

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

JAIR ROBERTO DO NASCIMENTO

**Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via
internet nos resultados da arrecadação tributária de
Municípios do Estado de São Paulo**

Orientador: Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto

Ribeirão Preto
2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto
Vice-diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo
Chefe do Departamento de Contabilidade

JAIR ROBERTO DO NASCIMENTO

Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via internet nos resultados da arrecadação tributária de Municípios do Estado de São Paulo

Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências

Orientador: Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto

Ribeirão Preto
2010

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Nascimento, J. R.

Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via internet nos resultados da arrecadação tributária de Municípios do Estado de São Paulo/Jair Roberto do Nascimento; orientador: Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto. – Ribeirão Preto, 2010.

160 p.: il. ; 30cm

Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2010.

1. Gestão Municipal – 2. Nova Economia Institucional (NIE) – 3. Controladoria e Contabilidade Gerencial – 4. Arrecadação de Tributos – 5. Internet.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome: NASCIMENTO, Jair Roberto do

Título: Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via internet nos resultados da arrecadação tributária de Municípios do Estado de São Paulo

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Dedicatória

Dedico esse trabalho àqueles que, apesar dos percalços, perseveraram em seu sonho de tentar contribuir, ainda que de forma singela e limitada, com algo que acreditam, e que, se usado com sabedoria, possa ajudar a melhorar o mundo em que vivemos.

Agradecimentos

Louvo a Deus, por me proporcionar essa realização, apesar de minha rígida resistência;

Agradeço à minha esposa, Rosangela, e meus filhos, Rafael e Tamires, por se manterem firmes em seu amor, apesar do meu individualismo;

Agradeço a meus pais, Orlando e Luzia, por privarem-se de muitas coisas que a zona rural lhes proporcionava à época de minha infância e virem viver na cidade, sob condições precárias, para proporcionarem aos filhos a possibilidade de estudar;

Agradeço a meus irmãos, irmãs, cunhados, cunhadas, concunhados, concunhadas, sobrinhos, sobrinhas e parceiros desses, por existirem;

Agradeço aos meus amigos de sempre, Luiz (irmão-amigo), Arnaldo e Marco, que sempre estiveram ao meu lado;

Agradeço à amiga Lumila, que com seu entusiasmo pelo sonho de ser professora universitária me contagiou e catalisou em mim a força e o desejo de iniciar e prosseguir nesse projeto, ao seu irmão Edson, que tanto colaborou na produção eletrônica dos diagramas e à sua amiga Moira que mesmo com o pouquíssimo tempo disponível fez a revisão com presteza e consideração;

Agradeço a dedicação e a paciência das profissionais Gal e Maisa, que me motivaram psíquica e tecnicamente a levar adiante a minha primeira experiência de pesquisa, o que me deu forças para um empreendimento maior, como esse;

Agradeço ao Professor “Sig” pelo *insight* teórico para a pesquisa e por ter emprestado seu nome e título a esse trabalho;

Agradeço ao Professor Silvio, meu orientador em relação ao método e à estrutura desta pesquisa;

Agradeço ao Professor Evandro, pelo esforço e dedicação em me orientar nos métodos estatísticos, e ao Professor Amaury, pelas boas indicações metodológicas na fase de qualificação;

Agradeço a todos os colegas que passaram ou permanecem em minha vida, em especial Sueli, Deise, Hamilton e Inácio, pela grande colaboração que deram na execução deste estudo;

Por fim, agradeço a todas as pessoas que, de uma forma ou outra, colaboraram nesta empreitada.

RESUMO

NASCIMENTO, J. R. (2010). Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via internet nos resultados da arrecadação tributária de Municípios do Estado de São Paulo. 2010. 160 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo.

Esta pesquisa teve como objetivo explicar a gestão municipal de tributos pelas regras de controle fiscal na arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, quando fortalecidas pela tecnologia da internet, sob uma perspectiva da Nova Economia Institucional (NIE), com ênfase na visão da sua vertente a Economia de Custos de Transação (TCE). Por meio de um estudo de caso único (piloto), identificaram-se os procedimentos de controle fiscal e analisou-se o fluxo das informações processadas e os resultados econômico-sociais proporcionados. Seguiu-se com um estudo de casos múltiplos de dez Municípios do Estado de São Paulo (Brasil), a partir de um modelo lógico elaborado em função das conclusões do estudo piloto, apurando-se o aumento da capacidade de controle pela ampliação da quantidade, agilidade e qualidade das informações processadas, que diminuiu, ainda que limitadamente, a assimetria de informações entre as partes, podendo gerar uma redução nos custos de oportunismo presentes nos custos de obtenção da informação que, se produzida, reflete um acréscimo do valor de imposto pago pelo contribuinte, alterando o desempenho da arrecadação do ISS para o Fisco municipal. O uso da tecnologia revelou-se fortalecedor para as regras de Controladoria e Contabilidade Gerencial existentes na área fiscal municipal.

Palavras chaves: Gestão Municipal. Nova Economia Institucional (NIE). Controladoria e Contabilidade Gerencial. Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS). Internet.

ABSTRACT

NASCIMENTO, J. R. (2010). A study on the influence of fiscal control rules and procedures via the Internet in cases of municipal tax collection in the State of Sao Paulo. 2010. 160p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo.

This research aims at explaining the municipal management of taxes according to the fiscal control rules about collecting the ISS (tax on services of any nature), when strengthened by the Internet technology, based on a perspective of NIE (New Institutional Economics), with emphasis on the viewpoint from the TCE (Transaction Costs Economics). Through the study of a unique case (pilot), the procedures of fiscal control were identified and the flux of processed information and its socio-economic results were analyzed. Furthermore, multiple case studies of ten municipalities of the State of Sao Paulo were studied, underpinned by a logical model developed from the conclusions of the pilot case, of which resulted in the increase in the control capacity through the amplifying of quantity, agility and quality of processed information, which decreases, in a limited manner, the asymmetry of information between the parties and therefore generating a reduction in the opportunism costs found in the costs of information gathering, which when produced reflects an addition in the amount of tax paid by the tax payer, altering the accomplishment of the collection of ISS to the municipal Revenue. The use of technology revealed itself to strengthen the rules of the controlling and management accounting that exist in the municipal tax area.

Key-words: Municipal Management. New Institutional Economics (NIE). Controlling and Management Accounting. Tax on services of any nature (ISS). Internet.

LISTA DE FIGURAS

Figura n. 1 – Visão geral da organização do trabalho.....	25
Figura n. 2 – Sinóptico do fluxo da relação indivíduo/organização com o poder municipal.....	31
Figura n. 3 – Atributos das Estruturas de Governança de Ordenação Privada.....	32
Figura n. 4 – Organização Comparativa do Setor Público.....	36
Figura n. 5 – Modelo investigativo dos modos de governança da TCE.....	37
Figura n. 6 – Riscos contratuais x transações públicas.....	40
Figura n. 7 – Sinóptico do fluxo da transação tributária municipal do ISS.....	67
Figura n. 8 – Modelo Lógico de controle fiscal do ISS pela internet.....	78

LISTA DE TABELAS

Tabela n. 1 – Evolução Média da Arrecadação do ISS antes e depois da internet.....	68
Tabela n. 2 – Correlação da ARRISS com o PIB nos Municípios do Est. de São Paulo.....	70
Tabela n. 3 – Correlação do VAM com o PIB nos Municípios do Est. de São Paulo.....	74
Tabela n. 4 – Evolução do Valor Adicionado do Município de 2003 a 2008.....	74
Tabela n. 5 – Evolução do Produto Interno Bruto do Município de 2003 a 2008.....	74
Tabela n. 6 – Evolução da Arrecadação do ISS – Municípios com CF pela <i>Web</i>	83
Tabela n. 7 – Evolução do Produto Interno Bruto – Municípios com CF pela <i>Web</i>	86
Tabela n. 8 – Análise de Conteúdo (Dec. Mun. regulamentador do ISS).....	112
Tabela n. 9 – Análise de Conteúdo (Entrevistas Estudo piloto).....	116
Tabela n. 10 – Análise de Conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento).....	123
Tabela n. 11 – Amostra 119 Municípios com arrecadação do ISS de 1999 a 2007.....	132

LISTA DE QUADROS

Quadro n. 1 – O nível dos custos em cada modo de governança.....	39
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico n. 1 – Comparativo do Crescimento da ARRISS com o do PIB.....87

LISTA DE ABREVIATURAS

CF: Controle Fiscal

NIE: Nova Economia Institucional

TI: Tecnologia de Informações

TCE: Economia de Custos de Transação

AT: Teoria de Agência

EDI: Troca Eletrônica de Dados

ISS: Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

IPTU: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ITBI: Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis

CIP: Contribuição sobre a Iluminação Pública

PIB: Produto Interno Bruto

VAM: Valor Adicionado do Município

ICMS: Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

FINBRA: Finanças do Brasil

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

DEISS: Declaração ou Escrituração Eletrônica (*online*) do ISS

NFE: Emissão Eletrônica (*online*) de Nota Fiscal do Imposto

GEISS: Emissão Eletrônica (*online*) da Guia de Recolhimento do ISS

CERTISS: Emissão Eletrônica (*online*) de Certidões Pertinentes ao ISS

AIDFISS: Autorização Eletrônica (*online*) de Impressão de Documentos Fiscais do ISS

Sumário

1. INTRODUÇÃO	16
2. A GESTÃO MUNICIPAL E A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL	26
2.1. O AUMENTO DA MOBILIDADE DO CAPITAL	27
2.2. A REDUÇÃO DO CUSTO DA INFORMAÇÃO	27
2.3. A DIVERSIFICAÇÃO DO RISCO	28
2.4. A BUROCRACIA PÚBLICA E A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL	31
2.4.1. A economia de custos de transação e a burocracia pública	34
2.4.2. A repartição pública	34
2.4.3. A privatização total	35
2.4.4. A privatização regulada	35
2.4.5. Considerações sobre as transações, a governança e os riscos contratuais	36
3. OS MUNICÍPIOS E A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS	52
3.1. OS MUNICÍPIOS	52
3.2. A Arrecadação de Tributos	53
3.2.1. O imposto sobre serviços	53
3.2.2. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana	53
3.2.3. As taxas	54
3.2.4. A contribuição de iluminação pública	54
4. METODOLOGIA	55
4.1. O USO DO MÉTODO DE ESTUDO DE CASO	55
4.2. O USO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO	57
4.3. A estrutura da pesquisa de campo	60
5. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	63
5.1. O ESTUDO PILOTO	63
5.1.1. A Coleta e Análise de Dados da primeira etapa do estudo piloto	63
5.1.2. Os resultados da primeira etapa do estudo piloto e as explicações possíveis	68
5.1.3. A Coleta e Análise de Dados da segunda etapa do estudo piloto	72
5.1.4. Conclusão do Estudo Piloto	75

5.2. O ESTUDO DE SEGUIMENTO	76
5.2.1. As explicações concorrentes e o modelo lógico aplicáveis aos casos	76
5.2.2. A Coleta e Análise de Dados da primeira etapa do estudo de seguimento	79
5.2.3. A Coleta e Análise de Dados da segunda etapa do estudo de seguimento	85
5.6.3. Conclusão do Estudo de Seguimento	88
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	90
7. REFERÊNCIAS	93
APÊNDICE A	103
APÊNDICE B	104
APÊNDICE C	105
APÊNDICE D	109
APÊNDICE E	110
APÊNDICE F	132
ANEXO I	135
ANEXO II	142
ANEXO III	157

1. INTRODUÇÃO

Os Municípios representam a estrutura de governo de um país na forma mais próxima dos cidadãos, e seus departamentos e funções refletem a política implementada pela administração do momento.

Estudos são desenvolvidos para analisar o desempenho e a qualidade dos serviços públicos proporcionados à população. Exemplos: a manutenção de vias e o controle do trânsito local; a educação e a saúde básica; o transporte público; a coleta de lixo; a fiscalização do comércio local; a condição de vida local etc.

A prestação de serviços públicos tem seus custos, que são pagos com a arrecadação dos tributos dos contribuintes, e sua eficiência é o primeiro passo para a possibilidade de se proporcionar serviços de qualidade à população do Município.

Sendo assim, analisar os resultados da arrecadação tributária própria dos Municípios é de interesse econômico e social, para fins de aprimoramento dos serviços públicos municipais oferecidos à população.

Ocorre que a população urbana dos Municípios cresce constantemente, e esse crescimento também se manifesta na necessidade de mais serviços públicos da administração pública municipal a essa população. Isso porque, junto com o crescimento populacional surgem novas responsabilidades públicas de ordem demográfica (na área de segurança, recursos mais modernos no combate a incêndio, no combate a violência etc.; na área de saúde, construção, ampliação e modernização de postos de saúde ou hospitais, maior fiscalização das atividades de saúde que se instalam no Município etc.; na área da educação, combate ao analfabetismo, combate à evasão escolar etc.). Enfim, o crescimento populacional implica a ampliação dos problemas que exigem solução da administração pública municipal, gerando a necessidade de uma maior quantidade de recursos financeiros para resolvê-los.

Ainda, os recursos financeiros que sustentam a administração pública advêm da arrecadação de tributos e, portanto, torna-se necessário que a arrecadação dos tributos também cresça de forma constante, o que nem sempre ocorre.

O crescimento populacional diminui o controle da administração sobre os contribuintes e o contato dos agentes da arrecadação com eles, que antes era frequente, vai se tornando mais esparso, e em alguns casos torna-se inexistente. A falta de controle conduz a uma maior sonegação e inadimplência dos tributos, tornando o crescimento da arrecadação proporcionalmente menor do que o crescimento do Município.

Assim, diminuir a sonegação e a inadimplência de tributos passa a ser de crucial importância para a administração pública local, pois essa ação pode proporcionar um aumento adicional da arrecadação municipal, além daquele advindo do crescimento econômico do município.

Uma forma de diminuir a sonegação e a inadimplência de tributos é por meio do investimento em tecnologia, que traz eficiência e agilidade à estrutura administrativa pública, aumentando o controle sobre as atividades dos contribuintes, podendo gerar também uma simplificação na apuração e no pagamento de tributos para o contribuinte. Quanto a isso, Giriolli (2010), interpretando Baiman (1990), diz que é necessário analisar as implicações dos diferentes processos de controle.

Quanto à tecnologia, à primeira vista, a internet, a rede mundial de computadores, é uma ferramenta que pode ultrapassar as barreiras ocasionadas pela distância e pelo crescimento demográfico, entre a administração pública e o contribuinte. É notória a informação de que os Municípios estão se valendo dela para aprimorar a atividade de Controle Fiscal (CF) do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), que é um tributo que incide sobre a atividade econômica de prestação de serviços.

A arrecadação do imposto municipal sobre a prestação de serviços é ordenada por um conjunto de informações e procedimentos registrados pelo Contribuinte para apuração e

pagamento do tributo e por outro conjunto de informações e procedimentos praticados pelo Fisco sobre esses registros do contribuinte para o controle por meio de um Subsistema de Arrecadação do ISS.

As disposições quanto aos registros das atividades e receitas dos contribuintes são de competência da legislação local de cada Município, não se inserindo na legislação nacional sobre o assunto. Assim, cada Município, a respeito do tributo incidente sobre atividade econômica, pode dispor da forma que lhe interessar sobre as regras e procedimentos desses registros fiscais, sendo os mais comuns a Nota Fiscal, o Livro de Registro Fiscal e/ou a Declaração de Informações e de Apuração do Imposto, a Guia de Recolhimento, o Cadastro Fiscal, a Autorização para Confecção de Documentos Fiscais, as Certidões de Regularidade Fiscal, a Conta Fiscal do contribuinte na repartição etc.

As regras e procedimentos desses registros perfunctoriamente se inserem no conceito lato de Contabilidade do setor público, que é estabelecido pela legislação nacional de Contabilidade Pública (Lei n. 4320/1964, art. 83) e regulamentada pela Secretaria do Tesouro Nacional. Porém, apesar de serem alcançados pela definição geral (na essência), não constam da regulamentação nacional específica (jurídica), e por isso podem ser consideradas regras e procedimentos de Controladoria ou Contabilidade Gerencial; essa última, em síntese, como “*o sistema de informação gerencial necessário para a boa administração de qualquer organização*” (CORBETT, 2009, p.1).

A internet, a rede mundial de redes de computadores que se comunicam por meio de um protocolo comum integrando diversos sinais de comunicação, é uma inovação tecnológica que vem revolucionando a comunicação em diversas partes do mundo.

Vantagens da internet: Ela oferece opções mais amplas de serviços de informação, produzindo e distribuindo essa informação. As organizações que se adaptarem a essa realidade tecnológica sobreviverão no tempo, desenvolvendo-se e evoluindo. A nova mídia dá a todos a oportunidade tanto de falar como de escutar. Muitos falam com muitos, e muitos respondem de volta. Vários setores da comunicação estão sendo transformados pelas novas formas de coletar,

armazenar e transmitir informação pela internet. O fator comum nessa fase, ainda de transição, é a mudança para a informação na forma digital. Os produtos de voz, impressos e em vídeo, estão cada vez mais sendo criados e distribuídos como *bits* e *bytes*, o código básico dos computadores. O antigo modo de distribuir os produtos da mídia por canais separados e diferentes está desaparecendo. Em seu lugar, estão surgindo redes que não fazem distinção entre voz, vídeo ou a informação impressa que transmitem. Cada vez mais, esses dados circulam em uma rede digital comum. O *merchandising* eletrônico (“e-commerce”) é a atividade que já se destaca na rede. O processo começou lentamente, com companhias desenvolvendo páginas de *Web* que, na maioria dos casos, continham apenas propaganda institucional. No final da década, esse panorama já tinha mudado, na medida em que comerciantes varejistas passaram a fazer transações diretas via *Web*. (DIZARD Jr., 2000).

Desvantagens da internet: A audiência da internet, embora esteja crescendo a passos largos, em sua maior parte ainda reluta em fazer negócios na *Web*. Muitos consumidores se preocupam com a falta de privacidade e segurança na rede. A maior parte da informação na está disponível para qualquer um, e histórias de abusos de privacidade são comuns. Outra preocupação é a fraude; as compras pela internet costumam ser feitas com cartão de crédito e, embora atualmente haja proteções mais eficientes contra a fraude eletrônica, muitos consumidores ainda relutam em fornecer suas informações de crédito em uma rede aberta de computadores. (*ob.cit.*). Essa situação pode inibir em parte o uso da internet nas relações diretas com as pessoas físicas, prevalecendo uma maior integração entre as organizações.

O custo/benefício: Deixar de aderir à internet é um risco que não se recomenda às organizações em geral, pois atualmente os bancos comerciais já dependem da tecnologia da internet e não manifestam interesse de abrir mão desse instrumento de comunicação a longas distâncias. Suas relações internas e externas são quase todas dependentes da *Web*. Por isso, seja gradual ou agressiva, a adesão é necessária para manter-se competitivo no mercado.

Na área pública, as transações entre o governo (federal, estadual e municipal) e os usuários dos serviços e informações públicos pela internet são conhecidas como “*e-government*”.

Se for detentora de informações econômico-financeiras dos contribuintes em tempo real, por meio do registro das receitas pertinentes ao tributo através de acesso desses últimos ao seu *site* na internet, a administração pública municipal pode emitir relatórios com bases estatísticas ou quantitativas e com cruzamento de dados, para fins de análise, antes da tomada de decisão sobre o quê e quais contribuintes devem ser fiscalizados e ter seus débitos apurados e cobrados, com maior agilidade. Isso, a princípio, apresenta-se como uma possibilidade que pode aumentar a eficiência da administração no controle da arrecadação de tributos, podendo então diminuir a sonegação fiscal.

Mas, será que de fato o uso da internet na relação do Fisco com o contribuinte do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) está melhorando a eficiência do controle administrativo fiscal e aumentando a arrecadação do imposto além do aumento gerado pelo crescimento econômico do Município? A pergunta instiga a busca de conhecimento sobre essa dúvida. E por isso formulou-se a outra questão:

– Qual a influência da utilização das regras e procedimentos de Controle Fiscal dos Municípios por meio da internet no desempenho da arrecadação de tributos locais incidentes sobre a atividade econômica de prestação de serviços?

A questão instiga a busca de respostas, que estariam relacionadas à alteração da eficiência dos controles administrativos fiscais e, por consequência, alteração no resultado da arrecadação do imposto. Porém, respostas aos problemas – independentemente de que ordem eles sejam: física, biológica, social, econômica, contábil etc. –, para terem validade e confiança, necessitam de um processo de busca que lhes confirmem tais características. E, no atual estado de evolução da humanidade, o meio que, ainda que contestável, confere maior validade e confiabilidade à análise das soluções tecnológicas utilizadas pelos seres humanos para os problemas é o método científico.

No que diz respeito a regras, há na literatura econômica internacional vários corpos de estudos (a Economia de Custos de Transação – *Transaction Costs Economic* (TCE), a Teoria de Agência – *Agency Theory* (AT), a Teoria dos Direitos de Propriedade – *property rights* etc.) que

vêm buscando desvendar as influências das instituições na evolução das organizações, cuja integração teórica é conhecida como Nova Economia Institucional ou *New Institutional Economic* (NIE), esta última tida por ilustres cientistas econômicos, inclusive detentores de Prêmios Nobel de Economia, como a teoria explicativa do desenvolvimento e do subdesenvolvimento de muitos países.

Assim, do ponto de vista epistemológico, reconheceu-se a utilidade de avaliar esse uso da internet para a arrecadação tributária própria dos Municípios, pelas possibilidades apresentadas pelos conceitos teóricos da Nova Economia Institucional ou *New Institutional Economics* (NIE), cuja base conceitual sinteticamente diz que “*institutions are the humanly devised constraints that structure political, economic and social interaction.*”, da qual se depreende que as instituições são restrições humanamente planejadas pela interação da estrutura política, econômica e social. Segue-se que as instituições “*consist of both informal constraints (sanctions, taboos, customs, traditions, and codes of conduct), and formal rules (constitutions, laws, property rights)*” (NORTH, 1991, p. 97). Portanto, as instituições se apresentam como restrições informais (*informal constraints*) e regras formais (*formal rules*) que conduzem à evolução política, social e econômica. Teoria essa que vem cada vez mais adquirindo força significativa no meio acadêmico na busca da explicação dos fenômenos políticos, sociais e econômicos.

Se comprovada cientificamente a influência positiva da tecnologia utilizada, o estudo poderá servir de subsídio para políticas administrativo-fiscais dos demais Municípios do país, fortalecendo a prática administrativa. Se não comprovada ou comprovada parcialmente a eficiência, o estudo poderá melhor capacitar a decisão de investimento dos demais Municípios quanto aos valores a ser empregados na aquisição do instrumento como mais um recurso administrativo.

Também do ponto de vista acadêmico, o estudo se justifica, pois é importante o teste empírico das teorias existentes que, se não rejeitadas como explicações científicas para o assunto, são fortalecidas e agregam mais um conceito ao seu conteúdo. Quando rejeitada uma teoria, ou seja, se não comprovada a relação da teoria com o fenômeno, essa pode ser limitada e/ou aprimorada no que diz respeito ao seu alcance explanatório. Ainda, em relação ao teste empírico

baseado na teoria, esse pode mostrar se todos os recursos disponibilizados pela tecnologia estão sendo utilizados pelos usuários e, se assim for, se essa utilização é da melhor forma possível.

As regras e os procedimentos de Controle Fiscal (CF) dos Municípios foram concebidos pelo homem e dispostos em lei (lei tributária local), devendo ser cumpridos pelos contribuintes e exigidos pelos agentes do Fisco, obrigatoriamente. Portanto, conclui-se que essas são regras planejadas pelo homem que, por serem prescritas em lei, conduzem os próprios homens a cumpri-las (*formal rules*), o que por si só já qualificaria as regras de CF como instituições. Mas, como dito anteriormente, essas regras já estão enraizadas na sociedade, já estão inseridas nos costumes sociais, pois muitos contribuintes, mesmo não conhecendo em detalhes a lei, sabem que devem prestar informações ao Fisco, e por isso procuram um profissional qualificado para realizar essa tarefa (*informal constraints*); portanto, também sob essa perspectiva, evidenciam-se as regras e os procedimentos de CF como instituições.

Satisfeitos os comentários iniciais quanto à exposição de motivos da presente pesquisa, explicita-se que a mesma tem por **objetivo geral**:

– Analisar a influência da utilização das regras e procedimentos de Controle Fiscal dos Municípios através da internet no desempenho da arrecadação de tributos locais incidentes sobre a atividade econômica de prestação de serviços.

Já os **objetivos específicos** são:

1. Identificar quais e como os procedimentos de Controle Fiscal municipais atuam na tomada de decisão de fiscalização tributária.
2. Identificar e verificar, junto ao Subsistema de Arrecadação de Tributos Municipais sobre a prestação de serviços, quais os motivos práticos da opção pela internet, e qual a relação dos dados empíricos obtidos com o marco teórico adotado.

3. Analisar o processo decisório e mensurar a evolução da arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza de um Município inicialmente pesquisado e de uma amostra de Municípios do Estado de São Paulo, quando sob a influência das regras e procedimentos de controle fiscal pela internet.

Os objetivos supracitados levaram à utilização de um estudo de caso piloto para o escopo exploratório e explicativo dos itens, e de um estudo de casos múltiplos para o propósito mais explicativo. O estudo inicial ocorreu em um Município de porte médio do Estado de São Paulo, com população superior a 200.000 habitantes (censo de 2000), que se vale da internet no processo de arrecadação de tributos locais sobre a atividade econômica de prestação de serviços; o estudo seguinte ocorreu em Municípios que também utilizam a internet, selecionados como casos exemplares dentro de uma amostra aleatória de Municípios do Estado de São Paulo.

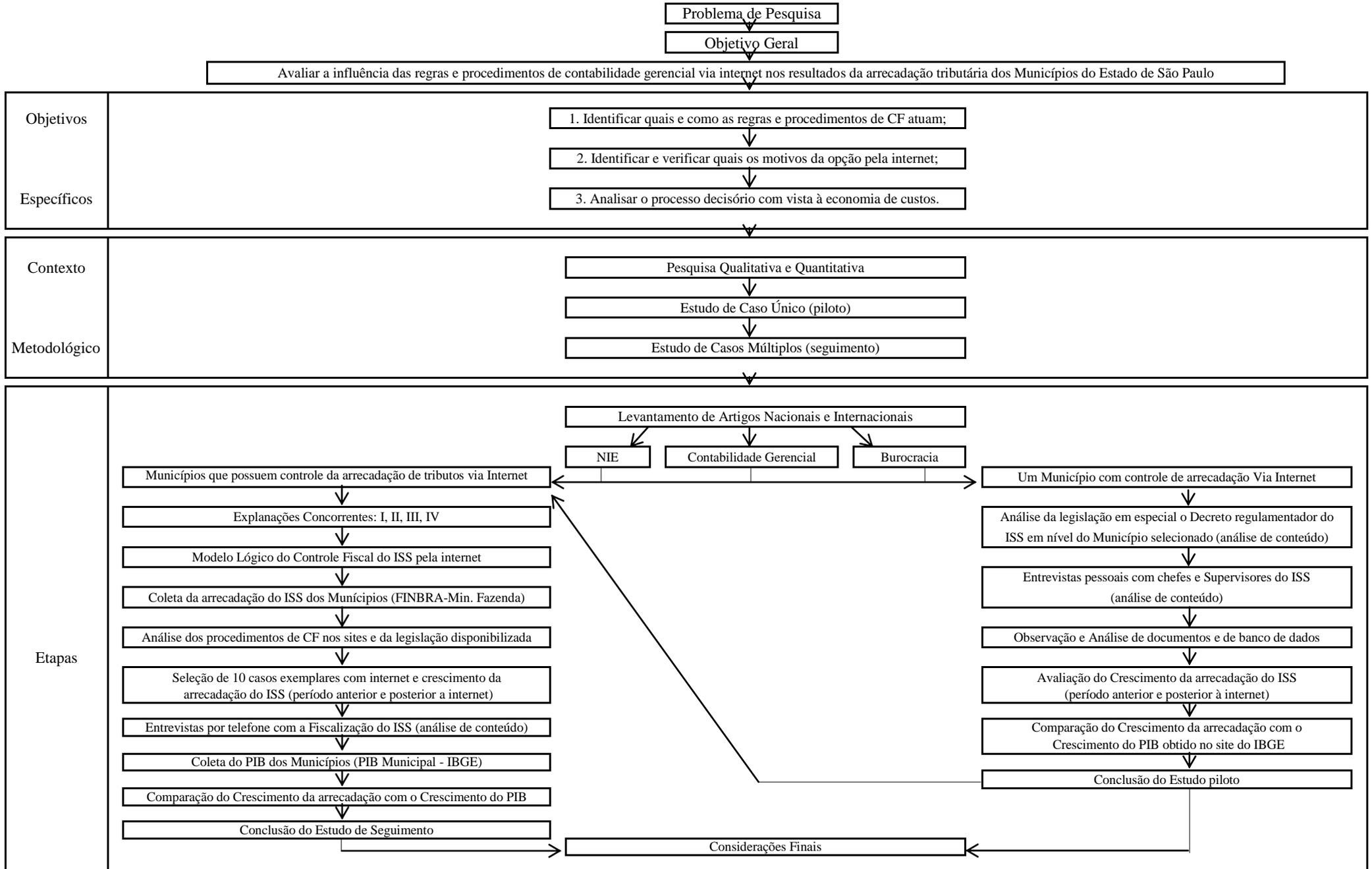
Para o estudo piloto foram analisadas as normas que regem o tributo municipal incidente sobre a atividade econômica de prestação de serviços, desde a Constituição Federal, a Legislação Complementar Nacional e a Legislação local, seguindo-se com a análise dos documentos, livros fiscais, certidões etc. gerados pelos procedimentos do Fisco e do Contribuinte, primeiro os impressos, depois os virtuais. A etapa posterior valeu-se de entrevistas com chefes e supervisores responsáveis pelos serviços envolvidos na transação tributária, análise de relatórios internos, análise de banco de dados e observação da operação do Sistema de Arrecadação de Tributos Municipais com ênfase no imposto incidente sobre a atividade econômica de prestação de serviços. A observação ocorreu tanto do ponto de vista da administração como da página da *Web* disponível ao contribuinte.

Para o estudo de seguimento, foram observados os *sites* dos Municípios da amostra e selecionados aqueles que usavam a internet no processo de arrecadação do tributo estudado. A etapa posterior envolveu a *análise de documento* virtual, ou seja, documento cujo serviço ou procedimento é disponibilizado na *Web*, distinguindo-se os procedimentos *online* daqueles via *e-mail* e via disponibilização de formulários, descartando-se os dois últimos. Seguiu-se com uma pequena entrevista por telefone com os responsáveis pelo tributo em cada Município, para complementação das informações necessárias sobre os procedimentos disponibilizados pela *Web*.

Completou-se a coleta de dados com a busca em *registros em arquivos* (bancos de dados nacionais e estaduais).

Assim, a presente pesquisa terá a seguinte estrutura: Na primeira parte, a Introdução problematiza, justifica e demonstra os objetivos do estudo; o Capítulo II expõe os conceitos, as referências e a inferência a partir da teoria utilizada, e busca caracterizar as qualidades e competências da Contabilidade Gerencial; o Capítulo III expressa as atribuições dos Municípios e seus tributos; o Capítulo IV versa sobre Metodologia; o Capítulo V trata da coleta e análise dos dados; finaliza-se com as Considerações Finais, acompanhada das Referências, dos Apêndices e dos Anexos. São utilizados os termos *internet* ou *Web*, indiscriminadamente, para referir-se à rede mundial de computadores. Segue-se com a Figura n. 1 que mostra uma visão geral da pesquisa.

Figura n. 1 - Visão Geral da Organização do Trabalho



Fonte: Elaborada pelo autor

2. A GESTÃO MUNICIPAL E A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL

As instituições são regras ou normas formais (constituições, leis, direitos de propriedade) ou restrições informais (sanções, tabus, costumes, tradições e códigos de conduta) planejadas pelos seres humanos para criar a ordem e reduzir a incerteza nas relações de troca e decisões, e por isso interferem no comportamento humano, refletindo a percepção que os seres humanos têm da vida em sociedade. Quando as instituições tomam a forma de ação coletiva são organizações, como as empresas, as universidades e o Estado. (NORTH, 1991); LÓPEZ (2008).

Então, como as atividades que envolvem a troca de bens ou serviços por bens ou serviços ou por moeda estão inseridas no contexto da sociedade, elas são influenciadas pelas instituições. Dentre as organizações citadas no parágrafo anterior, o Estado se destaca como um grande prestador de serviços à sociedade e, dentre os entes públicos que representam o Estado na sociedade, este estudo enfoca o Município, que presta serviços de interesse coletivo local à população, serviços esses que são “*trocados*” pela arrecadação de tributos em moeda subtraída dos indivíduos ou das organizações enquadrados como contribuintes.

Nos Municípios, a arrecadação de tributos segue certas regras e procedimentos de registros definidos na lei local que já se inseriram nos hábitos e costumes dos cidadãos em geral e dos representantes das organizações (empresas), enquanto contribuintes. Essas regras e procedimentos fixam a forma da relação existente entre o Fisco municipal (agente arrecadador dos tributos) e o contribuinte (agente pagador dos tributos municipais).

Ainda, segundo North (1991) a evolução das instituições, ou seja, a evolução das restrições informais e formais é que fornece a estrutura que estimula o desempenho produtivo eficiente de uma economia; North cita Williamson (1975; 1985) para concluir que as instituições são tidas como soluções eficientes aos problemas de organização em uma estrutura onde há competição de interesses entre as partes envolvidas. Guerreiro (2006,) sintetiza a abordagem da Nova Economia Institucional (NIE) como arranjos institucionais de contratos e organizações em ambiente competitivo. Assim, para a NIE, fortalecer os

elementos institucionais (HERATH, 2005) (LÓPEZ, 2008) é de crucial importância para as organizações que buscam a eficiência.

North (1991) então esclarece que a evolução das instituições conduz à diminuição dos custos de transação sintetizados em três custos principais:

2.1. O AUMENTO DA MOBILIDADE DO CAPITAL

Por exemplo, a instituição dos documentos de troca autoexecutáveis simplificou a relação de troca, conduzindo ao crescimento da atividade econômica, que trouxe ganho para a produção em larga escala. A fatura de troca autoexecutável também conduziu ao desenvolvimento de organizações (primeiro as feiras, depois bancos e, por fim, as casas financeiras), que se especializaram no desconto desses documentos, tornando a transformação desses documentos em bens ou serviços ou moeda com maior agilidade, o que diminuiu os custos de elaboração e execução de contratos. Isso tudo implicou a melhoria da relação entre os métodos de desenvolvimento de contabilidade e de auditoria e o uso deles como evidência na cobrança de dívidas e na execução de contratos perante os tribunais. Com procedimentos mais elaborados, a contabilidade passou a ter um papel mais importante no monitoramento da ação dos agentes dos empresários no comércio a longa distância. (*ob.cit.*).

2.2. A REDUÇÃO DO CUSTO DA INFORMAÇÃO

Por exemplo, a implementação de recursos de impressão que permitiram o acesso às informações da contabilidade (informação de preços, pesos, medidas, comissões, fretes, câmbio etc.) ou pelo menos a grande parte delas para ambas as partes. Assim, a tecnologia da impressão gerou transparência na relação contratual e, por consequência, diminuindo o custo da informação. (*ob.cit.*).

2.3. A DIVERSIFICAÇÃO DO RISCO

Por exemplo, a instituição das carteiras de investimentos (comprometendo um grande número de investidores em atividades arriscadas) e dos seguros (determinando o valor do risco pelo cálculo atuarial) converteu a incerteza (não estimável) do comércio a grande distância em risco (razoavelmente estimável) e criou uma provisão para cobertura ou salvaguarda (*hedge*) em oposição à variabilidade desse risco e assim diminuiu os custos da transação (*ob.cit.*).

Também North (1991) ressalta a falta de cooperação humana nas relações de troca complexas, aquelas que incluem a execução a longa distância, e que, no contexto do comportamento maximizador da riqueza individual e da informação assimétrica sobre o valor dos atributos do que está sendo trocado (ou do desempenho dos agentes), os custos de transação são uma causa determinante do desempenho econômico. As instituições e a efetividade da execução (junto com a tecnologia empregada) determinam os custos de transação, dentre eles, como demonstrado anteriormente, encontram-se os Custos de Informação, esses presentes na relação de agência.

A relação de agência é formada entre os indivíduos envolvidos na execução de qualquer troca: uma parte – o *principal* – contrata outra – o *agente* – e delega-lhe responsabilidades através de um acordo que inclui o arranjo de compensação, os sistemas de informação, a atribuição de deveres e a atribuição de direitos de propriedade. A relação de agência se opera, inclusive, na Economia de Custos de Transação, pela assunção de Baiman, (1990, p. 342) que:

os indivíduos somente podem ser motivados através de interesse próprio. Um problema de agência surge se o comportamento cooperativo (ou primeiro-melhor) que maximiza o bem-estar do grupo não é consistente com o interesse próprio de cada indivíduo. Isto acontece se as relações de emprego forem tais que, dado que todo mundo está agindo cooperativamente, um ou mais indivíduos poderiam tirar vantagem para si, divergindo do comportamento cooperativo dos outros. Claro que, se são esperados um ou mais indivíduos a desviarem do seu comportamento cooperativo, outros podem achar nisto seu melhor interesse para divergir. O resultado final é que quando o comportamento cooperativo não é consistente com o comportamento autointeressado (i.e. ele – o comportamento – não é de autoexecução), o grupo sofre uma perda de eficiência e todos os indivíduos são potencialmente livres para tornarem-se piores. (tradução livre do autor)

Assim, considerando que as instituições são tidas como soluções eficientes aos problemas de organização, que são: i) a *execução de contrato* – que, no caso da arrecadação municipal, é fazer com que o contribuinte cumpra a lei que regula a relação entre ele e o Fisco municipal; e ii) os *custos de transação* – que, no mesmo caso, são os gastos não identificados para, de um lado, se apurar e pagar e, de outro, fiscalizar e receber os tributos; em uma estrutura competitiva, na qual o contribuinte, o *devedor*, compete em interesses com o Fisco, o *credor*.

Por isso, aprimorar as instituições existentes ou as regras já consolidadas na sociedade – que, no caso da gestão da arrecadação municipal, são os procedimentos de CF – com inovações tecnológicas disponíveis – no caso, a internet – pode conduzir ao desenvolvimento das organizações, neste caso, o desenvolvimento dos Municípios no que é pertinente à arrecadação de tributos. Esse desenvolvimento, segundo a NIE, pode advir de três custos, dos quais se correlaciona dois afeitos ao caso:

a) *A redução do custo da informação.* A implementação de recursos virtuais de textos e dados pela *Web* podem permitir o acesso às informações da contabilidade (aqui denominadas informações de controle fiscal – CF) em tempo muito menor do que quando os procedimentos de CF eram impressos e, ainda, pode conduzir à economia na utilização do tempo de agentes especializados para emissão de intimações e para deslocamento até o estabelecimento do contribuinte, para coletar os documentos impressos relativos às informações das atividades e das receitas necessárias para fiscalizar e apurar os débitos do contribuinte com a Fazenda Pública Municipal (o Fisco). Por outro giro, para o contribuinte, o acesso às informações de sua conta fiscal por meio de senha, diretamente nos computadores do Fisco municipal, pode propiciar economia no uso do tempo de funcionários treinados para elaborarem requerimentos e se deslocarem até a repartição do Fisco e lá permanecerem a fim de obter as informações fiscais necessárias. Essa extensão do controle gerencial além dos limites internos da organização é atestada por Covaleski (1996), quando argumenta que as perspectivas interpretativas da Pesquisa em Contabilidade Gerencial começaram a perceber a informação e as práticas de contabilidade gerencial como fenômenos socialmente construídos com o envolvimento pleno do poder e de políticas de construção social em lugar de como uma função racional tecnicamente dirigida por operações internas das organizações e servindo a essas operações. Os sistemas e procedimentos de CF dos Municípios, quando disponibilizados

pela internet além dos limites da repartição pública, podem melhorar a transparência na relação Fisco e contribuinte, sendo tais que:

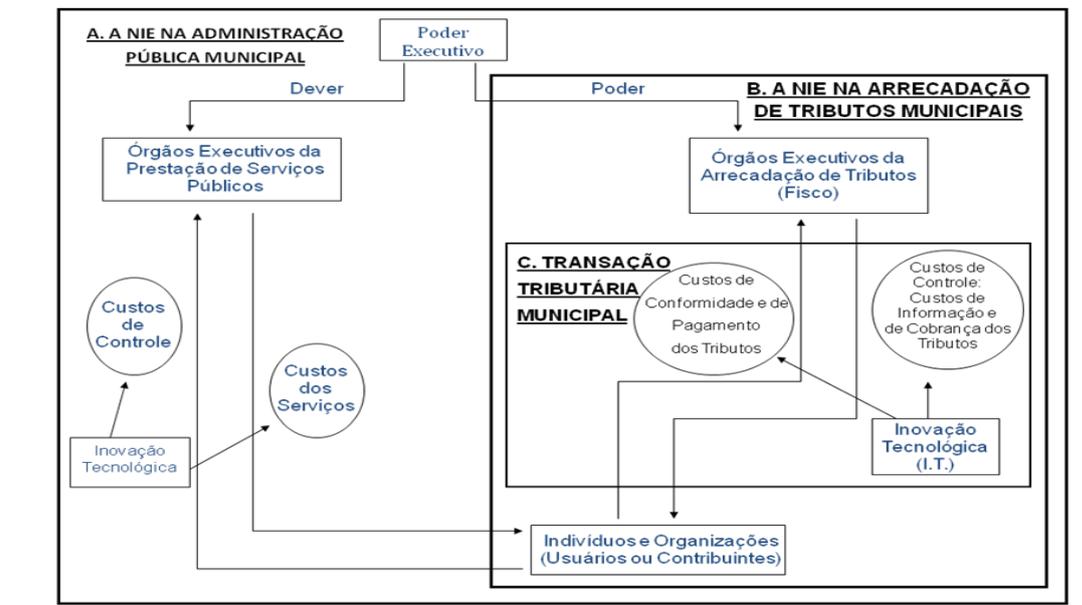
- 1) propiciem aos cidadãos e às organizações (contribuintes) o acesso direto à suas contas fiscais e aos serviços e relatórios públicos relacionados a elas; e
- 2) proporcionem aos agentes e gestores da máquina pública acessar informações econômicas e financeiras dos contribuintes e de suas atividades sem a necessidade de fiscalização local.

b) A diversificação de parte do risco. Acontece quando os Municípios não possuem tecnologia e recursos de instalação iniciais de *hardwares e softwares* suficientes para programar seus procedimentos de CF, implementá-los pela internet, armazenar e processar os dados e gerar as informações necessárias para apuração, pagamento, fiscalização, recebimento e cobrança dos tributos municipais. Nesse caso, eles se unem a empresas especializadas em tecnologia de informações (TI), que adaptam seus sistemas e equipamentos de informática às necessidades do Fisco, propiciando a esses Municípios as mesmas condições de procedimentos de CF pela internet existente nos que têm com recursos. Podem (ou deveriam) ser efetuados cálculos estatísticos da sonegação e inadimplência dos tributos e fixado que o ganho das empresas de TI, além da cobertura dos custos básicos, seja um percentual (comissão) do ganho da arrecadação de tributos, se houver algum, que superar a inflação e o crescimento econômico do Município nos períodos seguintes à implementação do Sistema pela *Web*. Assim, a incerteza quanto à evolução da arrecadação dos tributos, que era responsabilidade somente do Fisco, é transformada em risco (pelos cálculos estimativos) e esse risco é dividido com as empresas de TI envolvidas no processo. Essa ação pode gerar problemas jurídicos que não serão discutidos no presente estudo.

A seguir, será apresentada a Figura n. 2, que exhibe a relação da gestão municipal com a nova economia institucional, que em sua parte geral mostra o poder executivo municipal como estrutura de Estado que delega poderes e deveres a seus órgãos executivos no que concerne à sua capacidade de instituir e arrecadar suas rendas e à sua responsabilidade perante os serviços públicos essenciais locais.

Na figura, é dado destaque para a explicação da NIE da gestão da arrecadação de tributos municipais, na qual a relação recíproca entre o contribuinte e o Fisco envolve custos

de conformidade e de pagamento dos tributos e custos de controle de informação e do pagamento, respectivamente. Quando as condições permitem, os contribuintes são induzidos à sonegação e à inadimplência com a condescendência involuntária do Fisco. A ação do primeiro advém da busca da ampliação de seus ganhos em uma relação na qual, em um primeiro momento, há uma percepção de retorno da sonegação maior que o risco da autuação fiscal. A omissão do segundo provém da limitada disponibilidade de tempo e de recursos tecnológicos e humanos para buscar ou receber, observar, processar e agir sobre a informação.



Fonte: Elaborada pelo autor.

Figura 2 – Sinóptico do fluxo da relação indivíduo/organização com o poder municipal

Sobre os custos de conformidade, Nakao (2003) esclarece que os contribuintes, além do pagamento do tributo, também incorrem em gastos para apurar o valor do tributo e atender às obrigações acessórias. Já os custos de controle se referem aos custos de obtenção da informação junto ao contribuinte sobre os atributos da obrigação tributária e de cobrança do tributo quando apurado o débito pelo Fisco.

2.4. A BUROCRACIA PÚBLICA E A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL

Williamson (1999), juntamente com Stigler (1971), Peltzman (1976), Becker (1983, 1989) e Wittman (1989) dizem que a política é eficiente, defende que para algumas transações

a burocracia pública é a melhor resposta possível e segue para demonstrar que: 1) a base organizacional da economia de custos de transação ou *Transaction Cost Economics* (TCE), ramo da NIE, é a economia de custos para as organizações em geral; 2) as transações do setor público possuem, além dos riscos normais do setor privado, riscos de probidade; 3) a estrutura de governança da burocracia pública possui os atributos de liderança, assessoria e ramificações que amenizam os riscos de probidade e 4) não pode a burocracia privada replicar, mesmo com o apoio da regulação, uma repartição pública.

A estrutura de governança a ser adotada se distingue pela intensidade de incentivos e de controles administrativos e ainda pelo regime do modo de contrato: o mercado combinando incentivos potentes com pouco controle administrativo e um mecanismo de disputa legalista; a hierarquia combinando baixo poder a incentivos com controle administrativo extenso e um mecanismo de disputa de resolução interna à empresa e o híbrido, um meio termo dos dois em relação aos três itens citados. Isso é resumido em uma tabela de atributos das estruturas de governança de ordenação privada que provê um esqueleto base para interpretar a burocracia pública (*ob.cit.*).

A Figura n. 3, a seguir, reproduz a tabela de Williamson (1999) para os atributos das estruturas de governança de ordenação privada.

Attributes	Governance Structure		
	Market	Hybrid	Hierarchy
Instruments			
Incentive intensity	++	+	0
Administrative controls	0	+	++
Performance			
Adaptation (A)	++	+	0
Adaptation (C)	0	+	++
Contract law	++	+	0
++ = strong + = semistrong 0 = weak			

Fonte: Williamson (1999, p. 314)
(A) *Autonomy*, (C) *Cooperative*.

Figura 3 – Atributos das Estruturas de Governança de Ordenação Privada

Pode-se perceber pelos atributos da Figura n. 3 que a intensidade de incentivos é forte na estrutura de mercado, e o fornecedor se sente estimulado a buscar soluções das formas mais criativas possíveis e criar e/ou atender as necessidades do cliente, pois isso aumenta o retorno. Já na hierarquia ou burocracia privada, a intensidade de incentivos é fraca, a estrutura de governança se opera entre o funcionário e o dono do negócio. O primeiro, conhecendo que a variação do seu retorno sobre o grau de dedicação que aplicar sobre o trabalho prestado será significativamente menor que o retorno do último, sente-se desestimulado a buscar soluções por iniciativa própria (a adaptação autônoma).

Os controles administrativos operam de forma forte na hierarquia-burocracia privada, pois, como resposta à falta de incentivos por conta própria do funcionário, o dono implementa um sistema de controle rigoroso visando a obter maior dedicação do anterior (a adaptação cooperativa), por conta do risco de perder o emprego. Diferentemente disso, no mercado o risco do fornecedor é perder um negócio, diante de outros ganhos.

O desempenho então se opera mais fortemente na estrutura de mercado pela adaptação autônoma e na estrutura da burocracia privada pela adaptação cooperativa, e se opera mais fracamente no inverso disso.

A lei de contrato (solução legalista dos problemas) é a que produz resultados mais efetivos no mercado, pois o fornecedor procurará cumprir o contrato para não perder o cliente, e esse terá de que pagar para receber a entrega do produto ou serviço, mas se ocorrer dificuldades adaptativas, essas normalmente serão resolvidas junto ao poder público (a administração pública ou, principalmente, o judiciário). Já na burocracia, o risco de se perder um funcionário é bem menor, pois o último depende mais do dono do negócio do que o contrário, e a solução de problemas pode então ser operada por ordenamento privado.

A estrutura de governança híbrida possui um grau intermediário de atributos entre o mercado e a hierarquia da burocracia privada.

2.4.1. A economia de custos de transação e a burocracia pública

Na literatura da TCE, é argumentado que, pelo critério da *remediableness* (WILLIAMSON, 1999) ou da *remediabilidad* (LÓPEZ, 2008), aqui traduzido como *remediabilidade*, é assegurado que um método existente de organização para o qual não existe alternativa superior, é presumidamente eficiente. Afinal, se o método existente sobreviveu a uma competição institucional comparativa no tempo, ele é, pelo menos, merecedor de respeito, não devendo, portanto, ser invariavelmente descartado. E daí conclui-se que a ineficiência da burocracia pública não deve ser julgada como absoluta, mas sim em condições de se remediar. Ou seja, não há nada que não possa ser atenuado, minorado, aliviado.

A literatura demonstra que uma forma de aplicação do critério da *remediabilidade* ocorre pela regulação do sistema, mas que, para a transação compósita da arrecadação de tributos (uma das atividades pertinentes à burocracia pública e objeto de análise deste estudo), que apresenta custos intermediários de controle e probidade, a regulação ainda não foi matéria de análise detalhada. (*ob. cit.*).

A probidade, honestidade por parte da liderança e da assessoria por funcionários públicos no tratamento da coisa pública, como dito anteriormente, é o risco adicionado às transações do setor público.

2.4.2. A repartição pública

Como uma resposta efetiva aos riscos de probidade, conclui-se que a governança que funciona deve possuir: 1) *incentivos de “muito” baixa potência* – valorização da prudência, da aversão à ação de risco, do desejo de consenso e a não utilização do retorno da economia de custos pelo poupador; 2) *controles e procedimentos administrativos extensos* – muitas regras e regulamentos para casos de rotina e consulta vertical extensa para os demais; 3) *compromisso e limitação da liderança da repartição comunicados pelo chefe do executivo* – o chefe do executivo não somente é autoridade interna à organização, mas também é autoridade e representante eleito pela sociedade, à qual reporta seus atos; e 4) *uma assessoria de*

funcionários com uma maior segurança de emprego – além da estabilidade estatutária, o empregador tem pouco risco de falir. Esses atributos são mais bem realizados por uma repartição pública (*ob.cit.*).

Contudo, como a burocracia privada a burocracia pública possui riscos contratuais de controle de custos que são importantes para resultados mais efetivos na sua administração e, por isso, precisam ser trabalhados.

2.4.3. A privatização total

Ao conceber-se virtualmente a privatização total de uma repartição pública, são colocados muitos problemas daí advindos, pois a firma privada é caracterizada por maior intensidade de incentivos, controles administrativos menos completos, gerência menos responsiva e um pessoal de carreira menos protegido. A agência privada terá então um controle de custo mais significativo, a probidade sacrificada e o pessoal de carreira menos protegido/comprometido (*ob.cit.*).

Esse resultado, principalmente por sacrificar a probidade, e pôr em risco a integridade do sistema público, não parece ser muito adequado para ser efetivado na administração pública.

2.4.4. A privatização regulada

Como alternativa intermediária, é concebida uma privatização sobre um acordo regulador de tarifa ou de retorno do investimento da empresa regulada, permitindo assim uma réplica mais completa da burocracia pública, mas que também impõe riscos de probidade, que por sua vez têm ramificações de liderança. Assim, embora a regulação seja mais capaz de duplicar a burocracia pública do que a burocracia privada, ela não o faz totalmente, funcionando como equivalente ao modo híbrido entre a organização hierárquica e mercados, inicialmente tratados. Todo o tratamento comparativo da burocracia privada com a pública é

resumido em uma tabela muito semelhante àquela na qual foram organizados os atributos da estrutura de governança privada (*ob.cit.*).

A Figura n. 4 reproduz uma tabela com a organização comparativa do setor público, especificando a intensidade dos atributos em cada uma das estruturas de governança concebidas.

	Governance Structure		
	Privatization	Regulation	Public Agency
Instruments			
Incentive intensity	++	+	0
Bureaucratization	0	+?	++
Performance attributes			
Adaptive autonomy	++	+	0
Adaptive Integrity	0	+	++
Contract law			
Employment relation			
Executive autonomy	++	+	0
Staff security	0	+	++
Legalistic dispute settlement	++	+	0
++ = strong			
+ = semistrong			
0 = weak			

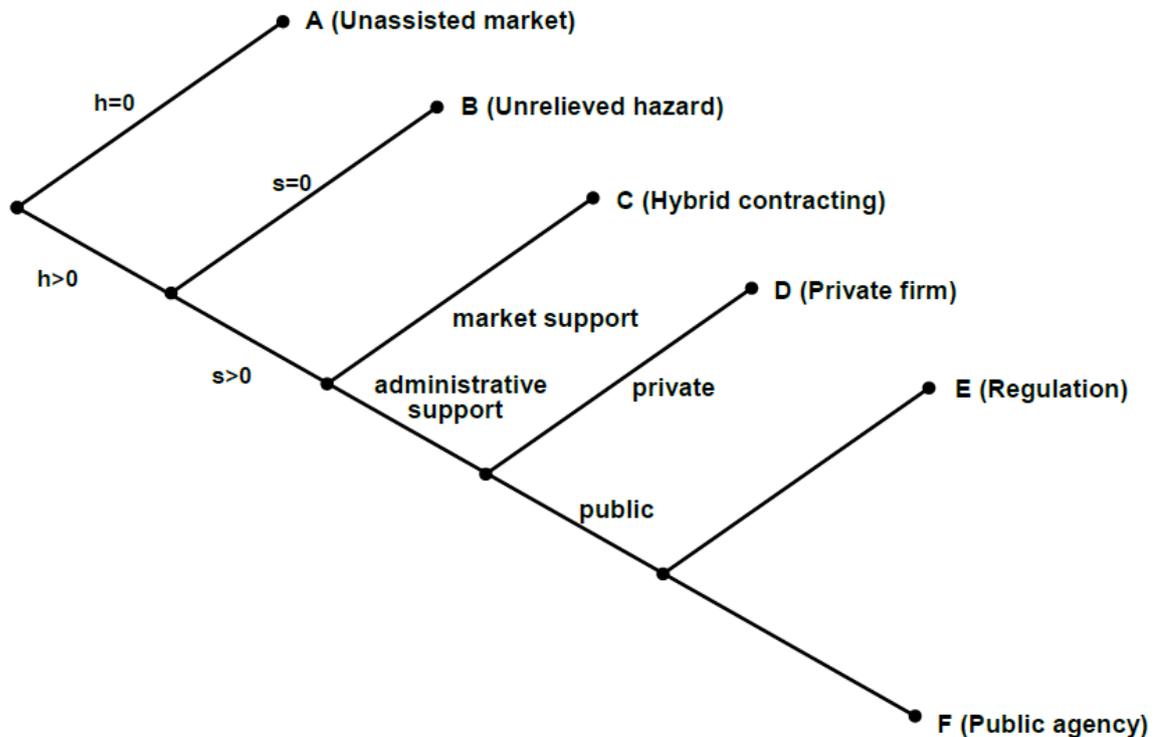
Fonte: Williamson (1999, p.336)

Figura 4 – Organização Comparativa do Setor Público

Pela análise da Figura n. 4, percebe-se que a privatização total tem incentivos mais fortes e processo burocrático mais simples, uma forte capacidade de adaptação autônoma e uma tendência mais fraca à integridade adaptativa, uma forte tendência para designar seus próprios executivos e para trabalhar em um regime de determinação de disputa legalista, e o pessoal da assessoria dispõe de pouca segurança no emprego. A burocracia pública é o oposto de todas estas relações, enquanto a regulação é uma situação intermediária das outras duas.

2.4.5. Considerações sobre as transações, a governança e os riscos contratuais

Todos os modos de governança privados, públicos e intermediários são incluídos em uma figura que esquematiza as adaptações requeridas em função do risco contratual. A Figura n. 5 reproduz os modos de governança para cada esquema de contrato.



Fonte: Williamson (1999, p.337)

Figura 5 – Modelo investigativo dos modos de governança da TCE

O modelo investigativo de Williamson sobre as estruturas de governança mostra as transações privadas e públicas e a intensidade de riscos, além das adaptações necessárias para amenizar esses riscos. Para compreensão do modelo:

Considere um bem ou serviço que pode ser provido por qualquer uma de duas tecnologias alternativas. Uma é uma tecnologia de propósito geral ($h = 0$); a outra, uma tecnologia de propósito especial ($h > 0$).

O nodo A corresponde à transação ideal na lei e na economia: havendo uma ausência de dependência ($h = 0$), as adaptações autônomas bastam, a adição de proteções não são necessárias ($s = 0$), e o preço competitivo (ou de equilíbrio de mercado) prevalece. Os nodos B, C, e D são aqueles em que são feitos investimentos especializados ($h > 0$), dos quais surgirão os riscos de má adaptação se uma ou ambas as partes se recusarem a cooperar quando acontecerem perturbações para as quais são necessárias adaptações cooperativas. Tal potencial de risco será reconhecido pelos jogadores com visão de futuro que farão salvaguarda e/ou preço de risco. Os provedores determinarão um prêmio de risco de seguro, para assim o

nodo B refletir a não necessidade de proteções contratuais ($s = 0$). Os nodos C e D são nodos para os quais foram providos suportes contratuais adicionais ($s > 0$), ou na forma de proteções contratuais (o nodo C) ou internalizando o risco pela propriedade unificada (o nodo D).

Por causa dos custos burocráticos somados que advêm ao se tirar uma transação do mercado e organizar isto internamente, a organização interna normalmente só é pensada como forma de organização quando todas as outras falham. No nodo D, a empresa só entra se as transações tiverem grandes necessidades especiais de adaptação cooperativa. (ob. cit., p.315 e 337) (tradução livre do autor)

A partir da literatura pesquisada, deduz-se que o nodo E corresponde às transações nas quais a regulação (forma híbrida entre a burocracia privada e a pública) pode ser implementada, porque a especificidade dos ativos que conduz à dependência bilateral é baixa e a probidade gera baixos riscos à integridade do sistema. O nodo F é o modo de governança no qual, de uma forma geral, somente a burocracia pública tem apresentado resultado efetivo sobre as transações, podendo apresentar riscos de especificidade de ativos e de probidade de grau intermediário ou alto. Contudo, nas transações públicas com probidade de grau intermediário, se a parte do sistema concernente ao controle de custos for possível de isolamento e for verificado grau médio ou alto de risco nela, a regulação para essa parte pode ser pensada.

A partir de sua microanálise, Williamson (1999,) sugere a aplicação utilizada em seu exemplo a outras transações, devendo ser trabalhada de uma forma sutil. Mas, independentemente disso, acredita que a governança mais usual para grande parte das transações atende às seguintes proposições:

- 1) os riscos tomam uma ou mais de três formas: excessos de custo, dependência bilateral e probidade;
- 2) as estruturas de governança diferem principalmente em respeito à adaptação autônoma e à cooperativa.

Disso, entende que os modos de governança que caracterizam a adaptação autônoma têm boas propriedades de controle de custo, mas faz pouco a respeito da dependência bilateral no contrato e da probidade; ainda considera que o modo de governança que caracteriza a adaptação cooperativa tem fracas propriedades de controle de custo, mas, por outro lado, faz melhor a respeito da dependência bilateral e da probidade.

Assim, a partir do modelo investigativo e da sugestão anteriormente citada, elaborou-se o Quadro n. 1, que apresenta os níveis de custos de cooperação, incentivos, probidade, controle, autonomia e execução de contrato em cada um dos modos de governança indicados.

Governança Custo	Mercado	Híbrido	Burocracia Privada	Regulação	Burocracia Pública
de cooperação	alto	médio-alto	médio	médio-baixo	baixo
de controle	baixo	médio-baixo	médio	médio-alto	alto
de autonomia	baixo	médio-baixo	médio	médio-alto	alto
de exec. contr.	alto	médio-alto	médio	médio-baixo	baixo
de incentivos	baixo	médio-baixo	médio	médio-alto	alto
de probidade	alto	médio-alto	médio	médio-baixo	baixo

Fonte: adaptado de Williamson (1999).

Quadro 1 – O nível dos custos em cada modo de governança

A burocracia ou hierarquia pública possui custos de cooperação baixos, pois como descrito por Williamson (1999), ela combina incentivos de baixa potência, controle administrativo extenso e resolução da maioria dos conflitos dentro da entidade. Na situação de má adaptação, isso implica custos altos para controle e para incentivos, e custos baixos para execução de contrato e probidade.

Todavia, quanto à estrutura de mercado, o mesmo autor acredita que ela encoraja a autonomia por meio da combinação de incentivos de alta potência, pequeno controle administrativo e resolução de litígios legalista, o que conduz a baixos custos de autonomia e de controle e altos custos de execução de contrato, quando surge a má adaptação. Os demais modos de governança teriam custos intermediários, como apresentado no quadro.

Segue-se com a Figura n. 6, que reproduz as impressões de Williamson sobre os riscos contratuais de várias transações públicas, dentre elas a arrecadação de tributos sobre a renda.

Composite Transaction	Contractual Hazards		
	Cost Control	Asset Specificity	Probity
Foreign affairs	+	+	++
Defense procurement	++	++	+
Office supplies	+	0	0
Income tax collection	+	0	+
Prisons	+	++ ^o	+

^oPhysical assets
++ = strong
+ = semistrong
0 = weak

Fonte: Williamson (1999, p.339)

Figura 6 – Riscos contratuais x transações públicas

A tabela reproduzida considera os riscos associados a cada uma das transações, na qual se percebe que a arrecadação de tributos apresenta dependência bilateral, considerada insignificante, mas controle de custos e probidade de grau intermediário de risco.

Assim, pode-se perceber que a arrecadação de tributos é afeita à adaptação cooperativa *interna corporis*, possuindo propriedades de riscos de controle de custo e de probidade semifortes. Inferindo-se, devido à adaptação cooperativa, que a burocracia é a governança que melhor se aplica, e que a forma pública é menos vulnerável que a privada para essa burocracia, devido aos riscos de probidade. Mas, considerando-se que apresenta riscos de dependência bilateral fracos, pode se pensar na possibilidade de privatização, buscando um resultado mais efetivo; contudo, pela combinação desse com os riscos de probidade semifortes, essa possibilidade somente alcança a forma regulada. Há de se ressaltar que a teoria não se manifestou contrária ao uso da burocracia privada mesmo quando os riscos de controle de custo são fortes (*Defense procurement*). Por isso, na arrecadação de tributos, na qual os riscos de controle de custos são médios, pode-se pensar na regulação como forma de governança aplicável especificamente nas fases do processo (se houver alguma) nas quais os riscos de probidade são mais tênues.

Este trabalho não avança muito no estudo da regulação para a arrecadação de tributos, que, segundo Williamson (1999), requer uma análise mais detalhada. Contudo, faz um registro: os contratos entre as Fazendas Públicas Municipais e as empresas de Tecnologia de Informação (TI), para implementação e processamento de procedimentos de controle fiscal dos Municípios na internet pela empresa de TI, merecem uma análise de riscos. Assim, deveria ser empreendido um estudo institucional da regulação sob um ou mais ramos de abordagem da NIE (a teoria de agência – *agency theory* (AT), a da economia de custos de transação – *transaction cost economics* (TCE), a teoria dos direitos de propriedade – *property rights* etc.) antes deles se tornarem uma prática usual.

Segue-se em sintonia com Williamson (1999) também quando ele entende que os Custos de Cooperação da Burocracia Pública (hierárquica) são *baixos*, pois, no que concerne à relação da administração superior com os seus agentes públicos, essa conclusão se apresenta significativamente plausível.

No que diz respeito à relação dos agentes públicos, enquanto representantes do Fisco e do Contribuinte, essa situação de similaridade à hierarquia não se concretiza totalmente, visto que o contribuinte está estabelecido no mercado e tem toda autonomia sobre a administração de seu negócio, não sendo seu vínculo com o Fisco idêntico ao dos agentes com a administração pública superior. Sua relação com o Fisco advém do poder legal (das normas legais), e não do poder econômico estabelecido entre empregador e empregado.

Por isso, entende-se que à conclusão extraída de Williamson (1999) deve ser acrescentado que a relação Fisco-Contribuinte no Brasil é uma situação peculiar que envolve atores e características da Hierarquia Pública e do Mercado.

O Fisco pode impor suas regras de controles administrativos que se enraízam na sociedade; contudo, a percepção do contribuinte quanto à parcela correspondente ao tributo na composição do preço do produto (bem ou serviço) é tida como de sua propriedade (a legislação estabelece a propriedade ao contribuinte e impõe a obrigação de repasse ao governo), em que pese a essência econômica dos tributos indiretos ser de que o contribuinte de direito é apenas um intermediário entre o contribuinte de fato (o consumidor) e o Estado (o Fisco). Mas, pela percepção do Contribuinte, o tributo que ele paga está sendo trocado com o Poder Público por serviços que normalmente não atendem às suas expectativas. E, com essa

justificativa e pela própria natureza do ser humano, grande parte da arrecadação tributária possível é sonegada, por meio da manipulação de registros e da transmissão da informação e/ou da simples omissão de informações impressas ou de arquivos magnéticos produzidos e mantidos em poder do contribuinte que, se nunca fiscalizados *in loco*, não serão de conhecimento do Fisco.

Contudo, como comentado, o Fisco pode impor seus controles administrativos ao Contribuinte, pois a autoridade do Fisco perante o Contribuinte já está institucionalizada ou enraizada na sociedade, e esse poder das regras fiscais é acolhido pelo Contribuinte na forma *próxima* a que ocorre na estrutura de governança Hierárquica, na qual o atributo de ordenação privada *Controle Administrativo* é forte, ou seja, em que pese a autonomia que o Contribuinte tem sobre seu negócio, se não atender, mesmo que de forma oportunista (por conta da assimetria de informação), aos controles administrativos do poder público, ele pode ser punido pecuniariamente pela Administração Pública, podendo haver também punição pelo Mercado. Assim, qualquer inovação implementada pela administração pública (o Fisco) que implique no aprimoramento dos Controles Administrativos sobre o Contribuinte será automaticamente percebida pelo interessado no aumento dos riscos de punição para atitudes de sonegação.

Porém, se o Fisco estiver insatisfeito com o cumprimento dos procedimentos ou com o resultado da arrecadação de tributos de um contribuinte e conseguir comprovar essa omissão de obrigações, esse último não pode ser expulso do Mercado (mandado embora do estabelecimento, como na relação patrão-empregado, acionista-administrador etc.), ou seja, fechar a empresa do contribuinte. Mesmo que o caso seja de crime contra a ordem tributária (situação mais grave), a primeira penalidade possível é a pecuniária, e somente se essa não for adimplida a penalidade criminal poderá ocorrer, a qual ainda não impede o estabelecimento de continuar funcionando. Por isso, a distinção comentada anteriormente sobre as características específicas da arrecadação de tributos.

Assim, fica evidente que o controle do Fisco sobre o contribuinte não é idêntico ao da Administração Fiscal Superior sobre os Agentes Fiscais, ou seja, não se opera exatamente como na Hierarquia. Assim, além do controle e monitoramento, outras ações da administração fiscal devem ser implementadas para se atingir resultados mais condizentes com a capacidade

tributária do contribuinte. Todavia, os controles administrativos produzem seus efeitos, que mesmo sendo tênues devem ser estudados.

Com esse entendimento é que se busca examinar se a internet (tecnologia inovadora) pode fortalecer as regras e procedimentos de Controle Fiscal (instituições) propiciando a redução dos custos de transação, mais precisamente os custos de informação. Quando as condições permitem, os contribuintes são induzidos à sonegação com a condescendência involuntária do Fisco. Como dito anteriormente a ação do contribuinte advém da busca de maximizar seus ganhos em relação à sua atividade, pois há uma percepção de retorno da sonegação maior que o risco da autuação fiscal. A omissão do Fisco é originária da limitada disponibilidade de tempo e de recursos tecnológicos e humanos para buscar ou receber, observar, processar e agir sobre a informação.

Assim, a relação estreita entre a organização pública (o Fisco) e a organização privada (o Contribuinte), usando a troca eletrônica de dados – ou *Electronic Data Interchange (EDI)* –, que consiste na informação comunicada eletronicamente pelos terminais de uma organização a outra (ATKINSON *et al.*, 2000) pela internet, aprimora o controle e o monitoramento e reduz os custos de obtenção da informação.

Pelo exposto anteriormente, os custos de obtenção da informação ou custos de informação advêm da assimetria de informação sobre o valor dos atributos dos bens ou serviços e referem-se aos custos de execução dos controles administrativos, que são exercidos através do ordenamento privado, por conta da autoridade legítima do *principal*, cujo nível de cumprimento depende da probabilidade de risco de ocorrência das consequências pelo não atendimento às ordens e do grau de aversão a risco do *agente*, que sempre incluirá nos custos de execução o custo de seu oportunismo. Acrescente-se a isso, que a probabilidade de risco de ocorrência de consequências pelo não atendimento às ordens do *principal* é uma relação proporcionalmente inversa à quantidade e qualidade de recursos (tecnológicos e humanos) empregados nos controles administrativos. Já o grau de aversão a risco é pessoal de cada *agente*.

Além dos trabalhos de North e Williamson, diversas pesquisas vêm estudando as organizações, sejam elas públicas ou privadas, muitas delas relacionando a contabilidade gerencial às novas economias da organização, dentre elas a economia de custos de transação

(TCE) e a teoria de agência, ambas inseridas no contexto da Nova Economia Institucional (NIE). Dentre esses estudos destacam-se:

Dietrich (2001), que, enfocando o assunto da mudança institucional na contabilidade, ressalta que a teoria dos custos de transação (TCE) provavelmente exerceu mais influência na pesquisa da contabilidade gerencial do que em qualquer outro ramo da Nova Economia Institucional. Interpretando outros estudos, estabelece ligações entre a competência da empresa e a contabilidade gerencial por meio de três possibilidades: **1)** a contabilidade gerencial representando o comportamento rotineiro – Scapens (1994); **2)** a contabilidade gerencial sendo uma ferramenta de visibilidade – Hopwood (1987) e **3)** a contabilidade gerencial fornecendo uma linguagem comum – Burns e Scapens (1996). E segue conceituando que todo o sistema de contabilidade gerencial é composto de um grupo de regras explícitas e formais. Além disso, estas regras criam o comportamento informal, rotineiro. As ligações entre regras e rotinas podem ser conceituadas dentro de uma maneira hierárquica: as rotinas são profundamente assentadas, e não sujeitas a dirigir a mudança, mas preferivelmente essas rotinas podem ser transformadas por meio de mudanças nas regras.

Em outras palavras, o comportamento rotineiro é o comportamento já institucionalizado na organização pelas regras de contabilidade gerencial e, ao mudarem-se essas regras, torna-se possível transformar o comportamento rotineiro da organização, institucionalizando-se as novas regras de contabilidade gerencial. Sendo uma ferramenta de visibilidade, a contabilidade gerencial permite tornar observáveis custos de transação que até então não eram percebidos, muitas vezes por envolverem regras de outras áreas, mas como a contabilidade gerencial fornece uma linguagem comum, isso permite a interação das respectivas rotinas diferentes, conduzindo à transformação delas.

Verstegen (2006), seguindo Burns e Scapens (2000), vê os mecanismos ou princípios de contabilidade gerencial como regras institucionais que influenciam o ambiente de decisão dos “tomadores de decisão” nas organizações, conduzindo à evolução dos próprios princípios em interação com outros mecanismos de coordenação. Ele esclarece que o desenvolvimento desses mecanismos ou princípios de contabilidade gerencial é de contexto limitado e de caminho dependente. Os sistemas e mecanismos de contabilidade gerencial apoiam a tomada de decisão racional institucional dentro de uma organização. Assim, os princípios de contabilidade também executam um papel de coordenação dos vários tomadores de decisão

em uma organização. Verstegen (2006) define o conceito de racionalidade limitada de modo dual, explicando que, em um modo, a solução de um problema consiste em escolher dentre as alternativas de acordo com as preferências (comportamento “buscando propósito”) e antes disso, de outro modo, são fixados os limites do problema de decisão (comportamento “seguindo regra”).

Neste contexto, as instituições servem tanto para criar quanto para limitar as escolhas – o que pode e o que não pode ser feito –, que são efetuadas conforme os limites das regras de contabilidade gerencial, que podem ser vistas como regras institucionais de coordenação da tomada de decisão (Verstegen, 2006). Com isso, o autor demonstra a grande interação da Contabilidade Gerencial com Instituições no desenvolvimento de organizações.

Estando fundamentada em regras, a relação da Contabilidade Gerencial com a Nova Economia Institucional (NIE) é certa e está configurada na literatura. As regras e procedimentos de Contabilidade Gerencial, como regras institucionais, podem e devem interferir na administração pública municipal como indutoras de mudança do comportamento dos agentes envolvidos, diminuindo os diversos custos existentes nas transações da administração pública.

Com relação aos problemas de eficiência em Municípios (objeto de estudo da pesquisa) do Brasil (país do terceiro mundo), foi encontrado na literatura um estudo de Herath (2005) que promoveu uma avaliação crítica do potencial da nova economia institucional (NIE) no desenvolvimento do terceiro mundo.

Herath (2005) se vale principalmente dos conceitos de North (1990) e Williamson (1985, 2000) sobre a NIE para traçar sua avaliação, e diz que a NIE dirige a atenção à relação crítica entre as regras do jogo que constroem a atividade humana e o processo de desenvolvimento econômico. Ele discute as abordagens dos custos de transações, da ação coletiva e dos direitos de propriedade. No que diz respeito à abordagem dos custos de transação, explica que a NIE considera o entendimento do processo de desenvolvimento econômico em termos dos custos de transformação de entradas/insumos em saídas/produções e os custos de troca, isto é, os custos de transações, estando interessada em identificar arranjos institucionais apropriados que podem contrariar incentivos perversos inerentes às várias situações de transações.

Assim, por essa abordagem, Herath (2005) conclui que os governos em países em desenvolvimento podem mudar a natureza e o papel de custos de transação, aumentando assim o potencial das instituições existentes. As instituições só diferem em virtude dos seus custos transacionais e de informação, e a avaliação crítica de sua natureza e fontes provê mecanismos por meio dos quais ambos podem ser empregados para melhorar o desempenho econômico.

López (2008) também elaborou uma avaliação de critérios para políticas públicas e optou pela idoneidade e eficiência transacional da NIE para alcançar metas concretas em matéria de reformas institucionais e setoriais, sendo que seu estudo relatou e avaliou políticas aplicadas em vários países, a maioria deles de terceiro mundo.

A eficiência transacional é definida como a habilidade de “*medir os efeitos de intervenção em termos de custos de produção e de transação, e os custos de levar a cabo uma reforma, de implementar uma regra ou de qualquer outro tipo de intervenção.*” (ob.cit., p. 158). Em síntese, poderia dizer-se que a eficiência transacional é a avaliação dos custos da relação de troca em um maior número de dimensões possíveis. Ainda, dentro do conceito da eficiência transacional, ressalta-se que “*as instituições ditam e são as regras do jogo; existe, portanto, uma interação entre o marco institucional e as decisões organizacionais dos agentes*” (ob.cit., p.161). Em outras palavras, as instituições são importantes nas relações de troca entre agentes, e portanto os agentes as consideram em suas decisões organizacionais (tradução livre).

Interpretando os trabalhos de North (1981, 1990 e 2005) e de Aoki (2000), López (2008, p.161-5 e 175) diz que “*as instituições se adaptam às mudanças tecnológicas e culturais assim como às ideologias.*” e que estudos de Furubon e Richter (1997) e Ménard e Shirley (2005) demonstraram que outros elementos do marco institucional, dentre eles, a “transparência”, são utilizados para garantir o funcionamento das instituições e a correta aplicação das regras. E segue dizendo que “*a ‘dotação institucional’ de uma nação inclui cinco elementos*”, dentre eles a “*capacidade administrativa*”, concluindo, por fim, com a recomendação de que “*Para que o mercado funcione corretamente é necessário um marco institucional que reduza a incerteza associada à racionalidade limitada e ao risco de oportunismo, e garanta a imparcialidade*” (tradução livre do autor).

Também foi encontrado na literatura o estudo de Bialoskorski Neto *et al.* (2008) que, além de outras coisas, relaciona as funções da Contabilidade Gerencial, como sistema gerencial e minimizador da assimetria de informação. Bialoskorski Neto *et al.* (2008, p. 10-11), reportando-se ao modelo de Speklé (2001), diz que “*sistemas de controle gerencial poderiam ser entendidos como diferentes soluções eficientes para problemas de incentivos contratuais que emergem quando da contratação e do controle em determinada arquitetura organizacional*”, e que esses mecanismos de controle gerencial poderiam proteger as informações da organização do oportunismo, prevenindo a realização de contribuições *indesejáveis*.

Ainda, em relação à NIE, Verbeeten (2008), valendo-se inclusive do estudo de Williamson (1999) sobre a burocracia pública e privada na perspectiva da Economia de Custos de Transação, realizou estudo no qual investigou se as práticas de administração de desempenho afetavam o desempenho de organizações públicas municipais na Holanda. Utilizando, além de outras, variáveis independentes ligadas a medidas de quantidade e de qualidade e variáveis dependentes ligadas a desempenho (resultado de produção e moral dos funcionários), Verbeeten verificou que os fatores institucionais afetavam quantitativamente os efeitos das práticas de administração de desempenho.

Verbeeten (2008) relata que a literatura sugere várias estratégias nas quais as organizações podem alcançar um equilíbrio entre desempenho quantitativo e qualitativo: a competição entre medidas de desempenho; a avaliação de fontes externas; o desenvolvimento de sistemas de medida de desempenho pelos próprios provedores da informação; os resultados de medida de desempenho como orientação e não como respostas; e o uso de objetivos e comparações entre organizações e unidades diferentes da mesma organização.

Pela teoria, pode-se inferir que, de uma forma genérica, a maioria das organizações públicas ou privadas que demonstram resultados quantitativos positivos na comparação com as demais, sob a perspectiva da Nova Economia Institucional (NIE); normalmente apresentam uma maior dotação institucional, cujo elemento *capacidade administrativa* está focado na formulação de uma estrutura de governança (mercado, híbrida, burocracia privada, regulação ou burocracia pública) para redução dos custos de transação, têm por base a inovação tecnológica.

A arrecadação de tributos é uma atividade administrativa de interesse da coletividade, que se insere nas competências públicas do Município. Ela deve ser estimulada e/ou incrementada com o uso de dotação institucional, especificamente a capacidade administrativa, pela introdução e uso de inovação tecnológica disponível, que ajude na condução à transparência administrativa, e na ampliação da capacidade dos controles, que diminuam o custo da informação e, conseqüentemente, interferem nas decisões dos agentes quanto ao comportamento oportunístico.

Segue-se que dentre os procedimentos burocráticos existentes nos regulamentos públicos, para o caso específico da arrecadação de tributos sobre a prestação de serviços, existe o subsistema de procedimentos de controle fiscal (CF), parte integrante de um sistema de contabilidade gerencial na administração da arrecadação de tributos. O anterior é consagrado como meio de controle e monitoramento, que pode ter seus atributos aprimorados.

A respeito do assunto, Dietrich (2001, p.4) argumenta que o controle ou monitoramento cobre as atividades na forma de observação, de transmissão da informação, de processamento da informação, de preparação da decisão e da tomada de decisão, e que por isso *“É talvez óbvio que os sistemas de contabilidade gerencial sejam integrais para o controle das atividades organizacionais.”*

Sobre a relação da contabilidade com a informação e a decisão, Hendriksen e Van Breda (1999) analisando o caso específico de investimentos, defendem dentre os métodos por eles apresentados um de significativo interesse para o presente estudo. Segundo os autores citados, a elevação da qualidade das decisões e a redução do custo de processamento da informação consistem na possibilidade de construção de modelos de decisão que usariam as informações disponíveis e as processariam como faria o tomador de decisão. Isso poderia conduzir a custos menores de processamento para o tomador de decisão e maior regularidade em termos de qualidade das decisões. Assim, a informação teria papel determinante no momento pré-decisório, permitindo aos tomadores de decisão rever as probabilidades por eles atribuídas aos diversos estados desta.

Considerando as formas de controle ou monitoramento apresentadas e a possibilidade do uso de modelos decisórios, o aprimoramento desejado pode ocorrer nos subsistemas de

procedimentos de controle fiscal com a modernização da sua capacidade de preparar e fornecer as informações à tomada de decisão ou na sua agilidade ou rapidez de transmissão e processamento das informações, esses últimos com o auxílio da tecnologia de informações.

O presente estudo enfoca o aprimoramento dos procedimentos de CF dos tributos incidentes sobre a atividade econômica por meio da modernização do sistema para transmissão e processamento das informações com maior rapidez, agilidade e flexibilidade, inclusive a longas distâncias, com o uso da tecnologia de informação disponível: a rede mundial de computadores, a internet.

Ainda em relação à arrecadação de tributos municipais, os sistemas e os procedimentos de CF devem ser consistentes com a NIE, que *“chama a atenção para os fatores econômicos que ajudam a amoldar a estrutura de organizações e suas práticas de contabilidade gerencial”* (BURNS & SCAPENS, 2006, p.12). Os sistemas de CF, através de suas práticas de regras e procedimentos, buscam interna e externamente controlar de forma adequada as ações dos contribuintes e, se incrementados com avanços tecnológicos, podem facilitar e agilizar a transmissão e a observação, por consequência, o processamento e a preparação da tomada de decisão, diminuindo os custos de obtenção da informação sobre as transações (por exemplo, o custo do monitoramento a longa distância) na relação entre as partes.

Da conjugação da teoria com as situações expostas, conclui-se que os procedimentos de controle fiscal, quando implementados pela internet, geram aumento do controle e da transparência na relação entre as partes, diminuem o custo do oportunismo no custo da informação e, quando associado ao planejamento de modos de unir parceiros em interesses semelhantes, podem diversificar o risco. Com isso, podem conduzir à eficiência das transações, implicando um maior desempenho comparativo proporcional na arrecadação de tributos.

Neste sentido, a implementação de procedimentos de controle fiscal relativos às informações e às transações do contribuinte com a Fazenda Pública (e vice-versa) pela internet diminui os custos do contribuinte e da Fazenda Pública. Do primeiro, tem-se a redução dos custos de manutenção de funcionários que se desloquem até as repartições públicas, de manutenção de arquivos e espaços físicos maiores no estabelecimento, de

contratação de serviços contábil-tributários externos etc., pois a implementação desses procedimentos de controle fiscal via internet permite o acesso à distância a cálculos, emissão de guias de recolhimento, certidões e informações dos tributos etc. Por outro lado, tem-se a diminuição do custo de se manter uma maior quantidade de agentes, de manutenção de maiores espaços físicos às repartições públicas, de locomoção de funcionários, de manuseio de documentos impressos, de correspondências entre as partes etc. Mas o que mais se destaca do lado do Fisco é o aprimoramento do Controle sobre o Contribuinte, porque a implementação desses procedimentos de CF usando a EDI propicia aos agentes públicos fazendários o acesso, à distância e a um maior número, às informações operacionais e financeiras relativas às atividades dos contribuintes (ex.: documentos fiscais emitidos e escriturados, outros produtos e serviços incluídos na atividade, outras transações etc.).

O estudo proposto, tendo por base que um programa de investimentos em Sistemas sofisticados de Controladoria e Contabilidade (no caso os subsistemas de Controle Fiscal) Baiman (1990), produz informações de controle e monitoramento à distância (NORTH, 1991) e pode (se fortalecido pela tecnologia da *Web* como meio para a troca eletrônica de informações sem a circulação de documentos impressos, sem o deslocamento físico até as repartições públicas – *public bureaus* – ou até os estabelecimentos privados) agilizar e flexibilizar a relação entre o Fisco e o contribuinte, aprimorando o controle e diminuindo os custos dessa transação, em especial os custos de informação da burocracia pública na relação de uma repartição pública de arrecadação de tributos municipais e os contribuintes do tributo (WILLIAMSON, 1999).

A diminuição dos custos da transação nesse fortalecimento do marco institucional pelo melhor monitoramento da receita do empreendimento do contribuinte pode amenizar o oportunismo na arrecadação de tributos, por contrariar interesses perversos inerentes a essas transações. Essa análise é conduzida pela verificação dos resultados na arrecadação de tributo sobre a prestação de serviços, em um primeiro momento de um Município em específico que utiliza a *Web* e, depois, de outros Municípios que também implementaram a tecnologia, esses últimos selecionados como casos exemplares de uma amostra aleatória de Municípios do Estado de São Paulo, Brasil.

Assim, estando evidenciado teórica e operacionalmente que pelo lado da estrutura de governança a burocracia pública com seus incentivos de baixa potência, procedimentos

burocráticos extensos, excessos de segurança no emprego é, por isso mesmo, legítima para muitas transações da organização pública, dentre elas as da estrutura administrativa da arrecadação de tributos (administração superior – *principal*; funcionário público – *agente*), pois faz bem a respeito da probidade. Também se evidencia que a relação dos agentes públicos (o *principal*) com os contribuintes (o *agente*) apresenta um atributo do modo Hierárquico (razoável resposta ao controle administrativo), que pode então ser aprimorado para reduzir os custos de informação nessa configuração da relação de agência dentro de um estudo primordialmente estruturado na Economia de Custos de Transação.

Por isso, empreende-se uma pesquisa de campo das transações relativas à arrecadação de tributos sobre a prestação de serviços nos Municípios, analisando os resultados que a implementação pela *Web* dos subsistemas de procedimentos de CF pode proporcionar aos atributos da transação entre o Fisco e o contribuinte. Assim considerados os sistemas de procedimentos de contabilidade gerencial (aqui o subsistema de procedimentos de controle fiscal – CF) como parte de uma estrutura de governança (DIETRICH, 2001).

3. OS MUNICÍPIOS E A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

3.1. OS MUNICÍPIOS

A autonomia do Município é estabelecida na Constituição Federal e alcança todos os assuntos de seu interesse local (art. 30, I, Constituição Federal).

Essa autonomia é expressa na *política* (eleição de seu governante – art. 29, I, CF), a administração municipal é executada pelo prefeito que comanda, supervisiona e coordena os serviços de interesse do Município, valendo-se de estruturas administrativas como Secretarias Municipais ou Departamentos (MEIRELLES, 1991).

A *administração* ou organização e execução dos serviços públicos locais (art. 30, V, CF) também expressa a autonomia do Município que, desempenha, com cooperação técnica e financeira das demais esferas de governo os serviços públicos relativos à educação infantil e ao ensino fundamental, serviços de atendimento à saúde da população e prestando diretamente ou sob regime de concessão ou permissão os serviços de interesse local., cujos exemplos são a manutenção de vias, o controle do trânsito e do transporte coletivo local e prestação de serviço de coleta de lixo etc.

Ainda relativamente à autonomia municipal, há de se ressaltar as *finanças*, cuja decretação, arrecadação e aplicação dos tributos próprios (art. 30, III, CF) é de sua competência. Assim, instituindo os tributos em lei e regulamentos, arrecadando-os através do Fisco e aplicando suas rendas conforme suas diretrizes, o Município efetiva a essência da autonomia dos entes públicos, que é o autogoverno.

Dentro dessa estrutura, encontra-se a Secretaria da Fazenda ou de Finanças, conforme a nomenclatura utilizada, institucionalizada como a Fazenda Pública Municipal, cuja responsabilidade inclui o controle dos gastos e, principalmente, a arrecadação e fiscalização dos tributos municipais, fonte de recursos dos serviços públicos.

3.2. A Arrecadação de Tributos

Os tributos que geram a arrecadação municipal estão elencados na Constituição Federal (art. 156); assim, segundo SANTOS (2004, p.108), o Município tem:

*competência para tributar as operações de prestação de serviços de qualquer natureza – Imposto sobre Serviço (ISS) –, a propriedade imobiliária urbana – Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) – e as operações de transferência onerosa de imóveis **inter vivos** – Imposto de Transmissão de Bens **Inter Vivos** (ITBI). Além disso, os municípios podem arrecadar valores relativos a taxas e contribuições de melhorias. Em 19.12.02, a Emenda Constitucional nº 39 permitiu que os municípios passassem a instituir contribuição para o custeio de serviços de iluminação pública.*

3.2.1. O imposto sobre serviços

De uma forma geral, o ISS incide sobre a atividade econômica dos serviços de qualquer natureza, não incluídos na competência estadual (comunicações e transportes de natureza não estritamente municipal), elencados em uma Lista de Serviços editada por Lei Complementar à Constituição Federal. A atual lei que especifica os serviços alcançados pelo ISS é a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que inclui, além dos serviços, outras regras relativas ao exercício da tributação pelos entes municipais (MARTINS e PEIXOTO, 2004).

3.2.2. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

O IPTU, em síntese, tem sua incidência sobre a propriedade de imóvel territorial (terrenos urbanos e sítios de recreio) e imóvel predial (construções agregadas aos terrenos ou aos sítios de recreio) (MARTINS e BARRETO, 1985) e o ITBI alcança a operação que resultar na transferência dessa propriedade a terceiros, enquanto o vendedor for vivo (NASCIMENTO, 1989).

3.2.3. As taxas

Em uma forma simples de dizer, as taxas tributam os usuários efetivos ou potenciais de serviços públicos e as pessoas, naturais ou não, que exerçam atividade econômica sujeita ao poder de polícia (poder normativo e fiscalizador) do Município (MORAES, 1976). Enquanto as Contribuições de Melhoria, resumidamente, tem por fato gerador a valorização ocorrida nos imóveis por conta de obras públicas efetuadas pelo governo municipal, até o limite do valor da obra (COELHO, 1995).

3.2.4. A contribuição de iluminação pública

Por fim, a Contribuição de Iluminação Pública (CIP) foi inserida na competência tributária dos Municípios para suprir os gastos e constituir reservas relacionadas à manutenção do sistema de iluminação pública. A introdução desse tributo na atribuição dos Municípios teve origem nos constantes questionamentos judiciais da Taxa de prestação de serviço de iluminação pública pelos contribuintes, com correspondente reconhecimento da inconstitucionalidade ou ilegalidade do tributo pelo Poder Judiciário.

Frise-se que o presente estudo está limitado aos procedimentos de Controle Fiscal do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS.

4. METODOLOGIA

A pesquisa é realizada por meio de um estudo de paradigma positivista, pois consiste em estabelecer relações entre as variáveis, ligando-as a uma teoria (COLLIS e HUSSEY, 2005).

A aplicação empírica ora realizada é classificada como de abordagem exploratória e explicativa, com análise de dados predominantemente qualitativa, mas também incorrendo na verificação quantitativa, sempre se valendo do método de estudo caso.

4.1. O USO DO MÉTODO DE ESTUDO DE CASO

Define-se estudo de caso o método de estudo de um fenômeno contemporâneo que não é claramente separável de seu contexto da vida real. Neste sentido, a relação do Fisco municipal com os Contribuintes de tributos e a tecnologia da internet apresenta-se como uma interação complexa. Os estudos de casos podem ainda apresentar variações como estratégia de pesquisa, podendo assim ser estudo de caso único e de casos múltiplos. Também, ainda na linha estratégica, podem basear-se em uma mescla de provas quantitativas e qualitativas. (YIN, 2005).

Yin (2003, p.4) ressalta que apesar de estar ínsita nos estudos de caso, a inclusão do contexto como uma maior parte do estudo cria o desafio, dentre outros, de que a *“riqueza do contexto significa que o estudo de seguimento terá provavelmente mais variáveis do que pontos de dados.”*

Quando único ou múltiplo, o estudo de caso pode também ser exploratório: *“almeja definir as questões e as hipóteses de um estudo subsequente ou em determinar a praticabilidade dos procedimentos de pesquisa desejados”*; descritivo: *“apresenta uma descrição completa de um fenômeno dentro de seu contexto”* ou explicativo: *“apresenta o comportamento dos dados na relação causa-efeito – explicando como os eventos aconteceram”*, Yin (2003, p.5).

Martins (2008, p.8-9), dentro do título contextualização para estudo de caso, entende que a pesquisa tipo fenômeno-contexto real, ou pesquisa naturalística, apresenta pouco controle do pesquisador sobre os eventos e manifestações do fenômeno, e pode ser realizada por meio de diversas técnicas de levantamento de dados e evidências, que assim discrimina: “*Observação, Observação Participante, Entrevista, Focus Group, Análise de Conteúdo, Questionário e Escalas Sociais e de Atitudes, Pesquisa Documental e Registros em Arquivos, Pesquisa-Ação, Pesquisa Etnográfica e Análise do Discurso.*”, esclarecendo que o Estudo de Caso possibilita atingir a compreensão sem a necessidade de amostras e a avaliações estritamente quantitativas. Essa visão é acompanhada por Gil (2009) quando se refere ao delineamento pluralista do estudo de caso, e também por Chizzotti (2008) argumentando que o estudo de caso faz uso de diversos meios de coletar informações.

Aspectos intangíveis da organização normalmente requerem entrevistas mais aprofundadas, o que conduz a estudo qualitativo (BERTONCELLO, 2009) e quando se trata de estudo de caso, o delineamento exige o uso de múltiplas fontes de evidência na coleta de dados, pois envolve muitas variáveis significativas (GIL, 2005).

O controle da transação tributária do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) dos Municípios via internet é a unidade de análise, pois, como definem Collis e Hussey (2005, p.120), “*uma unidade de análise é o tipo de caso a que se referem as variáveis ou os fenômenos em estudo, bem como o problema de pesquisa, e sobre os quais são coletados e analisados os dados*”.

Assim, as peculiaridades da transação, o gênero do fenômeno, a natureza dos dados, a amplitude dos tópicos, as condições contextuais multivariadas, a necessidade de contar com fontes múltiplas de evidência e a característica inaugural da pesquisa conduziram à utilização do método de estudo de caso.

E, para efetivar a identificação, a interpretação, a verificação, a análise da influência dos procedimentos de controle fiscal do sistema de arrecadação de tributos municipais sobre a atividade econômica de prestação de serviços pela internet, mas, principalmente para definir as proposições e a operacionalização do estudo subsequente, foi utilizado um estudo de caso piloto.

O estudo subsequente, apesar de visar à generalização pelo teste empírico das proposições elaboradas a partir do estudo de caso piloto, apresenta as mesmas peculiaridades anteriormente mencionadas, diferenciando-se apenas pela pluralidade de casos; por isso, o método utilizado foi o de estudo de casos múltiplos.

O estudo piloto ocorreu em um Município de porte médio do Estado de São Paulo, com população superior a 200.000 habitantes (censo de 2000), que se vale da internet no processo de arrecadação de tributos locais sobre a atividade econômica de prestação de serviços, e o estudo seguinte ocorreu em Municípios, que também utilizam a *internet*, no mencionado processo, selecionados como casos exemplares dentro de uma amostra aleatória de municípios do Estado de São Paulo. Em ambos os estudos, a análise qualitativa se valeu da Análise de Conteúdo.

4.2. O USO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO

Bardin (2009) relata que, desde que se começou a lidar com comunicações, pretende-se compreender para além dos seus significados imediatos, parecendo útil o recurso à análise de conteúdo que corresponde aos seguintes objetivos:

- a *superação da incerteza*: pelo julgamento efetivo, válido e generalizável;
- o *enriquecimento* da leitura: pelo aumento da produtividade e da pertinência da leitura. Conteúdos e estruturas existentes ou esclarecimento de significações não compreendidas de imediato nas mensagens.

Assim, a análise de conteúdo foi definida por Bardin (2009, p. 30-44) como:

um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objectivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

As etapas cronológicas da análise de conteúdo são: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

A **pré-análise** corresponde à fase de estabelecimento dos materiais, dos objetivos e das maneiras pela qual a análise será conduzida. Bardin (2009) comenta que nesta primeira fase busca-se efetivar a *escolha* dos documentos, a formulação das *hipóteses* e dos *objetivos* e, por fim, a elaboração dos *indicadores* básicos da interpretação do conteúdo. Esta fase consiste em várias atividades, a saber:

- 1) A *leitura flutuante*: atividade na qual o analista estabelece o contato inicial com os documentos e o texto, absorvendo as impressões e orientações que organizam intuitivamente a análise.
- 2) A *escolha dos documentos*: estando o objetivo da análise definido, escolhe-se o universo de documentos capazes de fornecer informações sobre a questão na qual se quer efetuar a análise. O universo corresponde ao gênero dos documentos (normas, entrevistas etc.), sendo que cada um desses campos de ação pode constituir um *corpus*. No caso de entrevistas, o *corpus* será constituído da transcrição dessas. E, ainda, todos os elementos do *corpus* serão incluídos (*regra da exaustividade*); qualquer material que corresponda ao critério de escolha deve ser arrolado (*regra da não seletividade*); quando se valer de amostra, esta deve ser representativa da população (*regra da representatividade*); obediência a critérios precisos de escolha (*regra da homogeneidade*); adequação dos documentos como fonte de informação (*regra de pertinência*).
- 3) A *formulação das hipóteses e dos objetivos*: quando o quadro de análise está determinado, não caracterizando os *procedimentos exploratórios*, nos quais as hipóteses emanam a partir da análise do próprio texto, pode-se emitir uma afirmação provisória a ser verificada pela análise de conteúdo, caracterizando-se os *procedimentos fechados*. Já os objetivos advêm da finalidade definida a partir do quadro teórico ou pragmático adotado.
- 4) A *referenciação dos índices e a elaboração de indicadores*: a análise deve reportar-se àquilo que denota a existência de alguma condição, característica ou

coisa (exemplo de índice: *a menção explícita de um tema numa mensagem*) e organizar o que apontará de forma precisa e segura a existência desse algo (exemplo de indicador: *a frequência deste tema de maneira relativa ou absoluta, relativamente a outros – análise quantitativa*).

- 5) *A preparação do material*: preparação física do material e/ou formal (edição) do material reunido (exemplos: preparação física – *entrevistas datilografadas num rolo de papel, dispondo de colunas vazias à esquerda e à direita para o código*; preparação formal – *transformação linguística dos sintagmas, para padronização e classificação por equivalência*. Este último usado na análise lexical ou sintática).

A **exploração do material** é a fase de análise propriamente dita, na qual ocorre a codificação, decomposição ou enumeração, por conta da aplicação sistemática das regras previamente formuladas. Na *codificação*, ocorre a transformação do texto pelo *recorte* (escolha das unidades de registro e de contexto), a *agregação* (escolha das categorias) e a *enumeração* (escolha das regras de contagem), permitindo uma representação do conteúdo.

A *unidade de registro* é a unidade básica de significação e visa à categorização e à contagem frequencial (esta aplicável à análise quantitativa), ela pode ser o *tema* (unidade de significação que se liberta do texto segundo a teoria utilizada), a *palavra* (corresponde a qualquer coisa: todas as palavras, a palavra-chave ou a palavra-tema), o *objeto ou referente* (temas-eixo), o *personagem* (o ator), o *acontecimento* (fato ou relato) ou o *documento* (qualquer edição esclarecedora). A *unidade de contexto* de dimensões superiores às da unidade registro serve para compreender a significação exata daquela. (p. 129-133)

A *agregação* ou categorização é a “*operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero (analogia)*”. As categorias reúnem as unidades de registro em um gênero com as seguintes qualidades: ser excludente, homogênea, pertinente, objetiva, fiel e produtiva (BARDIN, 2009, p.145-147).

A *regra de enumeração* (necessária na análise quantitativa) consiste no modo de contagem. A *presença* (ou *ausência*) de certos elementos no texto é um exemplo de regra de enumeração, assim como a *frequência* de aparição de determinados elementos no texto e,

ainda, a *ordem* dos elementos e a *co-ocorrência* de duas ou mais unidades de registro numa unidade de contexto (BARDIN, 2009, p.134-140).

O tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação: o tratamento refere-se às operações estatísticas simples ou complexas que quando necessárias “*permitem estabelecer quadros de resultados, diagramas, figuras e modelos os quais condensam e põem em relevo as informações fornecidas pela análise*” e, a partir daí, o analista “*pode então propor inferências e adiantar interpretações a propósito dos objetivos previstos*” (BARDIN, 2009, p.127), ou seja, propor deduções amparado na lógica e adiantar a significação fornecida às características do texto.

A técnica de interpretação de comunicações *análise de conteúdo*, ainda que assumindo característica complementar no contexto do estudo proposto, teve significativa relevância na definição dos elementos a serem analisados para se atingir os objetivos da pesquisa.

4.3. A estrutura da pesquisa de campo

Para o estudo piloto foram *estudadas as normas* que regem o tributo municipal incidente sobre a atividade econômica de prestação de serviços, desde a Constituição Federal, a Legislação Complementar Nacional e a Legislação local, sendo escolhido para uma *Análise de Conteúdo* detalhada o *Decreto Municipal que regulamenta o Imposto Sobre Serviços* no Município selecionado. Seguindo-se com o *contato direto com os impressos* dos documentos, livros, certidões etc., gerados pelos procedimentos do Fisco e do Contribuinte.

Posteriormente, ocorreu a *execução das entrevistas* (técnica de coleta de dados) a chefes e supervisores responsáveis pelos serviços envolvidos no controle da transação tributária, a *análise de outros documentos* (relatórios) e a *observação da operação do Subsistema* de Arrecadação de Tributos Municipais sobre atividade econômica de prestação de serviços do ponto de vista da administração e da página na *Web* disponível ao contribuinte. As entrevistas foram submetidas a uma *Análise de Conteúdo* (método de análise de texto e/ou de interpretação de comunicação), visando à captação de forma profunda das características funcionais da atividade de arrecadação do tributo sob estudo.

O conjunto das informações obtidas proporcionou a problematização e a elaboração de duas proposições contidas em duas das explicações concorrentes – as explicações I e III, relacionadas à influência da internet como causa maior dos resultados obtidos no processo de arrecadação que atendem a concepção inicial do autor sobre a questão. Já as outras duas explicações concorrentes – II e IV –, relacionadas a outras ações administrativas e ao crescimento econômico, contêm as proposições rivais às anteriores, que apontam para outras condições plausíveis que poderiam ter produzido o efeito observado na coleta de dados (YIN, 2003). A segunda etapa do estudo de caso piloto consistiu no teste empírico das proposições concebidas a partir dos resultados da primeira etapa.

Assim, na segunda etapa do estudo piloto, avaliou-se o processo de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, considerando a *primeira proposição*: as possibilidades da diminuição da assimetria de informações pelo aprimoramento do controle por conta do uso da internet (explicação I); e *segunda proposição*: a economia de custos de informação gerada pela amenização do oportunismo em vista da diminuição da assimetria de informações (explicação III). Contrapondo a explicação I, concorreu a explicação II atribuindo a causa dos resultados precursores e intermediários do processo de arrecadação a incentivos e/ou a contratação de agentes. Por fim, contrapondo a explicação III, concorreu a explicação IV, atribuindo a causa dos resultados imediatos e finais do processo de arrecadação à ampliação de alíquota e/ou da base de cálculo agregada do imposto e/ou ao crescimento econômico do Município. O estudo de caso piloto foi concluído com o apoio significativo à primeira e à terceira explicação e alguma relevância à última.

Seguiu-se, então, com o estudo de seguimento, que assumiu características qualitativas e quantitativas, pois se valeu da análise documental (análise de *sites*); de um minilevantamento (*survey*) por meio da aplicação por telefone de um microquestionário; da análise de registros em arquivos (bancos de dados) e de entrevistas semiestruturadas aplicadas via telefone. Como o estudo procurou, em um contexto ainda não prontamente distinguível do fenômeno, explicar *como* e *porque* o evento ocorreu, o Método de Estudo de Caso Explicativo se apresentou como uma escolha satisfatória. Porque “*enraizado na explicação está um caminho causal potencial, por meio do qual um estudo de caso parece estar a fazer uma incursão na direção do problema de atribuição*” (YIN, 2003, p.69), sugerindo indícios importantes de forma metodológica e sistemática à causa do fenômeno.

O investigador não interfere nos eventos pesquisados e as variáveis independentes não sofrem manipulação, visto que os períodos da análise já estão finalizados. Quanto à validade do construto, a pluralidade de fontes se faz presente em torno das principais informações, colhidas pela confrontação de análise documental, entrevistas e registros em arquivos, coordenando logicamente as informações obtidas e submetendo o rascunho do relatório do estudo piloto à revisão do informante-chave. No que concerne à validade interna, a análise procura construir a explicação adequando ao padrão (diferenças precisas), testando explicações concorrentes e usando um modelo lógico para o estudo de seguimento; valendo-se da lógica de replicação; creditando a confiabilidade à definição de um protocolo de estudo de caso e construindo um banco de dados (YIN, 2005).

Também, como o estudo de seguimento pretendeu apenas ampliar prudentemente a teoria existente, não se valeu da seleção de casos pela forma aleatória (adota casos exemplares), pois se trata de uma busca de generalização com o uso do método de estudo de casos múltiplos, e o que se procurou nessa tentativa de auxiliar na construção da teoria (EISENHARDT, 1989) foi fazer uma primeira incursão de campo no intento de preencher o mais ínfimo claro aparentemente existente e mostrar que fazer uso de procedimentos da ciência normal em estudos de caso torna esses provavelmente de maior qualidade do que os estudos de caso que não fazem (YIN, 2003).

Assim exposto, acredita-se que os métodos adotados são apropriados à utilização nas unidades de análise da presente pesquisa.

5. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O presente capítulo da pesquisa tem como escopo atingir os seguintes objetivos:

1. Identificar quais e como os procedimentos de Controle Fiscal municipais atuam na tomada de decisão de fiscalização tributária;
2. Identificar e verificar junto ao Subsistema de Arrecadação de Tributos Municipais sobre a prestação de serviços quais os motivos práticos da opção pela internet, e qual a relação dos dados empíricos obtidos com o marco teórico adotado;
3. Analisar o processo decisório e mensurar a evolução da arrecadação de um Município inicialmente pesquisado e de uma amostra de Municípios do Estado de São Paulo que utilizam a internet.

5.1. O ESTUDO PILOTO

Como comentado anteriormente, o estudo piloto ocorreu em um Município de porte médio do Estado de São Paulo com população superior a 200.000 habitantes (censo de 2000) e que se vale da internet no processo de controle da arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

5.1.1. A Coleta e Análise de Dados da primeira etapa do estudo piloto

Iniciou-se a coleta de dados buscando obter subsídios para se atingir o objetivo específico n. 1: *identificar quais e como os procedimentos de Controle Fiscal municipais atuam na tomada de decisão de fiscalização*. Para tal, foi analisada a legislação pertinente ao

tributo – Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – (a Constituição Federal de 1988; a Lei Complementar Nacional n. 116/2003 e o Decreto Municipal local), a leitura flutuante indicou que, para o objetivo em questão, o documento selecionado deveria ser o Decreto Municipal regulamentador do ISS em nível local, pois nele é que se encontravam a especificação dos procedimentos de Controle Fiscal municipais.

Seguindo-se os argumentos de (BARDIN, 2009), a *Análise de Conteúdo Qualitativa* do Decreto (Apêndice E – Tabela n. 8) constatou que o Fisco Municipal institui, basicamente, que o contribuinte do ISS, ao efetuar a prestação de serviço, deverá proceder a emissão da Nota Fiscal de Prestação de Serviços e a sua escrituração no Livro de Registro de Prestação de Serviços. Os procedimentos citados, quando efetuados na modalidade de papel impresso, permanecem em poder do contribuinte, que deve mantê-los pelo prazo de cinco anos para possível fiscalização pelos Agentes do Fisco. A Nota Fiscal de Prestação de Serviços segue padrão estabelecido pelo Fisco, e a sua impressão deve ser precedida de Autorização para Impressão de Documentos Fiscais expedida pela repartição fiscal municipal.

Continuando na exploração qualitativa dos procedimentos de controle fiscal, esclarece-se que, a partir dos procedimentos iniciais anteriormente citados, deve o contribuinte do ISS verificar na legislação local em qual base de cálculo e alíquota o serviço prestado enquadra-se, apurar o valor do imposto devido e recolher através de guia própria na rede bancária. Os dados de identificação do contribuinte (número do cadastro fiscal) e de especificação do recolhimento efetuado (serviço prestado e valor do imposto pago) são repassados pelo agente receptor ao Fisco Municipal com base nas informações contidas na guia de recolhimento.

Ainda se referindo a procedimentos em papel impresso, quando o contribuinte do ISS não auferir receita da prestação do serviço em um período de apuração do imposto, deve informar esse fato no Livro de Registro de Prestação de Serviços e na própria guia de recolhimento, e entregar essa última ao agente receptor, que irá repassar a informação ao Fisco.

Procedimentos especiais são estabelecidos para certas atividades de serviços peculiares como os serviços de construção civil, de instituições financeiras, de saúde, em bens de terceiros etc. Contudo, são procedimentos na maioria acessórios, que nos poucos casos que

dispensam os procedimentos básicos de controle fiscal municipal os substituem por controles de órgãos fiscais de outras esferas de governo. Ainda, podem-se citar os procedimentos específicos relacionados à restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente, que também são acessórios à forma principal de apuração e pagamento anteriormente mencionada. A análise forneceu os subsídios necessários à compreensão da parte inicial do primeiro objetivo, ou seja, quais são os procedimentos que atuam na tomada de decisão da administração fiscal.

Na busca de atingir a segunda parte do primeiro objetivo, percebeu-se que ao executar as *Entrevistas* programadas poderia se proceder a *Observação* nos lugares nos quais a operacionalização do Sistema de Arrecadação era efetuada pelo Fisco. Essa observação em conjunto com as informações obtidas com a análise das Entrevistas proporcionaria condições de *identificar e verificar junto ao Subsistema de Arrecadação de Tributos Municipais quais os motivos práticos da opção pela internet e qual a relação dos dados empíricos obtidos com o marco teórico adotado*, segundo objetivo específico desta pesquisa.

Assim, pela *análise dos documentos* (relatórios contábeis) e *observação* dos funcionários na operação dos sistemas, constatou-se que informação do imposto contida na guia entregue pelo contribuinte ao Banco e repassada ao Fisco, na sua forma completa quando há o pagamento do tributo, é objeto do primeiro lançamento na Contabilidade Pública do Município como Receita Orçamentária – Receitas Correntes – Receitas Tributárias – Impostos – Imposto sobre a Produção e Circulação – Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza – Espontâneo. Simultaneamente, porém não vinculada, a mesma informação completa, ou a informação de ausência de receita da prestação de serviço contida na guia de recolhimento, é registrada na *conta fiscal* do contribuinte no Sistema de Arrecadação do ISS com livre acesso à repartição fiscal para consulta e de forma restrita e/ou condicionada para outras intervenções. A partir daí, compreender como o processo de controle opera quando a informação recebe a forma impressa se tornou possível.

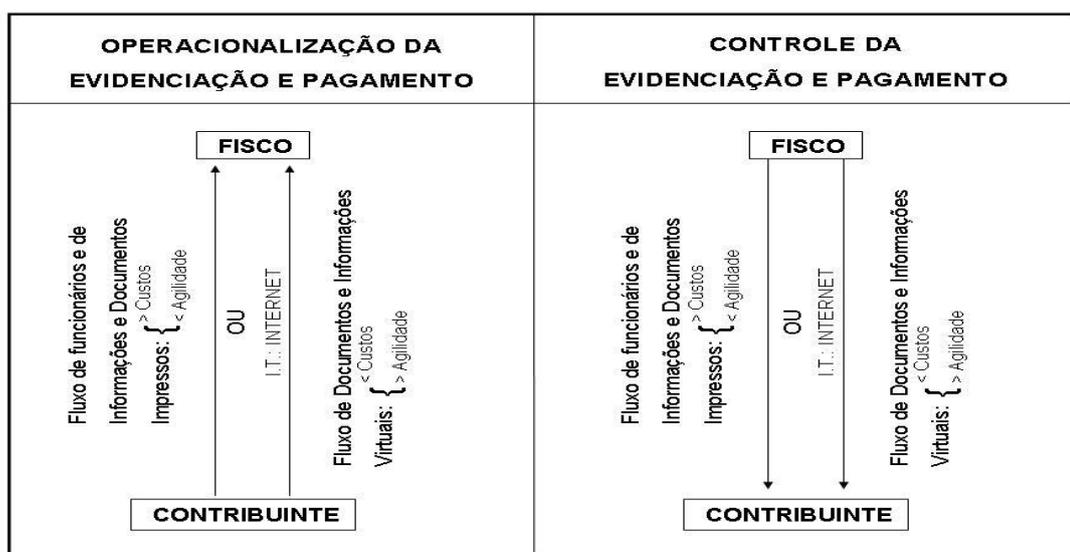
Assim apresenta-se o Subsistema de Controle Fiscal do ISS, que tem a seguinte sequência lógica:

- 1) quando do processo impresso a informação transmitida pelo contribuinte para o Fisco é aquela contida na Guia de Recolhimento do imposto;

- 2) o processamento de dados fornece somente relatórios com base nos dados contidos na guia que são: a atividade cadastrada pelo contribuinte na repartição, como sendo a executada; o valor dos serviços declarados pelo contribuinte na guia como sendo o apurado; o valor do imposto, como resultado da alíquota específica da atividade cadastrada aplicada sobre o valor dos serviços declarados e o número da inscrição do contribuinte no cadastro fiscal municipal, contido na guia para fins de identificação;
- 3) a preparação da decisão é então limitada à análise dos dados do processamento anteriormente citados, que não fornecem uma visão ampla da situação dos contribuintes (relatórios dos percentuais de pagamentos efetuados e não efetuados; de valores pagos pelos contribuintes em ordem decrescente; de contribuintes com histórico de pagamento do tributo, mas com redução do pagamento ou sem informação no período etc.) e em diligências dos agentes fiscais aos estabelecimentos dos contribuintes, que são em quantidades ínfimas perante o universo de contribuintes do Município. Assim, os relatórios do banco de dados e dos agentes fiscais apresentam informações generalizadas a partir de um ou outro fato apurado;
- 4) o Controle administrativo tem como resultado um desempenho da tomada de decisão baseado mais em fracas possibilidades do que em fatos ou probabilidades estatísticas robustas;
- 5) os benefícios do Controle administrativo são então aqueles mais provenientes da aversão ao risco do contribuinte e da propensão ao trabalho de alguns funcionários do que da efetividade do controle. A arrecadação do ISS não acompanha as necessidades de despesas públicas do poder municipal e os serviços são lentos e de qualidade questionável pela ausência de teste de consistência;
- 6) resultados finais do processo: Benefícios do Subsistema de arrecadação do ISS motivados basicamente e até menores que a evolução do crescimento econômico do Município ocorrido no período (explicação possível).

A *análise de conteúdo* das entrevistas, efetuada no contexto da Nova Economia Institucional tendo por ênfase a Economia de Custos de Transação, revelou o processo de *Obtenção da Informação* junto ao Contribuinte, visando o controle à distância pelo Fisco de suas atividades e das respectivas receitas. Informação essa que recebe a forma escrita, que deixou de ser impressa para ser uma *Informação Virtual*, com sua *Transmissão* entre as partes ampliada em itens de transferência e facilitada pela internet, o que propiciou a ampliação dos dados submetidos ao *Processamento* computacional pela repartição pública fiscal, proporcionando relatórios mais completos e detalhados da informação fiscal para uma análise mais precisa executada na fase de *Preparação da Decisão*, gerando ao final do processo um acréscimo significativo na agilidade e qualidade da *Tomada de Decisão*. A análise da entrevista revelou, ainda, o objetivo sócio-financeiro do Fisco na questão da implementação dos controles fiscais pela internet, visto que busca proporcionar agilidade do serviço interno da repartição, facilitando o trabalho dos funcionários públicos e o atendimento ao contribuinte, mas principalmente gerando *Aumento da Receita* de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

A Figura n. 7, a seguir, mostra um sinóptico do fluxo da transação tributária do ISS, no qual no período anterior à implantação da internet há uma movimentação significativa de funcionários e papéis entre as partes (Fisco e Contribuinte). Já depois da inovação introduzida pelo uso da internet, o fluxo que se destaca é de informações virtuais.



Fonte: Elaborada pelo autor.

Figura 7 – Sinóptico do fluxo da transação tributária municipal do ISS

5.1.2. Os resultados da primeira etapa do estudo piloto e as explicações possíveis

Pela *observação* dos chefes, dos supervisores, das reuniões dos grupos de trabalho e desses com seus superiores, dos operadores dos sistemas internos de controle fiscal e pela *análise dos documentos* (relatórios), verificou-se que a tomada de decisão é precedida de informações-chave que orientam o responsável pela decisão, obtidas pelo cruzamento das informações cedidas pelo prestador de serviços, tomador de serviços e órgãos públicos e fiscais conveniados, entre outros. Para o resultado, podem-se supor as seguintes explicações concorrentes:

I – A implementação da internet implica a ampliação das informações transmitidas pelo prestador de serviço e introduz nova fonte de elaboração e transmissão de informação ao Fisco: o tomador de serviços, que pode ser utilizado como instrumento de controle da consistência das informações transmitidas pelo prestador, ou seja, ele reduz a assimetria de informação na transação de arrecadação do ISS existente entre o Contribuinte e o Fisco, que proporciona uma capacidade de análise mais precisa à tomada de decisão (a preparação da decisão), o que conduz a um desempenho potencial mais ágil e com qualidade superior na tomada de decisão pelo Fisco.

II – A instituição de dispositivos de gratificações pelo cumprimento de metas e/ou serviços ou a ocorrência de contratações de agentes fiscais, ambas no ano anterior ou na extensão do período posterior à implementação da internet na transação de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, conduziram a um desempenho mais ágil e com qualidade superior na tomada de decisão pelo Fisco.

A Tabela n. 1 a seguir mostra o crescimento dos valores da arrecadação do ISS (ARRISS) no período de 3 anos que antecede (3a.a.) a implementação da internet e em igual período posterior (3a.d.).

Tabela 1 – Evolução Média da Arrecadação do ISS antes e depois da internet

ARRISS 2002	ARRISS 2003	ARRISS 2004	ARRISS 2005	ARRISS 2006	ARRISS 2007	ARRISS 2008
41.336.203	46.351.356	51.019.902	56.273.373	62.856.977	72.741.410	87.425.195
Cresc.ARRISS	12,1%	10,1%	10,3%	11,7%	15,7%	20,2%
		Média 3a.a.=	10,8%	Média3a.d.=	15,9%	

A simples análise da tabela demonstra que a média de crescimento da arrecadação do ISS no período posterior à implementação da internet foi superior à média do período anterior em 47%, corroborando a informação de crescimento da arrecadação do ISS obtida nas *Entrevistas*. Para o resultado, podem-se supor as seguintes explicações concorrentes:

III – A diminuição da assimetria de informação entre o Contribuinte e o Fisco sobre o valor dos atributos dos serviços prestados, proporcionada pela internet, amplia a probabilidade de risco da autuação por sonegação fiscal na má adaptação do Contribuinte (fortalecimento do Controle Administrativo fiscal). Ela é percebida pelo Contribuinte que, por consequência, atenua o custo do oportunismo incluído no custo de obtenção da informação pelo Fisco, ou seja, reduz-se o Custo da Informação. O contribuinte então passa a recolher uma parcela de ISS maior do que as anteriores. Tudo isso repercute no desempenho da arrecadação do tributo no período posterior à implementação, que passa a ser superior ao desempenho do período anterior.

IV – O Crescimento Econômico do Município no período posterior à implementação da internet na transação de arrecadação do ISS foi superior ao do período anterior e/ou houve aumento de alíquotas e/ou da base de cálculo agregada do tributo nesse período, gerando maior ônus do tributo aos contribuintes. Isso torna o desempenho da arrecadação do tributo no período posterior maior que o desempenho do período anterior.

Buscando-se dar consistência à premissa principal implícita na análise quantitativa da explicação IV, na qual o crescimento econômico dos Municípios, demonstrado pela evolução do valor do Produto Interno Bruto de cada Município, pode influenciar a arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), foi efetuada uma análise da correlação do Produto Interno Bruto (PIB) e da Arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ARRISS) dos Municípios que compõem a população do presente estudo, por meio do software *Statistical Package for the Social Sciences – SPSS Statistics 15.0*.

A Tabela n. 2 mostra a correlação de Pearson relativa aos dados da arrecadação do ISS e do PIB dos Municípios do universo populacional da pesquisa.

Tabela 2 – Correlação da ARRISS com o PIB nos Municípios do Estado de São Paulo

		ARRISS	PIB
ARRISS	Pearson Correlation	1	,992(**)
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	637	637
PIB	Pearson Correlation	,992(**)	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	637	637

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Fonte: FINBRA – Min.da Fazenda e PIB dos Municípios – IBGE (2007).

* Excluídos os Municípios de Cássia dos Coqueiros, Embaúba, Flora Rica, Itobi, Magda, Nazaré Paulista, Pirapora do Bom Jesus e Vinhedo, por não constar a ARRISS no FINBRA.

A matriz de correlação (Tabela n. 2) demonstra claramente o alto índice de correlação entre os valores da Arrecadação do ISS e o PIB dos Municípios (99,2%), para um nível de significância $\alpha = 1\%$. Isso mostra a consistência da inferência utilizada na mensuração proposta.

Os resultados obtidos pela coleta e análise de dados e as explicações concorrentes elaboradas na primeira etapa permitem construir a seguinte sequência lógica:

O Subsistema de Arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza a partir da implementação da internet fica assim estruturado:

- 1) A informação prestada pelo contribuinte do tributo (o Prestador de Serviços) é elaborada na forma escrita e reproduz os dados contidos na Guia de Recolhimento do imposto (o valor do movimento tributável e o valor do imposto pago na atividade de serviço constante do cadastro do Fisco), no Livro de Registro de Prestação de Serviços (as notas fiscais de prestação de serviços emitidas, o valor do movimento tributável ocorrido e o valor do imposto a recolher no período e a atividade de serviço informada pelo contribuinte no momento da escrituração) e na Nota Fiscal de Prestação de Serviços (o tomador do serviço, o valor do movimento tributável ocorrido, o valor do imposto a recolher no período, a atividade de serviço colhida na lista de serviços e constante na nota fiscal emitida).

- 2) A informação prestada pelo responsável tributário (o Tomador de Serviços) é elaborada na forma escrita e reproduz os dados contidos no Livro de Registro de Serviços Tomados (as notas fiscais de prestação de serviços, recebidas o valor do movimento tributável ocorrido e o valor do imposto a recolher no período e a atividade de serviço informada pelo responsável no momento da escrituração).
- 3) Quando do processo impresso, a informação transmitida pelo contribuinte para o Fisco é aquela contida na Guia de Recolhimento do imposto.
- 4) A partir do processo virtual, a informação transmitida pelo contribuinte para o Fisco é a do processo impresso, e aquela contida no Livro de Registro de Prestação de Serviços (essa de forma geral) e na Nota Fiscal de Prestação de Serviços (essa específica dos que adotam a Nota Fiscal Eletrônica).
- 5) A capacidade de processamento de informação do Fisco, a partir da internet, torna-se mais ampla, mais rápida e mais consistente.
- 6) A prática do processamento da informação no Fisco passa a emitir relatórios mais completos e mais detalhados.
- 7) A capacidade de preparação da decisão passa a proporcionar uma análise mais precisa.
- 8) O desempenho do controle administrativo do Fisco passa a ter mais agilidade e mais qualidade na tomada de decisão. O contribuinte percebe a ampliação do risco de ser autuado (“*pego*”) por sonegação fiscal.
- 9) O contribuinte passa a pagar mais imposto e os funcionários da repartição passam a executar os serviços com maior qualidade e agilidade.

5.1.3. A Coleta e Análise de Dados da segunda etapa do estudo piloto

A coleta de dados ocorreu com as visitas ao local em contato pessoal constante com os agentes fiscais e os administradores do Subsistema de Arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza com a execução de *questionamentos* diretos, a presença, como *observador*, em reuniões e a *análise documental* da legislação totalmente disponível no *site* do Município.

As fontes descritas na coleta de dados do parágrafo anterior permitiram ao pesquisador evidenciar os seguintes resultados:

a) no ano que antecedeu e no período posterior à implementação da internet, na relação com o Contribuinte, não houve a instituição de dispositivos de participação dos agentes públicos nos resultados da arrecadação do Imposto Sobre Serviços, nem de gratificações pelo cumprimento de metas ou serviços, essas presentes na legislação da classe muito antes da intervenção, e que até o momento da pesquisa ainda não havia acontecido contratações de novos agentes fiscais;

b) no ano que antecedeu e em todo o período posterior à implementação da internet no Subsistema de Arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não houve aumento de alíquotas ou aumento da base de cálculo agregada do imposto, por exemplo, a extinção de subvenções fiscais (isenções, bases de cálculo reduzidas etc.);

E, tendo-se à mão os dados da evolução da arrecadação do ISS no período de 2003 a 2008 (Tabela n. 1, apresentada na seção anterior), buscou-se obter o crescimento econômico municipal ocorrido no mesmo período, retratando então a evolução da economia do Município no período mencionado.

Por conta da busca, acessou-se o *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no item *Economia*, Subitem *Produto Interno Bruto (PIB) dos Municípios*, e extraiu-se o valor do PIB do Município selecionado para os períodos anuais de 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007. O IBGE, até o momento do acesso (31 de julho de 2010), ainda não havia disponibilizado o PIB para o ano de 2008.

Procurando-se obter uma evolução do PIB similar à evolução da arrecadação do ISS (mesmo período), acessou-se o *site* da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo (<http://www.fazenda.sp.gov.br>). Após o acesso, clicou-se no item *Produtos e Serviços*, rolando-se a página e acessando a opção *Índice de Participação dos Municípios* e, por fim, escolheu-se a opção que lista o Valor Adicionado do Município desejado, nos períodos de interesse. Deste *site* foi então extraído o Valor Adicionado do Município (VAM) para fins de participação na arrecadação do ICMS, relativo aos períodos anuais de 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008.

O Valor Adicionado do Município (VAM) congrega os *valores adicionados* fiscais obtidos pelo Município na *Agropecuária*, na *Indústria*, no *Comércio* e nos *Serviços de Comunicação e Transporte Intermunicipal e Interestadual*, incluindo o *imposto estadual* no período identificado. Esses são os valores oficialmente informados pelas empresas ao Estado e guardam certa correspondência de proporcionalidade com as parcelas estimadas que compõem o PIB a valores correntes que congregam o *Valor Adicionado da Agropecuária*, o *Valor Adicionado da Indústria (Indústrias Extrativa Mineral e de Transformação, Indústria da Construção Civil e os Serviços Industriais de Utilidade Pública)* e o *Valor Adicionado de Serviços (Comércio; Comunicações; Transporte – interestadual, intermunicipal e municipal; Instituições Financeiras; Aluguéis; Administração Pública e Outros Serviços)* mais *impostos estaduais*, federais e municipais (DE LUCA *et al.*, 2009).

Buscando-se dar consistência à inferência de que o crescimento econômico dos Municípios, demonstrado pela evolução do valor do Produto Interno Bruto de cada Município, guarda correspondência com o Valor Adicionado do Município, foi efetuada uma análise da correlação do Produto Interno Bruto (PIB) e do Valor Adicionado do Município (VAM) dos Municípios que compõem a população do presente estudo, por meio do software *SPSS Statistics 15.0*.

A Tabela n. 3 mostra a correlação de Pearson relativa aos dados do VAM e do PIB dos Municípios do universo populacional da pesquisa.

Tabela 3 – Correlação do VAM com o PIB nos Municípios do Est. de São Paulo

		VAM	PIB
VAM	Pearson Correlation	1	,973(**)
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	645	645
PIB	Pearson Correlation	,973(**)	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	645	645

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Fonte: Secretaria da Fazenda do Est. de São Paulo e PIB dos Municípios – IBGE (2007).

A matriz de correlação (Tabela n. 3) demonstra claramente o alto índice de correlação entre os valores do VAM e o PIB dos Municípios (97,3%), para um nível de significância $\alpha = 1\%$. Isso mostra a consistência da inferência utilizada na mensuração proposta.

Assim, na sequência tem-se na Tabela n. 4 a evolução do Valor Adicionado do Município selecionado no período de 2003 a 2008, com dados reais informados pelo Município à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Tabela 4 – Evolução do Valor Adicionado do Município de 2003 a 2008

VAM 2002	VAM 2003	VAM 2004	VAM 2005	VAM 2006	VAM 2007	VAM 2008
3 791 162 932	4 699 581 427	5 417 802 075	6 249 122 769	6 934 408 830	7 846 417 674	8 676 918 269
Cresc. VAM	0,239614733	0,152826514	0,153442426	0,109661161	0,131519336	0,105844556

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados do *site* da Secretaria da Fazenda do Estado São Paulo.

Tabela n. 5 – Evolução do Produto Interno Bruto do Município de 2003 a 2008

PIB 2002	PIB 2003	PIB 2004	PIB 2005	PIB 2006	PIB 2007	PIB 2008*
4.062.180.741	5.020.808.126	8.671.198.423	10.077.280.302	11.326.627.481	12.969.387.296	14.521.327.362
Cresc. PIB	23,6%	72,7%	16,2%	12,4%	14,5%	12,0%
		Média 3a.a.=	37,5%	Média 3a.d.=	13,0%	

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados do *site* do IBGE.

* Valor projetado através da maior observação da proporção “Cresc. do PIB/Cresc. do VAM” de 2005-2007 (período de evolução mais equalizada), ou seja, resguardadas as aproximações, é

$$\{1+[(Cr.PIB-06/Cr.VAM-06)\times Cr.VAM-08]\}\times PIB-07 = \{1+[(0,123976623/0,109661161)\times 0,105844556]\}\times 12.969.387.296.$$

A análise da Tabela n. 5 mostra uma média de crescimento do PIB no período posterior à implementação da internet bem inferior à média do período anterior, retratando uma redução significativa no percentual de crescimento do PIB no período posterior.

Mas, independentemente da diferença de crescimento do PIB no período posterior em relação ao anterior ao da implementação da internet, importa a comparação dessa média de crescimento do PIB (Tabela n. 5) no período posterior (13,0%) com a média de crescimento da arrecadação do ISS (Tabela n. 1) no mesmo período (15,9%), contrariando a parte da explanação concorrente IV, que ainda não havia sido avaliada. Portanto, o crescimento econômico do Município, por si só, não explica o desempenho da arrecadação do ISS após a internet, apesar de coexistir como condição relevante na evolução desse desempenho.

5.1.4. Conclusão do Estudo Piloto

Assim, o estudo piloto deixou evidenciado que do ponto de vista qualitativo e quantitativo a Economia de Custos de Transação explica a contento a relação Fisco-Contribuinte com a utilização da internet como fortalecedora das regras e procedimentos institucionais de Controladoria e Contabilidade Gerencial (nesse caso, regras de Controle Fiscal) que, segundo a Nova Economia Institucional, são planejadas para propiciar a evolução econômica.

Da conjugação da teoria com os fatos expostos, conclui-se que os procedimentos de controle fiscal, quando implementados pela internet, geram aumento da capacidade de controle (maior risco ao contribuinte) e ampliação da transparência na relação entre as partes, diminuem o custo do oportunismo (por conta do risco) no custo da informação, resultando em ganhos reais na arrecadação do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS. Ressalte-se que esses ganhos poderão ser ampliados quando da generalização do uso da Nota Fiscal Eletrônica, que para o momento ainda é facultativa, sendo utilizada por poucos contribuintes. Esses ganhos podem, nos casos em que o potencial do desempenho da tomada de decisão não é efetivamente utilizado, ampliarem-se ainda mais quando da real utilização. Mas isso não esgota o assunto, pois o risco de atitudes oportunistas sempre continua presente, ou seja,

sempre haverá brechas, por mais rigoroso que seja o controle. Em virtude disso, é possível melhoria contínua no sistema de controle.

5.2. O ESTUDO DE SEGUIMENTO

Estando concluído o estudo piloto, passou-se então ao estudo de seguimento, que busca atingir o objetivo de *Analisar o processo decisório e mensurar a evolução da arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza quando sob a influência das regras e procedimentos de controle fiscal pela internet de uma amostra de Municípios do Estado de São Paulo.*

5.2.1. As explicações concorrentes e o modelo lógico aplicáveis aos casos

E, para busca atingir o objetivo anteriormente citado, efetuou-se a coleta dos dados que dão suporte à replicação dos testes das seguintes explicações concorrentes, já utilizadas na etapa final do estudo piloto:

I – A implementação da internet implica a ampliação das informações transmitidas pelo prestador de serviço e introduz nova fonte de elaboração e transmissão de informação ao Fisco, o tomador de serviços, que pode ser utilizado como instrumento de controle da consistência das informações transmitidas pelo prestador, ou seja, reduz-se a assimetria de informação na transação de arrecadação do ISS existente entre o Contribuinte e o Fisco, que proporciona uma capacidade de análise mais precisa à tomada de decisão (a preparação da decisão), o que conduz a um desempenho potencial mais ágil e com qualidade superior na tomada de decisão pelo Fisco.

II – A instituição de dispositivos de participação em resultados e/ou gratificações pelo cumprimento de metas ou serviços e/ou a ocorrência de contratações de agentes fiscais, ambas no ano anterior ou na extensão do período posterior à implementação da internet na transação

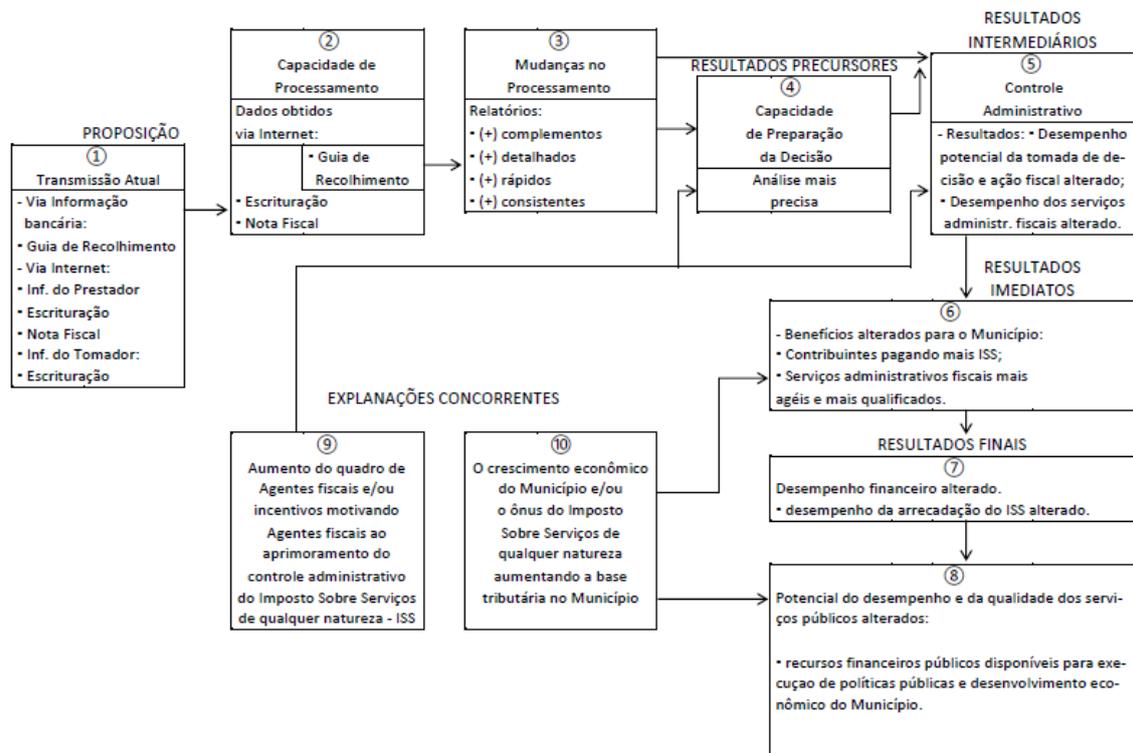
de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, conduziram a um desempenho mais ágil e com qualidade superior na tomada de decisão pelo Fisco.

III – A diminuição da assimetria de informação entre o Contribuinte e o Fisco sobre o valor dos atributos dos serviços prestados, proporcionada pela internet, amplia a probabilidade de risco da autuação por sonegação fiscal na má adaptação do Contribuinte (fortalecimento do Controle Administrativo fiscal); ela é percebida pelo Contribuinte que, por consequência, atenua o custo do oportunismo incluído no custo de obtenção da informação pelo Fisco, ou seja, reduz-se o Custo da Informação. O contribuinte então passa a recolher uma parcela de ISS maior do que as anteriores. Tudo isso repercute no desempenho da arrecadação do tributo no período posterior à implementação que passa a ser superior ao desempenho do período anterior.

IV – O Crescimento Econômico do Município no período posterior à implementação da internet na transação de arrecadação do ISS foi superior ao do período anterior e/ou houve aumento de alíquotas (política não recomendada pelo *mainstream* econômico) ou da base de cálculo agregada (tais como extinção de isenções e/ou de bases de cálculo reduzidas) do tributo nesse período. Isso torna o desempenho da arrecadação do tributo no período posterior maior do que o desempenho do período anterior.

Para um melhor entendimento deste estudo de seguimento, apresenta-se o modelo lógico adotado na análise do estudo de casos múltiplos cuja primeira etapa tem como *variáveis contextuais independentes* a implementação de procedimentos de CF pela internet, a gratificação de produtividade, a contratação de agentes fiscais, a assimetria de informação e como *variável contextual dependente*: o potencial de desempenho do controle administrativo (operacional e decisório). Já a segunda etapa tem como *variáveis independentes*: o potencial de desempenho do controle administrativo, a evolução do crescimento econômico do Município e o ônus do imposto analisado. Como *variável dependente*: a evolução da arrecadação do ISS.

A seguir, a Figura n. 8 demonstra o modelo lógico do Subsistema de Controle Fiscal da Arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza após a implementação das regras e procedimentos de controle pela internet.



Fonte: Elaborada pelo autor.

Figura 8 – Modelo lógico de controle fiscal do ISS pela internet

O modelo lógico mostra (Quadro 1) o processo de transmissão virtual de informações fiscais (pela *Web*), no qual a informação que é transmitida pelo prestador e o tomador de serviço para o Fisco é a da Guia de Recolhimento do ISS (ainda transmitida pela rede bancária), a da escrituração do Livro de Registro ou de escrituração de Prestação de Serviços ou de Serviços Tomados (a Declaração Eletrônica do ISS – DEISS, obrigatória para todos) e a da Nota Fiscal de Prestação de Serviços (essa específica daqueles que adotam a Nota Fiscal Eletrônica – NFE). A capacidade de processamento da informação do Fisco (Quadro 2) a partir da internet passa então a abrigar os dados da guia, da escrituração e da Nota Fiscal (quando adotada). A prática de processamento da informação no Fisco (Quadro 3) passa a ser rápida e a emitir relatórios mais completos, mais detalhados e mais consistentes. Essas novas informações e condições do processamento influenciam *conforme explicação I* (adotada como *primeira proposição* da pesquisa) os resultados precursores, nos quais se têm que a capacidade de preparação da decisão (quadro 4) passa a contar com uma análise mais precisa. Como consequência, observar-se-á nos resultados intermediários (Quadro 5) que o desempenho potencial do controle administrativo do Fisco passa a contar com mais agilidade

e mais qualidade nas informações preparadas para tomada de decisão e nos demais serviços administrativos fiscais (final da etapa 1).

Essa evolução do processamento e do potencial do desempenho da tomada de decisão (aprimoramento do controle administrativo) *conforme explicação III* (adotada como *segunda proposição* da pesquisa) é percebida pelo contribuinte como uma ampliação do risco do seu negócio ser autuado (*pego*) na sonegação fiscal. Como resultados imediatos, tem-se que (Quadro 6) o contribuinte passa a pagar mais imposto e os funcionários públicos a executarem os serviços com maior agilidade e qualificação (*final da etapa 2*). Os resultados finais são: (Quadro 7) o desempenho da arrecadação do ISS modificado, seguindo-se com (Quadro 8) o Potencial de desempenho e da qualidade dos serviços públicos alterados: recursos financeiros públicos adicionais disponíveis para execução de políticas públicas e desenvolvimento econômico do Município. Por fim apresenta-se a composição das explicações II e IV (Quadros 9 e 10), que concorrem com as explicações adotadas, que em síntese são:

- 1) Explicação concorrente da etapa 1: aumento do quadro de agentes fiscais e/ou incentivos motivando os agentes fiscais à melhoria de qualidade do Controle (explicando Quadros 4 e 5);
- 2) Explicação concorrente da etapa 2: o crescimento econômico e/ou o aumento da alíquota e/ou da base de cálculo agregada do tributo, sendo os causadores do crescimento da arrecadação (explicando Quadros 6 e 8).

5.2.2. A Coleta e Análise de Dados da primeira etapa do estudo de seguimento

Iniciou-se a busca dos serviços oferecidos na internet pelos Municípios, primeiramente procurando descobrir quais os *sites* dos Municípios que integram o universo da pesquisa. Para isso, acessou-se um *site* de pesquisa na *Web*. Solicitou-se a informação dos *sites* dos Municípios conhecidos da região, desde o Município sede (o maior em população) até os menores. Depois do primeiro resultado, utilizou-se o *Browser* especificando-se na pesquisa a denominação do *site* com a expressão *www.<nome do município>.sp.gov.br*, tendo ocorrido que a pesquisa por um dos *sites* dos Municípios menores não retornou o *site* especificado,

informando, além de um *site* relacionado ao Município, mas com a extensão *.com.br*, o *site* <http://www.governoeletronico.com.br/egovmeter/urls.php> que, ao ser acessado, forneceu a listagem de todos os *sites* principais com a extensão *.gov.br* dos Municípios brasileiros. A partir daí, a busca inicial do *site* de cada Município baseou-se nessa listagem e quando não encontrado pelo navegador da *Web Browser*, utilizava-se o *site* de procura, especificando-se o nome do Município seguido da sigla da unidade federativa (Estado). A especificação de cada *site*, que produziu resultados em relação a cada Município do total de 645 Municípios do Estado de São Paulo, foi registrada em um arquivo texto.

E, seguida, acessou-se o *site* do Ministério da Fazenda (<http://www.fazenda.gov.br>); clicando-se no item relativo a *Estatísticas*; rolou-se a página e clicou-se no item *Estados e Municípios – Tesouro Nacional*; Assunto: *Estados e Municípios*; rolou-se a página e clicou-se em *Outras Estatísticas: Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios*.

Nesse *site*, é possível acessar os dados relativos à arrecadação dos tributos dos Municípios brasileiros, sendo coletados os relativos à arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), no exercício de 1999 a 2007 para todos os Municípios do Estado de São Paulo. A especificação da arrecadação do ISS de cada Município dos 645 Municípios do Estado de São Paulo em cada um dos 9 anos foi organizada em uma planilha do Excel[®] por ordem de quantidade de habitantes de acordo com o censo do IBGE do ano 2000.

Seguiu-se com a pesquisa nos *sites* dos 645 Municípios do Estado de São Paulo, universo inicial da presente pesquisa científica, e, para o subsistema de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), constatou-se os seguintes procedimentos significativos disponibilizados via internet, cujos três primeiros são os que interferem nos custos de informação e, portanto, no resultado da arrecadação:

- 1) Declaração ou escrituração eletrônica (*online*) do imposto – DEISS
 - Prestador de Serviços;
 - Tomador de Serviços.

- 2) Emissão eletrônica (*online*) de Nota Fiscal do imposto – NFE
 - Prestador de Serviços do Município;
 - Prestador de Serviços de outro Município.

- 3) Emissão eletrônica (*online*) da Guia de Recolhimento do imposto – GEISS
 - ISS fixo;
 - ISS estimado;
 - ISS variável;
 - ISS parcelado.

- 4) Emissão eletrônica (*online*) de Certidões pertinentes ao imposto – CERTISS
 - ISS fixo;
 - ISS estimado;
 - ISS variável.

- 5) Autorização eletrônica (*online*) de Impressão de Documentos Fiscais pertinentes ao imposto – AIDFISS.

Ao se consultar cada um dos *sites* que compõem a população de Municípios do Estado de São Paulo, verificou-se que do total de 645 Municípios existentes, 192 disponibilizam procedimentos de contabilidade gerencial na área fiscal, aqui denominados procedimentos de Controle Fiscal (CF), para o tributo ISS, pela internet. Contudo, não é informado no próprio *site* do Município a partir de quando se iniciou essa disponibilização, necessitando-se de um contato com a administração tributária do Município positivado em CF pela *Web*, para se obter essa informação primordial para o presente estudo. Os dados obtidos com as visitas aos *sites* foram consignados no arquivo texto, inclusive a data de acesso; também foram gravados os arquivos textos os manuais de utilização dos recursos de Controle Fiscal dos Municípios, que disponibilizaram esses instrumentos, bem como a legislação de implementação dos procedimentos pela internet.

Assim, decidiu-se contatar os órgãos fazendários dos Municípios positivados em CF pela internet, por meio de comunicação telefônica. Porém, em função da restrição de tempo, optou-se por adotar uma amostra aleatória sem reposição da população de 645 Municípios do Estado de São Paulo, que com certeza conteria Municípios com e sem procedimentos de CF pela *Web*. A amostra foi definida inicialmente em torno de 20% do total da população, considerada significativa à pesquisa em questão, o que resultou em um total de 119 Municípios, que foram selecionados em planilha do Excel[®] através da função <ALEATÓRIOENTRE (inferior; superior)> do referido programa de *software*.

O resultado da seleção pela função da planilha consignado no parágrafo anterior foi assim obtido: foram especificados na função o número 1 como inferior, e o número 645 como superior para 130 células da planilha Excel®, retornando-se a referida quantidade de resultados de números aleatórios de 1 a 645 que, ao se eliminar os números repetidos, obteve-se uma amostra de 119 números aleatórios do intervalo. Esses foram utilizados para definir a escolha dos Municípios com numeração correspondente na listagem da população de Municípios do Estado de São Paulo classificada por ordem decrescente da quantidade de habitantes definida pelo Censo do IBGE do ano 2000.

Dos 119 Municípios selecionados na amostra, 40 disponibilizam procedimentos de CF pela internet, que após terem seus órgãos tributários contatados e sido verificada perfunctoriamente a evolução da arrecadação do ISS, obteve-se como resultado a informação de que 10 Municípios disponibilizaram os procedimentos de CF e obtiveram uma evolução nominal da arrecadação do ISS no período entre os anos de 1999 e 2007, sendo consignado em arquivo texto para cada um dos 10 Municípios o ano do início da disponibilização via internet. Daí tem-se, para o presente estudo de uma população de 645, uma amostra aleatória de 119 Municípios, da qual 10 Municípios foram selecionados como *casos exemplares* por terem ofertado procedimentos de CF pela internet no período analisado e por sua arrecadação do ISS ter apresentado crescimento superior após a implantação dos procedimentos na *Web*.

Tabela 6 – Evolução da Arrecadação do ISS – Municípios com CF pela Web

MUNIC	ARRISS 1999	ARRISS 2000	ARRISS 2001	ARRISS 2002	ARRISS 2003	ARRISS 2004	ARRISS 2005	ARRISS 2006	ARRISS 2007
ANDRADINA							1193159	1351101	2526759
CR. ARRISS								0,132373	0,8701481
						MÉDIA ANT.=	0,132373	MÉDIA POS.=	0,8701481
BOTUCATU							5571874	5606125	6958523
CR. ARRISS								0,006147	0,241236
						MÉDIA ANT.=	0,006147	MÉDIA POS.=	0,241236
CAIEIRAS							6494039	7429778	9441501
CR. ARRISS								0,144092	0,270765
						MÉDIA ANT.=	0,144092	MÉDIA POS.=	0,270765
LIMEIRA							23185929	26104685	31312040
CR. ARRISS								0,125885	0,199480
						MÉDIA ANT.=	0,125885	MÉDIA POS.=	0,199480
MAUÁ	6525742	6154393	7845456	8363197	12362635				
CR. ARRISS		-0,056905	0,274773	0,065992	0,478219				
		MÉDIA ANT.=	0,108934	MÉDIA POS.=	0,272106				
P.PRUDENTE			7706070	9663538	11707578	11745385	13198246	14659733	16538556
CR. ARRISS				0,254016	0,211521	0,003229	0,123696	0,110733	0,128162
					MÉDIA ANT.=	0,156256	MÉDIA POS.=	0,120864	
SALTO	-	2608113	2299145	2930089	4393532	5030000			
CR. ARRISS			-0,118464	0,274425	0,499453	0,144865			
			MÉDIA ANT.=	0,077981	MÉDIA POS.=	0,322159			
STO. ANDRÉ	39531557	43263010	47746242	49604926	63038392	69897410	82559097	91206668	105698613
CR. ARRISS		0,094392	0,103627	0,038928	0,270809	0,108807	0,181147	0,104744	0,158891
				MÉDIA ANT.=	0,126939	MÉDIA POS.=	0,138397		
SUMARÉ			5592185	5442727	7039575	8088453	10023451	14093657	17916982
CR. ARRISS				-0,026726	0,293391	0,148997	0,239230	0,406068	0,271280
					MÉDIA ANT.=	0,138554	MÉDIA POS.=	0,305526	
VOTORANTIM			2599418	2003600	2606241	3250846	3816707	4698839	5593166
CR. ARRISS				-0,22921	0,300779	0,247331	0,174066	0,231124	0,1903293
					MÉDIA ANT.=	0,106299	MÉDIA POS.=	0,198506	

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados do site do Min. da Fazenda – FINBRA.

*Ano de implantação da internet com valor da ARRISS sombreado.

A Tabela n. 11 (Apêndice F) exibe os 119 Municípios que integram a amostra inicial pesquisada neste estudo; na Tabela n. 6, pode-se observar os 10 Municípios que disponibilizaram procedimentos de Controle Fiscal (CF) pela internet por um intervalo de

tempo no período de 1999 a 2007, cujo valor da arrecadação do ISS do ano inicial e seguintes são consignados na tabela em *itálico*.

Destacam-se entre os procedimentos de CF na internet, aqueles relacionados ao Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), salientando-se a Emissão Eletrônica da Guia de Recolhimento do ISS (GEISS), a Declaração Eletrônica do ISS apurado (DEISS) e a Nota Fiscal Eletrônica (NFE), com os 10 Municípios disponibilizando os dois primeiros procedimentos e 3 dentre eles disponibilizando o último, todos ocorridas no período em estudo.

Dando-se prosseguimento à coleta de dados e buscando obter subsídios para se atingir o objetivo principal do estudo de seguimento, foram executadas as 10 *entrevistas* programadas via telefone. As informações obtidas com a *Análise de Conteúdo* qualitativa das 10 entrevistas proporcionaram os seguintes resultados:

A *análise de conteúdo* das entrevistas confirmou no processo de *Obtenção da Informação* junto ao Contribuinte dos subsistemas de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza dos Municípios pesquisados, a *Transmissão* ampliada em itens de transferência e facilitada pela internet, o que implicou na ampliação dos dados submetidos ao *Processamento* computacional pela repartição pública fiscal, proporcionando relatórios mais completos e detalhados da informação fiscal para uma análise mais precisa a ser executada na fase de *Preparação da Decisão*, gerando, ao final do processo, acréscimo significativo no potencial de qualidade da *Tomada de Decisão*. Essa última interferindo na arrecadação do imposto por conta da *economia de custos*, pois que os *incentivos* especificados não foram apontados como possíveis causas dos resultados no período pesquisado e a *política de tributação* revelou apenas um pequeno acréscimo de recursos humanos na área de fiscalização tributária em apenas 2 das estruturas de arrecadação pesquisadas e um também pequeno aumento de base de cálculo em apenas 1 das estruturas.

A análise das entrevistas revelou, ainda, que o objetivo sócio-econômico do Fisco na questão da implementação dos controles fiscais pela internet é, prioritariamente, mais econômico do que social, visto que, apesar de buscar proporcionar agilidade do serviço interno da repartição, facilitando o trabalho dos funcionários públicos e o atendimento ao

contribuinte, a prioridade maior presente em todos os casos foi o *Aumento da Receita* de arrecadação do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza.

Os dados obtidos quanto aos procedimentos implementados na internet, ao aumento de arrecadação do ISS, à interferência ou não de gratificações e de contratação de agentes fiscais no período, bem como a ocorrência ou não de aumento de alíquotas e bases de cálculo no período foram submetidos à verificação dos serviços fazendários e da legislação nos *sites* do Município (*análise documental*), verificação no *site* do Ministério da Fazenda – sistema FINBRA (*registros em arquivos*).

Na primeira etapa desse estudo observou-se que os dados mostram significativo apoio à explicação I (a internet influenciando a alteração do potencial de desempenho do controle administrativo fiscal), não se encontrando suporte suficiente à explicação II (incentivos ou aumento do quadro de agentes fiscais influenciando a alteração do potencial de desempenho do controle administrativo fiscal). Os dados coletados relacionados à ampliação de recursos humanos na área fiscal de duas das estruturas de arrecadação do ISS comentados anteriormente não conferem suporte para explicação II, apenas alguma relevância, pois, como esclarecido no capítulo sobre a Metodologia utilizada nesta pesquisa, a explicação concorrente II não está apoiada na anulação completa da relação da implementação da internet com os resultados observados (YIN, 2003).

5.2.3. A Coleta e Análise de Dados da segunda etapa do estudo de seguimento

Em seguimento à pesquisa, acessou-se o *site* do IBGE, clicando-se no item *Economia*, Subitem: *Produto Interno Bruto dos Municípios*, e extraiu-se o valor do PIB dos 10 Municípios selecionados na amostra final para o período de 1999 a 2007, sendo o ano de 2007 o último PIB municipal disponibilizado até a data do acesso. Os valores são apresentados na Tabela n. 7, a seguir.

Tabela 7 – Evolução do Produto Interno Bruto – Municípios com CF pela Web

MUNIC	PIB 1999	PIB 2000	PIB 2001	PIB 2002	PIB 2003	PIB 2004	PIB 2005	PIB 2006	PIB 2007
ANDRADINA							572734456	700843667	714957100
CRESC. DO PIB								0,223679944	0,020137776
						MÉDIA ANT.=	0,223679944	MÉDIA POS.=	0,020137776
BOTUCATU							1725485368	1906482906	2301681752
CRESC. DO PIB								0,104896594	0,2072921
						MÉDIA ANT.=	0,104896594	MÉDIA POS.=	0,2072921
CAIEIRAS							996252010	1118083348	1313212113
CRESC. DO PIB								0,122289678	0,174520768
						MÉDIA ANT.=	0,122289678	MÉDIA POS.=	0,174520768
LIMEIRA							4176399982	4702104915	5211601186
CRESC. DO PIB								0,12587514	0,108354935
						MÉDIA ANT.=	0,12587514	MÉDIA POS.=	0,108354935
MAUÁ	2838239000	3283303710	3403087000	3851881051	4430678944				
CRESC. DO PIB		0,15681016	0,03648255	0,13187851	0,1502637				
		MÉDIA ANT.=	0,09664635	MÉDIA POS.=	0,14107111				
PR.PRUDENTE			1147106000	1263195091	1391844411	2258979761	2530522832	2796167870	2971249441
CRESC. DO PIB				0,10120171	0,10184438	0,623011698	0,120206066	0,104976345	0,062614828
					MÉDIA ANT.=	0,275352596	MÉDIA POS.=	0,095932413	
SALTO		718922140	736891000	789127381	931480222	1275811360			
CRESC. DO PIB			0,02499417	0,07088753	0,18039273	0,369660171			
			MÉDIA ANT.=	0,04794085	MÉDIA POS.=	0,275026449			
STO. ANDRÉ	5954254000	6828183130	7378398000	7710778040	8816749847	11423256965	11272305795	11674558563	13387244220
CRESC. DO PIB		0,14677391	0,08057998	0,04504772	0,14343193	0,295631289	-0,01321437	0,035685048	0,146702391
				MÉDIA ANT.=	0,10395839	MÉDIA POS.=	0,116201089		
SUMARÉ			2254595000	2446480050	2883656135	3921453317	4634895619	4962907006	5669560871
CRESC. DO PIB				0,08510843	0,17869595	0,359889367	0,181933137	0,070769962	0,142387086
					MÉDIA ANT.=	0,207897918	MÉDIA POS.=	0,131696728	
VOTORANTIM			754054000	782610460	738420214	925412109	958360865	1061930029	1301739358
CRESC. DO PIB				0,03787058	-0,0564652	0,253232362	0,035604414	0,108069066	0,22582404
					MÉDIA ANT.=	0,078212584	MÉDIA POS.=	0,12316584	

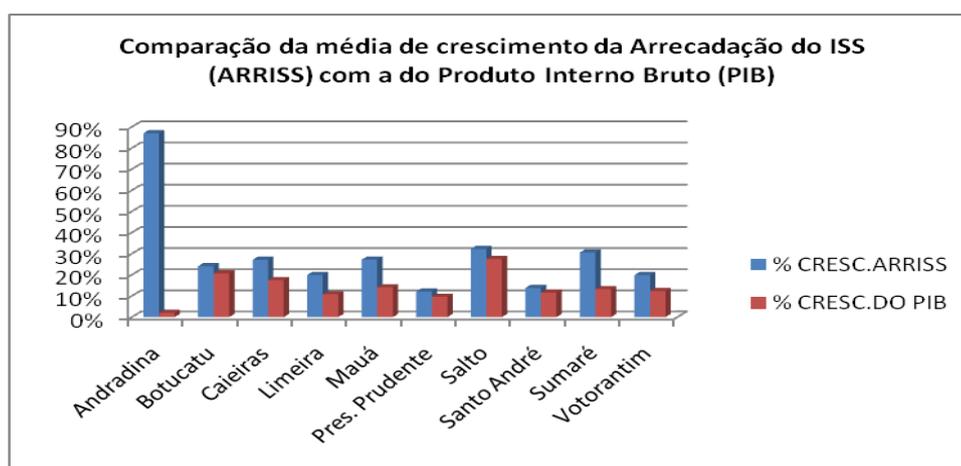
Fonte: Elaborada pelo autor, dados do site do IBGE.

* Ano inicial da internet com valor do PIB sombreado.

Na Tabela n. 7 pode-se observar os 10 Municípios que disponibilizaram procedimentos de Controle Fiscal (CF) pela internet por um intervalo de tempo no período de

1999 a 2007, cujo valor do PIB do ano inicial de implantação da internet e seguintes são consignados na tabela em *itálico*.

A comparação da média de crescimento do PIB (Tabela n. 7) no período posterior com a média de crescimento da arrecadação do ISS (Tabela n. 6) no mesmo período para cada um dos Municípios selecionados mostra: Andradina (ISS: 87,0%; PIB: 2,0%), Botucatu (ISS: 24,1%; PIB: 20,7%), Caieiras (ISS: 27,1%; PIB: 17,5%), Limeira (ISS: 19,9%; PIB: 10,8%), Mauá (ISS: 27,2%; PIB: 14,1%), Presidente Prudente (ISS: 12,1%; PIB: 9,6%), Salto (ISS: 32,2%; PIB: 27,5%), Santo André (ISS: 13,8%; PIB: 11,6%), Sumaré (ISS: 30,6%; PIB: 13,2%) e Votorantim (ISS: 19,9%; PIB: 12,3%). O que torna evidente o maior crescimento médio da arrecadação do ISS sobre o crescimento médio do PIB no mesmo período, mesmo no caso de Presidente de Prudente (em que o crescimento médio da arrecadação do ISS no período posterior foi menor do que no período anterior à internet), essa situação se evidencia, na comparação de período anterior e posterior, em que a média do crescimento do PIB também foi menor, com o agravante de ter sofrido uma perda de crescimento maior do que a da arrecadação do ISS. A diferença mais significativa do Município de Andradina se explica pela extinção de subvenções anteriormente existentes. O Gráfico n. 1, a seguir, deixa evidenciadas as dimensões da comparação efetuada.



Fonte: Elaborado pelo autor.

* Idênticos períodos para ARRISS e PIB, ≠s períodos entre os Municípios.

Gráfico 1 – Comparativo do Crescimento da ARRISS com o do PIB

Na segunda etapa desse estudo conclui-se que os dados mostrados apoiam a explicação III (a alteração do potencial de desempenho do controle administrativo fiscal

aumentando o risco do contribuinte e, por consequência, influenciando-o a pagar mais imposto), não sendo encontrado suporte à explicação IV (o crescimento econômico e/ou o aumento da alíquota e/ou da base de cálculo agregada do tributo, sendo os causadores do crescimento da arrecadação). Portanto, o crescimento econômico do Município, por si só não explica o desempenho da arrecadação do ISS após a internet, e o resultado apurado relativo a um pequeno aumento da base de cálculo do ISS em um dos Municípios pesquisados; esse dado, assim como na análise anterior, vem corroborar a concepção de coexistência do conteúdo de grande parte das explicações concorrentes como condição relevante na evolução do desempenho da arrecadação dos Municípios. Já o crescimento do PIB, se menor que o crescimento da arrecadação do imposto, coexiste como condição relevante, mas se maior em um caso extremo pode anular por completo a explicação concorrente III, o que não ocorreu nos casos presentes.

5.6.3. Conclusão do Estudo de Seguimento

Assim, o estudo de seguimento (estudo de casos múltiplos) também deixou evidenciado que, do ponto de vista qualitativo e quantitativo, a Economia de Custos de Transação explica a contento a relação Fisco-Contribuinte com a utilização da internet como fortalecedora das regras e procedimentos institucionais de Controladoria e Contabilidade Gerencial (nesses casos regras de Controle Fiscal).

Às duas etapas desse estudo observou-se que os dados mostram significativo apoio às explicações I e III, não se encontrando suporte suficiente às explicações II e IV.

Em relação à explicação concorrente II, os dados relacionados a recursos humanos (parte final da explicação II) obtidos nas duas estruturas de arrecadação do ISS comentados anteriormente apenas conferem parcial relevância à explicação II.

Já em relação à parte inicial da explicação IV, no que se refere ao crescimento econômico do Município, esse, por si só não explica o desempenho da arrecadação do ISS após a internet, resultado esse apurado em todos os casos analisados. Quanto à parte final da

explicação IV, a extinção de subvenções do ISS apurada em um dos Municípios pesquisados, esse dado também confere à explicação alguma condição relevante na evolução do desempenho da arrecadação dos Municípios, mas não a principal.

Da conjugação da teoria com os fatos expostos, conclui-se que os procedimentos de controle fiscal, quando implementados pela internet, geram aumento da capacidade de controle (maior risco de autuação fiscal ao contribuinte) e ampliação da transparência na relação entre as partes; enfim, reduzem a assimetria de informação, e por consequência diminuem o custo do oportunismo (por conta do risco) no custo da informação, resultando em ganhos reais na arrecadação do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS. Ressalte-se que esses ganhos poderão ampliar quando da generalização do uso da Nota Fiscal Eletrônica, que para o momento ainda é facultativa, sendo utilizada por poucos contribuintes.

Ressalte-se ainda que o aumento da capacidade de controle, pela ampliação da quantidade (transmissão de mais itens de dados) e qualidade (cruzamento dos dados de entrada) de informações processadas no momento *pré-decisório*, se utilizado com efetividade na gestão tributária (usado efetivamente na tomada de decisão), agrega valores ao desempenho do *modelo decisório*, ampliando ainda mais os ganhos reais na arrecadação do ISS.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como comentado anteriormente, os Municípios enfrentam dificuldades em atender à demanda por serviços públicos perante um crescimento constante da população urbana, esse último interferindo negativamente no controle da administração sobre os contribuintes do Município, trazendo consequências, como a ampliação do índice de sonegação de tributos que se traduz na baixa arrecadação de tributos.

Em busca de uma forma de diminuir a sonegação de tributos, tem-se procurado implementar melhorias na qualidade dos controles administrativos pelo fortalecimento das regras e procedimentos contidos neles, através do uso de uma tecnologia disponível no mercado, a internet, na qual alguns Municípios já estão investindo. Assim, tais procedimentos de controle são disponibilizados aos contribuintes na internet, que devem inserir as informações de interesse do Fisco, que são captadas automaticamente pelos sistemas fiscais de controle da arrecadação.

Essas regras são tidas na literatura econômica como instituições humanamente planejadas, cujo fortalecimento pode produzir resultados significativos no que tange à economia de custos nas transações entre partes desalinhadamente interessadas. Tais regras se inserem no conceito de regras de Controladoria e Contabilidade Gerencial, e seu fortalecimento pode auxiliar na redução dos custos de obtenção de informação, atividade essa intrínseca aos controles administrativos do Fisco.

A redução dos custos de obtenção de informação se opera pela diminuição da assimetria de informação entre o Contribuinte e o Fisco, inibindo parte das atitudes oportunistas do Contribuinte no que concerne ao pagamento dos tributos municipais. O imposto municipal que vem recebendo grandes investimentos de recursos em sua implementação pela internet foi o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS, que incide sobre a atividade econômica de prestação de serviços.

A amenização do oportunismo no pagamento do ISS, por conta da implementação de procedimentos de controle fiscal pela internet, quando ocorrida, conduz a um aumento da arrecadação do imposto. Mas isso não esgota o assunto, pois o risco de atitudes oportunistas

sempre continua presente, ou seja, sempre haverá brechas, por mais rigoroso que seja o controle. Em virtude disso, é possível melhoria contínua no sistema de controle.

Contudo, questionou-se se de fato o uso da internet na relação do Fisco com o contribuinte do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) está melhorando a eficiência do controle administrativo fiscal e aumentando a arrecadação do imposto além do aumento gerado pelo crescimento econômico do Município.

Como melhor alternativa de busca de resposta à dúvida surgida, decidiu-se fazer uma pesquisa valendo-se do método científico, que confere confiança e validade aos resultados obtidos.

O estudo científico em questão comprovou, ainda que limitado aos casos estudados, a influência positiva do uso da internet como meio de transmissão de dados dos prestadores de serviços (contribuintes) e dos tomadores de serviços (retentores do imposto na fonte ou não), proporcionando alteração no potencial de desempenho do controle administrativo fiscal e, por consequência, alterando o desempenho da arrecadação do ISS. Assim, acredita-se que a presente pesquisa possa servir de subsídio, ainda que com cautela, para decisão de políticas administrativo-fiscais de outros Municípios que não se valem da tecnologia no sistema de arrecadação do imposto.

Também do ponto de vista acadêmico, a pesquisa foi importante para o teste empírico da teoria de Economia de Custos de Transação (TCE), vertente preponderante na agenda de pesquisa da Nova Economia Institucional (NIE). O teste agregou aos conceitos da NIE a real potencialidade da TCE em explicar a relação Fisco-Contribuinte, relação específica essa que não se insere, ao menos segundo os dados do pesquisador, nas relações comumente analisadas pelos testes empíricos de qualquer das vertentes da NIE.

Como dito na extensão do texto da pesquisa e em parágrafo anterior às regras e aos procedimentos estudados, são regras de Controladoria e Contabilidade Gerencial, e sobre essas áreas AQUINO (2005) argumenta que na visão da TCE o desempenho aquém do agente ocorre devido à assimetria de informações e ao comportamento oportunista que decorrem dos custos de transação relacionados à definição e proteção dos direitos de propriedade. Ele sugere então que mensurar tais custos não compensa, sendo melhor observá-los e reduzir sua

incidência, deixando a preocupação com a definição (*ex ante*) e se ocupando efetivamente com a proteção (*ex post*) dos direitos de propriedade em sintonia com o grau de proteção e coercividade (poder de ordenação – assim designado pelo autor) das instituições existentes.

Este trabalho não avançou muito no que concerne às proteções (em sentido estrito) relativas à arrecadação do ISS. Entretanto, no sentido lato de proteções e em sintonia com a coercividade, acredita ter contribuído à ampliação da potencialidade dos instrumentos de ordenação privada quando analisou e comprovou, nos estudos de casos efetuados, a utilidade de uma tecnologia fortalecedora das regras de Controladoria e Contabilidade Gerencial (aqui regras de controle administrativo fiscal) existentes. Ressaltando-se que, a respeito de estudos de casos, deve-se haver certa prudência na utilização como base para decisões políticas e para generalização dos resultados obtidos.

7. REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal** – novos métodos após a LC n. 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

AOKI, M. **Towards a comparative institutional analysis**. Cambridge: MIT Press, 2000.

AQUINO, A. C. B. **Economia dos arranjos híbridos**: o caso da coordenação de serviços em uma usina siderúrgica. Tese (Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Trad. André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BAHL, R. W. A regression approach to tax effort and tax ratio analysis. **Staff Papers, International Monetary Fund**, V.18, p. 570-612, 1971.

BAIMAN, S. Agency research in managerial accounting: a second look. **Accounting Organizations and Society**, V.15, N.4, p. 341-371, 1990.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2009.

BECKER, G. A theory of competition among pressure groups for political influence. **Quarterly Journal of Economics**, 98, 1983, p. 371-400.

_____. **Political competition among interest groups**. In Jason Shogren, Ed., *The Political Economy of Government Regulation*. Boston: Kluwer, 1989.

BERTONCELLO, S. L. T. **O processo de desenvolvimento do planejamento estratégico em modelos organizacionais de empresas tipo empreendedora, máquina, profissional e inovadora**: um estudo de casos múltiplos. Tese (Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BIALOSKORSKI NETO, S.; BARROSO, M.; RESENDE, A. J. **Governança cooperativa e sistemas gerenciais**: um ensaio utilizando-se da ótica da teoria de *agency* – identidade, valores e governança das cooperativas. V Encontro de Investigadores Latinoamericanos de Cooperativismo, 2008.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **The institutionalization of accounting routines**: Ferac International, Annual Collection of Wards Trusts Seminar Papers, Glasgow University, 1, 1996.

_____. **Conceptualizing management accounting change**: an institutional framework. Management Account Research, V. 11, 2000.

_____. **Understanding management accounting practices**: A personal journey. The British Accounting Review. V. 38, p.1-30, 2006.

CAMPELLO, C. A. G. B. **Eficiência municipal**: um estudo no estado de São Paulo. Tese (Doutorado). Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; ALMEIDA, L. B. Sistema de Gestão Econômica – GECON. In **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. Catelli A. (coordenador), Cap.9, São Paulo: Atlas, 2001.

CHELLIAH, R.; BAAS, H. J.; KELLY, M. R. Tax ratios and tax effort in developing countries. **Staff Papers. International Monetary Fund**, V. 2, p. 187-205, 1975.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, New Serie, Vol. 4, N. 16, p. 386-405, Nov., 1937.

COÊLHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Trad. Lucia Simonini. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 21 maio 2010.

CORBETT, T. **Contabilidade gerencial**. Disponível em <http://www.tcorbett.com/s/index.php?option=com_content&task=view&id=8&Itemid=10>. Acesso em: 19 fev. 2009.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research** V.8, p. 1-35, 1996. Summary by Michele Martinez, Ph.D. Program in Accounting, University of South Florida, Spring, 2002. Disponível em: <<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumCovaleski96.htm>>. Acesso em: 19 fev. 2009.

DE LUCA, M. M. M.; CUNHA, J. V. A.; RIBEIRO, M. S.; OLIVEIRA, M. C. **Demonstração do valor adicionado**: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 2009.

DIETRICH, M. Accounting for the economics of the firm. **Management Accounting Research**, 2001, V. 12, pp. 3-20.

DIZARD Jr., Wilson. **A nova mídia:** a comunicação de massa na era da informação. Trads. Antônio Queiroga e Edmond Jorge. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000.

EISENHARDT, K. M. Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, Oct 1989, V.14, N.4, p.532-550.

ELTONY, M. N. The determinants of tax effort in arab countries. **Arab Planning Institute**. Kuwait, September 2002. Disponível em:
<<http://www.arab-api.org/jodep/products/delivery/wps0207.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2009.

FURUBOTN, E. G.; RICHTER, R. **Institutions and economic theory:** a contribution of the new institutional economics. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1997.

GALA, P.; REGO, J. M. (orgs.) **A história do pensamento econômico como teoria e retórica:** ensaios sobre metodologia em economia. São Paulo: Ed. 34, 2003.

GIL, A.C.; LICHT, R.H.G.; OLIVA, E.C. A utilização de estudos de caso na pesquisa em administração. **BASE Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, 2(1): p.47-56, janeiro/abril 2005.

GIL, A. C. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIRIOLI, L. S. **Análise do uso de medidas de desempenho de empresas presentes na pesquisa em contabilidade no Brasil**. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GOVERNO ELETRÔNICO. *Site* que relaciona os *sites* oficiais dos Municípios do Brasil. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.com.br/egovmeter/urls.php>>. Acesso em 15 nov. 2008.

GUERREIRO, R. A abordagem institucional na contabilidade gerencial. **R. Cont. Fin. – USP**, São Paulo, N. 40, p. 3-6, jan./abr. 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M.F. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERATH, G. Analysis of the potential and problems of new institutional economics for third world development. **International Journal of Social Economics**, V.32, N. 10, 2005, pp. 877-892.

HOPWOOD, A. G. The archeology of accounting systems. **Accounting, Organizations and Society**, V. 12, N. 3, p. 207-234, 1987.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home>>. Acesso em 22 jul. 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

LEI COMPLEMENTAR NACIONAL N. 116/2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 22 maio 2010.

LEI N. 4320/1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 11 ago. 2010.

LEUTHOLD, J. H. Tax shares in developing economies: a panel study. **Journal of Development Economics**, V. 35: p. 173-185.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LÓPEZ P., E. Un criterio de eficiencia para la concepción y la evaluación de las políticas públicas. **Revista de Economía Institucional**, V.10, N. 18, Primer Semestre/2008, p. 149-178.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, I. G. S.; BARRETO, A. F. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MARTINS, I. G. S.; PEIXOTO, M. M. (Orgs.) **ISS lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, S. P. **Manual do imposto sobre serviços**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MÉNARD, C.; SHIRLEY, M. M. **Handbook of new institutional economics**. Dordrecht: Springer, 2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Finanças do Brasil – FINBRA. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 jun. 2010.

MORES, B. R. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

MORAES, J. G. V. **História geral e Brasil**. São Paulo: Atual, 2005.

MUNICÍPIO DE ANDRADINA. Disponível em: <<http://www.andradina.sp.gov.br>>. Acesso em: 11 abr. 2009.

MUNICÍPIO DE BOTUCATU. Disponível em: <<http://www.botucatu.sp.gov.br>>. Acesso em: 28 mar. 2009.

MUNICÍPIO DE CAIEIRAS. Disponível em: <<http://www.prefeituradecaieiras.com.br>>. Acesso em: 12 abr. 2009.

MUNICÍPIO DE LIMEIRA. Disponível em: <<http://www.limeira.sp.gov.br/file>>. Acesso em: 25 mar. 2009.

MUNICÍPIO DE MAUÁ. Disponível em: <<http://www.maua.sp.gov.br/#>>. Acesso em: 05 jan. 2009.

MUNICÍPIO DE PRESIDENTE PRUDENTE. Disponível em: <http://www.presidenteprudente.sp.gov.br/servicos/iss_download.asp>. Acesso em: 25 mar. 2009.

MUNICÍPIO DE SALTO. Disponível em: <<http://www.salto.sp.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2009.

MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ. Disponível em: <<http://www.santoandre.sp.gov.br>>. Acesso em: 15 nov. 2008.

MUNICÍPIO DE SUMARÉ. Disponível em: <<http://www.sumare.sp.gov.br>>. Acesso em: 26 mar. 2009.

MUNICÍPIO DE VOTORANTIM. Disponível em: <<http://www.votorantim.sp.gov.br/pmv>>. Acesso em: 29 mar. 2009.

NAKAO, S. H. **Um modelo de tributação da renda por fluxos de caixa realizados**. Tese (Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

NASCIMENTO, T. M. C. **Da tributação e do orçamento na nova constituição**. Rio de Janeiro: Aide Ed., 1989.

NORTH, D. C. **Structure and change in economic history**. New York: Norton, 1981.

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economics performance**. Cambridge, Cambridge University Press, 1990.

NORTH, D. C. Institutions. **Journal of Economic Perspectives**. Vol. 5, N. 1, p. 97-112, 1991.

NORTH, D. C. **Understanding the process of economic change**. Princeton: Princeton University Press, 2005.

PELTZMAN, S. Toward a more general theory of regulation. **Journal of Law and Economics**, 19, 1976, p. 211-240.

PIQUEIRA, J.R.C. Novas ordens econômicas no terceiro mundo: uma abordagem via sistemas dinâmicos. **Revista Eletrônica Informação e Cognição**. V.2, N.1, p. 28-36, 2000.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, A. M. S. P. Descentralização e autonomia financeira municipal: a perspectiva das cidades médias. **Indic. Econ. FEE**, Porto Alegre, V. 32, N. 3, p. 101-126, nov. 2004.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, 5, p. 301-321, 1994.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em: 09 nov. 2009.

SPEKLÉ, R. F. Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective. **Accounting, Organizations and Society**. V. 26, p. 419-441, 2001.

STIGLER, G. J. Toward a more general theory of regulation. **Journal of Law and Economics**, 19, 1971, p.211-240.

STIGLER, G. J. Law or economics? **Journal of Law and Economics**, 35, 1992, p.455-468.

STOTSKY, J. G; WOLDEMARIAM, A. Tax effort in sub-Saharan Africa. **IMF Working Paper**. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TAIT, A.; EICHENGREEN, B. J. Two alternative approaches to the international comparison of taxation. **IMF Department Memorandum 78/73**. Washington: International Monetary Fund, 1978.

TANZI, V. A statistical evaluation of taxation in sub-Saharan Africa. **IMF Occasional Paper 8**. Washington: International Monetary Fund, 1981.

_____. **Quantitative characteristics of the tax systems of developing countries**. In *The Theory of Taxation for Developing Countries*, edited by David Newbery and Nicholas Stern. New York: Oxford University Press, 1987.

_____. **Structural factors and tax revenue in developing countries: a decade of evidence**. In *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*, eds. Ian Goldin and Alan L. Winters. New York: Cambridge University Press, 1992.

VERBEETEN, F. H. M. Performance management practices in public sector organizations: impact on performance. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Vol. 21, N. 3, p. 427-454, 2008.

VERSTEGEN, B. H. J. Relating the institutional approach in management accounting to institutional economics: an essay on dual-mode rationality. **Journal of Economic Issues**, V. XL, N.4, December 2006, pp. 1137-1151.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Thomson Learning, 2001.

WILLIAMSON, O. E. **Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications**. New York: Free Press, 1975.

_____. **The economic institutions of capitalism**. New York: Free Press, 1985.

_____. Comparative economic organization: the analysis of discrete. **Administrative Science Quarterly**, Jun 1991, V. 36, N.2, ABI/INFORM Global pp.269-296.

_____. Public and private bureaucracies: a transaction cost economics perspective. **Journal of Law, Economics and Organization**. Vol. 15, N. 1, p. 307-342, 1999.

_____. The new institutional economics: taking stock, looking ahead. **Journal of Economic Literature**, V. 38, N. 3 (Sep., 2000), pp. 595-613.

WITTMAN, D. Why democracies produce efficient results. **Journal of Political Economy**, 97, 1989, p.1395-1424.

YIN, R. K. **Applications of case study research**. Thousand Oaks, California: Sage, 2003.

_____. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad. Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. (orgs.) **Direito & economia: análise econômica do direito das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

APÊNDICE A

ROTEIRO DE ENTREVISTA (Estudo Piloto)

ENTREVISTA COM VISITA LOCAL

A. Cadastramento:

1. Dados físicos e dos serviços e funções da repartição.
2. Dados do responsável.

B. Visão geral da forma inicial de operacionalização da Transação:

3. Relação existente entre os serviços e funções da repartição e a Transação.
4. Atribuições do Contribuinte perante a Transação, a relação delas com a última e com o sistema de arrecadação de tributos.
5. Como se opera o sistema de controle e de tomada de decisão.

C. Breves considerações sobre a implementação da tecnologia à Transação:

6. Grau de operacionalização da tecnologia no sistema.
7. Resultados esperados da inovação tecnológica.

D. Visão dos custos da Transação:

8. Rol dos gastos das partes antes e depois da implementação da tecnologia.
9. Riscos da adesão à tecnologia e as garantias utilizadas.

APÊNDICE B

MODELO DE QUESTIONÁRIO

QUESTIONÁRIO POR TELEFONE

A. Cadastramento:

1. Denominação do Município e Nome do responsável pela informação.

B. Questões:

2. Os recursos do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS encontrados no *site* do Município na internet estão realmente disponíveis?
3. Se sim, em que data cada um dos procedimentos do ISS começou a operar pela internet?

APÊNDICE C

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

(aplicável a cada um dos estudos de caso individuais do estudo de casos múltiplos)

A. Introdução ao estudo de caso e objetivo do protocolo

A1. Questões e proposições

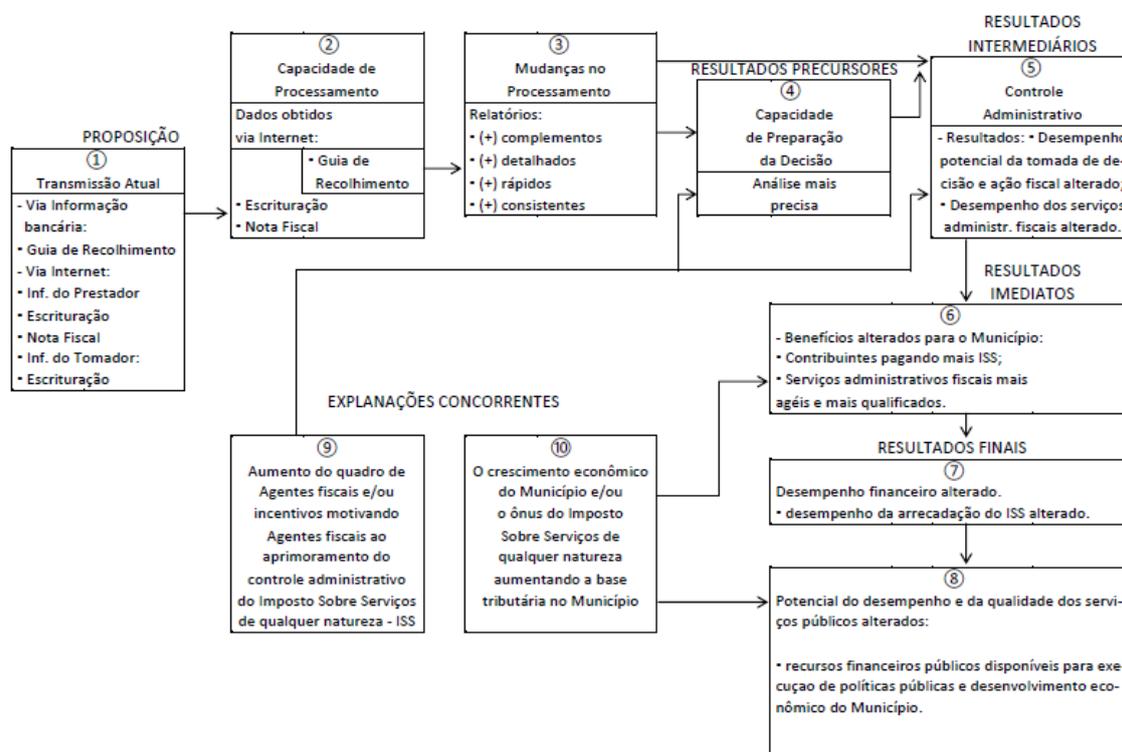
Questão principal:

– Qual a influência da utilização das regras e procedimentos de Controle Fiscal dos Municípios através da internet no desempenho da arrecadação de tributos locais incidentes sobre a atividade econômica de prestação de serviços?

Proposição Geral:

“A introdução da internet no controle fiscal da Transação Tributária de arrecadação dos tributos municipais incidentes sobre a atividade econômica, existente entre o Fisco Municipal e o Contribuinte desses tributos pode, segundo a NIE, fortalecer as regras dos procedimentos, dos atendimentos e das informações de Controle e Serviço Fiscal da arrecadação dos tributos competentes, gerando, segundo a TCE (ramo da NIE), redução dos custos de obtenção da informação, pela amenização da inclusão dos custos de oportunismo no custo da informação, ocasionada pela diminuição da assimetria de informação, ocorrida por conta do aprimoramento tecnológico dos controles administrativos. Isso faz com que a média da evolução da arrecadação do tributo antes da implementação da internet seja inferior à média posterior à implementação, para períodos simétricos.”

A3. Estrutura teórica



B. Procedimentos da coleta de dados

B1. Coletar nomes dos locais a serem contactados por telefone e das pessoas de contato, bem como a denominação da função da pessoa e o tempo de experiência profissional. Dar-se-á preferência para contato com os responsáveis pela Fiscalização do Imposto.

B2. Plano de coleta de dados: O contato dar-se-á na segunda quinzena do mês de julho de 2010, devendo o contato telefônico não se estender por mais de 1 hora no horário comercial. O roteiro de entrevista servirá como guia para estimular a coleta das informações necessárias à pesquisa, e não se fará perguntas específicas e diretas ao entrevistado (*Entrevista*).

B3. Preparação anterior aos contatos:

- Acesso ao *site* do Município, com levantamento dos serviços disponíveis pela internet. (*análise documental*);
- Acesso ao *site* do Ministério da Fazenda para verificar a evolução da arrecadação do ISS do Município, no período anterior e posterior à implementação da internet. (*análise de registro em arquivos*);

- c. Acesso ao *site* do IBGE para verificar a evolução do PIB municipal do Município no mesmo período da arrecadação (*análise de registro em arquivos*).

C. Esboço do relatório do estudo de caso

O Município enfrentava dificuldades em atender à demanda por serviços públicos perante um crescimento constante da população urbana, esse último interferindo negativamente no controle da administração sobre os contribuintes do Município, trazendo como consequências a ampliação do índice de sonegação de tributos que se traduzia em um crescimento da arrecadação de tributos, às vezes até inferior ao crescimento do PIB.

Buscando-se uma forma de diminuir a sonegação de tributos, procurou-se implementar melhorias na qualidade dos controles administrativos pelo fortalecimento das regras e procedimentos contidos neles, através do uso de uma tecnologia disponível no mercado, a internet, na qual o Município já está investindo. Assim, tais procedimentos de controle são disponibilizados aos contribuintes na internet, que devem inserir as informações de interesse do Fisco captadas automaticamente pelos sistemas fiscais de controle da arrecadação.

A implementação de procedimentos de controle fiscal pela internet, quando ocorrida, conduz a um aumento da arrecadação do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

D. Questões do estudo de caso

D1. Visão geral da operacionalização da tecnologia à Transação:

- a. Grau de operacionalização da tecnologia no sistema?
- b. Resultados ocorridos e esperados da inovação tecnológica?

D2. Breves considerações sobre incentivos a agentes fiscais:

- a. Participações no resultado de acréscimos da arrecadação?
- b. Gratificações por cumprimento de metas de serviços?

D3. Visão da política de tributação e de fiscalização:

- a. Grau de estabilidade das alíquotas e da base de cálculo do tributo no período?
- b. Nível de contratação de agentes fiscais no período?

APÊNDICE D

ROTEIRO DE ENTREVISTA (Estudo de Seguimento)

ENTREVISTA POR TELEFONE

A. Cadastramento:

1. Denominação do Município e dados dos serviços e funções da repartição.
2. Dados do responsável.

B. Visão geral da operacionalização da tecnologia à Transação:

3. Grau de operacionalização da tecnologia no sistema.
4. Resultados ocorridos e esperados da inovação tecnológica.

C. Breves considerações sobre incentivos a agentes fiscais:

5. Participações no resultado de acréscimos da arrecadação.
6. Gratificações por cumprimento de metas de serviços.

D. Visão da política de tributação e de fiscalização:

7. Grau de estabilidade das alíquotas e da base de cálculo do tributo no período.
8. Nível de contratação de agentes fiscais no período

APÊNDICE E

ANÁLISE DE CONTEÚDO

As tabelas que seguem, de acordo com Bardin (2009), têm como índice *a menção ou alusão ao tema*, e como indicador *a presença do índice em um ou alguns parágrafos*. Pelo teor de suas colunas da esquerda à direita têm-se as Categorias (temas), as Unidades de Registro – agrupamentos dispensáveis, “*uma vez que visam à contagem frequencial*” (OLIVEIRA, 2008, p.29) –, os Exemplos encontrados no texto, e as Unidades de Contexto (unidades de composição da mensagem) utilizadas nessa análise qualitativa mais com caráter de localização das categorias no texto, haja vista não haver interesse específico na quantificação (FREITAS *et al.*, 1997).

Estando estipuladas as regras, passa-se, na seção seguinte, à operacionalização da análise de conteúdo em questão.

E.1 Estudo Piloto

E.1.1 – Quais são os procedimentos de Controle Fiscal que atuam na Tomada de Decisão?

A leitura flutuante da legislação do tributo permitiu, em função da parte inicial do primeiro objetivo específico do estudo, “*Identificar quais os procedimentos de Controle Fiscal municipais que atuam na tomada de decisão de fiscalização tributária*”, a escolha da norma regulamentadora do imposto em vigor (Decreto Municipal) como documento de análise. As demais normas disciplinadoras do tributo revelaram-se de caráter mais geral, não atingindo o nível de detalhamento exigido na especificação de procedimentos de controle para uma abordagem microanalítica.

Tendo em vista o caráter exploratório-explicativo da análise de conteúdo do documento em questão, em função do objetivo expresso, não se buscou formular nenhuma hipótese provisória a respeito. Isso não implica que o marco teórico adotado não tenha direcionado essa análise. O *corpus* de estudo foi, então, composto nessa primeira análise pelo

conteúdo do Decreto Municipal regulamentador do ISS no Município selecionado, do Estado de São Paulo, Brasil, no contexto na Nova Economia Institucional (NORTH, 1991), com ênfase no seu ramo a Economia de Custos de Transação (WILLIAMSON, 1999; DIETRICH, 2001).

Tabela 8 – Análise de conteúdo (Dec. Mun. regulamentador do ISS)

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	DISPOSITIVOS
TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS	Responsabilidade de Pagamento	“O imposto será pago ao Município” “... devendo o imposto... ser pago”	Art. 31: I, II, III, IV; Art. 50: § 1º.
INFORMAÇÃO	Informação de Pagamento	“O pagamento do imposto, bem como a informação de inexistência de imposto a recolher, serão feitos por guias fornecidas pela repartição”	Art. 32: I, II: a, b;
	Informação de Identidade	“O contribuinte é obrigado a inscrever cada um de seus estabelecimentos no Cadastro”	Art. 34: I;
	Informação de Serviços Contratados	“Serviços serão escriturados ... pelo seu resumo” “escrituração... feita de forma a ... proceder à identificação ... cada serviço”	Art. 42; Art. 43: §2º
	Informação de Valores	“devem ser lançados o valor” “A escrituração... deve referir-se a todo movimento” “escrituração... feita de forma a ... proceder à identificação dos ... pagamentos”	Art. 43: caput, §1º, §2º; Art. 50: caput;
	Informação do Cadastro	“O número da inscrição deverá ser impresso em todos os documentos”	Art. 40: §4º; Art. 62: caput, §ún. Art. 63: II; Art. 66: III
	Especificidade da Informação	“Os contribuintes... mais de um estabelecimento, manterão em cada um deles, escrituração em livros fiscais distintos”	Art. 48; Art. 57; Art. 58; Art. 61: §2º Art. 63: III
	Periodicidade da Informação	“Os lançamentos nos livros ... serão... diariamente” “lançamentos somados nos prazos”	Art. 47: caput, §1º, §2º
	Objetividade da Informação	“Os lançamentos serão sempre ... com base nos documentos fiscais correspondentes”	Art. 47: §5º; Art. 50: caput Art. 54: §1º:IV,V; Art. 63: VII;
	Autenticidade da Informação	“Os livros fiscais terão suas folhas... de forma a impedir a sua substituição”	Art. 45:§1º; §2º; Art. 47:§1º;Art.53 §2º; Art. 54:caput, §1º: I, II, III; Art. 55 Art. 59: caput; Art. 60; Art. 61: §2º Art. 63: V, VI, VII;

– continua –

Tabela 8 – análise de conteúdo (Dec. Mun. regulamentador do ISS) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	DISPOSITIVOS
INFORMAÇÃO (continuação)	Publicidade da Informação	<i>“os livros serão exibidos à repartição”</i>	Art. 45: §3º, §4º; Art. 51: caput; Art. 52;
	Diversidade de Informação	<i>“emitir Nota Fiscal”</i>	Art. 44; Art. 65 Art. 47: §4º etc.
SUBORDINAÇÃO	Autorização de uso	<i>“Os livros fiscais ... só poderão ser usados depois de visados”</i>	Art. 45: caput; Art. 47: §3º;
	Diversidade de Subordinação	<i>“obrigado a manter,... os seguintes livros” “Registro de Prestação de Serviços” “a critério do Fisco” “poderá a autoridade fiscal intimar o sujeito passivo” “somente poderão confeccionar Nota Fiscal, após autorização”</i>	Art. 41: caput; I; II; III; IV; V; VI; Art. 46: caput; Art. 48; Art. 49: caput, §1º, §2º; Art. 50: caput, §1º, §2º; Art. 51: caput, §ún; Art. 53: caput, §1º, §2º; Art. 61: caput etc.

Fonte: Elaborada pelo autor.

A presença da Categoria TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS na forma de Imposto está em consonância com a teoria exposta na Nova Economia Institucional, no seu ramo Economia de Custos de Transação, pois caracteriza a realização de uma Transação compósita (WILLIAMSON, 1999), susceptível de estudo pelo arcabouço teórico exposto.

A categoria INFORMAÇÃO, presente em larga escala na mensagem, retrata o principal elo da relação do Contribuinte com os procedimentos de Controle Fiscal, pois configura a forma pela qual o Fisco pode conhecer as atividades e receitas do declarante. Ou seja, o Fisco ameniza o uso estratégico da assimetria de informação (o oportunismo) através de Controles Administrativos, cujos entrelaces propiciem o conhecimento dos fatos econômicos de interesse internos ao estabelecimento do Contribuinte.

Mas os Controles Administrativos para surtirem efeito têm que virem acompanhados do poder real de efetivação das ordens neles contidas. Nesse sentido a presença da categoria SUBORDINAÇÃO vem atender a este importante quesito, retratando a Autoridade do Fisco perante o Contribuinte, ainda que este último ostente a propriedade do negócio.

Da legislação analisada conclui-se que, não podendo observar diretamente o exercício da atividade pelo contribuinte, o Fisco institui procedimentos de informação dessas atividades e da respectiva receita delas proveniente. Assim, o contribuinte deve formalizar a informação mencionada através da emissão da Nota Fiscal (cuja impressão deve ser autorizada), onde consignará os dados do tomador do serviço, a discriminação do serviço prestado e o seu respectivo valor. Essa Nota Fiscal será escriturada no Livro de Registro de Prestação de Serviço (cujo uso deve ser autorizado), apurando-se ao final do período estipulado na legislação o valor do Imposto Sobre Serviços devido, mantendo o Livro sobre seus cuidados. Ao final o contribuinte declarará o serviço prestado e o valor do imposto em guia de recolhimento própria e efetuará o pagamento do tributo ao Município nas instituições financeiras credenciadas. A informação de ausência de imposto devido também será declarada na guia de recolhimento e entregue na instituição financeira que deverá transmitir a informação ao Fisco Municipal.

E.1.2 – Como os procedimentos de Controle Fiscal atuam na Tomada de Decisão? Por que a opção pela internet? Quais os resultados?

A escolha das entrevistas como documento de análise adveio em função da parte final do primeiro objetivo do trabalho científico: “*Identificar como os procedimentos de Controle Fiscal municipais atuam na tomada de decisão de fiscalização tributária*” e do segundo objetivo da pesquisa: “*Identificar junto ao Sistema de Arrecadação de Tributos Municipais quais os motivos práticos da opção pela internet*”. O primeiro contato com o conteúdo das entrevistas possibilitou a impressão de que a coordenação entre procedimentos, internet e tomada de decisão está ligada ao conhecimento prático específico do Sistema de Arrecadação de Tributos Municipais, que finalmente se iluminará com a observação do sistema em operação.

Tendo em vista o caráter exploratório-explicativo na análise de conteúdo do texto em questão, em função do objetivo expresso, não se buscou formular nenhuma hipótese provisória a respeito. Isso não implica em que o marco teórico adotado não tenha direcionado essa análise. O *corpus* de estudo foi então composto nessa primeira análise pelo conteúdo das entrevistas realizadas junto a Secretaria da Fazenda do Município Selecionado, Estado de São Paulo, Brasil.

A base conceitual teórica desse estudo é a Nova Economia Institucional (NORTH, 1991), com ênfase no seu ramo a Economia de Custos de Transação (WILLIAMSON, 1999) e na sua relação com a Contabilidade Gerencial (DIETRICH, 2001) como parte da estrutura de governança cujas regras e procedimentos (instituições) suportam o atributo instrumental do Controle Administrativo na extensão da organização.

Nesse sentido como bibliograficamente demonstrado anteriormente as atividades de controle apresentam-se na forma de absorção da informação (observação direta da transação ou instituição de procedimentos informativos sobre a transação), de formalização da informação (verbal, escrita, em vídeo etc.), de transmissão da informação (física ou virtual), de processamento da informação (pessoal ou sistêmico), de preparação da decisão e de tomada de decisão, cujo resultado de coordenação está intrinsecamente ligado à autoridade (DIETRICH, 2001, p.4, 8 e 10).

Tabela 9 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo piloto)

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
OBTENÇÃO DIRETA DA INFORMAÇÃO	Fiscalização	“Fiscalização das obrigações” “Serviços...de Auditoria” “Ação Fiscal – Homologação”	2A; 4A; 4B3.2;
FORMALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO	Escrituração	“As declarações...representam a escrituração fiscal” “geração de guias para recolhimento do tributo” “Serviços acessíveis pela internet: Guias de recolhimento, Escrituração eletrônica; Nota Fiscal eletrônica.”	2B;
TRANSMISSÃO DA INFORMAÇÃO	Atendimento Virtual	“A internet diminui contato pessoal com contribuinte” “sem...se locomover até a repartição” “o contribuinte pode consultar... propor alteração dos dados” “O Contribuinte deve prestar... Atualização cadastral” “O Contribuinte deve prestar... Declaração mensal do Movimento econômico.” “Serviços acessíveis pela internet: Certidões CND, Atividade etc. Guias de recolhimento, cálculo de acréscimos; Informação de Débito (DA); Escrituração eletrônica; Nota Fiscal eletrônica; AIDF eletrônica.”	1C; 1D; 2C; 3C; 4B; 4C;
	Fiscalização Virtual	“A internet é um...meio de acessibilidade de informações... diminuindo a distância entre” Fisco e contribuinte” “Serviços acessíveis pela internet: Guias de recolhimento, Escrituração eletrônica; Nota Fiscal eletrônica.”	2C; 4C;
PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO	Geração de Relatórios	“relatórios gerados pelo sistema” “relatórios analíticos extraídos do banco de dados	2B; 4B;

– continua –

Tabela 9 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo piloto) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO (continuação)	Agilidade	<p>“A internet...tornando o serviço... mais rápido.”</p> <p>“velocidade de resposta das informações”</p> <p>“para...atualização de cadastro”</p> <p>“diminuição do tempo de processamento das informações”</p> <p>“A internet faz com que...acesse os dados mais diretamente... sem...muita digitação”</p> <p>“A internet...facilitando e agilizando a execução”</p>	1C; 2C; 2D ;3B; 3C; 4C;
	Qualidade	<p>“evitar ou diminuir erros de escrituração”</p> <p>“o fornecimento de apoio... à Fiscalização Tributária se tornou mais...confiável.”</p>	2C; 3C;
PREPARAÇÃO DA DECISÃO	Atendimento Pessoal	<p>“Atendimento para abertura”</p> <p>“esclarecimentos pessoais”</p>	1A1 a 1A16; 1B;
	Análise Pessoal	<p>“através dos relatórios gerados, são feitas análises das inconsistências”</p> <p>“a seleção e a priorização das apurações fiscais”</p> <p>“A partir dos relatórios ... analíticos elabora-se o planejamento das ações... definindo-se as estratégias”</p>	2B; 4B;
	Cadastramento Manual	<p>“Inclusão, alteração, encerramento, exclusão do... Cadastro Fiscal”</p> <p>“Digitação das”</p> <p>“Digitação referente”</p> <p>“inserção dos dados no sistema pela repartição”</p> <p>“dados via processo (papel)”</p>	3A1; 3A6; 3A9; 3A13; 3B
	Cadastramento Virtual	<p>“O contribuinte externo já faz o autocadastro (provisório) via sistema”</p>	3C;
	Agilidade	<p>“para...verificação de descumprimento”</p>	2C;
TOMADA DE DECISÃO	Agilidade	<p>“diminuição do tempo...das tomadas de decisão</p> <p>“no processo de lançamento e cobrança do tributo”</p>	2D; 4C;

– continua –

Tabela 9 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo piloto) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
ECONOMIA DE CUSTOS	Custos operacionais do Fisco	<p>“A repartição emitia impressos”</p> <p>“Diminuiu-se...funcionários”</p> <p>“a internet diminuiu a utilização de papéis impressos”</p> <p>“Houve um aumento de funcionários administrativos”</p> <p>“antes da internet...gastos com a emissão, organização e envio de carnês do imposto”</p> <p>“Houve diminuição no número de funcionários...alocados para outras repartições”</p> <p>“Era gerado gastos para a repartição...volume de papéis”</p> <p>“maior qualificação da mão de obra”</p>	1D; 2D; 3D; 4D;
	Custos de Obtenção da Informação	<p>“A internet...altera...as informações que são obtidas através dela...refletindo...no incremento da arrecadação”</p> <p>“o compartilhamento dos registros econômico-fiscais do contribuinte...um fator determinante na inibição de fraudes.”</p>	2C; 4C;
	Custos operacionais do Contribuinte	<p>“o contribuinte tinha que comprar impressos”</p> <p>“sem...se locomover...papeleria”</p> <p>“sem ter que...estocar impressos”</p> <p>“a internet diminuiu...impressos”</p> <p>“A internet diminuiu...papéis por parte do contribuinte”</p> <p>“Eram gerado gastos para...o contribuinte...volume de papéis”</p>	1D; 2D; 3D; 4D;
RISCOS	Riscos do Fisco	<p>“se a internet não funcionar... possa haver dificuldades”</p> <p>“meios anteriores...limitados”</p> <p>“Se a internet não funcionar o cadastramento funciona”</p> <p>“não funcionamento da internet ...se valer...dos serviços... na forma anterior”</p>	1D; 2D; 3D; 4D;
	Riscos do Contribuinte	<p>“atendimento na repartição”</p> <p>“não...se valer dos impressos”</p> <p>“meios anteriores...limitados”</p> <p>“Se a internet não funcionar... o contribuinte não consegue acessar”</p> <p>“não funcionamento da internet ...se valer... na forma anterior”</p>	1D; 2D; 3D; 4D;

Fonte: elaborada pelo autor.

A presença da categoria OBTENÇÃO DIRETA DA INFORMAÇÃO retrata a forma possível que o Fisco possui para poder mensurar o valor dos atributos das atividades exercidas no território do Município. Uma fiscalização ou auditoria contínua durante um determinado período dentro de uma empresa apresenta grandes possibilidades de tornar conhecidos os atributos da atividade (serviço) da empresa. Entretanto, o custo de mensurar o valor dos atributos das inúmeras atividades exercidas pelos Contribuintes em um Município é claramente maior que o benefício que isto trará de retorno no acréscimo da arrecadação do imposto, que é uma pequena fração (alíquota) da receita apurada nas atividades.

A categoria FORMALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO, como já comentado retrata a maneira pela qual a informação será constituída, que no caso da arrecadação do imposto sobre serviços de qualquer natureza é a escrita, a análise de conteúdo das entrevistas mostra o abandono da forma impressa e a adoção da forma eletrônica. Na categoria TRANSMISSÃO DA INFORMAÇÃO, percebe-se claramente a introdução da internet como meio de transmissão de informações e solicitações de informação do Contribuinte para o Fisco e vice-versa.

Na sequência percebe-se a presença da categoria PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO, na qual não há qualquer trabalho pessoal de introdução dos dados no sistema computacional do Fisco que são recebidos diretamente do(s) computador(es) do Contribuinte, a geração de relatórios então ocorre com maior agilidade e qualidade.

Segue-se então com a categoria PREPARAÇÃO DA DECISÃO, cuja análise em que pese ser pessoal, pois que não foi relatado pelos gestores o uso auxiliar da inteligência artificial na análise das informações existentes, tornou-se, segundo os entrevistados, muito mais ágil. Apesar de não expressado, como a análise advém dos relatórios gerados pelo processamento da informação, que como visto gera relatórios de maior qualidade fica evidente, também, o conseqüente acréscimo de qualidade na preparação da decisão. Isso trás implicações à categoria seguinte, A TOMADA DE DECISÃO quanto ao contribuinte ou contribuintes que serão fiscalizados, essa sem excesso de razoabilidade será efetivada com maior agilidade e melhor qualidade de base informativa.

A análise de conteúdo também captou a categoria ECONOMIA DE CUSTOS no contexto da entrevista, cujos relatos deixam claro que o Fisco não tem como objetivo

principal a busca de redução de custos operacionais para si ou para o Contribuinte, apesar da percepção pelo órgão dessas economias. O que chama a atenção é a presença nas unidades de contexto das expressões “*incremento da arrecadação*” e “*inibição de fraude*”, relacionadas com a implementação da internet no relacionamento entre o Fisco e o Contribuinte. Pela literatura teórica apresentada o custo total da contra-parte ou contratada (o Contribuinte) à parte principal ou contratante (o Fisco) inclui por conta da informação assimétrica o custo do oportunismo, que será em maior ou menor intensidade de acordo com a eficiência do Controle Administrativo (monitoramento) da parte principal sobre o desempenho da contra-parte (NORTH, 1991, p.98 e 106). Assim, se junta, aos recursos de impressão, principal desenvolvimento na área de custos de informação relatado na bibliografia utilizada, uma inovação tecnológica recente, que assim como a anterior auxilia na redução dos custos de informação na troca à distância (NORTH, 1991, p.105-106), a internet.

Por fim, a análise da entrevista retrata na categoria RISCOS que a implementação dos recursos da internet não implicará na dispensa total dos recursos impressos que sempre poderão ser utilizados caso a nova tecnologia apresente falha sistêmica, o que não quer dizer que não gerará problemas de execução. Apesar de não relatado expressamente pelos entrevistados pôde-se perceber que os recursos dos *softwares* que coordenam as trocas eletrônicas de informações entre Fisco e Contribuinte não estão nos computadores do Fisco e sim em uma central de processamento acessível ao Fisco pela internet. Assim quando essa central não for estatal (de propriedade do Fisco) podem surgir dificuldades de se manipular e trabalhar os dados ou informações armazenados nos computadores do Fisco, se por qualquer motivo cessar o acesso do Fisco aos referidos recursos de processamento. Mas, como já comentado anteriormente, essa é uma situação que deve ser analisada sob a perspectiva da regulação e esse estudo não avança muito sobre esse tema.

E.2 Estudo de Seguimento

E.2.1 – Por que a opção pela internet? Quais os resultados?

Tendo em vista o caráter simplista do estudo, na análise de conteúdo do texto em questão, não se buscou formular nenhuma hipótese provisória, somente as proposições contidas nas explicações concorrentes a respeito do assunto. Isso demonstra que o marco teórico adotado sempre direcionou essa análise. O *corpus* de estudo foi então composto nessa fase da pesquisa pelo conteúdo das entrevistas realizadas junto às Secretarias/Departamentos da Fazenda/Finanças dos Municípios integrantes da amostra de casos exemplares do Estado de São Paulo, Brasil.

Como já demonstrado a base conceitual teórica desse estudo é a Nova Economia Institucional (NORTH, 1991), com ênfase no seu ramo a Economia de Custos de Transação (WILLIAMSON, 1999) e na relação dessas com a Contabilidade Gerencial (DIETRICH, 2001), (BAIMAN, 1990) como parte da estrutura de governança cujas regras e procedimentos (instituições) suportam o atributo instrumental do Controle Administrativo, inclusive na relação de agência, em toda a extensão (interna e externa) da organização.

Como bibliograficamente demonstrado, analiticamente explorado e explicado no estudo piloto, as atividades de controle são realizadas na forma de absorção da informação (observação da transação ou instituição de regras e procedimentos informativos sobre a transação) e de formalização da informação (verbal, escrita, em vídeo etc.) e, em um segundo momento, de transmissão da informação (física ou virtual), de processamento da informação (pessoal ou sistêmico), de preparação da decisão e de tomada de decisão.

Tendo em vista que nas atividades iniciais do processo de controle (observação da transação e formalização da informação sobre a transação) ainda não foi detectada o uso significativo da internet interferindo no processo de aquisição da informação, a análise de conteúdo das entrevistas deste estudo de seguimento se atém às atividades da fase final do processo que são: a transmissão da informação (física ou virtual), o processamento da informação (pessoal ou sistêmico) e a influência da informação na capacidade de preparação da decisão e no desempenho da tomada de decisão. E ainda a eficiência do processo total de

controle (monitoramento) diminuindo a assimetria de informação entre as partes, implicando na amenização do oportunismo que se traduz em maior transferência de recursos do agente para o principal.

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento)

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
TRANSMISSÃO DA INFORMAÇÃO	Atendimento Virtual	<p>“Todos os procedimentos... inclusive a Certidão Negativa de Débitos do ISS estão acessíveis pela internet.”</p> <p>“facilita...serviço e o Atendimento ao contribuinte.”</p> <p>“implantados...a...emissão de guia”</p> <p>“todos os serviços...estão na internet, menos a AIDF.”</p> <p>“Somente...a guia... estão na internet”</p> <p>“Somente...o boleto de recolhimento...foram postos na internet em 2005.”</p> <p>“...geram a guia de recolhimento”</p> <p>“Todos os procedimentos estão na internet”</p> <p>“A implementação da internet foi ...reivindicação dos contadores”</p> <p>“O sistema...terminando com as filas.”</p> <p>“melhorou o atendimento ao contribuinte”</p> <p>“Todos os serviços...inseridos”</p>	5B; 6B; 7B; 9B ;10B; 11B; 12B; 13B ;14B;
	Fiscalização Virtual	<p>“A internet interfere na... fiscalização,... se houve... Nota Fiscal Eletrônica ou escrituração”</p> <p>“O...motivo da...internet é aprimorar o controle”</p> <p>“implantados...a escrituração”</p> <p>“Os dados armazenados dos Prestadores e dos Tomadores”</p> <p>“todos os serviços...estão na internet, menos a AIDF.”</p> <p>“A Nota Fiscal Eletrônica foi posta na internet em 2006.”</p>	5B; 6B; 7B; 8B; 9B; 10B; 11B; 12B; 13B; 14B;

– continua –

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
TRANSMISSÃO DA INFORMAÇÃO (continuação)	Fiscalização Virtual (continuação)	<p><i>“os contribuintes usam um sistema off-line (como o da Receita) e depois envia pela internet para a Fiscalização.”</i></p> <p><i>“dados do tomador com o do prestador”</i></p> <p><i>“Somente a Declaração... estão na internet”</i></p> <p><i>“Certidão de Débito...ISS e AIDF somente são deferidas depois de resolvidas as pendências relativas às Declarações cujos recolhimentos não ocorreram.”</i></p> <p><i>“O objetivo...da internet...foi... ser utilizada como ferramenta de verificação fiscal”</i></p> <p><i>“Somente os serviços de Declaração do ISS...foram postos na internet em 2005.”</i></p> <p><i>“Somente as Declarações De ISS...estão na internet”</i></p> <p><i>“Se...não entregam a Declaração são autuados”</i></p> <p><i>“Todos os procedimentos estão na internet, mas a Nota Fiscal Eletrônica é facultativa”</i></p> <p><i>“Em 2007 foi implementada a Declaração do ISS”</i></p> <p><i>“Todos os serviços...inseridos”</i></p>	
PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO	Geração de Relatórios	<p><i>“os relatórios apontam... as informações”</i></p> <p><i>“Os dados...dos Prestadores e dos Tomadores geram relatórios”</i></p> <p><i>“A internet mostra as... Declarações dos Prestadores... as dos Tomadores”</i></p> <p><i>“ dados do tomador com o do prestador”</i></p> <p><i>“Declaração do ISS... na internet”</i></p>	<p>5B; 6B; 7B; 8B; 9B; 10B; 11B; 12B; 13B;</p> <p>14B;</p>

– continua –

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO (continuação)	Geração de Relatórios (continuação)	<p><i>“Declaração do ISS...foram postos na internet em 2005.”</i></p> <p><i>“as Declarações de ISS... estão na internet”</i></p> <p><i>“Todos os procedimentos estão na internet, mas a Nota Fiscal Eletrônica é facultativa”</i></p> <p><i>“Em 2007 foi implementada a Declaração do ISS”</i></p> <p><i>“Declaração do ISS... na internet”</i></p>	
	Agilidade	<p><i>“O...motivo da...internet é aprimorar o controle”</i></p> <p><i>“o objetivo da internet... também a agilização do processo.</i></p> <p><i>“de forma secundária...facilitar e agilizar os serviços.”</i></p> <p><i>“facilitação e melhoria do processo de trabalho”</i></p> <p><i>“percebeu-se agilização...serviço”</i></p> <p><i>“O sistema agilizou o serviço da repartição”</i></p>	5B; 7B; 8B; 10B; 12B; 13B;
	Qualidade	<p><i>“O...motivo da...internet é aprimorar o controle”</i></p> <p><i>“dados...melhoram o controle”</i></p> <p><i>“muitos erros dos declarantes e do sistema.”</i></p> <p><i>“facilitação e melhoria do processo de trabalho”</i></p> <p><i>“percebeu...facilitação do serviço”</i></p> <p><i>“melhorando a escrituração pelo contribuinte”</i></p> <p><i>“buscou...qualidade do cadastro”</i></p>	5B; 6B; 7B; 10B; 12B; 13B; 14B;
PREPARAÇÃO DA DECISÃO	Análise Pessoal	<p><i>“os relatórios... as inconsistências ...a fiscalização”</i></p> <p><i>“dados...relatórios...controle”</i></p> <p><i>“A internet mostra as inconsistências nas Declarações”</i></p>	5B; 6B; 7B; 8B; 9B; 10B; 11B; 12B; 13B; 14B;

– continua –

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
PREPARAÇÃO DA DECISÃO (continuação)	Análise Pessoal (continuação)	<p><i>“cruzamento dos dados do tomador com o do prestador”</i></p> <p><i>“cruzamento de dados entre o Prestador e o Tomador”</i></p> <p><i>“cruzamento de Notas e do Controle da retenção.”</i></p> <p><i>“cruzamento de dados”</i></p> <p><i>“cruzamento de informações”</i></p> <p><i>“o cruzamento de informações ...entre prestador e tomador”</i></p> <p><i>“relatórios programáticos dos filtros...cruzamento de dados”</i></p>	
TOMADA DE DECISÃO	Qualidade	<p><i>“a fiscalização ocorre de forma dirigida.”</i></p> <p><i>“O...motivo da...internet é aprimorar o controle”</i></p> <p><i>“melhoram o controle”</i></p> <p><i>“A internet mostra as inconsistências nas Declarações ...às vezes isso dá certo.”</i></p> <p><i>“O cruzamento dos dados do tomador com o do prestador ...o lançamento...é feito 100% com base nesses dados.”</i></p> <p><i>“os relatórios têm apresentados mais problemas de recolhimento com o Tomador.”</i></p> <p><i>“facilitação e melhoria do processo de trabalho”</i></p> <p><i>“se há imposto a recolher...são autuados por...prioridade”</i></p> <p><i>“pega muitas empresas, mas a maioria delas são...tomadores”</i></p> <p><i>“O cruzamento...permitiu identificar lançamentos diferentes...agregando qualidade ao serviço de fiscalização”</i></p> <p><i>“cruzamento de dados...tem revelado falta de recolhimento ...por parte dos Prestadores”</i></p>	<p>5B; 6B; 7B; 8B; 9B; 10B; 11B; 12B; 13B;</p> <p>14B;</p>

– continua –

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
ECONOMIA DE CUSTOS	Custos de Obtenção da Informação	<p><i>“internet...controle... aumento da arrecadação...do ISS”</i></p> <p><i>“melhoram...a arrecadação.”</i></p> <p><i>“O objetivo básico da internet foi o aumento do ISS”</i></p> <p><i>“O primeiro objetivo do uso da internet foi aumento do ISS”</i></p> <p><i>“O objetivo principal da internet sempre foi a arrecadação... visando o recolhimento espontâneo para evitar o Auto de Infração”</i></p> <p><i>“consequência...aumento da arrecadação.”</i></p> <p><i>“o...objetivo foi aumentar a arrecadação do ISS”</i></p> <p><i>“O aumento do ISS sempre foi o que se procurou”</i></p> <p><i>“Aumentou a arrecadação do ISS”</i></p> <p><i>“resultado...aumento do ISS”</i></p>	5B; 6B; 7B; 8B; 9B; 10B; 11B; 12B; 13B; 14B;
INCENTIVOS	Participação nos Resultados	<p><i>“agentes fiscais não participam nos resultados...do ISS”</i></p> <p><i>“Não tem participação”</i></p> <p><i>“Nunca houve participação”</i></p> <p><i>“Não houve a instituição de participação”</i></p> <p><i>“Não há participação nos Acréscimos”</i></p> <p><i>“Não tem participação na arrecadação”</i></p> <p><i>“nunca teve participação no crescimento da arrecadação.”</i></p> <p><i>“Não houve instituição de gratificação com base nos resultados da arrecadação”</i></p> <p><i>“Os Fiscais não têm qualquer participação no crescimento”</i></p> <p><i>“Ainda não temos a participação”</i></p>	5C; 6C; 7C; 8C; 9C; 10C; 11C; 12C; 13C; 14C;

– continua –

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
INCENTIVOS (continuação)	Produtividade	<p><i>“agentes fiscais...não têm gratificação...sobre os serviços”</i></p> <p><i>“Não tem...nem gratificação por serviços.”</i></p> <p><i>“a gratificação de produtividade foi conseguida em 2007”</i></p> <p><i>“não houve a instituição de gratificação de produtividade.”</i></p> <p><i>“gratificação de produtividade já existia antes de...internet.”</i></p> <p><i>“não tem gratificação de serviços”</i></p> <p><i>“Em 2009 teve a...gratificação por metas de serviços”</i></p> <p><i>“não houve instituição de gratificação por cumprimento de metas de serviços.”</i></p> <p><i>“não têm nenhuma gratificação de produtividade”</i></p> <p><i>“Ainda não temos...nem a... produtividade.”</i></p>	<p>5C; 6C; 7C; 8C; 9C; 10C; 11C; 12C; 13C;</p> <p>14C;</p>
POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO	Tributação	<p><i>“não teve...aumento de alíquota ou de base de cálculo do ISS.”</i></p> <p><i>“também não ocorreu aumento de alíquota ou base de cálculo”</i></p> <p><i>“As alíquotas do ISS e a base de cálculo não tiveram aumento”</i></p> <p><i>“Em 2009...foi retirada... dedução da base de cálculo.”</i></p> <p><i>“Não houve aumento de alíquota e base de cálculo depois de 2003”</i></p> <p><i>“foi implantada uma praça de pedágio no Município...só isso”</i></p> <p><i>“alíquotas e base de cálculo... sempre as mesmas desde 2004”</i></p> <p><i>“não houve acréscimo nas alíquotas e na base de cálculo”</i></p> <p><i>“não se mexeu nas alíquotas e na base de cálculo do imposto.”</i></p> <p><i>“Em 2007 extinguiu-se...isenções”</i></p>	<p>5D; 6D; 7D; 8D; 9D; 10D; 11D; 12D; 13D;</p> <p>14D;</p>

– continua –

Tabela 10 – Análise de conteúdo (Entrevistas Estudo de seguimento) – continuação

REGRAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE FISCAL			
CATEGORIAS	COMPONENTES	EXEMPLOS PRESENTES	PARÁGRAFOS
POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO (continuação)	Fiscalização (continuação)	<p><i>“somente houve reposição de alguns fiscais”</i></p> <p><i>“Não teve contratações de auditores fiscais”</i></p> <p><i>“não se contratou novos fiscais”</i></p> <p><i>“Em 2008 foram contratados cinco fiscais e em 2009...cinco.”</i></p> <p><i>“houve contratação de 06 Auditores em 2006...10 em 2009”</i></p> <p><i>“não houve qualquer contratação de fiscais.”</i></p> <p><i>“Em 2006 contratou-se 10 fiscais”</i></p> <p><i>“houve sim a contratação de 5 fiscais em 2007.”</i></p> <p><i>“No período não houve contratação de fiscais, a equipe já estava formada”</i></p> <p><i>“contratação de 02 fiscais tributários em 2009.”</i></p>	5D; 6D; 7D; 8D; 9D; 10D; 11D; 12D; 13D; 14D;

Fonte: Elaborada pelo autor.

A categoria TRANSMISSÃO DA INFORMAÇÃO revela, pela incidência da unidade de registro Fiscalização Virtual em mais unidades de contexto, a priorização da busca pelo incremento da arrecadação na opção pela internet no controle fiscal do ISS, revelando em segundo plano a busca de melhoria do processo de prestação de serviços ao contribuinte, cuja unidade de registro Atendimento Virtual facilita a apuração do imposto e a obtenção de informações fiscais para o contribuinte sem influir diretamente no controle fiscal do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza.

Na categoria PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO percebe-se a ampliação das informações transmitidas e a inclusão de uma segunda fonte de informação, buscando processar novas informações e trazer consistência às informações processadas. A maior incidência da unidade de registro Geração de Relatórios além da presença dos temas no conteúdo em si das unidades de contextos corrobora a busca de atender prioritariamente ao desempenho da Tomada de Decisão, atendendo também, mas secundariamente ao desempenho dos serviços operacionais de informação ao contribuinte.

Na sequência a categoria PREPARAÇÃO DA DECISÃO deixa clara a premência pela ampliação da capacidade de análise *pré-decisória* com o cruzamento das informações prestadas pelo prestador e pelo tomador de serviços tributados pelo ISS, no qual a inconsistência dessas informações revela na maioria das vezes o não recolhimento do imposto por um dos sujeitos passivos da tributação.

A categoria TOMADA DE DECISÃO foi apontada na análise de conteúdo das entrevistas como de uma única unidade de registro de título Qualidade agregando as presenças existentes do tema nas unidades de contexto, retratando a maior priorização da eficiência sobre a eficácia no processo decisório.

A análise de conteúdo do estudo de seguimento captou de forma significativa a categoria ECONOMIA DE CUSTOS que foi estimulada pelo entrevistador para o seu objetivo maior, a diminuição da assimetria de informação entre contribuinte e Fisco, inibindo o oportunismo acentuado e diminuindo o Custo de Obtenção da Informação retratado em uma unidade de registro única, cujas presenças da frase “*aumento da arrecadação*” ou “*aumento do ISS*” tiveram como companhia a frase “*recolhimento espontâneo*” nas unidades de contexto revelando o fortalecimento dos atributos no que se referem ao ordenamento privado, visto que o ordenamento público (os tribunais) tem seu custo e seu tempo.

Seguiu-se com a categoria INCENTIVOS, cuja unidade de registro Participação nos Resultados, por conta da análise de presença do tema na unidade de contexto, revelou-se ausente em todas as estruturas fiscais municipais entrevistadas, talvez, porque os juristas possam ver na participação nos resultados uma vinculação da receita de impostos à despesa de remuneração de servidores (Art.167, IV da Constituição Federal) e não como uma despesa para estímulo à realização de atividades da administração tributária que devem ter recursos prioritários à realização de suas atividades (Art.37, XXII da Const.Fed., ressalvado no Art.167, IV). Na mesma categoria a unidade de registro Produtividade, apesar da presença do tema na unidade de contexto do conteúdo das entrevistas de algumas das estruturas fiscais municipais estudadas, não tendo sido instituída no período de estudo.

Percebe-se, por fim na categoria POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO, a presença do tema, primariamente agrupado na unidade de registro de título Tributação, na unidade de contexto

constatada pela frase “*extinguiu-se... isenções*” que revela o “*aumento da base de cálculo*” do imposto no período em 1 das estruturas fiscais. A unidade de registro seguinte de título Fiscalização revela a presença do tema na unidade de contexto de 3 estruturas fiscais entrevistadas, sendo que em 2 estruturas a contratação de agentes fiscais ocorreu no período de estudo.

APÊNDICE F

Municípios submetidos à triagem para seleção dos casos exemplares.

Tabela 11 – Amostra de 119 Municípios com arrecadação do ISS de 1999 a 2007

MUNIC	ARRISS 1999	ARRISS 2000	ARRISS 2001	ARRISS 2002	ARRISS 2003	ARRISS 2004	ARRISS 2005	ARRISS 2006	ARRISS 2007
ÁGUAS DA PRATA	64.008	191.454	297.299	284.973	226.620	247.242	279.608	322.190	324.865
ÁLV. MACHADO	47.276	107.993	66.984	101.902	132.246	137.709	231.077	641.501	930.285
ANALÂNDIA	77.176	74.588	95.381	101.145	46.657	-	112.252	99.260	157.727
ANDRADINA	669.028	615.767	523.188	545.391	582.210	923.263	1.193.159	1.351.101	2.526.759
ANHEMBI	12.826	30.614	29.386	22.217	40.870	236.594	285.144	647.138	509.579
APIAÍ	99.154	68.714	95.222	236.709	188.338	417.700	446.882	478.796	559.580
ARCO ÍRIS	10.281	12.570	6.466	11.265	19.952	42.689	28.054	23.164	18.074
ATIBAIA	2.469.624	3.208.306	3.586.834	4.525.846	6.322.306	8.704.348	9.519.515	11.338.972	12.928.718
BOTUCATU	-	3.028.849	3.069.272	3.462.040	3.927.370	4.374.122	5.571.874	5.606.125	6.958.523
CACONDE	49.758	82.001	80.894	64.043	67.426	137.331	115.687	176.590	217.214
CAIEIRAS	1.468.257	1.848.315	3.221.782	3.671.513	5.281.714	5.155.734	6.494.039	7.429.778	9.441.501
CAIUÁ	250.081	512.369	755.798	836.562	408.089	362.648	264.953	351.736	431.387
CANAS	-	89.566	293.958	165.752	170.000	407.871	709.596	1.122.520	1.007.618
CANITAR	1.906	7.998	1.006	6.798	10.112	88.540	45.183	38.713	68.793
CAPIVARI	683.911	742.106	970.184	1.016.782	1.433.810	1.579.717	1.986.907	2.228.965	2.514.593
CARAGUATATUBA	-	2.077.358	1.948.514	2.114.826	2.548.381	2.694.105	2.311.898	4.112.662	5.761.329
CESÁRIO LANGE	117.381	133.963	294.604	-	481.707	714.691	874.531	910.544	220.806
CONCHAL	119.603	163.671	277.545	327.465	441.051	819.172	908.728	858.480	1.010.494
COTIA	10.248.934	12.414.591	14.967.683	15.989.513	28.844.533	33.714.475	36.917.773	35.286.116	39.592.009
CUNHA	24.642	75.626	76.541	39.665	79.911	178.970	108.943	127.816	172.336
DIRCE REIS	660	2.660	3.185	2.633	4.160	19.957	11.796	8.853	11.239
DOBRADA	13.884	118.208	48.314	185.052	88.480	86.627	121.736	153.254	197.513
DUMONT	17.528	22.892	29.515	32.999	57.436	82.272	95.184	230.915	161.455
ESP. S. DO TURVO	6.234	14.199	29.764	14.660	13.812	68.361	108.509	122.438	74.072
ESTR. DO NORTE	1.096	31.512	33.051	597	7.220	4.313	8.684	12.965	83.217
E. DA C. PAULISTA	30.089	55.687	127.450	51.548	49.068	47.935	80.404	105.489	87.710
GLICÉRIO	23.053	20.641	46.969	13.857	383.683	133.893	354.823	135.109	71.912
GUAPIAÇU	27.052	33.130	50.728	76.104	212.415	420.261	417.542	400.541	446.023
GUARACI	11.106	7.272	19.306	22.007	57.186	95.935	70.858	159.230	283.439
HOLAMBRA	318.930	347.038	438.016	746.838	964.616	1.009.764	1.027.197	1.235.179	1.242.107
IACRI	10.263	42.870	17.795	14.544	29.747	98.120	54.266	78.946	61.015
IBATÉ	-	229.889	480.069	414.180	709.684	899.166	846.770	1.113.763	1.296.545
IBIRAREMA	5.619	26.593	9.272	120.132	16.122	33.270	42.039	43.560	146.468
IGUAPE	195.428	189.133	142.290	234.788	208.728	233.034	403.889	537.338	762.610
ILHA SOLTEIRA	191.011	124.955	242.194	303.294	336.162	417.968	559.128	704.378	1.091.727
INDAIATUBA	5.313.693	5.235.860	6.387.543	8.310.517	12.379.251	11.074.336	12.479.249	14.560.928	18.237.958
IPAUSSU	21.802	93.277	45.635	52.059	59.008	162.971	222.349	268.284	368.271
IRACEMÁPOLIS	210.014	305.530	501.473	582.797	1.030.833	1.227.517	957.984	999.971	1.254.027
ITAÍ	72.024	92.690	218.381	198.969	295.007	369.471	665.442	481.685	506.290
ITAJOBI	21.803	27.031	29.297	24.983	77.786	114.244	72.247	222.003	244.720
ITANHAÉM	898.527	1.189.310	992.847	1.338.589	1.316.886	1.452.001	2.008.800	2.443.130	2.981.476
ITÁPOLIS	151.748	174.241	327.527	346.553	637.015	795.516	973.481	1.176.619	1.312.289
ITAPUÍ	16.490	24.334	33.204	114.248	146.670	127.322	251.726	244.309	235.663
ITAPURA	19.841	23.357	9.510	10.854	8.796	44.726	30.276	44.347	60.993
ITARARÉ	239.207	385.865	391.899	385.347	594.701	939.742	1.339.665	1.755.301	2.248.078

- continua -

Tabela 11 Amostra de 119 Municípios com arrecadação do ISS de 1999 a 2007

– continuação –

MUNIC	ARRISS 1999	ARRISS 2000	ARRISS 2001	ARRISS 2002	ARRISS 2003	ARRISS 2004	ARRISS 2005	ARRISS 2006	ARRISS 2007
ITOBI	31.792	14.630	85.096	77.134	85.563	80.531	129.084	-	-
JAMBEIRO	29.017	65.673	77.920	58.191	156.571	407.701	426.666	1.740.087	650.567
JOANÓPOLIS	78.924	108.723	140.914	199.189	235.649	331.053	391.919	336.377	394.634
LAR. PAULISTA	385.490	562.659	835.874	641.449	596.415	831.958	1.146.511	1.262.442	1.199.746
LIMEIRA	6.341.095	8.898.291	11.008.524	12.239.940	13.994.775	13.630.688	23.185.929	26.104.685	31.312.040
LUIZ ANTÔNIO	366.056	508.839	653.441	911.009	1.182.465	1.371.545	2.248.520	1.975.669	1.790.420
LUIZIÂNIA	5.732	11.666	6.587	5.779	8.981	16.807	21.134	34.236	37.204
M. AL. DO SUL	44.250	61.106	48.388	70.971	118.864	128.743	201.481	231.678	267.888
MACATUBA	90.494	107.191	123.904	138.503	140.720	300.946	441.231	549.130	784.724
MAIRIPORÃ	828.899	1.352.515	1.574.347	1.747.540	5.066.844	5.307.260	5.652.267	5.555.069	5.126.879
MARACÁI	113.091	105.729	96.452	86.676	178.306	344.057	408.470	965.724	694.319
MATÃO	1.614.709	1.879.679	2.320.384	2.765.768	3.120.000	3.409.334	3.710.346	4.705.392	5.698.578
MAUÁ	6.525.742	6.154.393	7.845.456	8.363.197	12.362.635	14.150.675	18.123.853	19.751.452	26.274.732
MENDONÇA	8.293	9.883	7.903	12.138	13.692	44.327	221.079	315.410	208.214
MIRACATU	108.581	468.133	139.433	145.322	122.721	299.175	445.984	660.915	552.470
MIRANDÓPOLIS	113.910	138.916	265.587	250.420	240.073	370.291	519.253	1.150.999	1.213.292
M. DAS CRUZES	10.698.649	10.763.295	11.540.076	13.830.789	16.478.634	18.671.793	22.310.214	24.247.758	30.829.328
MOGI-MIRIM	1.964.370	2.147.939	3.083.308	3.694.564	3.785.068	4.591.640	5.230.765	6.773.724	8.677.574
MONTE ALTO	762.147	864.587	916.672	1.020.565	1.024.397	1.322.199	1.493.026	1.649.035	1.609.808
MORUNGABA	1.167.213	1.306.952	1.402.018	1.437.417	4.818.674	2.503.862	1.553.846	1.358.279	1.182.424
NHANDEARA	23.819	34.545	33.890	30.796	52.646	82.620	113.394	150.547	271.376
NOVA CAMPINA	-	113.082	-	-	296.000	443.702	640.724	891.853	599.838
NOVA GRANADA	33.897	82.026	52.285	53.687	76.631	133.359	195.416	252.022	335.778
NOVAIS	504	2.193	2.870	2.894	13.532	13.980	71.985	42.485	41.560
ONDA VERDE	1.278	3.419	31.390	13.656	10.837	18.484	23.778	42.489	96.031
ORINDIÚVA	3.336	8.602	13.876	51.481	48.600	86.310	169.555	150.755	199.453
OSCAR									
BRESSANE	578	4.373	852	1.511	9.131	19.033	22.520	30.386	66.959
OUROESTE	5.128	6.450	37.400	62.379	63.767	70.480	71.519	95.117	95.117
PALM. D'OESTE	24.118	29.150	45.067	39.150	34.785	63.826	89.965	151.122	161.143
PALMITAL	272.866	132.191	171.966	157.298	182.465	311.808	397.820	451.601	544.219
PARAIBUNA	121.857	199.234	351.809	327.703	839.614	765.000	661.520	641.413	957.927
PARAÍSO	6.023	7.027	14.698	8.333	14.781	66.727	59.695	159.074	112.329
PAULISTÂNIA	7.191	8.816	21.556	9.898	4.828	12.671	7.686	16.030	33.163
PEDRA BELA	13.450	20.245	15.272	17.370	22.559	21.346	24.901	34.078	43.594
PEDRANÓPOLIS	1.372	216	4.663	1.119	849	11.563	15.427	16.507	61.141
PEDREGULHO	1.372	19.674	29.469	19.226	30.619	107.998	487.580	1.048.290	1.098.210
PEDREIRA	574.379	632.922	664.772	870.268	846.885	560.345	1.077.495	1.366.038	1.478.955
PENÁPOLIS	735.816	891.206	1.100.221	1.139.347	1.255.577	1.525.412	1.674.090	2.372.364	2.706.148
PIEDADE	708.206	1.082.695	1.188.161	1.164.601	1.315.741	1.104.048	1.308.359	1.663.313	1.597.387
POMPÉIA	204.766	325.773	300.045	375.820	722.964	1.348.490	1.186.920	946.891	1.038.575
PONTALINDA	1.432	5.766	11.600	12.428	12.361	31.367	12.898	28.374	33.250
POPULINA	1.776	585	694	798	425	37.955	19.959	24.298	55.021
PRADÓPOLIS	-	-	81.412	159.484	207.179	508.667	508.554	722.078	559.977
PR. PRUDENTE	5.853.583	6.819.455	7.706.070	9.663.538	11.707.578	11.745.385	13.198.246	14.659.733	16.538.556
QUADRA	9.399	37.728	161.808	252.389	271.893	432.377	491.191	497.857	605.654

– continua –

Tabela 11 Amostra de 119 municípios com arrecadação do ISS de 1999 a 2007
 – continuação –

MUNIC	ARRISS 1999	ARRISS 2000	ARRISS 2001	ARRISS 2002	ARRISS 2003	ARRISS 2004	ARRISS 2005	ARRISS 2006	ARRISS 2007
QUATÁ	8.983	14.340	26.938	151.789	338.416	183.026	215.178	752.202	944.207
RIOLÂNDIA	32.263	26.495	20.027	18.484	-	63.757	71.208	104.746	105.147
ROSANA	7.660.751	9.325.290	7.139.187	4.168.174	4.182.321	-	989.323	3.740.377	1.409.135
RUBIÁCEA	4.130	6.295	14.263	11.262	14.006	22.940	47.490	63.337	58.347
S.C.CONCEIÇÃO	7.840	21.183	191.718	252.618	289.467	428.310	517.931	731.976	842.653
S. J. BELA VISTA	4.815	4.715	6.040	13.986	16.266	57.786	48.654	60.721	69.649
S. J. P. D'ALHO	803	5.844	2.664	6.506	-	13.921	13.273	32.959	25.902
S. J. RIO PRETO	10.485.936	11.552.355	14.588.943	16.941.533	22.265.508	23.092.692	30.835.170	36.251.480	45.307.712
S.L.PARAÍTINGA	58.678	63.101	71.476	64.017	279.829	598.193	833.208	1.013.478	957.640
SALTO	-	2.608.113	2.299.145	2.930.089	4.393.532	5.030.000	7.131.276	7.515.423	9.194.615
SANTA ADÉLIA	102.774	100.034	203.837	240.483	254.777	565.212	-	634.742	812.708
SANTA BRANCA	-	129.349	272.594	426.694	196.980	224.094	260.515	356.516	374.285
SANTA LÚCIA	30.237	34.568	156.153	168.516	120.013	140.184	151.114	201.406	204.211
SANTO ANDRÉ	39.531.557	43.263.010	47.746.242	49.604.926	63.038.392	69.897.410	82.559.097	91.206.668	105.698.613
SÃO MANUEL	330.651	500.274	614.164	685.985	694.934	1.061.170	1.723.752	1.982.312	2.096.464
SÃO PEDRO	713.457	827.662	795.538	972.907	993.903	1.261.783	1.270.441	1.815.603	1.803.192
SÃO SIMÃO	73.858	92.402	1.089.915	1.413.687	1.692.341	1.360.551	1.762.298	1.950.481	2.145.215
SUMARÉ	3.270.137	4.732.112	5.592.185	5.442.727	7.039.575	8.088.453	10.023.451	14.093.657	17.916.982
TAIÚVA	17.560	143.845	171.274	203.077	220.056	160.926	201.923	235.950	456.067
TAQUARITINGA	548.856	999.273	744.398	1.213.380	1.232.092	1.591.153	1.900.800	2.292.153	2.652.428
TAQUARIVAÍ	-	25.628	57.910	72.997	80.629	62.675	212.676	233.217	215.647
TATUÍ	2.109.938	2.529.248	2.526.092	3.165.158	4.020.710	4.375.036	5.429.689	5.985.988	6.646.332
TEOD. SAMPAIO	136.913	136.317	124.686	167.277	197.408	368.701	532.532	570.133	1.445.847
TERRA ROXA	-	10.959	38.239	29.876	25.947	29.942	53.407	15.279	16.865
TURIÚBA	1.169	762	2.346	4.149	1.252	24.667	19.128	21.551	41.027
TURMALINA	936	2.167	770	918	-	29.291	13.988	15.710	19.546
V. G. PAULISTA	1.076.565	1.934.098	1.706.611	1.775.614	5.498.033	4.507.916	4.710.836	-	4.082.868
VOTORANTIM	3.197.609	1.766.681	2.599.418	2.003.600	2.606.241	3.250.846	3.816.707	4.698.839	5.593.166
ZACARIAS	13.002	14.044	7.221	9.881	14.096	35.790	18.029	17.261	19.118

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados do *site* do Ministério da Fazenda – FINBRA

ANEXO I**CONSTITUIÇÃO FEDERAL (em parte)****Presidência da República**
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos**CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988****PREÂMBULO**

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

...

TÍTULO III
Da Organização do Estado

...

CAPÍTULO IV
Dos Municípios

Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

I - eleição do Prefeito, do Vice-Prefeito e dos Vereadores, para mandato de quatro anos, mediante pleito direto e simultâneo realizado em todo o País;

II - eleição do Prefeito e do Vice-Prefeito realizada no primeiro domingo de outubro do ano anterior ao término do mandato dos que devam suceder, aplicadas as regras do art. 77, no caso de Municípios com mais de duzentos mil eleitores;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 16, de1997)

III - posse do Prefeito e do Vice-Prefeito no dia 1º de janeiro do ano subsequente ao da eleição;

IV - para a composição das Câmaras Municipais, será observado o limite máximo de: (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009) (Produção de efeito)

a) 9 (nove) Vereadores, nos Municípios de até 15.000 (quinze mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

b) 11 (onze) Vereadores, nos Municípios de mais de 15.000 (quinze mil) habitantes e de até 30.000 (trinta mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

c) 13 (treze) Vereadores, nos Municípios com mais de 30.000 (trinta mil) habitantes e de até 50.000 (cinquenta mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

d) 15 (quinze) Vereadores, nos Municípios de mais de 50.000 (cinquenta mil) habitantes e de até 80.000 (oitenta mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

e) 17 (dezesete) Vereadores, nos Municípios de mais de 80.000 (oitenta mil) habitantes e de até 120.000 (cento e vinte mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

f) 19 (dezenove) Vereadores, nos Municípios de mais de 120.000 (cento e vinte mil) habitantes e de até 160.000 (cento sessenta mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

g) 21 (vinte e um) Vereadores, nos Municípios de mais de 160.000 (cento e sessenta mil) habitantes e de até 300.000 (trezentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

h) 23 (vinte e três) Vereadores, nos Municípios de mais de 300.000 (trezentos mil) habitantes e de até 450.000 (quatrocentos e cinquenta mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

i) 25 (vinte e cinco) Vereadores, nos Municípios de mais de 450.000 (quatrocentos e cinquenta mil) habitantes e de até 600.000 (seiscentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

j) 27 (vinte e sete) Vereadores, nos Municípios de mais de 600.000 (seiscentos mil) habitantes e de até 750.000 (setecentos cinquenta mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

k) 29 (vinte e nove) Vereadores, nos Municípios de mais de 750.000 (setecentos e cinquenta mil) habitantes e de até 900.000 (novecentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

l) 31 (trinta e um) Vereadores, nos Municípios de mais de 900.000 (novecentos mil) habitantes e de até 1.050.000 (um milhão e cinquenta mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

m) 33 (trinta e três) Vereadores, nos Municípios de mais de 1.050.000 (um milhão e cinquenta mil) habitantes e de até 1.200.000 (um milhão e duzentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

n) 35 (trinta e cinco) Vereadores, nos Municípios de mais de 1.200.000 (um milhão e duzentos mil) habitantes e de até 1.350.000 (um milhão e trezentos e cinquenta mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

o) 37 (trinta e sete) Vereadores, nos Municípios de 1.350.000 (um milhão e trezentos e cinquenta mil) habitantes e de até 1.500.000 (um milhão e quinhentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

p) 39 (trinta e nove) Vereadores, nos Municípios de mais de 1.500.000 (um milhão e quinhentos mil) habitantes e de até 1.800.000 (um milhão e oitocentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

q) 41 (quarenta e um) Vereadores, nos Municípios de mais de 1.800.000 (um milhão e oitocentos mil) habitantes e de até 2.400.000 (dois milhões e quatrocentos mil) habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

r) 43 (quarenta e três) Vereadores, nos Municípios de mais de 2.400.000 (dois milhões e quatrocentos mil) habitantes e de até 3.000.000 (três milhões) de habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

s) 45 (quarenta e cinco) Vereadores, nos Municípios de mais de 3.000.000 (três milhões) de habitantes e de até 4.000.000 (quatro milhões) de habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

t) 47 (quarenta e sete) Vereadores, nos Municípios de mais de 4.000.000 (quatro milhões) de habitantes e de até 5.000.000 (cinco milhões) de habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

u) 49 (quarenta e nove) Vereadores, nos Municípios de mais de 5.000.000 (cinco milhões) de habitantes e de até 6.000.000 (seis milhões) de habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

v) 51 (cinquenta e um) Vereadores, nos Municípios de mais de 6.000.000 (seis milhões) de habitantes e de até 7.000.000 (sete milhões) de habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

w) 53 (cinquenta e três) Vereadores, nos Municípios de mais de 7.000.000 (sete milhões) de habitantes e de até 8.000.000 (oito milhões) de habitantes; e (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

x) 55 (cinquenta e cinco) Vereadores, nos Municípios de mais de 8.000.000 (oito milhões) de habitantes; (Incluída pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

V - subsídios do Prefeito, do Vice-Prefeito e dos Secretários Municipais fixados por lei de iniciativa da Câmara Municipal, observado o que dispõem os arts. 37, XI, 39, § 4º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I; (Redação dada pela Emenda constitucional nº 19, de 1998)

VI - o subsídio dos Vereadores será fixado pelas respectivas Câmaras Municipais em cada legislatura para a subsequente, observado o que dispõe esta Constituição, observados os critérios estabelecidos na respectiva Lei Orgânica e os seguintes limites máximos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

a) em Municípios de até dez mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a vinte por cento do subsídio dos Deputados Estaduais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

b) em Municípios de dez mil e um a cinquenta mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a trinta por cento do subsídio dos Deputados Estaduais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

c) em Municípios de cinquenta mil e um a cem mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a quarenta por cento do subsídio dos Deputados Estaduais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

d) em Municípios de cem mil e um a trezentos mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a cinquenta por cento do subsídio dos Deputados Estaduais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

e) em Municípios de trezentos mil e um a quinhentos mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a sessenta por cento do subsídio dos Deputados Estaduais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

f) em Municípios de mais de quinhentos mil habitantes, o subsídio máximo dos Vereadores corresponderá a setenta e cinco por cento do subsídio dos Deputados Estaduais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

VII - o total da despesa com a remuneração dos Vereadores não poderá ultrapassar o montante de cinco por cento da receita do Município; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

VIII - inviolabilidade dos Vereadores por suas opiniões, palavras e votos no exercício do mandato e na circunscrição do Município; (Renumerado do inciso VI, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

IX - proibições e incompatibilidades, no exercício da vereança, similares, no que couber, ao disposto nesta Constituição para os membros do Congresso Nacional e na Constituição do respectivo Estado para os membros da Assembléia Legislativa; (Renumerado do inciso VII, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

X - julgamento do Prefeito perante o Tribunal de Justiça; (Renumerado do inciso VIII, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

XI - organização das funções legislativas e fiscalizadoras da Câmara Municipal; (Renumerado do inciso IX, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

XII - cooperação das associações representativas no planejamento municipal; (Renumerado do inciso X, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

XIII - iniciativa popular de projetos de lei de interesse específico do Município, da cidade ou de bairros, através de manifestação de, pelo menos, cinco por cento do eleitorado; (Renumerado do inciso XI, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

XIV - perda do mandato do Prefeito, nos termos do art. 28, parágrafo único. (Renumerado do inciso XII, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1992)

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009) (Produção de efeito)

II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes; (Redação dada pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes; (Incluído pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes. (Incluído pela Emenda Constituição Constitucional nº 58, de 2009)

§ 1º A Câmara Municipal não gastará mais de setenta por cento de sua receita com folha de pagamento, incluído o gasto com o subsídio de seus Vereadores. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

§ 2º Constitui crime de responsabilidade do Prefeito Municipal: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

I - efetuar repasse que supere os limites definidos neste artigo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

II - não enviar o repasse até o dia vinte de cada mês; ou (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

III - enviá-lo a menor em relação à proporção fixada na Lei Orçamentária. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

§ 3º Constitui crime de responsabilidade do Presidente da Câmara Municipal o desrespeito ao § 1º deste artigo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000)

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

...

TÍTULO VI
Da Tributação e do Orçamento
CAPÍTULO I
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
Seção V
DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

...

TÍTULO X
ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

ANEXO II**LEI COMPLEMENTAR NACIONAL N. 116/2003.****Presidência da República**
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos**LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003****Mensagem de veto**

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

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

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

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

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

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

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - ([VETADO](#))

§ 3º ([VETADO](#))

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – ([VETADO](#))

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os [arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968](#); os [incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969](#); a [Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974](#); a [Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984](#); a [Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987](#); e a [Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999](#).

Brasília, 31 de julho de 2003; 182º da Independência e 115º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 1º.8.2003

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – ([VETADO](#))

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços,

escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – [\(VETADO\)](#)

7.15 – [\(VETADO\)](#)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.

12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – [\(VETADO\)](#)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

- 33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
- 34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
- 35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
- 36 – Serviços de meteorologia.
- 36.01 – Serviços de meteorologia.
- 37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 38 – Serviços de museologia.
- 38.01 – Serviços de museologia.
- 39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
- 39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
- 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.
- 40.01 - Obras de arte sob encomenda.

ANEXO III**LEI NACIONAL 4.320/1964 (em parte)****Presidência da República**
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos**LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964.**[Mensagem de veto](#)

Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[Texto compilado](#)

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei;

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

...

TÍTULO IX**Da Contabilidade****CAPÍTULO I****Disposições Gerais**

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública fôr parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.