de direção
- segregação de funções
- responsabilidade dos agentes
- unidade de tesouraria
- prazos rígidos de cobrança
- controle administrativo interno.

A unidade de direção, que responde pela organização dos serviços públicos, pode ser feita em função da especialização (organização horizontal) ou em função da sua estrutura orgânica hierárquica (organização vertical). Na organização horizontal ocorre a especialização por objeto ou tipo de trabalho que gera a coesão dos recursos humanos, o equilíbrio na divisão do trabalho entre os vários agentes e, sobretudo, viabiliza um contato eficaz da chefia com os elementos do serviço, de modo a permitir conhecimento suficiente, direção oportuna e controle efetivo. Na organização vertical ou hierárquica, a ênfase é o ordenamento em órgãos, unidades orçamentárias e unidades administrativas ou gestoras, que podem ser agrupadas em grandes unidades com o estabelecimento de alçadas, segundo o poder dos respectivos titulares, de modo a assegurar a harmonia de cada conjunto.

No primeiro caso temos uma estrutura apoiada nos princípios da cadeia de valor, enquanto no segundo temos a denominada estrutura institucional, que acompanha a hierarquia estabelecida no organograma do órgão ou entidade e normalmente está representada na Lei Orçamentária.

Assim, os auditores, ao examinarem a área da receita, devem avaliar a estrutura dos órgãos responsáveis pela administração tributária levando em conta que, na estrutura horizontal, é mais fácil a identificação dos macro-processos e do valor agregado na atividade pública. Por outro lado, precisam considerar se a estrutura está apoiada em um sistema coerente e coordenado com as demais áreas que tangenciam a área tributária ou, ainda, se foi implementada por mero acidente ou para resolver algum problema casuístico revelador da ausência de planejamento.

O exame da unidade de direção mostrará se o sistema de administração tributária e controle fiscal foi concebido apenas para reagir a alguma ação interna ou externa sem qualquer fundamentação. Nesta hipótese, os auditores não podem esperar que ele ultrapasse as suas próprias fraquezas para tornar-se um exemplo de eficiência e eficácia.

Na segregação de funções, o objetivo é estabelecer um controle mútuo, recíproco, ou de oposição de interesses entre os diversos órgãos administrativos. Assim como nas entidades privadas é princípio elementar de controle a segregação de deveres dos empregados de tesouraria e de contabilidade, também nas entidades públicas é necessário estudar o melhor arranjo para separar as diversas etapas do processamento da receita, tais como: cadastro, tributação, fiscalização e arrecadação.

A responsabilidade dos agentes indica que os encarregados da percepção ou arrecadação das receitas públicas têm responsabilidade tanto pelos valores arrecadados como também pelos que deixaram de arrecadar, que devem estar registrados como ativos a receber, cabendo ao responsável, no ato da auditoria ou da prestação de contas, justificar que praticou todas as diligências para a cobrança dos respectivos créditos.

A unidade de tesouraria corresponde à obrigatoriedade de que o recolhimento de todas as receitas deve ser efetuado com a observação do princípio da centralização das receitas

vedando qualquer fragmentação pela criação de caixas especiais. Este é um procedimento normalmente denominado de “caixa único”. Assim, todas as receitas devem estar sob o comando do órgão ou poder que tenha a responsabilidade de gerir as receitas.

Quando não for possível – por razões de distância – a aplicação da unidade de tesouraria, o sistema de controle deve criar normas rígidas que levem à segurança de que os agentes arrecadadores possam prestar contas na velocidade necessária. Neste sentido, um procedimento eficaz e econômico é determinar que tudo o que for arrecadado de forma descentralizada seja depositado na conta bancária do Tesouro sem qualquer dedução para atender despesas locais, cabendo ao agente fazer o depósito imediato dos recursos e apresentar, no prazo estabelecido, a prestação de contas que deve conter a documentação de suporte dos registros, o valor arrecadado e o recolhido.

Quanto aos prazos rígidos, no que se refere à cobrança das receitas os prazos concedidos aos contribuintes devedores e agentes arrecadadores devem ser rígidos e improrrogáveis. Conseqüentemente, qualquer atraso deve sofrer acréscimos de multas ou juros moratórios, conforme estabeleça a legislação, e encaminhados para cobrança judicial.

Controle administrativo interno: para exercer o controle integral do fluxo da receita a administração deve estabelecer uma padronização de fluxos e rotinas de todos os momentos de controle com o objetivo de permitir que os auditores, tanto internos como externos, possam analisar e avaliar periodicamente diversos aspectos, entre os quais cabe destacar:

- análise das normas tributárias
- análise do processo de lançamento
- exame do registro escritural das operações relativas ao lançamento, arrecadação e recolhimento
- auditoria dos ingressos no Tesouro
- contagem física
- exame das prestações de contas
- verificação de livros e documentos.

Aos administradores tributários cabe a organização administrativa dos controles internos relativos às receitas públicas. Os auditores, a partir do atendimento dessa premissa, estarão habilitados a validar tais controles. Sem esse atendimento preliminar, os auditores ficam praticamente impossibilitados de realizar a auditoria integral das receitas públicas – ficando o seu trabalho restrito ao exame e ao controle dos valores arrecadados. Não atuam, portanto, na fase de previsão original das receitas e nem nos procedimentos de tributação, preferindo o exame das receitas nas fases de arrecadação (quando os agentes arrecadadores informam os valores arrecadados) e na fase do recolhimento (quando tais valores ficam disponíveis para a realização de gastos). O objetivo deste trabalho, entretanto, é contribuir para que os auditores, tanto internos como externos, estejam preparados para identificar e avaliar todo o macroprocesso da fiscalização da receita pública, que também deve ser integralmente auditado.

No planejamento de auditoria das receitas e despesas é de vital importância levar em conta que as macrofunções fazendárias incluem, na parte da administração financeira e do controle interno, o acompanhamento dos projetos, atividades e operações especiais, além da avaliação do resultado alcançado pelos gestores. Na parte da administração tributária e controle fiscal, tratam do acompanhamento das metas de receita (previstas X realizadas) e dos programas, roteiros e rotinas voltados para a recuperação de tributos.

4. DILEMAS DA BOA GOVERNANÇA FAZENDÁRIA

4.1 – Questões básicas

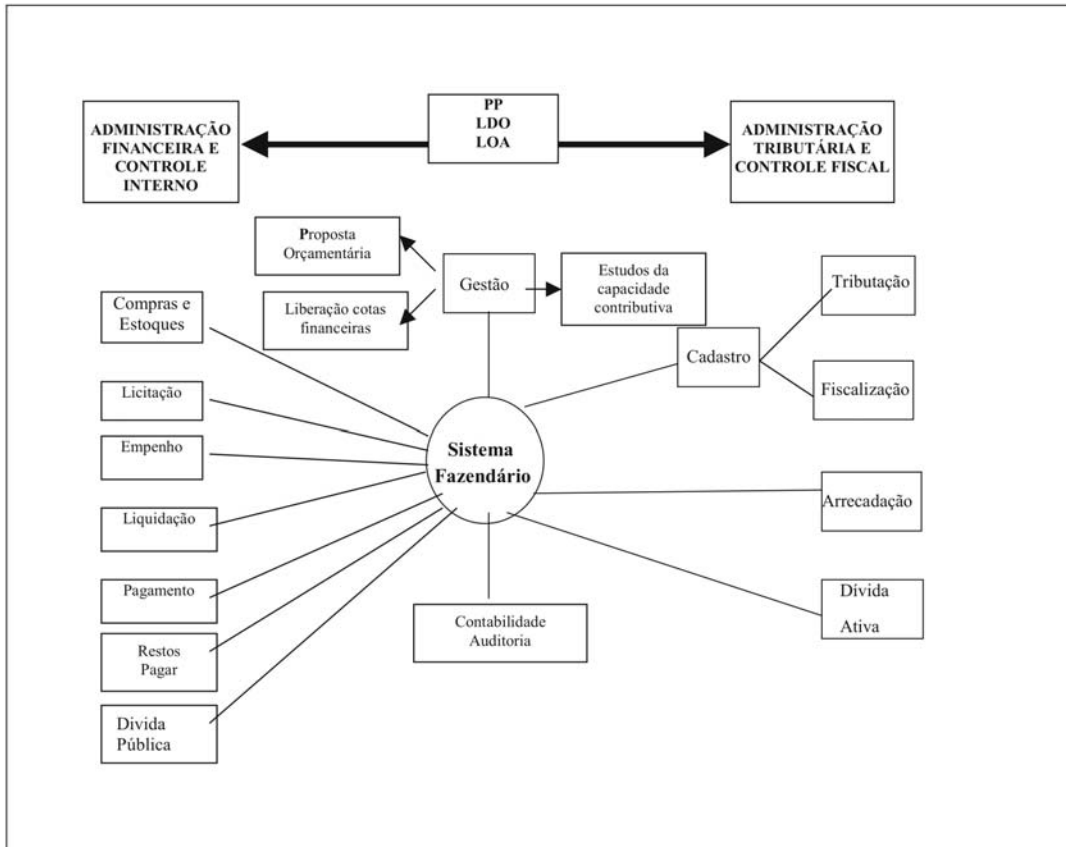
Cada vez mais, independentemente dos sistemas de administração tributária ou de controle interno e externo, o cidadão deseja saber dos governantes o que tem sido feito, qual o custo das ações desenvolvidas e qual o resultado alcançado. Tais exigências fazem surgir os seguintes desafios para os gestores públicos:

- Como aumentar as receitas?
- Como diminuir custos e despesas?
- Como financiar os déficits?
- Como priorizar e melhor distribuir os eventuais superávits?

Para responder a estas e muitas outras questões os administradores públicos devem desenvolver metodologias para a auditoria das receitas e das despesas (principalmente das primeiras) e assim permitir que o Estado não apresente déficits que, quando ocorrem, precisam ser financiados por meio de empréstimos ou com a redução da oferta de serviços.

Qualquer projeto de reestruturação dos macroprocessos de receita deve penetrar na capilaridade do sistema de administração tributária e controle fiscal que é a base de todo o processo de gestão da receita pública. Embora existam algumas iniciativas no sentido da reestruturação do ambiente fazendário, a observação atenta do ambiente administrativo revela um certo conformismo quando do planejamento dos programas de auditoria que, quase sempre, partem do estágio da arrecadação (ingresso do recurso no caixa) sem o aprofundamento necessário para permitir a identificação da cadeia de valor que visualize todo o processo administrativo e buscar alternativas para melhorar as fases relevantes desse processo.

A utilização dos conceitos relativos à cadeia de valor, popularizados por Porter (1986)¹⁷ considera que uma entidade pode ser desagregada em suas atividades de relevância estratégica de forma a capturar a riqueza e a heterogeneidade de setores e entidades proporcionando, ao mesmo tempo, uma estrutura disciplinada para suas análises e tornando possível compreender o comportamento dos custos. Neste aspecto, é fundamental que qualquer reestruturação efetuada na área fazendária inclua a preocupação em satisfazer as necessidades dos usuários externos e, conseqüentemente, não seja limitada a uma abordagem dos problemas internos, dando ênfase exagerada para a aquisição de equipamentos de informática sem conhecer quais os sistemas adequados para o efetivo acompanhamento das ações voltadas para o incremento das receitas públicas. O quadro a seguir mostra o posicionamento das diversas macrofunções na estrutura fazendária.



Como o presente trabalho está limitado ao estudo do sistema de administração tributária e controle fiscal é necessário indicar, apenas, os aspectos relativos aos objetivos, à estrutura e à descrição dos processos a ele relativos, conforme a seguir.

Objetivos

O Sistema de Administração Tributária e Controle Fiscal envolve diversas fases entre as quais podem ser citadas:

- estudos econômicos sobre as potencialidades e a capacidade contributiva dos contribuintes;
- organização de estimativas que servirão de base para a elaboração do orçamento anual;
- identificação das hipóteses de incidência e constituição do crédito tributário pelo lançamento aos contribuintes que se encontrem naquela situação econômica, financeira ou de disponibilidade de renda;
- arrecadação dos recursos dos contribuintes e acompanhamento não só das entradas de recursos no Tesouro como também a manutenção das informações necessárias ao conhecimento permanente da situação do contribuinte em relação ao cumprimento das suas obrigações.

Estrutura do Sistema

A estrutura do sistema em estudo envolve os seguintes processos:

SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTROLE FISCAL



Descrição dos Processos

- Cadastro – conterà dados e informações referentes ao universo dos contribuintes (localizados ou não) e suas atividades econômicas, objetivando suprir com informações os demais componentes do sistema.

- Tributação e Fiscalização – terão por base o Cadastro e serão planejadas em função de estudos econômicos das atividades dos contribuintes e exame da escrita comercial e fiscal segundo as técnicas modernas de auditoria e investigação, especialmente de fraudes e sonegação tributária.

- Arrecadação – conterà informações dos pagamentos, qualificando os diferentes tipos de receita, gerando relatórios e controles dos contribuintes pagantes e não pagantes, sendo que estes serão classificados pelo montante da receita e incluídos na programação fiscal imediata.

- Controle Fiscal – este processo é de responsabilidade do gestor do respectivo tributo e é de fundamental importância para sua administração.

- Informações Econômico-fiscais – Esta área trabalha com informações seletivas oriundas dos demais processos e deve produzir informações sumarizadas para a tomada de decisões, permitindo ao órgão fazendário exercer as seguintes atribuições:

- formulação de novas políticas tributárias;
- fiscalização programada;
- projeções de arrecadação;
- previsões de arrecadação;
- estudos econômico-fiscais da região;
- planejamento e orientação da ação fiscal;
- avaliação do desempenho dos órgãos do sistema.

4.2 A fiscalização tributária como campo da auditoria governamental

Para entender a auditoria das receitas é preciso levar em conta que a área fazendária mantém um órgão fiscalizador que atua externamente em contato permanente com os contribuintes. Seu objetivo é identificar desvios no recolhimento dos tributos e proceder, quando for o caso, ao lançamento do crédito tributário.

Tal órgão fiscalizador deve direcionar suas preocupações para a definição de estratégias, determinação de prioridades e orientação operacional, com o objetivo de estudar a dinâmica econômica e as diversas hipóteses de dissimulação que ensejam a desconsideração de ato ou negócio jurídico. Para cumprir as funções de fiscalização externa, parte inicial do processamento das receitas, a administração deve focar três fases distintas:

- planejamento fiscal
- execução
- avaliação e controle.

A administração fiscal, conforme já verificamos ao longo deste trabalho, se exprime por meio de métodos e processos razoavelmente uniformizados e é disciplinada em maior ou menor grau conforme o nível de sistematização adotado ou disponível em cada gestão fazendária. Entretanto, muitas organizações públicas apresentam um sistema fechado ao qual os órgãos de auditoria, tanto interna como externa, não têm acesso fácil.

Assim, qualquer lançamento tributário ou parcelamento fica submetido a um desconhecido sistema de controle que não é validado por órgão independente (interno ou externo) podendo gerar práticas corruptas de atuação que vão desde o descumprimento de prazos constantes das normas reguladoras do Processo Administrativo Tributário até ao “engavetamento” de processos de alto valor, que ficam “escondidos” em pilhas de documentos, uma vez que o fluxo de entrada é quase sempre superior ao fluxo de saída.

É preciso, portanto, que os auditores do setor público incluam entre suas tarefas a avaliação de controles internos do sistema de administração tributária para verificar a existência de efetivo planejamento fiscal que tenha como objetivos básicos:

- garantir o recebimento integral dos tributos;
- aprimorar o relacionamento fisco-contribuinte, orientando o contribuinte sobre o correto recolhimento dos tributos ao Estado;
- valorizar o funcionário fiscal como representante do Estado junto ao contribuinte, aperfeiçoando a sua capacidade de decisão e consciência profissional;
- manter as exigências em nível realista, para que as normas não sejam desmoralizadas tanto pelos funcionários como pelos contribuintes;
- aperfeiçoar os métodos e instrumentos utilizados na fiscalização de tributos, adequando-os às novas técnicas de investigação e de inteligência fiscal.

Para que o planejamento seja bem sucedido é preciso implementar um sistema de informações detalhadas sobre o ambiente externo no qual atuam as entidades tributadas. Neste sentido, o sistema deve identificar focos de resistência ao pagamento do tributo e formas mais ou menos sofisticadas de evasão tributária em cada atividade econômica.

Por outro lado, para o bom desempenho do planejamento é necessário que o ambiente interno seja estruturado de modo a padronizar os procedimentos dos setores responsáveis pela gestão dos tributos de modo a evitar o estabelecimento de rotinas casuísticas e impregnadas de voluntarismo, que é sempre aliado da desorganização, com implicações na demora para transformar o lançamento tributário em receita efetiva.

Internamente os administradores tributários devem ser responsáveis pelo estabelecimento de indicadores que determinem a periodicidade da programação, bem como o perfil dos contribuintes e as metas de arrecadação. Neste último aspecto devem ser considerados os seguintes fatores:

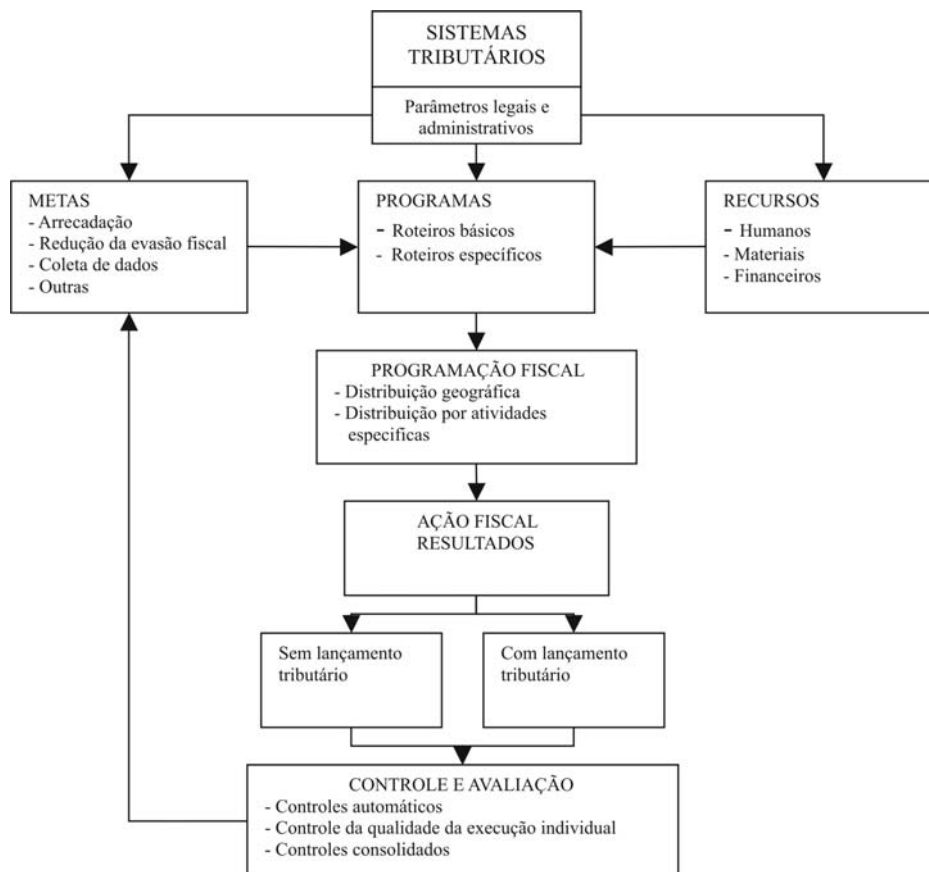
- a evolução natural da arrecadação observada na sua série histórica;
- a projeção da inflação segundo as metas estabelecidas pelo Governo
- as medidas legais que possam interferir para mais ou para menos na arrecadação
- o esforço fiscal a ser despendido segundo os seguintes parâmetros:
 - total de contribuintes a fiscalizar no período, por faixa de importância em relação ao total arrecadado;
 - percentual máximo de omissão de informações a ser admitido;
 - percentual máximo de correções a serem realizadas em função dos documentos informados;
 - redução da evasão apontada nos indicadores fiscais;

Uma vez estabelecidas as metas e idealizados os programas de ação fiscal é necessário estabelecer pontos de controle que possam verificar se a execução das tarefas está sendo realizada na direção pretendida. Além disso, em função da metodologia adotada, as metas

têm de ser avaliadas e revistas periodicamente com base na atualização das previsões formuladas anteriormente. Para atingir esses fins, o controle sugerido deve cumprir as seguintes etapas:

- Controles automáticos
- Controle de pagamentos (conta corrente) por faixa de contribuintes;
- Controle de autos de infração, parcelamentos e dívida ativa.
- Controle de qualidade da execução individual
- Relatório de ação fiscal
- Controle do imposto recuperado por ação fiscal
- Controles consolidados
- Controle dos programas de fiscalização desenvolvidos
- Relatório mensal das atividades
- Relatório trimestral de avaliação das metas estabelecidas

O quadro a seguir apresenta um resumo do fluxo do processo da fiscalização tributária que tem como produto o lançamento da obrigação tributária:



5. GUIA DE DISCUSSÃO

No planejamento da Auditoria das Receitas é necessário adotar alguns procedimentos preliminares de análise e avaliação dos processos, tais como os que seguem:

- analisar o modelo de organização e gestão;
- analisar os procedimentos operacionais;
- avaliar os usos da informática;
- avaliar o modelo organizacional das áreas/funções/processos para o macroprocesso das receitas, ou seja:
 - Legislação
 - Cadastro

- Fiscalização
- Lançamento tributário
- Cobrança administrativa ou judicial

Os responsáveis por esse planejamento devem procurar respostas adequadas sobre as possibilidades do sistema a fim de avaliar os riscos inerentes à auditoria que se pretende realizar. Para isso cabe ao auditor avaliar se o sistema permite:

- o cadastro de contribuintes de modo eficiente e na época oportuna?
- a emissão de número exclusivo e permanente de identificação do contribuinte?
- identificar os sócios das empresas e verificar, todas as vezes que uma nova empresa esteja sendo constituída, se cada um dos sócios é responsável por alguma empresa inadimplente ou que tenha encerrado suas atividades sem a devida baixa e quitação tributária?
- o processamento preciso e na época oportuna de formulários e declarações de imposto, incluindo o autolancamento?
- identificar o tempo médio gasto na concessão do cadastro dos contribuintes e da baixa das atividades de modo a estabelecer algum padrão de desempenho?
- verificar se as demonstrações contábeis dos contribuintes são adequadas para a atividade exercida?
- a identificação dos contribuintes que não entregam suas declarações e das contas em atraso?
- gerar estatísticas operacionais, mensurações de produtividade, relatórios extemporâneos e consultas?

A resposta a estas e outras perguntas podem ser utilizadas como base para o estabelecimento de diretrizes quantitativas e qualitativas a serem usadas durante todo o planejamento da auditoria.

Com base em todos os aspectos aqui considerados podemos afirmar que, na apreciação do modelo de gestão fazendária, cabe ao auditor avaliar se o mesmo tem capacidade e agilidade para, ao atribuir uma inscrição fiscal ao contribuinte, identificar determinadas informações que serão de fundamental importância para a atuação futura dos agentes da fiscalização. Dentre estas informações temos as seguintes:

- atividades preponderantes e atividades secundárias
- tipo de imposto
- responsabilidade fiscal com a identificação dos sócios, cotistas ou dirigentes
- data do início das atividades.

Nas informações ou declarações entregues, inclusive nos documentos de pagamento de tributos ou outros, devem constar dados que sejam relevantes para a apropriação e notificação aos contribuintes, na época devida, bem como identificar aqueles que não fizeram a entrega das informações solicitadas ou que pagaram menos impostos do que o valor total devido.

Os pagamentos de impostos feitos em qualquer repartição ou em agentes de arrecadação (rede bancária) devem ser controlados e os recebimentos diários conciliados com o caixa e com a contabilidade. A inscrição cadastral do contribuinte é essencial para o registro adequado dos pagamentos feitos pelo mesmo na conta corrente mantida em seu nome. Os pagamentos feitos em bancos devem ser controlados pelo próprio banco mediante o batimento entre os valores registrados nos boletins diários de arrecadação e o montante dos recursos financeiros arrecadados.

A apropriação da receita deve ser efetuada segundo os dados descritos acima, recebidos da rede bancária ou de outros agentes arrecadadores, afetando na forma estabelecida no plano de contas as rubricas da execução orçamentária e as variações patrimoniais, tanto no caso de receita efetiva como no de receita por mutações patrimoniais. A utilização do

regime de competência pressupõe o registro de todas as receitas lançadas no ativo de contas a receber.

A conta corrente do contribuinte deve ser entendida como o processo de acompanhamento desse contribuinte e um dos principais componentes de qualquer sistema de administração tributária e controle fiscal. Permite conhecer, a qualquer tempo, as responsabilidades fiscais por imposto, período, tipo de transação, faixa de datas e outros critérios. A chave de um bom e regular acompanhamento do contribuinte está na capacidade de controle daquilo que é visualizado ou impresso para qualquer contribuinte.

O processo de contas a receber (após o lançamento dos tributos pelo Estado) é extremamente importante, já que se concentra na arrecadação de valores em atraso. O seu desenho deve estar integrado ao processo de acompanhamento do contribuinte com a geração automática de notificações-padrão e personalizadas de forma a acelerar o processo de notificação sobre valores em atraso ou sobre a não entrega de declarações solicitadas.

O cumprimento das obrigações fiscais pelo contribuinte é afetado pela capacidade da área tributária em reconhecer aqueles que deixam de entregar ou entregam a declaração com atraso, deixam de pagar ou pagam com atraso. É importante que as notificações de atraso, automaticamente geradas pelo sistema informatizado, sejam revistas e verificadas pelos dirigentes fiscais antes do envio aos contribuintes, uma vez que o computador precisa ser entendido como ferramenta de auxílio dos administradores, mas não substitui os seus conhecimentos.

O processo para aprovação e pagamento das devoluções aos contribuintes por pagamentos em duplicidade ou a maior deve ser convenientemente analisado pelos auditores. Existem administradores que não processam tais pedidos, outros que processam muito lentamente e há os que fazem as devoluções rapidamente. Em qualquer das situações é importante que as devoluções sejam rigorosamente controladas. Por outro lado, é importante que o auditor fique atento para as devoluções: não devem ser concedidas para um tipo de imposto se o contribuinte estiver atrasado com o pagamento de qualquer outro tipo de imposto.

No caso de devoluções, o auditor deve rastrear o pagamento das mesmas, pois a operação constitui um dos fatores críticos, vez que essa atividade pode permitir o rompimento de alguns paradigmas éticos que precisam estar presentes em todo o setor público.

A conciliação fiscal representa uma das tarefas mais importantes da administração tributária porque será sempre uma rica fonte de informações para o critério de seleção de auditoria. O processo deve integrar dados fiscais informatizados e facilitar as consultas-padrão e extemporâneas em relação a estes. Os dados fiscais deverão ser cruzados para serem comparados com uma série de armazenamentos de dados para gerar relatórios de conciliação fiscal.

Os sistemas fiscais informatizados podem fornecer dados estatísticos usados pela administração para melhorar as operações. Neste sentido, o desenho do sistema interno de informações deve permitir suficiente capacidade para emissão de relatórios, que ficarão armazenados e estarão disponíveis sempre que necessários.

6. CONCLUSÃO

Qualquer estudo dos sistemas de administração tributária e controle fiscal revelará, sem grande esforço intelectual, que o mesmo é fortemente influenciado pelo entorno político, cultural, econômico, social e tecnológico, assim como pela evolução e tendências do entorno mundial.

Tais fatores levam os gestores responsáveis a ter que lidar cotidianamente com uma instabilidade permanente e com relações cada vez mais complexas e interdependentes entre a administração e a sociedade, que exigem adaptações na forma de gestão, recursos humanos altamente qualificados e estruturas organizacionais capazes de responder e adaptar-se às exigências sempre crescentes da sociedade.

Para cumprir tais desafios a administração tributária precisa sofrer adaptações, principalmente aquelas relativas ao estabelecimento de normas de controle que permitam a realização, a qualquer tempo, da auditoria integral das receitas públicas. O que equivale dizer, de todas as fases consideradas fundamentais para que não só os administradores públicos como todos os interessados possam ter a certeza da adequação dos valores arrecadados. Assim, ao final de cada período os profissionais de controle poderão emitir parecer de auditoria que valide os dados constantes das demonstrações contábeis.

BIBLIOGRAFIA

- ASSOCIAÇÃO Interamericana de Contabilidade (AIC). Biblioteca CIC. Em: http://www.contadoresaic.org/libreria/biblioteca%20de%20eventos/biblioteca_cic.htm. Acesso em 02/08/2005
- BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário*. 7ª ed. S.Paulo: Atlas, 2002.
- CENTRO Interamericano de Administradores Tributários. “Condições a verificar e possíveis indicadores para estabelecer o grau de comprometimento dos atributos mínimos necessários para uma sã e eficaz administração tributária (1999)”. Em: http://www.ciat.org/es/estu/docu/estudio_indicadores_cumplimiento_atributos_at.pdf. Acesso em 06/08/2005
- CLAVER, Jose Luis Cea & FINNEMORE, Karen Ortiz. Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos: Aplicación a los Procedimientos de Gestión y Control de Tasa en el Sector Público Estatal Español. Tribunal de Cuentas de España. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACES (2003) Em: <http://www.olacefs.org.pa/> Acesso em 02/08/2005
- CONTRALORÍA General de la República de Bolivia. Sistema de Impuestos Nacionales (abr/2005) <http://www.cgr.gov.bo/boletines/abril2005/revuaiabr2005.html#4> Acesso 06/08/2005
- CONTROLADORIA Geral da União – Secretaria Federal de Controle (Brasil). Programa de auditoria descentralizada padrão. Âmbito órgãos da administração direta autarquias e fundações (2000) Em: http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/Programas/dafun.zip Acesso em 06/08/2005
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. S.Paulo: Saraiva, 2003
- FUNDO Monetário Internacional. *Manual de transparência fiscal*. Washington: FMI, Departamento de Finanças Públicas, 2001.
- GAITÁN, Rodrigo Estupiñán. *Control interno y fraudes, com base em los ciclos transaccionales*. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2002.
- GENERAL Accounting Office. INTERNAL REVENUE SERVICE – Status of Recommendations from Financial Audits and Related Financial Management Reports (April 2005). Em: <http://www.gao.gov/new.items/d05393.pdf> Acesso 06/08/2005
- INTERNAL REVENUE SERVICE Assessment of the Fiscal Year 2006 Budget Request (April 2006) Em: <http://www.gao.gov/new.items/d05566.pdf> Acesso 06/08/2005

MARTIN, Lic. Fernando R. Los Factores Determinantes de la recaudacion tributaria. Ministerio da Economía y Produccion. (março/2005). Em: http://www.mecon.gov.ar/sip/basehome/factores_recaudacion_tributaria.pdf Acesso em 24/07/2005

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 9ª ed. S.Paulo: Saraiva, 1989.

OFFICE of the Auditor General of Canada. Canada Revenue Agency needs to improve its accrual financial reporting practices for tax revenues and receivables (2005). Em: <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/20050208se02.html> Acesso em 24/07/2005

PORTER, Michael. *Estratégia competitiva – técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7ª ed. [Tradução de Elizabeth Maria Pinho Braga, revisão técnica de Jorge A. Garcia Gomes]. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RAINS, Luisa C. & CRUZ, Marcio Gomes da. Lições Aprendidas em Programas de Modernização da Gestão Pública - Estudo de caso: a gestão fiscal. Brasil, Cidade de Recife, Estado de Pernambuco – Setembro de 2001. Em: http://www.ciat.org/es/estu/docu/moder_gest_publ.pdf Acesso em 06/08/2005

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (México) http://www.shcp.gob.mx/difus/transparencia/docs/oic/resultados_auditorias_2005.pdf (acesso em 24/07/2005)

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental*, 7ª. ed. S.Paulo: Atlas, 2004

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999

Tribunal de Contas da União – http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/CLASSIFICACAO/CONTAS_GOVERNO/CG-2004-RELAT%C3%93RIO_COMPLETO.PDF (acesso em 06/08/2005)

ZELADA, Elio Canario. Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos. Contraloría General de La Republica del Perú. Organizacion Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACES (2003) <http://www.olacefs.org.pa/> acesso em 02/08/2005.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 9ª. ed. São Paulo: 1989, p. 3.

² *Manual de Transparência Fiscal*. Washington: Fundo Monetário Internacional, Departamento de Finanças Públicas, 2001, p. 21

³ Associação Interamericana de Contabilidade: http://www.contadoresaic.org/libreria/biblioteca%20de%20eventos/biblioteca_cic.htm (acesso em 02/08/2005)

⁴ RAINS, Luisa C. & CRUZ, Marcio Gomes da *Lições Aprendidas em Programas de Modernização da Gestão Pública - Estudo de caso: a gestão fiscal*. Brasil - Cidade de Recife – Estado de Pernambuco - Setembro de 2001. http://www.ciat.org/es/estu/docu/moder_gest_publ.pdf. Acesso em 06/08/2005.

⁵ CIAT – Centro Interamericano de Administradores Tributários. Em: http://www.ciat.org/es/estu/docu/estudio_indicadores_cumplimiento_atributos_at.pdf (acesso em 06/08/2005)

⁶ CLAVER, José Luis Cea & FINNMORE, Karen Ortiz. Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos: Aplicación a los Procedimientos de Gestión y Control de Tasa en el Sector Público Estatal Español- Tribunal de Cuentas de España <http://www.olacefs.org.pa/> acesso em 02/08/2005

⁷ ZELADA, Elio Canario. *Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos - Contraloría General de Perú*. Em: <http://www.olacefs.org.pa/> Acesso em 02/08/2005

⁸ Controladoria Geral da União. Em: <http://www.cgu.gov.br/sfc.html> Acesso em 24/07/2005

⁹ Tribunal de Contas da União. Em:

http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/CLASSIFICACAO/CONTAS_GOVERNO/CG-2004-RELAT%C3%93RIO_COMPLETO.PDF (acesso em 06/08/2005)

- ¹⁰ MARTIN, Lic. Fernando R. Ministério da Economía y Producción. Em:
http://www.mecon.gov.ar/sip/basehome/factores_recaudacion_tributaria.pdf Acesso em 24/07/2005
- ¹¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Em: http://www.shcp.gob.mx/difus/transparencia/docs/oic/resultados_auditorias_2005.pdf (acesso em 24/07/2005)
- ¹² Controlaría General de la República de Bolivia. Em <http://www.cgr.gov.bo/boletines/abril2005/revuaiabr2005.html#4> Acesso em 24/07/2005
- ¹³ Office of the Auditor General of Canada. Em: <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/20050208se02.html> Acesso em 24/07/2005.
- ¹⁴ Antes General Accounting Office, o GAO teve o seu título alterado para Government Accountability Office por meio da Lei de Reforma do Capital Humano de 2004.
- ¹⁵ Em: <http://www.gao.gov/new.items/d05393.pdf> Acesso 06/08/2005.
- ¹⁶ Government Accountability Office. Em: <http://www.gao.gov/new.items/d05566.pdf> Acesso 06/08/2005.
- ¹⁷ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva – técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7ª ed. [Tradução de Elizabeth Maria Pinho Braga, revisão técnica Jorge A. Garcia Gomes]. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p. 6.