

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE ARARAQUARA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO TERRITORIAL E**  
**MEIO AMBIENTE**

**Elizabete Issuzu Kinoshita Yoshiura**

**Governança tributária: um estudo da administração tributária do**  
**município de Bauru - SP**

**Elizabeth Issuzu Kinoshita Yoshiura**

**Governança tributária: um estudo da administração tributária do município de Bauru - SP**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Territorial e Meio Ambiente, curso de Mestrado, do Centro Universitário de Araraquara – UNIARA – como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Territorial e Meio Ambiente.

Área de Concentração: Dinâmica Regional e Alternativas de Sustentabilidade.

Orientada: Elizabeth Issuzu Kinoshita Yoshiura

Orientador: Prof. Dr. Luiz Fernando de Oriani e Paulillo

## FICHA CATALOGRÁFICA

Y63e Yoshiura, Elisabete Issuzu Kinosita

Um estudo da administração tributária do município de Bauru-SP/  
Elisabete Issuzu Kinosita Yoshiura. – Araraquara: Centro Universitário  
de Araraquara, 2016.

96f.

Dissertação (Mestrado)- Centro Universitário de Araraquara  
Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Territorial e Meio  
Ambiente

Orientador: Prof. Dr. Luiz Fernando de Oriani e Paulillo

1. Governança pública. 2. Administração tributária. 3. Arrecadação  
tributária. I. Título.

CDU 504.03



Centro Universitário de Araraquara

Rua Voluntários da Pátria, 1309 - Centro - Araraquara - SP  
CEP 14801-320 - Caixa Postal 68 - Fone/Fax: (16) 3301-7100

[www.uniara.com.br](http://www.uniara.com.br)


## FOLHA DE APROVAÇÃO

NOME DO ALUNO: *Elizabeth Issuzu Kinosita Yoshiura*

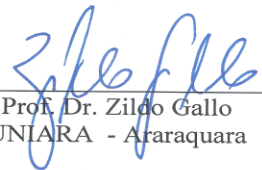
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Meio Ambiente, curso de Mestrado, do Centro Universitário de Araraquara – UNIARA – como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestra em Desenvolvimento Regional e Meio Ambiente.

Área de Concentração: Dinâmica Regional e Alternativas de Sustentabilidade.

### BANCA EXAMINADORA

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Luiz Fernando de Oriani e Paulillo  
UNIARA – Araraquara

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo  
FECP - Bauru

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Zildo Gallo  
UNIARA - Araraquara

Araraquara – SP, 03 de março de 2016

## **AGRADECIMENTOS**

É muito bom e gratificante!

É assim que me sinto ao término deste trabalho.

É um sentimento que demonstra não só o alcance de um objetivo proposto, mas, também, um crescimento pessoal e intelectual.

Para atingir este objetivo contei com valiosas contribuições que me levaram ao aperfeiçoamento profissional e à consolidação de amizades, amor e carinho com pessoas que se tornaram importantes neste processo. Assim faço os meus agradecimentos:

À Coordenadora do curso Prof. Dra. Vera Lúcia S. Bota Ferrante e à Vice Coordenadora, Prof. Dra. Helena Carvalho Lorenzo, pelo apoio e seriedade na condução da nossa formação acadêmica;

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Fernando de Oriani e Paulilo que aceitou este encargo e compartilhou seus conhecimentos com atenção e sutileza nas suas sugestões e observações;

Ao examinador externo Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo, a quem muito admiro pelo seu vasto conhecimento na área tributária, pelas valiosas críticas e sugestões no exame de qualificação;

Ao examinador e Prof. Dr. Zildo Gallo pelas discussões instigantes proporcionadas na minha trajetória de estudo;

Aos Professores do Mestrado pelos conhecimentos e orientações que contribuíram para o meu crescimento acadêmico e também pelos importantes comentários nas primeiras versões deste trabalho, durante os seminários de pesquisa e dissertação;

Às Secretárias do Mestrado que sempre estiveram disponíveis para me atender e auxiliar, dando toda atenção necessária aos meus pedidos;

Aos colegas do Mestrado com os quais tive a oportunidade e o prazer de conviver, compartilhando conhecimentos e experiências, especialmente, aos colegas Osni Herrera e Rosângela Tanaka que participaram ativamente desse meu processo me dando forças para não esmorecer;

Ao colega Marcos Garcia que me disponibilizou dados financeiros da arrecadação tributária municipal;

Ao colega Francisco Ramos Mangieri que me emprestou suas memórias da Administração Tributária Municipal;

Aos Auditores Fiscais e escritórios de contabilidade que participaram da pesquisa de campo fornecendo-me suas sinceras opiniões;

Aos meus pais que me ensinaram a viver com simplicidade, integridade, disciplina, organização e persistência;

Aos familiares que me deram todo o apoio e souberam compreender minha ausência nos momentos em que não pude usufruir das suas convivências;

Enfim, a todos que direta e indiretamente contribuíram para a concretização deste objetivo.

*Muito Obrigada*

Yoshiura, Elizabete Issuzu Kinoshita. **Governança tributária: um estudo da administração tributária do município de Bauru – SP.** 2016, 96f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Territorial e Meio Ambiente) – Centro Universitário de Araraquara – UNIARA, Araraquara.

## RESUMO

A descentralização dos serviços públicos para as esferas subnacionais, decorrente do pacto federativo formado pela Constituição Federal de 1988, contribuiu para que as demandas sociais, até então conduzidas pela União e Estados, passassem a ser direcionadas diretamente aos prefeitos, justificando a necessidade de uma administração tributária municipal eficiente tendo em vista a sua importância na arrecadação própria municipal no sentido de viabilizar a capacidade de investimento local em infraestrutura e serviços públicos. Em meio a orçamentos reduzidos, os prefeitos foram levados a inovar na forma de gerir. Surge, então, a incorporação de novos mecanismos de gestão pelo setor público tendo como principais características: uma administração mais flexível, orientada predominantemente pelo controle de resultados, pela busca de maior transparência e participação da sociedade. A governança no setor público se insere em um cenário onde as normas começam a mudar e o ambiente exige ações mais eficientes, com transparência e responsabilidade pela prestação de contas. A administração tributária possui um papel importante no provimento dos recursos públicos e a necessidade de otimização do montante arrecadado da sociedade, a título de tributo, faz com que este órgão público tenha que se adequar a um melhor desempenho com o uso dos instrumentos gerenciais da administração pública. Dessa forma, este trabalho teve como questão de pesquisa: as ações que legitimam o processo de arrecadação tributária municipal estão em consonância com as práticas de governança pública? O objetivo geral desta pesquisa foi mostrar o comportamento da administração tributária do Município de Bauru, no período de 2009 a 2013, à luz dos conceitos inovadores de governança pública, identificando quais os conceitos, valores ou variáveis foram incorporados na gestão local ao longo desse período. Tratou-se de uma pesquisa configurada teoricamente como descritiva onde foram retratados os fatos, características e fenômenos da administração tributária, estabelecendo possíveis relações entre as variáveis. Este trabalho, pela natureza da investigação, utilizou-se do método de estudo de caso. Os resultados demonstraram que no aspecto normativo arrecadatário, as ações fiscais estavam em consonância com as recomendações práticas para uma boa governança, mas, no plano operacional, a aderência à essas recomendações práticas não foi observada.

**Palavras-Chave:** Governança Pública. Administração Tributária. Arrecadação Tributária.

## ABSTRACT

The decentralization of public services to the subnational levels, due to the federal pact formed by the Federal Constitution of 1988, contributed to the social demands, hitherto conducted by the Union and States, started to be directed directly to the mayors, justifying the need for administration efficient municipal tax in view of its importance in municipal own revenues in order to enable the local investment capacity in infrastructure and public services. Amid shrinking budgets, the mayors were taken to innovate in how to manage. Then comes the incorporation of new mechanisms for managing the public sector with the following main characteristics: a more flexible administration, predominantly driven by the control results, the search for greater transparency and participation. Governance in the public sector is part of a scenario where the rules begin to change and the environment requires more efficient actions, with transparency and responsibility for accountability. The tax administration has an important role in the provision of public resources and the need to optimize the collected amount of the company, by way of tribute, makes this public body has to adapt to better performance through the use of management tools of management public. Thus, this study was the research question: what actions legitimize the municipal tax collection process are in line with public governance practices? The overall objective of this research was to show the behavior of the tax administration of the municipality of Bauru, in the 2009-2013 period, in the light of the innovative concepts of public governance, identifying the concepts, values or variables were incorporated in local management during this period . It was a set theory as descriptive research where were observed the facts, features and phenomena of tax administration, establishing possible relationships between variables. This work, by the nature of the investigation, it was used the case study method. The results showed that the normative-revenue collection aspect, the fiscal actions were in line with the practical recommendations for good governance, but at the operational level, adherence to these practical recommendations was not observed.

**Keywords:** Public Governance. Tax Administration. Tax Collection.



## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

### **LISTA DE FIGURA**

Figura 1: Organograma do Departamento de Arrecadação Tributária Municipal.....	57
--	----

### **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Território - População – Condição de Vida.....	54
Tabela 2: Evolução do PIB Municipal e a Participação dos Setores da Economia.....	55
Tabela 3: Principais Receitas – Prefeitura Municipal Bauru – 2009 a 2013.....	61
Tabela 4: Serviços Executados pelos Auditores Fiscais.....	69
Tabela 5: Questões sobre Integridade e Imparcialidade.....	75
Tabela 6: Questões sobre Continuidade da Administração Tributária.....	77
Tabela 7: Questões sobre Confiança do Contribuinte pelo Prisma dos Auditores Fiscais.....	79
Tabela 8: Questões sobre Confiança do Contribuinte pelo Prisma Partes Interessadas.....	79

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E SUA RELEVÂNCIA .....	11
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA .....	16
1.3 OBJETIVOS .....	17
1.3.1 Objetivo Geral .....	17
1.3.2 Objetivos Específicos .....	17
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA .....	17
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>19</b>
2.1 O PAPEL DO ESTADO BRASILEIRO.....	19
2.2 SITUANDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA .....	21
2.3 A ORIGEM DA GOVERNANÇA .....	23
2.4 GOVERNANÇA CORPORATIVA .....	25
2.5 GOVERNANÇA PÚBLICA .....	28
2.6 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO .....	29
2.7 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	31
2.8 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS .....	38
2.8.1 Recursos Próprios Municipais.....	40
2.8.1.1 O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU .....	41
2.8.1.2 O Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens Imóveis – ITBI.....	43
2.8.1.3 O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.....	45
<b>3 METODOLOGIA E INSTRUMENTOS DA PESQUISA .....</b>	<b>50</b>
3.1 NATUREZA DA PESQUISA .....	50
3.2 COLETA DE DADOS .....	51
3.3 TRATAMENTO DOS DADOS .....	53
<b>4 O MUNICÍPIO DE BAURU E A GESTÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>54</b>
4.1 ASPECTOS SOCIAIS E ECONÔMICOS DO MUNICÍPIO DE BAURU.....	54
4.2 GESTÃO TRIBUTÁRIA .....	57
4.2.1 Estrutura do Departamento de Arrecadação Tributária.....	57
4.2.2 Recursos Humanos e Tecnológicos.....	58
4.2.3 Gestão dos Recursos Próprios .....	59

## **5 EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS DA GESTÃO TRIBUTÁRIA DE BAURU E O SURGIMENTO DE ELEMENTOS DE GOVERNANÇA .... 62**

5.1 IMPLANTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS ELETRÔNICOS.....	62
5.1.1 Processo Administrativo Tributário Eletrônico (IN nº 19 de 1/12/2008) .....	62
5.1.2 Guia Eletrônica do ITBI (IN nº 40 de 14/02/2013).....	63
5.1.3 Nota Fiscal de Serviço Eletrônica – NFS-e (IN nº 43 de 20/12/2013) .....	63
5.2 SIMPLIFICAÇÃO DA ARRECADAÇÃO – TAXA ÚNICA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS - TUFE (LEI Nº 5771 DE 21/08/2009) .....	64
5.3 REVISÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES IMOBILIÁRIOS - PGVI.....	65
5.4 MEIOS DE CONTROLE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: CERTIDÃO NEGATIVA DE RETENÇÃO - CNR E CERTIDÃO DE RECONHECIMENTO DE ALÍQUOTA - CRA (IN Nº 26 DE 21/05/2010).....	65
5.5 ADOÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA (IN Nº 31 DE 06/10/2010) .....	66
5.6 DEFERIMENTO TÁCITO (IN Nº 35 DE 01/07/2011) .....	67
5.7 DESCENTRALIZAÇÃO DE SERVIÇOS ( PORTARIA Nº 01 DE 14/02/2013 ).....	67
5.8 ATUALIZAÇÃO CADASTRAL DO IPTU: AEROFOTOGRAMETRIA E GEOPROCESSAMENTO ..	67
5.9 QUANTIFICAÇÃO DOS TRABALHOS EXECUTADOS PELOS AUDITORES FISCAIS .....	68

## **6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS..... 74**

6.1 RESULTADOS DA PESQUISA .....	74
6.1.1 Integridade e Imparcialidade da Administração Tributária.....	74
6.1.2 Continuidade da Administração Tributária .....	76
6.1.3 Confiança do Contribuinte .....	78

## **7 CONSIDERAÇÕES FINAIS ..... 82**

## **REFERÊNCIAS ..... 88**

## **APÊNDICE ..... 95**

# 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo objetiva realizar uma contextualização do tema desta pesquisa, bem como a sua relevância. Apresenta, ainda, o problema que norteou este estudo, os objetivos: geral e específicos e a estrutura do trabalho.

## 1.1 Contextualização do Tema e sua Relevância

O Pacto Federativo formado a partir da Carta Magna de 1988 introduziu importantes modificações de ordem político administrativa para os municípios. Implantou-se o modelo descentralizador e municipalista, aumentando o papel dos governos e das comunidades locais.

Este Pacto Federativo previu, nos artigos 21 a 30, da Constituição Federal de 1988 (CF), a repartição de competências adotando o princípio do interesse, ou seja, outorgou à União as matérias de interesse nacional; aos Estados as matérias de interesse regional; e aos Municípios, os assuntos de interesse local.

A descentralização governamental possibilitou aos entes locais colocarem em prática as suas habilidades para exercerem o papel facilitador e impulsionador de empreendimentos. A maior proximidade do governo com a população local trouxe vantagens, pois permitiu a formulação de políticas públicas conectadas às vocações econômicas locais e às especificidades de cada região.

Assim, em relação aos Municípios, competem, então, proverem a tudo o que diz respeito aos seus peculiares interesses e ao bem-estar de suas populações.

Por outro lado, há as competências comuns, onde ocorre o desempenho paralelo dos entes federados. Significa dizer que são ao mesmo tempo responsabilidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem predominância de um sobre o outro, a atuação nas áreas de saúde, educação, cultura e patrimônio histórico, proteção ao meio ambiente, fomento da produção agropecuária, melhoria das condições de habitação e saneamento básico, bem como no combate à pobreza e suas causas, dentre outras.

No âmbito da competência comum, o artigo 23, § único da Constituição Federal de 1988 preceitua que cabe à Lei Complementar fixar normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem estar em âmbito nacional.

Hoje, o Município, como ente federado, possui autonomia política, legislativa, administrativa, financeira e organizativa.

Nesse sentido, a autonomia municipal, segundo Meirelles (2006), é assegurada pelos seguintes princípios: poder de auto-organização (elaboração de lei orgânica própria); poder de autogoverno (eleição do prefeito, do vice-prefeito e dos vereadores); poder normativo próprio ou autolegislação (elaboração de leis municipais dentro dos limites de atuação traçados pela Constituição da República); poder de auto administração (administração própria para criar, manter e prestar os serviços de interesse local, bem como legislar sobre os tributos e suas rendas).

Os Municípios, ao terem sua autonomia consagrada, passando a compor o pacto federativo com a União, os Estados e o Distrito Federal, assumiram responsabilidades não só sobre os serviços públicos de interesse local, como, também, sofreram impactos no que tange à distribuição da arrecadação tributária decorrentes das partilhas tributárias definidas na Constituição Federal de 1988.

Alexandre (2008) esclarece que a necessidade de um sistema constitucional de repartição de rendas decorreu diretamente da forma federativa de Estado, caracterizada, primordialmente, pela autonomia dos entes que o compõem. Não há como se imaginar a autonomia de um ente que não tenha recursos financeiros para o desempenho das competências que a Constituição lhe atribuiu. O mesmo autor, ainda, explica que para atingir a autonomia financeira necessária à efetividade do poder de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração, o legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas: a atribuição de competência tributária própria e a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores.

Nas receitas tributárias próprias, o Município exerce o poder de tributar e, nas receitas de transferências constitucionais ocorre a participação do Município na partilha tributária, do

produto da arrecadação de tributos de competência exclusiva da União e do Estado, quais sejam: Estado, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA; União, Imposto sobre a propriedade Territorial Rural – ITR, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. (IBAM, 2012)

Ao Município, pelo artigo 156 da CF/88, foi outorgada a competência para instituir, cobrar e arrecadar os seguintes tributos: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a ele Relativos (ITBI); taxas pelo exercício do poder de polícia e taxas pela prestação de serviços; contribuição para custeio da iluminação pública e contribuições de melhoria. Além dessa receita tributária própria, a Carta Magna, em seus artigos 158 e 159, previu, como já dissemos, as transferências de verbas federais e estaduais aos Municípios.

Em linhas gerais pode-se dizer que as fontes de recursos mais importantes que os prefeitos municipais dispõem para administrarem e governarem uma cidade são: receita tributária própria advinda da arrecadação de tributos de competência municipal (impostos, taxas e contribuições de melhoria); receitas de atividades econômicas, tais como agropecuária, indústria e serviços, exercidas diretamente ou por meio de concessões e permissões ou parcerias público-privadas; de uso ou cessão do patrimônio municipal como aluguéis, arrendamentos, participações societárias e aplicações financeiras; de operações de crédito; de participação no produto da arrecadação federal e estadual (Fundo de Participação dos Municípios – FPM, Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, Imposto de Renda Retido na Fonte de pessoas físicas e jurídicas. (IBAM, 2012)

Então, os Municípios, quando da definição do desenho do pacto federativo brasileiro, foram alçados à condição de entes autônomos e novas políticas de municipalização foram adotadas. Contudo, os problemas financeiros enfrentados pelos municípios, acabaram por limitar as condições para exercício de suas competências introduzidas pela Carta Magna,

fazendo-os dependentes das transferências federais e estaduais para exercerem sua autonomia federativa.

Outro instrumento legal que veio influenciar a institucionalidade dos governos locais, particularmente as finanças municipais, foi a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº101/2000, introduzida no nosso ordenamento jurídico com a finalidade de disciplinar a gestão pública, obrigando os entes federados ao cumprimento de diversos requisitos administrativos para o equilíbrio econômico e financeiro.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio estabelecer um novo parâmetro de gestão pública, colocando limites na capacidade de despesas dos Municípios, impondo restrições à sua capacidade de endividamento e estimulando os governos a utilizarem mais eficientemente suas bases tributárias. Implantou-se, então, um conjunto de instrumentos capazes de oferecer uma estrutura de governança mínima para o setor público, bem como informações sobre o desempenho das entidades públicas para a população.

Os impactos nas relações entre governo central e local, especialmente no que concerne à distribuição da arrecadação tributária, motivaram o estabelecimento de um novo perfil dos Municípios, suscitando uma séria reflexão das atribuições municipais. Tornou-se imprescindível o exercício pleno de suas competências tributárias, as quais deverão, a partir do novo Texto Magno e do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, serem, integralmente, implementadas.

No que diz respeito à instituição e à arrecadação dos tributos de sua competência, bem como à aplicação de suas rendas, deve o Município obedecer, especialmente, aos seguintes dispositivos legais: Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, Normas Gerais de Direito Financeiro - Lei nº 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101/2000.

Considerando o aspecto demográfico, o último censo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) revelou, no ano de 2010, um forte contingente populacional nas áreas urbanas, em todas as regiões brasileiras, sendo que a região sudeste apontou 92,94% da sua população residente em zonas urbanas.

O desenvolvimento urbano, a alteração na estrutura produtiva e a expansão da rede de infraestrutura, decorrentes dessa concentração populacional nas cidades, trouxeram consequências como valorização imobiliária e desenvolvimento do setor terciário. Isso favoreceu a expansão da base tributária municipal, uma vez que os tributos de competência dos entes locais têm características urbanas, pois incidem sobre o patrimônio, a transmissão, a prestação de serviços, no caso do IPTU, ITBI e ISS respectivamente.

Ao mesmo tempo, essa pressão demográfica urbana ocasiona uma demanda crescente por gastos em infraestrutura física e social tais como pavimentação, saneamento, habitação, educação, saúde, segurança pública; necessitando de ações advindas do poder público, no caso, o poder municipal.

Diante deste cenário apresentado, justifica-se a necessidade de uma administração tributária municipal eficiente tendo em vista a importância da arrecadação própria municipal no sentido de viabilizar a capacidade de investimento local em infraestrutura e serviços públicos. O que confere e concretiza a autonomia municipal outorgada pela Carta Magna.

A administração tributária municipal ganha importância à medida que, com uma gestão fiscal eficiente de recursos tributários, aponta os caminhos que possibilitam arrecadar melhor os tributos que a legislação e a base econômica permitem. Assim, juntamente com outras fontes de receitas, essa arrecadação poderá financiar as ações dos governos locais de modo a aliar justiça fiscal e eficiência.

A exploração adequada da base tributária municipal interfere positivamente na arrecadação própria o que, por sua vez, atua diretamente nas transferências intergovernamentais, principalmente na participação do ICMS, uma vez que o volume de receita própria arrecadada é um componente importante na determinação dos fatores distributivos dessas transferências.

O aproveitamento da base fiscal existente, através do aumento da eficiência fiscal do aparelho arrecadador, é uma forma responsável dos governos locais desenvolverem melhor a gestão de recursos tributários. Dessa forma, se faz a justiça fiscal, um dos objetivos principais desta atividade, arrecadando-se mais e melhor, de acordo com a capacidade contributiva da



população, sem que haja necessariamente o aumento de alíquota ou base de cálculo e não onerando o contribuinte.

Na verdade, não basta, apenas, a existência de um setor arrecadador e de leis das finanças locais. Importa ajustá-los a um conjunto de medidas políticas, organizacionais e administrativas, que, aliados a uma estratégia adequada de implementação, possam eliminar as deficiências do setor fiscal, dos aspectos políticos, legislativos e jurídicos que normalmente influenciam a arrecadação tributária. Envolve o desenvolvimento de novas metodologias aplicadas para acompanhamento dos governos e das suas ações exigindo um processo de planejamento cada vez mais sustentado pelos princípios da governança pública.

A governança pública está relacionada aos processos de administração e controle das organizações, os quais envolvem: o grau de desenvolvimento das gerências, a capacitação dos funcionários, o grau de desenvolvimento tecnológico dos instrumentos de planejamento, a execução e o controle das ações governamentais, dentre outros. É um conceito que descreve como as prioridades são definidas, as decisões são tomadas e os cidadãos e instituições se interagem.

Tornou-se um movimento de repensar gestão e administração pública, iniciado no Brasil, com o ex-ministro Bresser Pereira, na reforma do Estado delineando a administração pública gerencial. Verifica-se, portanto, que uma gestão tributária eficiente dos recursos próprios municipais fornece condições para a tão almejada autonomia financeira municipal necessária ao financiamento das atividades públicas do Município, constituindo-se numa importante ferramenta.

## **1.2 Problema da Pesquisa**

A administração tributária possui um papel importante no provimento dos recursos públicos e a necessidade de otimização do montante arrecadado da sociedade, a título de tributo, faz com que este órgão público tenha que se adequar a um melhor desempenho com o uso dos instrumentos gerenciais da administração pública.

Dessa forma, este trabalho tem como questão de pesquisa: as ações que legitimam o processo de arrecadação tributária municipal estão em consonância com as práticas de governança pública?

A procura de resposta para essa questão pretende preencher a lacuna existente no campo da governança pública, no que se refere à gestão tributária municipal, uma vez que a produção científica nessa área é, ainda, bastante restrita. Mais especificamente, os trabalhos concentram-se na apresentação de modelos gerais de governança para o setor público não fornecendo instrumental necessário para ação governamental em nível local. Ao mesmo tempo poderá fornecer subsídios técnicos que poderão nortear as atividades daqueles que se deparam diretamente com os conflitos existentes sobre a matéria.

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

Caracterizar o comportamento da administração tributária do Município de Bauru, no período de 2009 a 2013, à luz dos conceitos inovadores de governança pública, identificando quais os conceitos, valores ou variáveis foram incorporados na gestão local ao longo desse período.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Compreender os conceitos de governança e governança para o setor público e descrever os princípios de governança aplicados à administração pública.

- Descrever os processos de arrecadação tributária municipal e verificar de que forma seus atributos e valores se formalizaram na prática arrecadatória, no período estudado, correlacionando-os às recomendações de governança aplicadas ao setor público

### **1.4 Estrutura da Pesquisa**

Para condução desta pesquisa, o trabalho está dividido nos seguintes capítulos:

## **Capítulo 1 – Introdução**

Contextualiza-se o tema desta pesquisa, bem como a sua relevância. Apresenta-se, ainda, o problema que norteou este estudo, os objetivos geral e específicos e a estrutura do trabalho.

## **Capítulo 2 – Revisão Bibliográfica**

Apresenta-se a fundamentação teórica que será tratada na seguinte ordem: o papel do Estado brasileiro, situando a administração pública brasileira, a origem da governança, governança corporativa, governança pública, governança no setor público, administração tributária, administração tributária nos Municípios e recursos próprios municipais.

## **Capítulo 3 – Metodologia e Instrumentos de Pesquisa**

Demonstra-se a natureza da pesquisa e sua delimitação, os instrumentos de coleta de dados e o tratamento dos dados.

## **Capítulo 4 – Município de Bauru e a Gestão Tributária**

Apresenta-se uma visão geral do Município com destaques para seus aspectos sócio-econômico. Descreve-se, também, a estrutura do departamento de arrecadação tributária e as características da gestão tributária municipal.

## **Capítulo 5 – Evolução dos Processos da Gestão Tributária de Bauru e o Surgimento de Elementos de Governança**

Descortina-se o desempenho tributário do Departamento de Arrecadação Tributária da Prefeitura Municipal de Bauru, no período de 2009 a 2013, e relaciona-o às práticas de governança aplicadas ao setor público.

## **Capítulo 6 – Análise e Discussão de Dados**

Apresentam-se os resultados obtidos por meio da pesquisa de campo, verificando a percepção dos Auditores Fiscais e das partes interessadas (contribuintes e escritórios de contabilidade) quanto aos elementos de governança incorporados no período estudado e confronta-se com os identificados nos processos arrecadatórios estabelecidos pelo órgão tributário.

## **Capítulo 7 – Considerações Finais**

Responde-se aos objetivos desta pesquisa e conseqüentemente a pergunta problema, com a retomada dos principais aspectos deste estudo.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Este capítulo tem por objetivo abordar a aplicabilidade dos conceitos da governança na administração pública, no que se refere à gestão pública tributária municipal, pautada nos pilares e princípios das boas práticas de governança corporativa e governança pública. Para melhor compreensão da aplicação das práticas de governança no setor público, este capítulo irá, também, abordar o papel do Estado brasileiro, assim como, a evolução da administração pública com sua aproximação ao modelo teórico do gerencialismo e sua adaptação à ideia de governança pública.

Busca-se, ainda, tratar a respeito dos conceitos fundamentais ao entendimento da administração tributária municipal que oferecerão subsídios para a identificação dos instrumentos e recursos disponíveis para a exploração da base tributária municipal, fornecendo a visão lógica do processo de arrecadação tributária.

### **2.1 O Papel do Estado Brasileiro**

Azambuja (1962, p.138) discorre que "o Estado é um meio para o homem realizar sua felicidade social, é um sistema para conseguir a paz e prosperidade. O Estado tem fins, não é um fim".

O Estado, enquanto instituição, possui a função de administrar e coordenar a sociedade promovendo o crescimento e desenvolvimento econômico e o bem estar social, com a utilização de instrumentos e medidas que compreendem tanto seus gastos como a arrecadação de recursos, através, principalmente, da tributação. Tem sua competência e limites de atuação definidos na Carta Magna.

Nas últimas décadas, o fenômeno da globalização com efeitos na geração e distribuição de riquezas e a crise fiscal geraram um debate sobre qual o papel que o Estado deve desempenhar na vida contemporânea, impulsionando a discussão sobre os novos meios e padrão de articulação entre indivíduos, organizações, empresas e o próprio Estado.

A globalização, para Bresser Pereira (1998a), exigiu que o Estado se tornasse menos dispendioso e mais eficiente na realização de suas tarefas para aliviar o seu custo sobre empresas que concorrem internacionalmente.

Souza (2007) considera que a crise do Estado brasileiro iniciou-se quando o modelo de desenvolvimento fundado na industrialização começou a dar sinais de esgotamento, no final dos anos 80. Esse autor, ainda, explica que com isso o Estado, para financiar o *déficit* público, transformou-se no principal captador de recursos, além de perder a sua capacidade de investimento.

Nesse contexto, Abrucio (1997, p. 12) descreveu que:

(...) por outro lado, o Estado contemporâneo vinha perdendo seu poder de ação, especialmente se levarmos em conta os problemas da “governabilidade” (governos sobrecarregados) e os efeitos da globalização. Portanto, surgia naquele momento não só um Estado com menos recursos; era um Estado nacional com menos poder. Para enfrentar esta situação, o aparato governamental precisava ser mais ágil e mais flexível, tanto em sua dinâmica interna como em sua capacidade de adaptação às mudanças externas (...)

Tendo em vista a importância da presença do Estado na economia nacional, a redefinição do papel do Estado, nos anos 90, assumiu relevância, uma vez que o mesmo já não conseguia realizar os necessários investimentos e desempenhar eficazmente todas as suas atribuições.

Essa questão, de acordo com Diniz (2001, p.13) desencadeou as primeiras medidas para “reduzir o Estado e realizar a ruptura com o passado intervencionista, típico do modelo da industrialização substitutiva das importações e do desenvolvimentismo dos governos militares de 1964 a 1985.”

A reforma do Estado deve ser entendida dentro de um contexto de redefinição do papel do Estado, caracterizada pela adoção de medidas tendentes a reduzir o tamanho da máquina administrativa, no intuito de aumentar a eficiência nas áreas imprescindíveis a sua atuação, ou seja, o Estado deixou de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social pela via produção de bens e serviços, para fortalecer-se na função de promotor e regulador desse desenvolvimento. ( BRESSER PEREIRA, 1998a )

Para desempenho desse papel, Matias Pereira ( 2010a, p.111) esclarece que:

é essencial que o Estado tenha um perfil inteligente-mediador-indutor, o que exige instituições democráticas sólidas; busca pela excelência; criação de valor público; flexibilidade e inovação; abordagem gerencial; *ethos* no serviço público e competência em recursos humanos, entre outras.

Essas mudanças, a partir da década de 90, trouxeram transformações no papel, no modo de atuação e de financiamento do Estado que promoveram reformas estruturais na administração pública, orientadas pela eficiência, eficácia e efetividade, visando ao equilíbrio fiscal e ao atendimento às necessidades dos cidadãos.

## **2.2 Situando a Administração Pública Brasileira**

Historicamente, as reformas ocorridas na administração pública brasileira foram um processo de aperfeiçoamento dos serviços prestados pelo Estado à população. Podem ser identificados inicialmente três modelos de administração pública: patrimonial, burocrática e gerencial. Nesses modelos, o objetivo foi suprir as deficiências de modelos anteriores, introduzindo novos conceitos ou mudando conceitos ineficientes ou nocivos ao aparelhamento do Estado. Sucederam-se no tempo sem que, no entanto, qualquer um deles fosse inteiramente abandonado. (FADUL; SOUZA, 2005)

A administração pública patrimonialista, vivida pelo Brasil até 1889, era caracterizada pelo nepotismo e pela corrupção. Segundo Fadul e Souza (2006, p.4), o modelo patrimonialista era marcado por: “confusão daquilo que é público com o privado, predomínio da vontade unipessoal do dirigente, práticas de nepotismo e relações de compadrio, cargos públicos como prebendas, corrupção e servilismo”. As estratégias eram determinadas no sentido *top down*, ou seja, traçadas no topo sem participação dos gestores, em que o dirigente principal era quem definia as diretrizes de política de gestão.

Com o capitalismo e a democracia que surgiram no século XIX, houve a necessidade de desenvolver um tipo de administração que separasse o público do privado. Bresser Pereira (1998b), entende que o surgimento do capitalismo e da democracia permitiram a distinção clara do que é “res pública” e um “bem privado”. Para esse autor a “res pública” é entendida como a coisa pública, um bem de todos e para todos. Quanto à democracia, esta assegura os direitos sociais contra a exploração, afirmando os direitos públicos contra o que é chamado de *rent-seeking*, isto é, a prática de apropriação de rendas e vantagens do patrimônio público, por particulares, por meio do controle estatal.

Dessa forma, a administração pública burocrática foi adotada para suprir a administração patrimonialista, onde o patrimônio público e o privado tinham sua utilização distorcida e embaraçada. Ela surgiu também para reprimir a corrupção e o nepotismo, características do modelo anterior.

O modelo de administração burocrática emergiu, no Brasil, a partir dos anos 30. Baseou-se na racionalidade e no formalismo, onde os meios devem ser perfeitamente adequados aos fins de modo a que seja garantido o alcance destes objetivos com a máxima eficiência (foco no processo), prevalecendo as características de impessoalidade, formalidade, legalidade e hierarquia. (CASTRO, 2004)

Com o passar do tempo percebeu-se que a burocracia revelava-se um modelo pouco flexível, inadequado em cenários dinâmicos, que exigiam agilidade. (CHIAVENATO, 2006). A partir daí surgiram várias tentativas de desburocratizar a máquina administrativa, até que, em 1995, com a edição do Plano Diretor da Reforma do Estado, começa a implantação, no Brasil, do modelo gerencial.

Esse modelo veio com a finalidade de melhoria da qualidade dos serviços públicos, representando uma nova forma de gestão da coisa pública mais compatível com os avanços tecnológicos, mais ágil, descentralizada e reorientada para resultados. Tornou-se, também, mais compatível com o avanço da democracia em todo mundo, que exige uma participação cada vez mais direta da sociedade na gestão pública. (BRESSER PEREIRA, 1998b)

O modelo gerencial é melhor entendido considerando o cenário internacional em que foi concebido: no plano econômico, dada a crise do petróleo na década de 70, esgotaram-se as condições que viabilizavam a manutenção do *Welfare State* (estado de bem estar social), onde prevalecia o entendimento de que cabia ao Estado proporcionar uma gama enorme de serviços à população, respondendo esse por saúde, educação, habitação, etc. A partir daí gerou-se novas atribuições para os governos, não mais como provedores, mas como facilitadores e reguladores das ações públicas, dessa forma, começa a ser difundida a ideia de devolver ao setor privado os serviços que o poder público não tinha condições de prestar com eficiência, devendo ao Estado fazer aquilo que cabia intrinsecamente fazer (diplomacia, segurança, fiscalização, etc).

A administração gerencial vem com a reforma do aparelho do Estado priorizando a eficiência e qualidade dos serviços públicos, contudo, não rompeu em todos os sentidos com a administração burocrática. Ela continua apoiada na anterior, a qual conserva seus princípios fundamentais, porém voltada a eficiência dos processos e controle dos resultados. É fundamentado nos princípios de confiança e descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralizações de funções, incentivos à criatividade. (BRESSER PEREIRA, 1998b)

Desse modo verifica-se que as reformas do aparelho do Estado desenvolveram-se com o intuito de trazer a gestão brasileira uma nova cultura e prática gerencial na administração pública, com alterações na dinâmica interna das organizações públicas e a orientação dos serviços públicos voltada para a busca de resultados e eficiência, em atendimento às necessidades dos cidadãos.

Contudo, o papel dos governos e das administrações públicas já não se resumem em ações mais eficazes e no controle dos resultados, como o gerencialismo, mas também necessitam de uma atuação responsável, transparente e uma maior interação com a sociedade, caracterizada pela governança pública. Modelo que inicialmente era utilizado na esfera privada e depois passou a ser adotado pela administração pública, por meio de práticas que envolvem responsabilidade pela prestação de contas, relações mais transparentes e participativas entre governo e cidadãos, aumentando a legitimidade estatal.

### **2.3 A Origem da Governança**

Com vistas ao problema a ser estudado, o desafio de alcançar uma gestão que possa contribuir com o processo de execução das políticas públicas vem impondo necessidade de transformações na administração pública, especialmente, no que diz respeito às práticas organizacionais.

Isso vai ao encontro da questão de governança que está relacionada à separação de propriedade e gestão, aos instrumentos definidores de responsabilidade e poder e, ainda ao controle na aplicação de recursos. A governança possibilita minimizar problemas, que podem representar barreiras à tradução de uma política em realidade, associados à: difusão de poder,



falta de clareza na definição de objetivos, dificuldades na mensuração da relação entre meios e fins e motivação do funcionalismo. (FONTES FILHO, 2003)

A origem da governança está associada ao momento em que as organizações deixaram de ser geridas diretamente por seus proprietários (principal) os quais delegaram a um administrador (agente) o poder de administrar os seus recursos, situação em que podem surgir divergências decorrentes da assimetria de informações, levando a um conflito de interesses entre eles, na medida em que ambos tentam se beneficiar. (TCU, 2013)

De forma genérica, a governança surgiu como um conjunto de regras que visam minimizar o problema da agência. (MARQUES, 2007) A base da teoria da agência é a de que há um mandatário (principal) e um ou mais agentes investidos de poder para representar seus interesses e tomar decisões em seu lugar. (ALMEIDA et al., 2010)

Na administração pública, o principal é representado pela sociedade brasileira que elege seus governantes e os agentes são as pessoas que, a qualquer título, exercem uma função pública, responsáveis pela gestão e aplicação dos recursos públicos. Assim, contabilmente, os tributos arrecadados da sociedade devem ser considerados como integralização de capital dos sócios a serem aplicados em ativos que reverterão em serviços públicos para benefício da população. (SLOMSKI, 2005)

No entanto, os governantes (agentes) são nomeados, muitas vezes, sem a especialização técnica necessária ao desempenho de suas funções e, também, podem ser motivados a gerarem benefícios próprios. Então, as organizações públicas precisam ter uma estrutura consistente de governança que faça com que o governante aja com transparência, prestando contas dos seus atos e gastos e que produza um resultado adequado às expectativas da sociedade. (VIANA, 2010)

As estruturas de governança foram desenvolvidas para intermediar essa relação, minimizar os conflitos, melhorar o desempenho e direcionar as ações das organizações, trazendo mais segurança aos proprietários. (TCU, 2013).

## 2.4 Governança Corporativa

Na década de 1980, o movimento pela governança corporativa ganhou força nos EUA, chegando à Inglaterra, inicialmente, e depois se estendendo pelo restante da Europa, alcançando o Brasil na década de 1990. Entretanto, somente após os escândalos contábeis ocorridos nos Estados Unidos, em 2001 e 2002, o conceito de governança corporativa tornou-se mais utilizado, enfatizando a necessidade de as organizações desenvolverem uma administração mais transparente com relação aos processos de tomada de decisão e dos atos praticados pelos seus administradores. (BORGES; SERRÃO, 2005).

Muitos países promoveram mudanças em suas legislações com o objetivo de estabelecer regras transparentes e claras para garantir proteção aos investidores baseados em orientações de organismos multilaterais e instituições privadas. Destacam-se importantes contribuições advindas da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD), Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que tomou medidas e ações para fomentar a aplicação da governança corporativa no setor público,

A OECD é um fórum único, onde os governantes de 34 democracias trabalham em conjunto para responder aos desafios econômicos, sociais e ambientais da globalização. Essa Organização elaborou, em 1999, os princípios fundamentais de governança corporativa ressaltando os direitos dos acionistas, o tratamento equitativo dos acionistas, o papel dos terceiros fornecedores de recursos, o acesso e transparência da informação e responsabilidade da diretoria e do conselho de administração, que se tornaram o ponto de partida para que tanto empresas como países estabelecessem seus próprios princípios. (MARQUES, 2007)

As diretrizes dos Princípios de Governança Corporativa, emanadas pela OECD, tinham os seguintes elementos constitutivos, os quais foram sintetizados e relacionados por Securato (2006, p.80):

- Não há um modelo único de governança corporativa, embora possam ser identificados elementos comuns que dão suporte às melhores práticas;
- Os princípios de governança são de natureza evolutiva e devem ser revistos sempre que ocorrerem mudanças significativas, dentro das corporações e em seu entorno;
- Para se manter competitivas em um mundo em transformação, as corporações precisam inovar e adaptar suas práticas de governança, para atender a novas exigências e alavancar novas oportunidades;

- Os governos têm grande responsabilidade na criação de uma estrutura reguladora que proporcione flexibilidade suficiente para que os mercados funcionem de maneira eficaz e atendam aos interesses dos acionistas de outras partes interessadas;
- São os governos, os órgãos reguladores do mercado de capitais, as corporações e seus acionistas que devem decidir os princípios de governança corporativa, levando em conta os custos e os benefícios de sua regulamentação.

Em 2005, a OECD desenvolveu, um conjunto de orientações destinadas ao aprimoramento das práticas de governança nas empresas de controle estatal. Esse documento estabeleceu seis dimensões para a efetiva governança: ações que assegurem uma estrutura jurídica e regulatória efetiva para as empresas estatais; ações que respaldem o papel do Estado como proprietário; tratamento igualitário de acionistas; políticas de relacionamento com os *stakeholders*; transparência e divulgação de informações; definição das responsabilidades dos Conselhos. (MATIAS PEREIRA, 2010a)

Pode-se destacar, ainda, a contribuição do Relatório de Cadbury (1992), elaborado pelo Comitê de Assuntos Financeiros do Conselho de Administração do Reino Unido, que salientam como elementos da boa governança as seguintes características: a transparência, o senso de justiça, a prestação de contas e a ética relacionada aos papéis dos personagens do sistema de Governança.

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), vem assumindo um importante papel na divulgação, fortalecimento e aperfeiçoamento das práticas de governança corporativa e define governança corporativa como sendo (IBGC, 2015, p.20):

o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

Este Instituto lançou o código das melhores práticas de governança corporativa, documento que define quatro princípios básicos de governança: transparência, equidade, *accountability* e responsabilidade corporativa (IBGC, 2015). O IBGC (2015, p.20) os tratou da seguinte forma:

**Transparência**

Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro,

contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.

**Equidade**

Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.

**Prestação de Contas (*accountability*)**

Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.

**Responsabilidade Corporativa**

Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional etc.) no curto, médio e longo prazos.

São muitos os conceitos de governança corporativa. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), outra instituição brasileira que buscou divulgar a governança corporativa, a define como um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. (CVM, 2002).

Já, segundo o Banco Mundial, em seu documento, Governança e Desenvolvimento, (BANCO MUNDIAL, 1992), governança é a maneira pela qual o poder é exercido na administração de recursos e deve atender a um princípio básico, o desenvolvimento econômico e social de um país, ou seja, é a capacidade dos governos de planejar, formular e programar políticas e cumprir funções.

De forma mais abrangente, a governança corporativa é um sistema pelo qual as sociedades são dirigidas, controladas e incentivadas, através da adoção de um conjunto de regras, procedimentos e práticas que envolvem relacionamentos entre os sócios, conselho administrativo, órgãos de fiscalização, diretoria e terceiros, visando à otimização do desempenho da organização com maior eficiência administrativa, assim como, à facilitação na captação de recursos. (VENTURA, 2005)

Para Matias Pereira (2010a, p.117), a governança corporativa:

se apoia em princípios de transparência, equidade e prestação de contas, tendo como características principais a definição clara dos papéis e responsabilidades dos seus gestores na formulação, aprovação e execução das políticas e diretrizes referentes à condução dos negócios.

Assim é fundamental o equilíbrio entre as questões econômicas, financeiras, ambientais e sociais do empreendimento, na busca de aperfeiçoar e estreitar as relações com acionistas, clientes, colaboradores, sociedade e demais *stakeholders*.

Os conceitos vistos, até agora, demonstram que os princípios fundamentais da boa governança em geral são comuns a diversos autores. Grande parte dos autores estudados mostra que governança corporativa está relacionada a um conjunto de ferramentas de gestão visando à integração dos grupos interessados na organização, sendo que para isso se devem criar mecanismos eficientes alinhando o comportamento dos gestores às metas e objetivos da organização, para alcance dos resultados desejados.

## 2.5 Governança Pública

A reformulação do aparelho do Estado, iniciada na década de 90, inspirada no modelo de administração pública gerencial, tem provocado transformações na atuação da administração pública visando alcançar uma gestão mais eficiente e menos centralizada, com foco em metas e resultados, que vão ao encontro do interesse coletivo e à melhoria do processo da execução de políticas públicas.

Essas mudanças foram adotadas no contexto de alterações no papel, no modo de atuação e de financiamento do Estado que vem se transformando, de acordo com Kissler e Heidemann (2006, p.483):

de um Estado de serviço, produtor do bem público, em um Estado que serve de garantia à produção do bem público; de um Estado ativo, provedor solitário do bem público, em um Estado ativador, que aciona e coordena outros atores a produzir com ele; de um Estado dirigente ou gestor em um Estado cooperativo, que produz o bem público em conjunto com outros atores

Pautado nos moldes desse modelo ideológico, os atributos como planejamento estratégico, flexibilização da gestão, controle e transparência têm sido utilizados como instrumentos de uma boa prática de gestão pública. O termo a que se refere esse tipo de gestão é o que se denomina de governança pública.

Martins (2011, p.2) propôs uma definição genérica ampla a partir dos elementos mais discutidos na literatura (qualidades e capacidades institucionais, gestão de desempenho e valor público): “governança pública é um processo no qual, em determinados contextos, a partir de determinadas capacidades e qualidades institucionais, agentes públicos e privados

buscam co-produzir serviços, políticas e bens públicos, visando a geração de valor público sustentável”. Esse autor, ainda, esclarece que valor público é uma ”combinação equilibrada de meios e fins, esforços e resultados, requisitos e aspirações, racionalidade instrumental e substantiva”; o que confere “direcionamento e legitimidade à governança pública”. (MARTINS, 2011, p.13)

Com relação à co-produção, Martins (2011, p.5) entende que “ constitui o componente de colaboração do conceito de governança”, indicando o “com quem” e o “como” o processo de governança se estabelece.

A governança pública está intrinsecamente ligada à capacidade do Estado de atender aos seus cidadãos de forma mais equânime e justa possível. O tripé: eficiência, eficácia e efetividade atribuídos às políticas públicas fornecem condições ao alcance dos resultados pretendidos, à competência para se atingir tais resultados com mínimo de recursos e esforços e ao controle sobre todos os esforços. (MARINHO; FAÇANHA, 2001)

Portanto, os fundamentos normativos da governança pública se estabelecem por um novo entendimento do Estado como agente produtor, mediador e regulador do desenvolvimento econômico e social. Consequentemente, de acordo com Kissler e Heidemann (2006, p.484), “o Estado pode transferir ações para o setor privado, ou agir em parceria com agentes sociais. Transforma-se, assim, o antigo Estado de serviço em um moderno Estado co-produtor do bem público, mas ainda na condição de responsável último por sua produção.”

## **2.6 Governança no Setor Público**

Mudanças ocorridas nas últimas décadas, nos métodos de administração e gerenciamento das organizações, não se encontram limitados às empresas privadas, mas também afetam diretamente as administrações públicas. Levando-se em consideração que o setor público e o privado possuem focos específicos, observa-se que são comuns entre eles as questões que envolvem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela geração dos problemas de agência, os instrumentos definidores de responsabilidades e poder, o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos, entre outros. (MATIAS PEREIRA, 2010b)

Marques (2007), ao tratar desse tema, afirma que independentemente das características individuais dos setores público e privado, os critérios de governança são valores e padrões éticos que devem permear toda a sociedade pois as suas funções básicas são as mesmas: transparência nas ações, *accountability*, equidade, o exercício de poder e o controle na sua aplicação, a participação dos *stakeholders*, a conciliação dos interesses externos e internos, etc

Essa autora entende que embora seja complexa a estrutura de governança para o setor público, em qualquer estrutura que seja utilizada, requer clara identificação e definições de responsabilidades, compreensão do relacionamento entre as partes interessadas da organização, sua estrutura de administrar os recursos e entregar os resultados e suporte à administração de alto nível.

Nesse contexto, destaca-se a importante contribuição do Estudo 13, do *Public Sector Committee* (PSC), Comitê do Setor Público, da *International Federation of Accountants* (IFAC), Federação Internacional dos Contadores, publicado em 2001, para a boa governança e responsabilidade na gestão pública de todo o mundo. (IFAC, 2001). Esse estudo define os princípios comuns e recomendações sobre a governança das entidades do setor público, com o objetivo de promover a orientação para auxiliar o grupo governante a desenvolver ou rever as práticas de governança como um caminho para capacitar os governantes a operarem de maneira mais efetiva, eficiente e transparente (SLOMSKI et al., 2008).

O Estudo 13 defende três princípios fundamentais de governança para o setor público os quais são descritos por Matias Pereira (2010a, p.118):

**Transparência:** é requerida para assegurar que as partes interessadas (sociedade) possam ter confiança no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham;

**Integridade:** compreende procedimentos honestos e perfeitos. É baseada na honestidade, objetividade, normas de propriedade, proibidade na administração dos recursos públicos e na gestão da instituição;

**Responsabilidade em prestar contas:** as entidades do setor público e seus indivíduos são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspectos de desempenho. A responsabilidade em prestar contas está relacionada diretamente ao dever dos gestores e das entidades em demonstrar os resultados alcançados de forma lícita de suas ações e de seus resultados na administração dos recursos públicos.

Os princípios de governança são defendidos diante das recomendações de governanças para as entidades públicas as quais devem ser adotadas. Barrett (2005) argumenta que os

princípios que as entidades do setor público devem aplicar denotam qualidades pessoais dos recursos humanos na organização tais como: liderança, integridade e compromisso. Além de responsabilidade, integração e transparência, os quais são advindos de estratégias, sistemas, políticas e processos estabelecidos.

Dessa forma, Matias Pereira (2010a, p.122) entende que para viabilizar uma boa governança no setor público esses elementos devem estar presentes e os descreve:

**Liderança** – A governança do setor público requer liderança do governo e/ou do órgão executivo da organização. Um quadro efetivo requer a clara identificação e articulação da responsabilidade, bem como a compreensão real e apreciação das várias relações entre os *stakeholders* da organização e aqueles que são responsáveis pela gestão dos recursos e obtenção dos desejados resultados;

**Integridade** – A integridade tem a ver com honestidade e objetividade, assim como altos valores sobre propriedade e probidade na administração dos fundos públicos e gestão dos negócios da entidade. Ela é dependente da eficácia do controle estabelecido e dos padrões pessoais e profissionalismo dos indivíduos dentro da organização. A integridade reflete nas práticas e processos de tomada de decisão e na qualidade e credibilidade do seu relatório de performance;

**Compromisso** – As melhores práticas de governança pública requerem um forte compromisso de todos os participantes, para serem implementados todos os elementos da governança corporativa. Isto exige uma boa orientação das pessoas, que envolve uma comunicação melhor; uma abordagem sistemática à gestão da organização; uma grande ênfase aos valores da entidade e conduta ética; gestão do risco; relacionamento com os cidadãos e os clientes e prestação de serviço de qualidade;

**Responsabilidade** (*accountability*) – Os princípios da governança corporativa requerem de todos os envolvidos que identifiquem e articulem as suas responsabilidades e as suas relações; considerem quem é responsável por quê, perante quem, e quando; o reconhecimento da relação existente entre os *stakeholders* e aqueles a quem confiam a gestão dos recursos; e que apresentem resultados. Exige, também, uma compreensão clara e a apreciação dos papéis e responsabilidades dos participantes no quadro da governança;

**Integração** – O desafio real não é simplesmente definir os vários elementos de uma efetiva governança corporativa, mas garantir que eles estejam holisticamente integrados dentro de uma abordagem da organização, pelos seus funcionários e bem compreendida e aplicada dentro das entidades;

**Transparência** – A abertura, ou a equivalente transparência, consiste em providenciar aos *stakeholders* a confiança no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão das entidades públicas durante a sua atividade. Sendo aberta, com significativos encontros com os *stakeholders*, com comunicações completas e informação segura e transparente, as ações são mais tempestivas e efetivas. A transparência é também essencial para ajudar a assegurar que os corpos dirigentes sejam verdadeiramente responsáveis.

O objetivo implícito desses conceitos é a gestão de recursos públicos, através de mecanismos e processos que tornam explícitos o papel de cada ator, definindo seus propósitos, responsabilidade, para suportar a ação governamental no cumprimento de suas metas sociais e políticas. Dessa forma, as boas práticas de governança no setor público recomendadas acima por Matias Pereira (2010a) devem ser observadas na administração pública.



## **2.7 Administração Tributária**

Como já abordado, os municípios, ao terem sua autonomia consagrada no pacto federativo da Constituição de 1988, assumiram, não só, responsabilidades pelos serviços públicos de interesse local, como também, tiveram alterações no seu perfil tributário decorrente da distribuição da arrecadação tributária definidas na Carta Magna. O pacto federativo definiu as responsabilidades de cada ente governamental e previu que os recursos para realização dos serviços públicos adviriam da arrecadação própria e das transferências intergovernamentais.

No final dos anos 90, novas políticas voltadas para os municípios foram adotadas em virtude da Reforma do Estado que transformaram os governos locais nos principais provedores de serviços públicos universais de saúde e educação infantil. As atividades que geralmente eram responsabilidades dos Estados e da União passaram a ser competência dos Municípios devido à exaustão do modelo centralizado.

Dispositivos legais como a Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, foram introduzidos no nosso ordenamento jurídico com o objetivo de disciplinar a gestão fiscal dos entes federados e implantar um estrutura mínima de governança.

A respeito da responsabilidade fiscal, essa lei em seu artigo 1º pressupõe que deve ser uma ação planejada e transparente, com prevenção de riscos e correção de desvios, visando ao equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições. Isso vai ao encontro aos preceitos da administração pública gerencial, a serem atingidos com traços típicos de governança pública.

Dessa forma o conhecimento das disponibilidades de recursos financeiros locais faz-se necessário, pois influenciam a governança e o provimento dos serviços públicos das entidades subnacionais.

Nesse sentido, a arrecadação tributária própria municipal ganha importância, pois constitui um dos principais meios de financiamento das atividades públicas locais.

Na gestão tributária interessa a forma, o modo ou o procedimento como o poder público obtém recursos financeiros de natureza tributária. Essa atividade é chamada de administração tributária, instrumentalizada pela ação fiscal.

A atividade de fiscalizar é uma das mais importantes atividades meio do Estado, pois os recursos dela advindos dependem todas as atividades fins estatais, como a saúde, educação, etc. A fiscalização é um poder dever orientado pela isonomia, que, em matéria tributária, se prende à ideia de tributar cada pessoa na medida de sua capacidade contributiva. (ALEXANDRE, 2008)

A administração tributária pode ser entendida como um conjunto ordenado de atividades e ações, integradas e complementares entre si, para a consecução do fim a que visa o poder público na sua atividade tributacional, de retirada compulsória dos valores daqueles que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária. (SABBAG, 2005)

Segundo Harada (2006, p. 534), a Administração Tributária é a:

atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir certidões comprobatórias da situação do sujeito passivo.

Harada (2006), ainda, nos ensina que a administração tributária, regida pela legislação tributária, é de suma importância para a Fazenda Pública, visto que a receita tributária representa a maior fonte regular de receita pública. E por isso ela tem papel fundamental e estratégico, pois é daí que são tirados os recursos necessários para que o Estado possa atingir a finalidade para a qual foi concebido.

A importância da administração tributária é reconhecida constitucionalmente pelo artigo 37, inciso XVIII da CF/88 que assim dispõe: “A administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.” Por ser considerada atividade essencial ao funcionamento do Estado, o artigo 37, inciso XXII, da CF/88 aduz que:

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

Portanto, para o fiel desempenho dessa atividade, o poder tributante precisa de uma infraestrutura adequada em termos de pessoal e material, devendo contar com um quadro de servidores efetivos de carreiras especificamente ligadas à arrecadação de tributos, além de ter recursos específicos e prioritários.

O objetivo da administração tributária é a obtenção dos recursos tributários que permitam ao Estado concretizar objetivos políticos e sociais a um menor custo possível.

De acordo com Gaudereto (2008, p.1), a administração tributária tem como foco a administração das leis tributárias na busca do aproveitamento máximo do potencial tributário do ente tributante e abarca quatro funções básicas:

**Fiscalização** – programação das atividades de fiscalização, aperfeiçoamento das técnicas de fiscalização, auditorias e controles fiscais;

**Tributação** – elaboração de normas e procedimentos tributários, aplicação da legislação tributária, contencioso fiscal e consultas;

**Arrecadação** – previsão da receita, aperfeiçoamento das técnicas de arrecadação, controle de lançamentos de créditos tributários, controle dos agentes arrecadadores e cobrança administrativa;

**Informações econômico-fiscais** – programação, registro e armazenamento de informações econômico-fiscais, controle dos cadastros de contribuintes e controle de documentos fiscais.

O aproveitamento da base fiscal existente, através do aumento da eficiência fiscal do aparelho arrecadador, se dá com utilização de instrumentos de gestão que visem à aplicação correta e adequada da legislação tributária.

A Emenda Constitucional nº 19/98 acrescentou, no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, a eficiência como princípio constitucional da administração pública. Tal dispositivo legal trouxe uma nova fase na administração pública, do dever de produzir com qualidade e celeridade a prestação de atividades estatais, ou seja, que o Estado alcance o seu fim com presteza, perfeição, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população com eficácia e de forma desburocratizada. (MORAES, 2003)

A eficiência é um princípio que exige da administração pública a busca do bem comum, por meio da adoção, no exercício de suas atividades, dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social. (MORAES, 2003)

Partindo-se desse conceito e aliando-se às boas práticas de governança corporativa que assegura aos sócios equidade, transparência, prestação de contas e responsabilidade pelos resultados, pode-se inferir que administração tributária deve incorporar a ideia de adoção de práticas de governança fiscal e tributária, o que acarretaria o aperfeiçoamento da prestação de serviços e otimização da atuação estatal. (SCHULZE, 2011)

Castro (2004) ao estudar a autonomia da gestão da administração tributária entende como necessidade imperativa a estruturação de um órgão de administração tributária com os atributos de descentralização, marcada pela flexibilidade, dinamismo e transparência, no sentido de buscar maior efetividade, e, principalmente, autonomia, de modo a permitir uma atuação dentro das diretrizes gerais de governo escolhidas pela sociedade, mas sem a submissão a interesses de caráter político ou a restrições no gerenciamento dos recursos a ela destinados pelo orçamento.

Exemplos que se proliferam, tanto em países desenvolvidos quanto nos em desenvolvimento, evidenciam uma tendência para o fenômeno de maior independência e autonomia dos órgãos tributários, como forma de melhorar sua eficiência e seu desempenho, eis que contempla os princípios da governança pública, onde prevalece a descentralização administrativa com transferência de recursos e responsabilidades ao órgão de administração tributária, que fica responsável pela prestação de contas ao poder político e à sociedade sobre os resultados obtidos. Uma administração tributária independente consagra uma gestão democrática de tributos, eliminando a nociva influência política. As administrações tributárias têm de possuir independência e capacidade de atuação para aplicar as leis e, de forma alguma, podem ter seus recursos humanos e financeiros cerceados. (GAUDERETO, 2008)

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), organismo internacional público que visa à modernização das Administrações Tributárias dos países membros, demonstra a importância da autonomia tributária, do ponto de vista de orçamento próprio (execução de seu próprio orçamento), da gerência de recursos humanos e materiais (política flexível de RH e materiais), da determinação dos objetivos (determinação dos próprios objetivos para atingir resultados) e da política de incentivos ao corpo funcional (relação entre os objetivos e incentivos ocupacionais). (ALINK; KOMMER, 2000)

Em outro documento, este Organismo estabelece alguns atributos mínimos para uma Administração Tributária eficiente: (CIAT, 1996, pp.1-4)

**1. Garantir a integridade e imparcialidade da administração tributária requer:**

- Um código de conduta rigoroso que defina e promova normas éticas e profissionais de rendimento e comportamento de todos os funcionários, para apurar efetivamente as infrações;
- Incompatibilidade absoluta de o profissional exercer atividades de assessoramento a contribuintes, ou participar da diretoria de empresas ou consultorias;
- Normas estabelecendo precisa carreira administrativa e regulando os quesitos de recrutamento, incorporação e promoção exclusivamente por base no mérito;
- Remuneração do quadro de funcionários de acordo com a oferecida no mercado, para similares qualificações técnicas, possibilitando atrair mão de obra qualificada e reter os indivíduos treinados e com idoneidade necessária para o cumprimento das funções;
- Independência da administração tributária para definir suas políticas e estratégias controlando o cumprimento das obrigações tributárias, mediante estrita aplicação da lei, sem a concessão de favores ou interferência de autoridades superiores e qualquer membro do poder político;
- Proteção à privacidade e confidencialidade dos dados assegurando que a informação seja utilizada somente com os propósitos de se administrar o sistema tributário.

**2. Garantir a continuidade de uma administração tributária adequada, requer:**

- Que as posições gerenciais e executivas sejam alcançadas por mérito profissional;
- Garantia de que todos os funcionários possuam uma posição livre de influências políticas e exclusão do serviço, se tiverem desempenho e comportamento ético inadequado;
- Traçar planos de longo prazo, de forma que possibilite a extirpação total da evasão, melhorar a produtividade e simplificar os procedimentos;
- Desenvolvimento de processos de controle internos, para garantir o cumprimento de processos estabelecidos;
- Disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos para uma administração tributária eficaz;
- Que haja consulta e participação das administrações tributárias na formulação de normas relativas à tributação;
- Capacidade e conhecimento para se adaptar a programas, serviços e estruturas organizacionais, para responder eficazmente às mudanças legislativas, tecnológicas e de política administrativa;
- Desenvolvimento de planos de capacitação que assegurem o aperfeiçoamento técnico e atualização permanente dos funcionários;
- Que os funcionários tenham autoridade suficiente para levar a cabo suas funções e responsabilidades, e que prestem conta da maneira que estão usando sua autoridade.

**3. Garantir a confiança do contribuinte, requer:**

- Uma administração tributária que garanta a aplicação justa, confiável e transparente das políticas e leis fiscais, bem como acesso e serviço confiável de consultas aos contribuintes;
- Que a administração tributária garanta um rápido processamento das solicitações dos contribuintes, resultado de apelações e respostas oportunas a suas consultas;
- Que a administração tributária e o resto do governo colaborem para criar consciência tributária, através de implantação de uma estratégia de comunicação com linguagem acessível;
- Que a administração tributária garanta os direitos do contribuinte difundindo-os entre estes e seus funcionários.

A proposição desses atributos evidencia a presença das boas práticas de governança pública, já abordadas em itens anteriores deste trabalho. O atributo da garantia da integridade

e imparcialidade da administração tributária está relacionado aos valores de propriedade, probidade, honestidade e objetividade que dependem da efetividade dos padrões de estrutura de controle e do perfil profissional dos indivíduos dentro da organização. Os subitens deste atributo estão presentes nas boas práticas de governança pública nominadas de integridade e compromisso.

Já o atributo da garantia da continuidade da administração tributária faz inferência a um quadro efetivo com a clara identificação e articulação de responsabilidades e o reconhecimento da relação existente entre as partes interessadas (sociedade) da organização e aqueles que são responsáveis pela gestão dos recursos. Incluem-se, também, os deveres dos gestores em demonstrar os resultados alcançados de forma lícita. Esses elementos necessitam estar holisticamente integrados e bem compreendidos na organização, sendo denominados de responsabilidade, liderança e integração, dentro das práticas da boa governança recomendadas pelos autores estudados.

E, por fim, tem-se o atributo da garantia e confiança do contribuinte que está vinculado à confiança no processo de tomada de decisão do órgão fazendário, nas ações da entidade, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham. Dessa forma, esses elementos dependem de comunicações completas, informações seguras e transparentes com ações tempestivas e efetivas. Nas boas práticas de governança, essas ações são denominadas de transparência.

Sob o ponto de vista dos seus objetivos, pode-se dizer, também, que uma administração tributária eficiente é aquela que para o fisco, produz eficácia na arrecadação, cobrando os tributos na medida exata das ocorrências dos seus fatos geradores, e, para o contribuinte, produz a justiça fiscal porque procura evitar práticas evasivas, neutralizando, assim, a competitividade desleal. (ICHIHARA, 2006)

As causas da evasão fiscal são variadas. Batista Jr (2000) comenta que um estudo realizado no departamento de assuntos fiscais do Fundo Monetário Internacional - FMI sobre reforma da administração tributária menciona como causas mais importantes, entre outras, a percepção de que o sistema tributário é injusto, a complexidade da legislação fiscal, a não equidade do sistema de penalidades, baixos níveis de integridade e profissionalismo dos funcionários da administração e a fragilidade dos programas de fiscalização.

Batista Jr (2000), ainda, esclarece que administração deve poder contar com a colaboração dos contribuintes, pois é impossível um controle perfeito sobre milhões de pessoas físicas e jurídicas. Quanto maior o cumprimento espontâneo, menor será a necessidade de controles sobre aqueles que evadem ou não declaram tributos e menor será o custo da arrecadação para a administração. Portanto um dos desafios da fiscalização é aumentar o risco da sonegação e demais formas de evasão.

Esses objetivos não podem ser alcançados sem que as autoridades tributárias disponham dos mecanismos legais e administrativos para agir em nome do Estado na consecução da receita tributária.

Enfim, pode-se inferir que a consolidação da cidadania fiscal e da legitimação das ações das instituições tributárias dependem da existência de mecanismos de governança pública, os quais refletirão na qualidade dos serviços públicos ofertados à população. (DIAS FILHO, 2003)

## **2.8 Administração Tributária dos Municípios**

Os recursos próprios advindos dos tributos de competência municipal constituem uma importante fonte de financiamento das atividades públicas dos entes locais. Além de propiciarem a produção de bens e serviços públicos, influenciam nas receitas de transferências intergovernamentais, uma vez que as receitas próprias municipais arrecadadas interferem diretamente nas parcelas a serem transferidas. Ao aumentar as receitas próprias, aumenta o índice de participação na arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O pacto federativo definiu as responsabilidades dos entes governamentais bem como a atribuição de competência tributária própria e a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores. Assim, os tributos municipais e as transferências intergovernamentais constituem as maiores fontes de recursos municipais disponíveis para gerar o bem estar das populações locais.

Os municípios devem ter capacidades e habilidades de forma que os processos de identificação das necessidades da população e implementação de soluções ocorra de forma eficiente, a um custo relativamente baixo e com maior agilidade possível. A exploração adequada da base tributária municipal poderá contribuir para atenuar o hiato existente entre recursos e dispêndios, proporcionando melhores resultados na implementação das políticas municipais.

A administração tributária municipal, para cumprir sua missão institucional de órgão responsável pela execução da política tributária local, e oferecer ao contribuinte um serviço de boa qualidade com respeito aos seus direitos de cidadão, precisa otimizar as relações entre fisco e contribuinte de forma que o resultado alcançado na exploração da base contributiva local, associado às condições ambientais impostas, seja adequado às funções para a qual foi determinada.

A forma, o modo ou o procedimento como o poder público municipal obtém recursos financeiros de natureza tributária estão relacionados aos processos normativos e operacionais.

No município as imposições legais estabelecidas pela Câmara dos Vereadores definem a capacidade da gestão fazendária em arrecadar os valores dados pela base tributária. O Código Tributário Municipal, aprovado pelo legislativo, contém normas relativas aos tributos de competência municipal, suas características, requisitos relativos à cobrança e inscrição em dívida ativa e ao processo administrativo fiscal que refletem a política fiscal que o ente deseja aplicar. Para tanto, essas normas devem estar em harmonia com as de nível hierarquicamente superiores e, também, devem sempre serem revistas e atualizadas. (IBAM, 2012)

O aspecto político, em nível local, é importante, uma vez que as decisões políticas afetam a gestão tributária. O Prefeito municipal deve tomar medidas para garantir o apoio político na Câmara dos Vereadores e também incentivar a participação da sociedade nas definições das medidas necessárias à melhoria da receita, o que facilita a aprovação da política fiscal municipal. (LEITE, 2011)

A administração tributária, na operacionalização da busca pelos valores legais, se sujeita às limitações de ordem institucional e organizacional e pela capacidade de gerar



informações ao exercício da missão da organização, sob a responsabilidade dos gestores tributários e dos servidores envolvidos.

Na operacionalização da base tributária local estão compreendidas as tarefas de orientação e fiscalização dos contribuintes, bem como elaboração normas e procedimentos tributários para aperfeiçoamento da arrecadação, controle dos lançamentos de créditos tributários e dos cadastros e informações dos contribuintes. A administração fazendária se apoia em normas advindas de um código tributário e num sistema de informações que são alimentados com dados obtidos por meio de declarações econômico-fiscais prestadas pelo contribuinte ou por terceiros.

### **2.8.1 Recursos Próprios Municipais**

A competência tributária é o poder de instituir o tributo por lei própria e com a necessária observância às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas editadas pela União. (ALEXANDRE, 2008).

As principais fontes de recursos próprios municipais se referem aos tributos de sua competência, outorgada pela CF em seu artigo 145, quais sejam: **impostos**, tributo de arrecadação não vinculada cuja arrecadação presta-se ao financiamento das atividades gerais do ente local, tem caráter contributivo; **taxas** a serem cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, tributo contraprestacional e **contribuição de melhoria**, também tem caráter contraprestacional, cobrada em virtude da valorização imobiliária decorrente de uma obra pública.

Ressalta-se que, com vistas ao equilíbrio das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 11, dispõe que constitui requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação e a proibição de realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto nesse dispositivo. Assim, o Município deve exercer plenamente a sua competência tributária.

Os tributos municipais têm um forte componente de justiça e equidade: por incidirem sobre o patrimônio ou sua transmissão, no caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU e do Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens Imóveis - ITBI, e pela estreita vinculação entre benefícios e recursos, no caso das taxas, sem contar que os serviços, sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, tendem a pesar proporcionalmente mais na cesta de consumo das camadas mais ricas do que das mais pobres da população. (LIMA, 2002)

### **2.8.1.1 O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU**

O IPTU, nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172/1966, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, localizado em zona urbana do Município, ou seja, incide sobre imóveis (prediais e territoriais) localizados em áreas urbanas. O contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

A zona urbana, definida por lei municipal, é entendida como toda área em que existam melhoramentos indicados em pelo menos dois dos itens seguintes, executados ou mantidos pelo poder público, conforme preceitua o § 1º do artigo 32 do CTN: (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgotos sanitários; (iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

A base de cálculo do IPTU, nos termos do artigo 33 do CTN, é o valor venal do imóvel. É o valor resultante da avaliação do imóvel, considerando sua localização e características físicas. O principal instrumento legal que propicia a realização da avaliação imobiliária em massa, para fins de incidência do IPTU, é a Planta Genérica de Valores Imobiliários - PGVI. Na PGVI são estabelecidos os valores unitários de metro quadrado de terreno e de construção do município, bem como os coeficientes de valorização e desvalorização que possibilitam a administração determinar adequadamente o valor venal dos imóveis urbanos municipais.

A definição das alíquotas do IPTU é de competência exclusiva do poder legislativo municipal, e poderão ser progressivas em razão do valor do imóvel (progressividade fiscal) ou progressivas no tempo (progressividade extrafiscal).

Na progressividade fiscal, admitida constitucionalmente nos artigos: 156, § 1º, incisos I e II e 182, § 4º, inciso II, tem-se a tributação mais gravosa para quem tem imóveis mais valiosos, ou seja, quanto mais valioso o imóvel, maior a alíquota incidente. Já, na progressividade extra fiscal, quanto mais tempo a situação agressiva à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicável.

A progressividade fiscal visa incrementar a arrecadação e decorre do princípio da capacidade contributiva, os imóveis mais valiosos pertencem a pessoas com maior capacidade econômica, sendo onerados mais pesadamente, pois têm possibilidades maiores de contribuir com a sociedade. Ocorre a chamada justiça fiscal. A progressividade no tempo tem objetivo extrafiscal, ou seja, estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio do agravamento da carga tributária para aqueles que não promovam o adequado uso do solo urbano.

Na administração deste imposto, alguns aspectos normativos e operacionais merecem destaque:

- a administração deste imposto não é fácil, pressupõe a existência de um cadastro de imóveis bem organizado e atualizado que retrate o quanto possível, a realidade imobiliária na cidade;
- A qualidade dos registros dos imóveis, desde o nome e dados do proprietário, a localização do imóvel, até os elementos necessários à apuração do valor do imóvel, tais como área do terreno e construção, padrão e idade, dentre outros, precisa ser priorizada para o correto lançamento do tributo. O recadastramento periódico permitirá o acompanhamento da dinâmica imobiliária local. Muitos municípios têm se utilizado da aerofotogrametria para apurar as características físicas dos imóveis;
- O cadastro atualizado constitui um instrumento de política fiscal eficiente, pois permite uma carga tributária compatível com a capacidade contributiva dos seus proprietários, além de promover melhoria na arrecadação;
- A definição de zona urbana deve ser atualizada de modo a acompanhar a dinâmica da expansão dos centros urbanos para evitar perda de receitas;

- Há necessidade da PGVI ser atualizada e elaborada dentro dos padrões normativos e técnicos recomendados e com a participação de profissionais habilitados de modo a refletir a realidade imobiliária local, evitando a impugnação de lançamentos tributários;
- Deve haver um intercâmbio de informações entre os cadastros mobiliário e imobiliário para promover a atualização cadastral;
- Deve haver, também, a fiscalização para verificar se perduram as condições necessárias para reconhecimento das imunidades e isenções;
- A adoção da progressividade fiscal das alíquotas é uma forma eficiente e responsável da administração explorar a sua base tributária, devendo ser instituída sob a modalidade graduada;
- Não se pode deixar de ressaltar que este imposto é particularmente vulnerável à manipulação política por parte de grupos relativamente mais poderosos, principalmente em municípios pequenos, onde é maior o peso político e a capacidade de influência dos grandes proprietários, como apontam MARTONI, et al (1994).

### **2.8.1.2 O Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens Imóveis – ITBI**

O Imposto sobre Transmissão Intervivos de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre eles, definidos no artigo 35 do CTN, tem como fato gerador:

1- a transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso:

a) de bens imóveis, por natureza ou acessão física;

b) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia ou servidões;

2- a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos a aquisição de bens imóveis.

O ITBI incide na transferência da titularidade de um bem imóvel ou de direito a ele relativo. Não é um imposto sobre a situação de se ter a propriedade ou qualquer outro direito sobre o imóvel, mas sobre a sua transmissão ou cessão. Sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel, incide o IPTU. (FERREIRA, 2006)

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens imóveis ou direitos transmitidos. É o valor de mercado, assim entendido o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado. A autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base em informações prestadas pelo contribuinte. Eventuais omissões

do sujeito passivo poderão ensejar, por parte do fisco municipal, o arbitramento do valor venal.

O contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação. No Município de Bauru, são contribuintes do imposto os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos e os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda.

Segundo Alexandre (2008), o ITBI, é um imposto real e, tecnicamente, incide sobre a expressão econômica de um negócio jurídico, sendo aplicável o entendimento no sentido de ser impossível a aplicação de alíquotas progressivas. A matéria encontra-se sumulada pelo Supremo Tribunal Federal aduzindo que é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI, com base no valor venal.

Alexandre (2008), ainda, preleciona que, como o ITBI incide apenas sobre a transferência de bens imóveis ou direitos a eles relativos, a regra relativa ao Município competente para cobrança é única e bastante simples. O imposto compete ao Município da situação do bem, referindo-se aos atos e contratos relativos a imóveis situados no território do ente local.

Em que pese facilidade operacional de se cobrar este imposto, algumas observações na administração deste imposto são pertinentes:

- A administração municipal deve tornar público os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no cadastro imobiliário fiscal. É importante que os valores venais dos imóveis sejam atualizados periodicamente e compatíveis com os praticados no mercado. Tais valores gozam de presunção relativa, que será afastada sempre que o valor da transação for superior ou a ação fiscal constatar erro, fraude ou omissão, por parte do sujeito passivo, na declaração dos dados dos imóveis;
- Deve-se ter o conhecimento, a tempo, dos fatos geradores ocorridos e não declarados. Algumas Prefeituras têm firmado convênios com cartórios de registros de imóveis para auxiliar esse conhecimento, além de ser útil, também, na atualização cadastral.
- A atribuição da obrigação dos tabeliães e oficiais de registro de imóveis em não praticar quaisquer atos atinentes a seu ofício, em instrumentos públicos ou particulares, sem a

comprovação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas à transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, é de grande valia;

- O reconhecimento das imunidades, especialmente as que se referem à transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoas jurídicas em realização de capital e as decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, devem vir acompanhadas de fiscalização para confirmar se a imunidade procede ou se mantém.

### **2.8.1.3 O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS**

Determina o Diploma Constitucional em seu artigo 156, inciso III, que os Municípios têm competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, não compreendidos no campo de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, definidos em lei complementar.

Então, para que haja a incidência do ISS, além da exclusão do ICMS, é necessário que o serviço esteja previsto em lei complementar. A lei complementar – LC, atualmente, vigente para regular o ISS é a LC nº 116 de 31 de julho de 2003.

Essa lei, em seu art. 1º dispõe que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista de serviços, ainda que esses não constituam atividade preponderante do prestador. Na prestação de um serviço, é oferecido um bem imaterial a um terceiro decorrente de uma obrigação de fazer.

A lista de serviços sujeitos à incidência do ISS é taxativa, como já consagrado na doutrina. Se o serviço não constar da lista, não haverá incidência do ISS. Entretanto, cada item da relação comporta uma interpretação ampla e analógica.

Sobre a atual lista de serviços, vale destacar que ela contém quarenta itens, subdivididos em subitens, que se desdobram, ainda, em várias situações congêneres, abrangendo diversas modalidades de serviços.

Nos termos do art. 1º, § 2º da LC nº 116/2003, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias. Por

sua vez, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista, fica sujeito ao ICMS, exclusivamente. Há exceções na lista de serviços, as chamadas atividades mistas, isto é, sobre a prestação de serviços haverá a incidência do ISS e, sobre o fornecimento de mercadorias, a incidência do ICMS.

Pode-se dizer que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços, constantes da lista anexa à LC 116/2003, para terceiros, a título oneroso, prestado com autonomia de vontade e sem vinculação empregatícia com o tomador do serviço.

Determina o art. 3º da LC nº 116/2003 que o local da prestação de serviços é o do estabelecimento prestador ou na falta de estabelecimento, o domicílio do prestador. No entanto, há exceções a essa regra, fixando para alguns tipos de serviços prestados como local de prestação, o local de sua efetiva execução. Verifica-se, assim, que o serviço será considerado prestado e o imposto devido no Município em cujo território mantiver estabelecimento prestador ou domicílio tributário e que desenvolva a atividade de prestar serviço, de modo permanente ou temporário, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço, ou seja, a pessoa jurídica ou o profissional autônomo (pessoa física), com ou sem estabelecimento fixo, que preste serviço constante da lista.

A lei municipal pode eleger pessoas físicas e jurídicas como substitutas tributárias (responsáveis), alterando o polo passivo da obrigação: ao invés do prestador do serviço, os Municípios podem inserir os tomadores de serviços como sujeitos passivos da obrigação tributária. Temos, então, a figura do responsável tributário, que não pratica o fato imponible, mas acaba sendo responsabilizado pelo pagamento do imposto, em virtude de expressa determinação legal.

Os Municípios possuem autonomia para fixarem as alíquotas, por meio de leis ordinárias municipais, respeitadas os limites que devem ser fixados em lei complementar. A alíquota máxima do ISS é de 5%. Não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2%.

A tributação do ISS pode ser feita pela modalidade de alíquota *ad valorem* ou específica. Aquela vem expressa em porcentagem, enquanto esta é prevista em moeda ou índice de referência. A tributação pela alíquota específica refere-se a um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais, que exerçam atividades pessoais, por sua vez, a tributação pela alíquota *ad valorem* está adstrita à aplicação de uma alíquota sobre o movimento econômico do prestador dos serviços.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo imposto. O profissional autônomo, ao contrário do empregado, desempenha suas atividades sem estar subordinado ao contratante do serviço e, em se tratando de serviço pessoal, a tributação não tomará como base o valor bruto auferido, portanto o recolhimento do ISS se dará sob um valor fixo periódico.

No ISS tem-se a modalidade de lançamento por homologação. Nessa modalidade não existe prévia medida administrativa alguma tendente a verificar a ocorrência do fato imponible, determinar a matéria tributável e aplicar a alíquota correspondente. Tais tarefas são delegadas pelo legislador ao sujeito passivo da obrigação tributária, a quem compete antecipar o pagamento do tributo devido, ficando sujeito a posterior fiscalização da administração fazendária, que homologará o recolhimento ou, em caso de discordância, lançará a diferença apurada.

Na administração deste imposto é imprescindível a presença de auditores fiscais para evitar a evasão fiscal. Por se tratar de modalidade de lançamento por homologação, o próprio sujeito passivo antecipa o pagamento do imposto, cabendo ao fisco municipal homologá-lo ou, em caso de discordância, lançar as diferenças porventura devidas. Dos tributos de competência municipal, o ISS é o que o mais depende da estrutura de fiscalização para garantir a eficiência da sua administração. Assim, têm-se alguns aspectos a ressaltar, na sua administração:

- É importante destacar que não é qualquer serviço que é fato gerador do ISS, mas, tão somente, aqueles constantes da lista de serviços determinada pela Lei Complementar nº 116/2003 a qual tem caráter taxativo e não exemplificativo, o que significa dizer que o ISS incide apenas sobre os serviços expressamente previstos na lista;



- Destaca-se, também, que cabe a lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas desse imposto, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados, evitando a “guerra” fiscal entre Municípios;
- A exigência do cumprimento de normas não tributárias, as chamadas posturas municipais, tais como habite-se, condições sanitárias, etc, não impedem o poder público de exercer a sua competência tributária. A licitude ou ilicitude dos atos praticados pelo contribuinte não o exclui da obrigação de pagar o imposto;
- A utilização do instituto da substituição tributária a qual atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto a outra pessoa vinculada à prestação do serviço (tomadores do serviço) é uma alternativa para facilitar a fiscalização e a arrecadação;
- É bastante dificultosa e dispendiosa a fiscalização dos pequenos estabelecimentos prestadores de serviços que na maior parte não emitem nota fiscal de prestação de serviços. O sistema adotado nesse caso é o da estimativa. O valor da receita bruta tributável é estimado utilizando-se, principalmente, os parâmetros relacionados às despesas com pessoal, já que a prestação de serviços envolve a mão de obra.
- Assim como no IPTU, este tipo de imposto requer banco de dados, cadastros e atualizações dispendiosos e complexos por incidirem sobre um grande universo de contribuintes. A atualização das informações cadastrais deve ser uma preocupação sempre presente na mente dos responsáveis pela fiscalização e tributação do ISS. No setor terciário (serviços) a mobilidade dos contribuintes é muito grande (fecham, mudam, desaparecem), diferente do que acontece com os imóveis, no caso do IPTU. Dessa forma, a inscrição e alteração de dados devem ser facilitadas.
- A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte que representa um conjunto de normas que consolidam o tratamento diferenciado e favorecido, previsto na Carta Magna. Esse sistema se propôs a trazer inovações expressivas na estrutura tributária nacional para as microempresas e empresas de pequeno porte, como a desburocratização na abertura e fechamento das empresas, a redução na carga tributária de alguns setores, facilidades na esfera trabalhista, conferindo ao Município importante papel, visto que muitas das ações capazes de facilitar o funcionamento dos pequenos empreendimentos dependem de regulação municipal. De modo geral, as medidas estimuladas pela nova legislação para micro e pequenas empresas estão resultando na ampliação da receita municipal, visto que as reduções de taxas e impostos tendem a ser compensadas pelo aumento da base de arrecadação, gerado pela formalização de

microempreendimentos. Portanto, deve-se dar atenção as ações relacionadas à facilitação da inscrição e baixa dos empreendimentos;

- Para arrecadação do ISS há necessidade de um contingente operacional com boa capacitação técnica para controle, normatização e fiscalização desse imposto.

- Pressupõe-se a existência de um suporte adequado de tecnologia de informação para acompanhamento dos sistemas digitais de escrituração e emissão de notas fiscais eletrônicas, de guias de pagamento com códigos de barras e de fornecimento de relatórios gerenciais, por meio de *softwares* específicos. Isso possibilita não só o controle a distância das operações realizadas pelos contribuintes, como, também, permite otimizar os procedimentos de fiscalização, pela eliminação, em meio físico, do grande volume de documentos fiscais obrigatórios;

- A administração tributária deve designar responsáveis pelo monitoramento da arrecadação do ISS, através de indicadores que sinalizam o comportamento médio e o desvio padrão das obrigações tributárias, por atividade ou relacionando-os ao desenvolvimento da economia local, que servirão de referência para o processo de tomada de decisão e adoção de estratégias de melhoria do órgão fazendário.

Todos estes procedimentos, vistos até agora, estão em consonância com o dever de eficiência, responsabilidade, transparência e controle da administração tributária.

### **3 METODOLOGIA E INSTRUMENTOS DA PESQUISA**

Neste capítulo é descrita a metodologia da pesquisa, utilizada para analisar o processo de arrecadação de tributos de competência municipal, no período de 2009 a 2013, com vistas a verificar a sua consonância com os princípios da governança pública e contribuir para a melhoria da arrecadação dos recursos próprios (tributos municipais) do Município de Bauru – SP.

#### **3.1 Natureza da Pesquisa**

Trata-se de uma pesquisa configurada teoricamente como descritiva porque busca retratar, os fatos, características e fenômenos de uma realidade estudada e estabelecer possíveis relações entre variáveis (GIL, 1999). Este trabalho, pela natureza da investigação, utiliza-se do método de estudo de caso. É um método com uma estratégia de investigação usada para a análise dos fatos no seu estado natural, ao permitir a coleta de dados onde ocorrem. (RICHARDSON; PERES, 1989)

Segundo YIN (1989), o estudo de caso é uma forma de fazer pesquisa empírica, sendo indicado para pesquisar a respeito dos fenômenos organizacionais, sociais e políticos, quando o investigador tem pouco controle sobre os eventos e o foco se dá sobre um fenômeno contemporâneo, dentro de um contexto da vida real.

Tais características possibilitaram a análise da problemática apresentada, ou seja, a análise da governança no processo de arrecadação de tributos de competência municipal, que foi estudada pelo ângulo da percepção dos Auditores Fiscais envolvidos na arrecadação e das partes interessadas (contribuintes e escritórios de contabilidade) e pelo prisma dos processos estabelecidos pelo órgão fazendário.

O objeto do estudo foi a administração tributária do Município de Bauru, com enfoque na arrecadação tributária voltada para a ação fiscal dos principais tributos de competência do ente local. Representou a forma pela qual o Município se estrutura para arrecadar tributos dos seus municípios com vista ao financiamento dos investimentos locais em infraestrutura e serviços públicos.

Neste estudo, não serão abordados os aspectos relacionados à dívida ativa municipal, uma vez que as atividades dos auditores fiscais estão concentradas, em quase a sua totalidade, no Departamento de Arrecadação Tributária que não contempla a dívida ativa. A governança, no setor público, foi analisada sob a ótica do cumprimento do papel de cada órgão ou entidade que necessita de instrumentos capazes de assegurar uma aplicação e captação eficiente de recursos para gerar o bem estar social, bem como permitir que o cidadão tenha acesso de forma ágil, transparente e responsável aos resultados da gestão pública.

A escolha do período estudado decorreu da inexistência de troca de governo, não havendo, portanto, descontinuidade e incertezas nas ações governamentais, nesse período, que talvez pudessem interferir nos resultados deste estudo. O Prefeito atual está no comando municipal desde 2009 e terminará o seu mandato em 2016. Também foi um período em que foram introduzidas importantes modificações normativas e operacionais no setor arrecadatário.

### **3.2 Coleta de Dados**

Para a coleta de dados utilizou-se os recursos das pesquisas bibliográfica, documental e de campo, de modo a reunir um conjunto razoável de informações.

Na pesquisa bibliográfica, foram selecionadas publicações que direta ou indiretamente referiram-se à temática abordada. Buscou-se sistematizar o conhecimento teórico relevante abrangendo “ bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, teses, monografias, etc.” (LAKATOS; MARCONI, 2003, p.183)

A pesquisa documental foi realizada nos arquivos do Departamento de Arrecadação Tributária do Município de Bauru, por meio de consultas em leis, decretos, portarias, relatórios, memorandos, ordens de serviços, etc. São documentos que regem a estrutura e organização da administração tributária tais como normas de procedimentos de trabalho e tributação, controles de arrecadação, etc. Nesses documentos pretendeu-se identificar a existência das práticas de governança recomendadas para o setor público (liderança, integridade, compromisso, responsabilidade, integração e transparência) decorrentes dos processos arrecadatários estabelecidos pelo órgão fazendário.

A pesquisa de campo realizou-se nas dependências do Departamento de Arrecadação Tributária, órgão responsável pela arrecadação dos tributos municipais, o qual está vinculado à Secretaria de Economia e Finanças da Prefeitura Municipal de Bauru. Esse é o local onde a pesquisadora exerce suas atividades profissionais, o que facilitou o desenvolvimento deste estudo, além de ter acesso às informações para tal. Também foi realizada, uma pesquisa de campo externa, para colher a percepção dos contribuintes e escritórios de contabilidade.

Questionário estruturado foi a técnica utilizada na coleta de dados da pesquisa de campo que segundo Martins (2002, p.36) “corresponde à coleta direta de informações no local em que acontecem os fenômenos”. Por meio de um questionário pré-formulado, com respostas contendo as alternativas sim e não, todos os auditores fiscais tributários, envolvidos no processo arrecadatório e lotados no Departamento de Arrecadação Tributária, no total de 27, foram convidados e encorajados a apresentarem as suas opiniões. Esses auditores possuem mais de 15 anos de efetivo exercício no cargo. A pesquisa externa com as partes interessadas (contribuintes e escritórios de contabilidade) foi realizada com 50 pessoas.

Para verificar a percepção dos Auditores Fiscais e das partes interessadas quanto a incorporação dos elementos de governança pública na Administração Tributária do Município de Bauru, aplicou-se um questionário com base nos atributos sugeridos pelo Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT para uma administração tributária eficiente. (CIAT, 1996). Às partes interessadas foi somente aplicado um questionário com perguntas relativas à confiança do contribuinte.

A proposição dos atributos para uma administração tributária eficiente, emanada pelo CIAT, se enquadra nos conceitos e princípios de governança aplicados ao setor público, trazidos na fundamentação teórica. Nessa proposição estão presentes as características e recomendações para uma boa governança pública defendida pelos autores estudados, quais sejam: qualidades pessoais dos recursos humanos na organização: liderança, integridade, compromisso, além de responsabilidade, integração, transparência, advindos de estratégias, sistemas, políticas e processos estabelecidos. Dessa forma, os atributos dessa proposição foram considerados quesitos importantes a constarem no questionário estruturado da pesquisa de campo.

As questões foram concentradas em três blocos assim dispostos:

**I – Integridade e Imparcialidade da Administração Tributária:** normas éticas e profissionais, incompatibilidades profissionais, remuneração do profissional, independência do setor na definição de suas políticas e estratégias, privacidade e confiabilidade dos dados. Nesse item avaliou-se a integridade e compromisso.

**II – Continuidade de uma Administração Tributária:** posições gerenciais por mérito profissional, planos de longo prazo, processos de controles internos, disponibilidade de recursos humanos, tecnológicos e financeiros, capacidade, conhecimento e responsabilidade. Nesse item avaliou-se a liderança, a responsabilidade e a integração.

**III – Confiança do Contribuinte:** transparência das políticas e leis fiscais, acesso à serviços confiáveis, celeridade dos procedimentos administrativos, consciência tributária, estratégia de comunicação e participação da sociedade e direitos do contribuinte. Nesse item avaliou-se a transparência.

### **3.3 Tratamento dos Dados**

As informações obtidas por meio da pesquisa de campo foram apresentadas em forma de tabelas e comparadas com as do levantamento dos processos arrecadatários estabelecidos. Nessa discussão pretendeu-se aprofundar o conhecimento sobre os mecanismos de governança na Administração Tributária Municipal, especialmente quanto ao comportamento do Departamento de Arrecadação Tributária, o que subsidiou a resposta do problema desta pesquisa.

## 4 O MUNICÍPIO DE BAURU E A GESTÃO TRIBUTÁRIA

Neste capítulo busca-se caracterizar o Município apresentando uma visão geral com destaques para seus aspectos sociais e econômicos. Apresenta-se, também, alguns dados coletados no banco de dados do IBGE e da Fundação Seade, permitindo o conhecimento básico do território local.

Será descrita, ainda, a estrutura e os recursos humanos do Departamento de Arrecadação Tributária Municipal bem como as características de sua gestão tributária que são fontes para o entendimento da base fiscal municipal existente.

### 4.1 Aspectos Sociais e Econômicos do Município de Bauru

O Município de Bauru – SP, fundado em 1896, possui uma população predominantemente urbana com densidade demográfica superior a do Estado e, geograficamente, situa-se no centro-oeste do Estado de São Paulo a uma distância de 326 km da capital estadual. Em um raio de 270 quilômetros do Município encontram-se algumas das principais cidades do interior do Estado de São Paulo, tais como: Araraquara, Limeira, Ribeirão Preto, São Carlos e São José do Rio Preto. O índice de desenvolvimento humano municipal é elevado e a renda *percapita* é maior que a do Estado. A tabela 1 indica os principais dados do território, população e condição de vida do Município de Bauru e sua comparação com o Estado.

**Tabela 1: Território - População – Condição de Vida**

Variável	Ano	Bauru	Estado
Área (Em km <sup>2</sup> )	2014	667,68	248.222,36
População	2014	352.654	42.673.486
Densidade Demográfica (Habitantes/km <sup>2</sup> )	2014	528,18	171,92
Grau de Urbanização (Em %)	2014	98,33	96,21
Taxa Geométrica Cresc. da Pop. -2010/2014 (Em % a.a.)		0,65	0,87
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM	2010	0,801	0,783
Renda <i>Per capita</i> mensal (Em reais correntes)	2010	905,65	853,75

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE e Fundação Seade.

Os dados disponíveis e consolidados pelo IBGE e Fundação Seade, no período de 2009 a 2012, apontam que o perfil da economia bauruense não sofreu mudanças significativas. A participação expressiva do setor terciário no total do valor adicionado municipal se manteve constante, seguida do setor secundário e com menor relevância, o setor primário.

Estatísticas do IBGE revelaram que, no exercício de 2012, o PIB de Bauru ocupava a 21ª posição entre os 645 municípios estaduais e em nível nacional a 77ª colocação na lista de 5.561 municípios brasileiros. Os dados da Tabela 2 demonstram a evolução do PIB municipal neste período, bem como a participação dos setores no total do valor adicionado municipal, na economia da cidade de Bauru.

**Tabela 2: Evolução do PIB Municipal e a Participação dos Setores da Economia**

Variável	2009	2010	2011	2012
PIB (Em milhões de reais correntes)	6.793,85	7.417,05	7.915,3	8.430,52
PIB <i>Percapita</i> anual (Em reais correntes)	19.916,01	21.580,33	22.882,35	24.215,53
Participação no PIB do Estado (Em %)	0,63	0,594507	0,586551	0,598374
Valor Adicionado Total (Em milhões de reais correntes)	6.046,55	6.608,93	7.005,77	7.485,03
Participação da Agropecuária no Total do Valor Adicionado (Em %)	0,3	0,27	0,3	0,26
Participação da Indústria no Total do Valor Adicionado (Em %)	19,97	20,81	20,26	17,82
Participação dos Serviços e Comércio no Total do Valor Adicionado (Em %)	79,73	78,92	79,44	81,92

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE e Fundação Seade.

A predominância do solo com textura arenosa, não propiciou, ao Município, o desenvolvimento de uma forte sociedade agrária. A agricultura é incipiente, o que se comprova pela sua diminuta participação na economia bauruense, apontada na tabela 2. O café, que nas primeiras décadas do século XX esteve presente em grande proporção no território do município, na atualidade praticamente desapareceu. A produção agrícola, atual,



se baseia, principalmente, na produção de abacaxi, eucaliptos e algumas frutas tropicais, com a presença da pecuária bovina e suína.

O Município ao situar-se na parte central de um entroncamento ferroviário, aéreo e rodoviário, de onde se têm acessos fáceis aos maiores centros paulistas, permitiu o desenvolvimento de uma economia baseada no setor secundário e, principalmente, no terciário.

O setor secundário, o segundo mais relevante para a economia do município, conforme demonstrado na Tabela 2, é representado por indústrias de transformação, metalurgia, mecânica e alimentícias. O destaque na cidade é para os setores metal mecânico, editorial e gráfico, alimentícios e plásticos.

Segundo dados da Secretaria Municipal de Desenvolvimento Econômico (SDE, 2015) a cidade conta com 03 distritos industriais que abrigam 185 estabelecimentos assim distribuídos: 96 indústrias, 37 comércios atacadistas, 42 prestadoras de serviços e 10 empresas públicas.

Serviços e comércio são os principais ramos das atividades econômicas do Município, constituindo-se nas maiores fontes geradoras do PIB bauruense. A construção civil é uma das atividades que vem se destacando nos últimos anos, refletindo o crescimento físico da cidade.

Nos serviços educacionais e de saúde tem-se importantes universidades, hospitais e centros de pesquisa que atraem cientistas e pacientes de todo o país, favorecendo o turismo científico e a exploração do setor hoteleiro.

Por ser um polo regional, em razão de sua posição geográfica, Bauru centralizou-se nas atividades de comércio atacadista e varejista, financeiras, administrativas e de serviços.

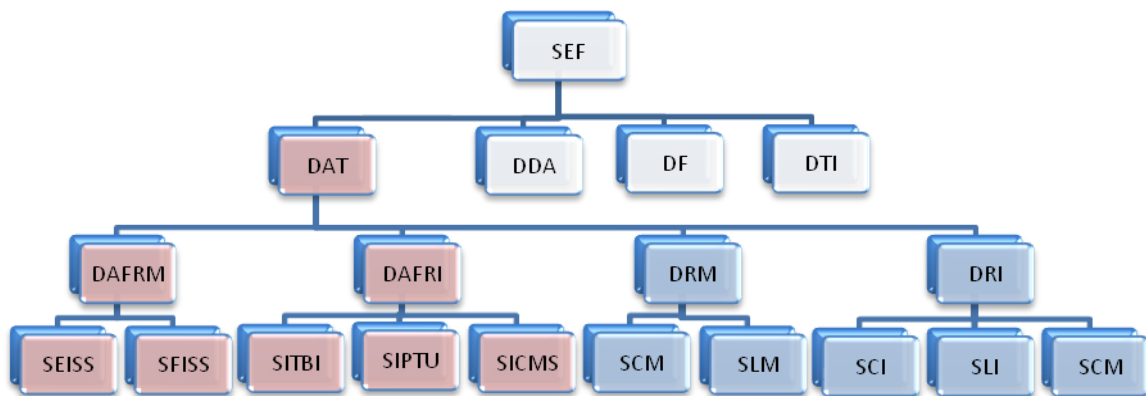
Estudos apontam a relevância crescente que o setor terciário está apresentando nas economias locais vindo a extrapolar a sua função de setor complementar às demais atividades produtivas para, também, se configurar como indutor do crescimento econômico. (KON, 2009).

## 4.2 Gestão Tributária

### 4.2.1 Estrutura do Departamento de Arrecadação Tributária

No âmbito do Município de Bauru, o principal órgão da administração tributária é o Departamento de Arrecadação Tributária que é responsável pela administração de todos os tributos de competência do ente local. Está subordinado à Secretaria de Economia e Finanças, exercendo as funções básicas de controle, normatização, arrecadação e fiscalização de tributos. Atua, também, assessorando a política tributária do Município e é responsável, ainda, pelo julgamento, em primeira instância, do contencioso administrativo fiscal. A Figura 1 representa os Departamentos, Divisões e Chefias que de forma direta e indireta estão relacionados com a arrecadação tributária do Município.

**Figura 1: Organograma do Departamento de Arrecadação Tributária Municipal**



Fonte: Elaborado pela Autora

- Órgãos com poder de polícia fiscal, atividades privativas dos Auditores.
- Órgãos de apoio fazendário, atividades desprovidas de poder de polícia.

**SIGLAS:** **SEF** - Secretaria de Economia e Finanças, **DAT** - Departamento de Arrecadação Tributária, **DDA** - Departamento de Dívida Ativa, **DF** - Departamento Financeiro, **DTI** - Departamento de Tecnologia de Informação, **DAFRM** - Divisão de Auditoria Fiscal de Receitas Mobiliárias, **DAFRI** - Divisão de Auditoria Fiscal de Receitas Imobiliárias, **DRM** - Divisão de Receitas Mobiliárias, **DRI** - Divisão de Receitas Imobiliárias, **SEISS** - Seção de Estimativa de ISS, **SFISS** - Seção de Fiscalização de ISS, **SITBI** - Seção de ITBI, **SIPTU** - Seção de IPTU, **SICMS** - Seção de Acompanhamento de Repasse de ICMS, **SCM** - Seção de Cadastro Mobiliário, **SLM** - Seção de Lançamento Mobiliário, **SCI** - Seção de Cadastro Imobiliário, **SLI** - Seção de Lançamento Imobiliário e **SCM** - Seção de Contribuição de Melhoria.

A estrutura básica da Administração Tributária Municipal é composta por um nível central - DAT e pelos níveis descentralizados compostos pelas Divisões e Seções de Chefias.

O DAT, órgão de gerência, é responsável pelas atividades normativas e pela execução do planejamento e da política fiscal municipal. As Divisões e Chefias desenvolvem funções de execução e de operação, sob as diretrizes emanadas pelo DAT. Cada um dos órgãos descentralizados possui suas próprias áreas especializadas em cadastro, tributação, fiscalização e arrecadação. A DAFRM e a DAFRI com suas respectivas seções são órgãos com poder de polícia fiscal, atividades privativas dos Auditores Fiscais, ao passo que a DRM e a DRI e suas seções, são órgãos de apoio fazendário, desprovidos de poder de polícia fiscal, responsáveis pelos cadastros dos contribuintes e outras informações fiscais, atividades executadas por agentes e técnicos administrativos.

#### **4.2.2 Recursos Humanos e Tecnológicos**

A carreira específica administrativa tributária é composta por dois níveis: Auditor Fiscal Tributário, que atua nas atividades fins e o Técnico Tributário que exerce as funções intermediárias e de apoio. Completam o quadro de servidores do DAT que, direta e indiretamente realizam atividades relacionadas à arrecadação de tributos os seguintes cargos: agentes de administração e técnicos administrativos, pertencentes à carreira geral dos servidores municipais. O grupo de Auditores Fiscais compõe-se de profissionais de nível superior de diversas áreas acadêmicas, sob dedicação exclusiva à SEF, especializados em tributação e que não possuem em seus vencimentos o adicional de produtividade.

A remuneração do quadro de funcionários não acompanha a oferecida no mercado, para similares qualificações técnicas. No momento, o DAT conta com 27 Auditores, sendo 08 ocupando cargos de direção e chefias, 2 Técnicos Tributários, 6 Técnicos Administrativos e 16 agentes administrativos. Dentre os Técnicos e Agentes Administrativos 6 ocupam cargos de direção e chefias.

O quadro funcional encontra-se defasado frente às necessidades da arrecadação tributária. Decorre-se um longo período sem qualquer reposição dos cargos vagos. Para se ter uma ideia, em 14 anos, deixaram o cargo de Auditor Fiscal 15 ex servidores, sem que houvessem novas contratações.

Para capacitação dos servidores efetivos, o DAT tem procurado promover alguns cursos e treinamentos destinados ao aperfeiçoamento e atualização da legislação tributária. O

intercâmbio com outros entes da Federação com o objetivo de trocar experiências e fortalecer a integração, ainda é muito tímido.

Os recursos tecnológicos apresentam limitações para fazer frente às necessidades do setor tributário. A concepção segmentada das estruturas dos sistemas tributários tem se mostrada incapaz de integrar de forma satisfatória os procedimentos de arrecadação em uma metodologia eficiente. Como consequência, gerou-se um sistema com falhas na conciliação das rotinas de trabalho da arrecadação e sem mecanismos de autocorreção, possibilitando a ocorrência de um número expressivo de situações que resultaram em processos administrativos e judiciais, importando, além do óbvio trabalho, na consequente postergação ou mesmo inviabilidade de recebimento do crédito tributário.

A SEF tem despendido esforços para melhoria e desenvolvimento de sistemas integrados de gestão administrativa e fiscal visando atingir estágios mais avançados da presença do governo na internet para facilitar a interação, transparência, prestação de contas, com os cidadãos, empresas e outros governos.

### **4.2.3 Gestão dos Recursos Próprios**

A Administração Tributária Municipal na consecução de seus objetivos se apoia em normas tributárias e num sistema de informações e de controle operacional que engloba a fiscalização e arrecadação de tributos.

Ao longo do período de 2009 a 2013, a Administração Tributária Municipal veio adotando modelos voltados para o aumento da arrecadação. Passou-se a investir mais em formas de obtenção imediata e menos dispendiosa de recursos para o Município, como a avaliação imobiliária em massa, a substituição tributária e o recolhimento por estimativa. A ênfase dada nessas ações ocasionou a diminuição do esforço despendido no combate à sonegação e da punição aos sonegadores.

A Administração Tributária Municipal tem procurado disponibilizar instrumentos facilitadores do cumprimento das obrigações tributárias e de comunicação com o contribuinte. Os contribuintes deixaram de prestar informações econômico-fiscais em livros e documentos, para prestá-las em meio eletrônico, aderindo, assim, aos modelos de governo eletrônico.

Paralelamente tem, também, procurado cultivar um clima de respeito na relação fisco-contribuinte, pela simplificação e desburocratização dos procedimentos e tendo sempre em vista os direitos do contribuinte.

Para facilitar o acesso do cidadão às informações e aos serviços públicos, o governo municipal concentrou seu atendimento tributário ao público, na unidade do Poupatempo, um local único para prestação de serviços públicos essenciais à comunidade. Essa iniciativa, focada nas necessidades do cidadão, permitiu a racionalização administrativa, bem como, maior agilidade e qualidade na prestação dos serviços.

Os tributos que compõem a receita própria municipal são os impostos (IPTU, ITBI e ISS), taxas e contribuição de melhoria. O Departamento de Arrecadação Tributária do Município tem responsabilidade na administração de 16.000 cadastros de prestadores de serviços ativos e de 194.591 cadastros de imóveis, segundo dados de 2013 existentes nesse departamento.

Devido às características urbanas dos impostos municipais, a base tributária municipal tem sido favorecida pelo forte contingente populacional nas áreas urbanas que tem alterado a estrutura produtiva, o desenvolvimento urbano e a rede de infraestrutura, causando a valorização imobiliária e o desenvolvimento do setor terciário.

Considerando que a inflação medida pelo IPCA<sup>1</sup>, no período de 2009 a 2013, foi de 31,89%<sup>2</sup>, pode-se verificar que a receita própria municipal, principalmente as decorrentes do ISS e ITBI, vem apresentando um bom crescimento real nos últimos anos, conforme dados demonstrados na Tabela 3. De 2009 a 2013, o volume de recursos próprios elevou-se 49,88%. A variação do seu crescimento foi maior que a dos recursos provenientes das transferências intergovernamentais como o repasse do ICMS que, neste período, teve um acréscimo de 40,86% e a transferência do FPM com acréscimo de 16,87%. O ITBI foi o imposto que teve o melhor desempenho, na ordem de 97,94%, seguido do ISS com 72,22% e por último o IPTU com 17,21%, sem deixar de levar em consideração o crescimento da TUFÉ da ordem de 105,67%.

---

<sup>1</sup> IPCA - Índice de Preços ao Consumidor no Atacado – principal índice de correção das receitas públicas, utilizado para a medição das metas inflacionárias.

<sup>2</sup> Fonte: IBGE.

Isto pode ser explicado pelo avanço em direção ao incremento de um esforço próprio de arrecadação e pelo bom desenvolvimento da economia local que, em 2012, como já comentado, teve seu PIB ocupando a 21ª posição entre os 645 Municípios estaduais.

**Tabela 3: Principais Receitas – Prefeitura Municipal Bauru – 2009 a 2013**

RECEITA	2009	2010	2011	2012	2013	Δ(%)
<b>IPTU</b>	37.575.624,72	52.927.083,92	55.712.543,25	53.495.438,93	56.023.633,23	17,21
<b>ISS</b>	37.314.960,45	48.959.933,16	61.150.553,42	72.370.772,60	76.162.258,74	72,22
<b>ITBI</b>	9.240.571,01	13.901.822,60	15.979.511,91	17.736.052,84	21.237.423,24	97,94
<b>TUFE</b>	2.160.267,03	4.316.647,62	4.486.143,34	4.669.235,11	5.131.983,90	105,67
<b>CM + CIP</b>	3.795.270,92	4.663.461,36	4.839.988,12	4.768.334,19	5.194.701,01	4,98
<b>REC PROP</b>	90.086.694,13	124.768.948,66	142.168.740,04	153.039.833,67	163.750.000,12	49,88
<b>TR FPM</b>	27.903.444,21	30.767.389,93	37.663.437,49	37.613.235,05	41.510.170,97	16,87
<b>TR FUNDEB</b>	44.811.155,31	52.741.597,48	58.077.531,51	64.187.385,50	72.691.234,58	30,33
<b>TR ICMS</b>	79.736.859,94	98.580.689,11	112.866.439,24	121.854.025,52	137.742.147,28	40,86
<b>TR IPVA</b>	34.106.799,52	37.027.260,30	41.989.374,60	47.806.724,10	53.719.264,74	25,61
<b>RT ARREC</b>	362.441.760,82	430.206.944,44	502.806.184,24	561.858.396,16	614.745.216,44	37,72

Fonte: Balançetes Mensais da Secretaria de Economia e Finanças – PMB

Δ Variação real das receitas no período 2009/2013 ( descontada a inflação do período de 31,89%, IPCA )

**SIGLAS:** **IPTU** - Imposto Predial Territorial Urbano, **ISS** - Imposto sobre Serviços, **ITBI** - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis, **TUFE** – Taxa Única de Fiscalização de Estabelecimentos, **CM** – Contribuição de Melhoria, **CIP** – Contribuição para Iluminação Pública, **REC PROP** – Recursos Próprios ( IPTU+ISS+ITBI+TUFE+CM+CIP), **TR FPM** - Transferência Fundo Participação Municípios, **TR FUNDEB** – Transferência Fundo Manutenção Desenvolvimento Educação Básica, **TR ICMS** -Transferência Imposto Circ. Mercad. e Prest. Serv. Transp. Com., **TR IPVA** – Transferência Imposto Propriedade Veículos Automotores, **RT ARREC** – Receita Total Arrecadada.

## **5 EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS DA GESTÃO TRIBUTÁRIA DE BAURU E O SURGIMENTO DE ELEMENTOS DE GOVERNANÇA**

Neste capítulo trataremos de temas relacionados à Administração Tributária Municipal, apontando as ações emanadas e introduzidas pelo órgão diretivo, no período de 2009 a 2013, correlacionando-as às práticas de governança aplicadas ao setor público.

Como forma de verificar o surgimento de elementos de governança na Administração Tributária Municipal, cabe então analisar as estratégias adotadas referentes aos aspectos normativos e operacionais implantados na estrutura concebida e seus reflexos às outras funções do processo administrativo, bem como quantificá-las.

### **5.1 Implantação de Procedimentos Eletrônicos**

Em Bauru, essa prática já vem sendo adotada, desde 2000, com a implantação de atestados, certidões, boletos e declarações eletrônicas de ISS. No período estudado, 2009 a 2013, alguns procedimentos eletrônicos foram introduzidos:

#### **5.1.1 Processo Administrativo Tributário Eletrônico (IN nº 19 de 1/12/2008)**

O processo administrativo eletrônico, cuja prática iniciou-se a partir de 2009, foi uma ferramenta que substituiu o meio (papel) pelo qual tramitavam os procedimentos administrativos tributários. Permitiu o desenvolvimento da atividade administrativa de modo mais eficaz, ágil e transparente, mediante a automação de rotinas e atos processuais, reduzindo gastos com insumos e contribuindo para a preservação do meio ambiente.

Nessa ferramenta, a petição inicial e a tramitação interna, dispensam o modo manual e o processo eletrônico circula, entre os órgãos, eletronicamente. Pareceres e decisões são gravados digitalmente e, tão logo o processo esteja concluído, são enviadas notificações de forma automática. Essa tecnologia possibilitou o acesso do contribuinte a todas as fases do procedimento tais como: encaminhamentos, pareceres, notificações, etc.

Em razão da celeridade na resolução do procedimento administrativo, ganhos indiretos foram obtidos com o aumento do percentual de retorno dos créditos tributários ao erário público, sem contar com os benefícios da redução de custos de material e expediente.

As diretrizes desse sistema digital reforçaram os conceitos de responsabilidade e compromisso, com a transparência dos atos público. A agilidade nos trâmites processuais fez valer a ação fiscal, promovendo a justiça fiscal e a diminuição da sensação impunidade, no pagamento de tributos, por parte da sociedade.

### **5.1.2 Guia Eletrônica do ITBI (IN nº 40 de 14/02/2013)**

A guia eletrônica do ITBI foi introduzida para dar agilidade e redução da burocracia no processo de transferências de imóveis ou cessão de direitos, tanto para o contribuinte, quanto para os órgãos envolvidos no processo.

A base de cálculo deste imposto é representada pelo valor venal dos bens ou direitos transmitidos. No Município de Bauru, essa base de cálculo não está atrelada à Planta Genérica de Valores Imobiliários - PGVI. Utiliza-se o valor real de mercado provindo de uma PGVI elaborada por uma comissão de técnicos formada especificamente para tal serviço, devidamente constituída por Decreto do Prefeito.

Os valores de mercado presumidos são informados aos cartórios que deverão observá-los quando da exigência do ITBI. Tais valores gozam de presunção relativa, que será afastada sempre que o valor da transação for superior ou a ação fiscal constatar erro, fraude ou omissão, por parte do sujeito passivo, na declaração dos dados dos imóveis.

A guia eletrônica do ITBI integrou o cartório de notas com a Prefeitura, o que possibilitou o aumento de arrecadação proporcionado pela eliminação de falhas no cálculo, simplificação e pagamento do ITBI, além da diminuição da burocracia e tempo para o cidadão.

Conceitos como responsabilidade, compromisso e respeito aos direitos do cidadão na condução dos serviços públicos, estiveram presentes nesta ferramenta.

### **5.1.3 Nota Fiscal de Serviço Eletrônica – NFS-e (IN nº 43 de 20/12/2013)**

A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e é um documento de virtual, gerado e armazenado eletronicamente pela Prefeitura para documentar as operações de prestação de



serviços. Representou mais um avanço na informatização e simplificação para o cumprimento das obrigações tributárias, com foco na desburocratização e aumento da arrecadação.

Esse instrumento beneficiou a administração tributária, pois padronizou e melhorou a qualidade das informações, bem como racionalizou os custos decorrentes da dispensa de emissão e guarda de documento em papel. Também, tornou-se mais célere a identificação dos ilícitos tributários, com o cruzamento de dados.

Baseado na transparência mútua, entre contribuintes e o Fisco, permitiu um controle mais efetivo sobre a arrecadação tributária municipal com consequências positivas para a sociedade. Assim sendo, constatou-se a presença dos elementos: responsabilidade, transparência e integração, neste procedimento.

## **5.2 Simplificação da Arrecadação – Taxa Única de Fiscalização de Estabelecimentos - TUFE (Lei nº 5771 de 21/08/2009)**

Esta lei em seu art. 1º dispõe que a TUFE – Taxa Única de Fiscalização de Estabelecimentos é devida pelo exercício regular do poder de polícia consistente na fiscalização do cumprimento da legislação administrativa do uso e ocupação do solo, da exploração da publicidade nas vias e logradouros públicos, da higiene, saúde, meio ambiente, segurança, ordem ou tranquilidade, em razão da localização, instalação e funcionamento de estabelecimentos localizados no Município.

Por este dispositivo legal 15 taxas de poder de polícia foram unificadas, racionalizando a cobrança e otimizando a baixa dos respectivos pagamentos. O novo tributo gerou vantagens econômicas e financeiras. Para uma grande maioria, houve uma diminuição da carga tributária individual, fazendo com que muitos contribuintes regularizassem suas situações, saindo da clandestinidade. Em termos globais houve crescimento da receita, demonstrados nos balancetes mensais da Secretaria de Economia e Finanças de Bauru, principalmente pelo ingresso de novos contribuintes no terreno do adimplemento, uma vez que na vigência das inúmeras taxas de polícia, deixavam de renovar os seus alvarás. (MANGIERI, 2015)

A filosofia abarcada nesta lei foi a eliminação de obstáculos para o contribuinte satisfazer as obrigações advindas do poder público. Esta ação conjugou elementos de responsabilidade, compromisso para com a arrecadação ao erário público.

### **5.3 Revisão da Planta Genérica de Valores Imobiliários - PGVI**

A revisão da planta genérica de valores imobiliários - PGVI, no período deste estudo, aconteceu em dois momentos: 2009 e 2013. Possibilitou o aumento de arrecadação e a justiça fiscal, através do cumprimento do princípio constitucional da capacidade contributiva.

A proposta visou adequar a planta genérica de valores e tabela de edificações aos valores praticados no mercado de imóveis, uma vez que a revisão periódica da PGVI é exigência implícita do art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que determina aos entes públicos explorarem com eficiência o seu potencial tributário.

Estabeleceu-se, então, o valor do metro quadrado dos imóveis, utilizado para o cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Junto às essas atualizações, também, foi introduzida a progressividade fiscal, graduando as alíquotas conforme o valor venal dos imóveis.

Houve participação da sociedade neste processo de atualização da PGVI, onde o poder público municipal pode contar com a ajuda de uma comissão formada por corretores de imóveis, engenheiros, arquitetos, auditores fiscais da prefeitura e dirigentes do Conselho Regional de Corretores de Imóveis - CRECI e Sindicato da Indústria da Construção e Mobiliário – SINDUSCON.

A interação do governo municipal com a sociedade civil, na busca de soluções para as questões públicas municipais foi ao encontro dos elementos de transparência, integração, além da responsabilidade, liderança na condução da gestão pública

#### **5.4 Meios de Controle da Substituição Tributária: Certidão Negativa de Retenção - CNR e Certidão de Reconhecimento de Alíquota - CRA (IN nº 26 de 21/05/2010)**

A CNR e a CRA foram criadas para solucionar os casos excepcionais do sistema de substituição tributária do ISS. A CNR deve ser solicitada ao Fisco, toda vez que o prestador dos serviços não concordar com a retenção. Então, após análise pelo fisco, será ou não expedida a CNR que mediante a sua apresentação, o tomador estará desobrigado da retenção.

Já, a CRA poderá ser requerida quando a microempresa ou a empresa de pequeno porte, optantes do Simples Nacional, não concordarem com a retenção de 5% sobre o preço do serviço. A prestadora de serviço, ao demonstrar que a alíquota aplicável é outra, será expedida a CRA com a alíquota a ser aplicada na retenção.

Esta sistemática concedeu ao Fisco municipal a decisão dos casos excepcionais de retenção, evitando que os mesmos ficassem a critério dos contribuintes. A implantação dessa sistemática, contou com uma ampla divulgação e participação das pessoas envolvidas no assunto (contadores e contribuintes), favorecendo o aumento de arrecadação. Assim, elementos como responsabilidade, integração, transparência estiveram presentes nesta ação.

#### **5.5 Adoção de Jurisprudência (IN nº 31 de 06/10/2010)**

Dada a jurisprudência que vem se consolidando, nos Tribunais, a Administração Tributária adotou a jurisprudência pacificada dos nossos mais importantes Tribunais que passaram a reger, juntamente com a legislação aplicável, todos os atos de natureza tributária praticados pelos agentes do Fisco. Estabeleceu-se que, os órgãos tributários da Secretaria de Economia e Finanças de Bauru, deixem de constituírem ou mesmo dispensem a constituição ou cobrança dos créditos tributários cuja ilegalidade ou inconstitucionalidade tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Tal medida prestigiou os princípios constitucionais da moralidade, eficiência e legalidade, imprimindo segurança jurídica às ações fiscais, evitando a ocorrência de situações que pudessem resultar em processos administrativos e judiciais e, na conseqüente postergação

ou mesmo inviabilidade de recebimento do crédito tributário. Procurou-se, dessa forma, garantir a realização das receitas públicas, com elementos de responsabilidade, compromisso, na gestão da coisa pública

### **5.6 Deferimento Tácito (IN nº 35 de 01/07/2011)**

Esta Instrução Normativa tratou do estabelecimento de prazos aplicáveis ao processo administrativo tributário, cujo o seu não cumprimento acarretará o deferimento tácito do pedido do contribuinte e a responsabilização do servidor faltoso. O que significa dizer que o pedido ou direito solicitado pelo contribuinte será forçosamente acolhido pela Administração Tributária, em caso de intempestividade da resposta.

A preocupação com a celeridade dos atos administrativos e à obediência aos princípios constitucionais da moralidade e da eficiência, evidenciaram a presença dos elementos responsabilidade, compromisso e transparência.

### **5.7 Descentralização de Serviços ( Portaria nº 01 de 14/02/2013 )**

Nesta Portaria ficou definido que as Divisões de Auditoria Fiscal concentrarão seus esforços em atividades de notória capacidade contributiva, delegando às divisões de apoio processos e procedimentos meramente burocráticos e/ou de menor expressão financeira.

Visou priorizar ações produtivas dos órgãos fiscalizadores que pudessem gerar mais receitas. Conceitos envolvendo responsabilidade na relação custo/benefício, e liderança estiveram presentes neste item.

### **5.8 Atualização Cadastral do IPTU: Aerofotogrametria e Geoprocessamento**

Este procedimento, que se iniciou em 2013, consistiu no uso de ferramentas de geoprocessamento, onde foram fornecidas imagens digitais de alta resolução, obtidas por meio do aerolevanteamento, de toda área de urbanizada do Município, para posteriormente alimentar o cadastro imobiliário municipal com informações atualizadas sobre as medidas dos imóveis fotografados.

Nesta ação foram identificadas divergências entre as informações registradas no cadastro físico imobiliário municipal e as obtidas pela aerofotogrametria, resultando em notificações para os proprietários dos imóveis em desconformidade.

Tratou-se de um instrumento de ordem urbanística, fundado no princípio da função social da propriedade que teve como parâmetro a capacidade contributiva do sujeito passivo. Como benefício, o Município obteve o cadastro físico – territorial saneado e o aumento de arrecadação. Estiveram presentes, dessa forma, os elementos responsabilidade e transparência na gestão da coisa pública e participação da sociedade nas decisões estratégicas de governo.

Observa-se que, na filosofia das ações normativas-arrecadatórias implantadas, estavam presentes todos os elementos das boas práticas de governança pública recomendadas pelos autores trazidos na fundamentação teórica.

## **5.9 Quantificação dos trabalhos executados pelos Auditores Fiscais**

Verifica-se, agora, a quantificação dos procedimentos administrativos tributários executados, no período de 2009 a 2013, os quais tiveram a seguinte divisão: diligências ao contribuinte para coleta de dados ou instrução em procedimentos administrativos – DILIGÊNCIAS; levantamento da receita bruta de prestação de serviços para lançamento do ISS estimado – ESTIMATIVAS; Fiscalização de contribuintes – FISCALIZAÇÕES; levantamento do ISS de serviços de construção civil para liberação do habite-se – HABITE-SE; procedimentos de reconhecimento de imunidades tributárias, concessões de isenções, revisão de débitos e consultas tributárias – PROCESSOS; e apuração do ITBI com formalização da guia de recolhimento – ITBI. A Tabela 4 demonstra os serviços executados pelos 19 Auditores Fiscais pertencentes às Divisões de Auditoria Fiscal de Receitas Mobiliárias e Imobiliárias.

**Tabela 4: Serviços Executados pelos Auditores Fiscais**

<b>Ano</b>	<b>Diligências</b>	<b>Estimativas</b>	<b>Fiscalizações</b>	<b>Habite-se</b>	<b>Processos</b>	<b>ITBI</b>
2009	16	126	283	162	1.116	5.010
2010	11	63	334	181	838	6.080
2011	10	64	313	92	1.032	4.500
2012	4	33	27	92	1.048	6.500
2013	8	10	43	109	838	4.310
<b>TOTAL</b>	<b>49</b>	<b>296</b>	<b>1.000</b>	<b>636</b>	<b>4.872</b>	<b>26.400</b>

Fonte: Ordens de Serviço do Departamento de Arrecadação Tributária - PMB

Pela grande quantidade de procedimentos administrativos executados, percebem-se as falhas na conciliação de dados decorrentes da estrutura segmentada do sistema tributário. Apesar dos crescentes esforços despendidos pela Administração Tributária Municipal, grandes dificuldades ainda persistem. A disponibilidade de recursos em tecnologia de informação é precária prejudicando os prognósticos na área tributária com vistas à melhoria da arrecadação, bem como o acompanhamento das ações fiscais implantadas.

O levantamento das atividades a serem estimadas, feito manualmente, não dispunha de funcionários de apoio fazendário para auxílio em tal tarefa. Dessa forma, a chefia ficou sobrecarregada, pois ao mesmo tempo tornou-se responsável pela coleta de dados necessários ao planejamento e pela distribuição dos serviços, além de responder pelos recursos de revisão da base de cálculo estimada. Daí a sua diminuta quantidade.

A falta de recursos tecnológicos também influenciou o planejamento estratégico das fiscalizações. No planejamento estratégico pouca relevância foi concedida à seletividade da ação fiscal, entendida como a classificação dos contribuintes por segmento econômico, faixa de risco e importância na arrecadação. O estabelecimento de metas não levou em consideração as possibilidades e dificuldades na exploração da base tributária e nem os fatores vivenciados nas etapas do fenômeno tributário.

A precariedade dos relatórios gerenciais fez com que a escolha dos contribuintes a serem fiscalizados fosse realizada de maneira rudimentar, sem qualquer parâmetro estatístico. As fiscalizações se concentraram em um número pequeno de empresas de grande porte que

exigiram dos auditores fiscais o dispêndio de tempo e alto conhecimento técnico, sem deixar de contar a necessidade de manifestações nos complexos recursos interpostos por esses contribuintes, para inviabilização do recebimento do crédito tributário apurado na ação fiscal.

Uma das causas principais da queda acentuada do número de fiscalizações, ocorrida em 2012 e 2013, foi a revisão da PGVI. Em 2012 entrou em vigor a nova PGVI, onde o cadastro físico dos imóveis foi atualizado pela Secretaria do Planejamento e o valor venal dos imóveis se aproximou do valor real de mercado. Em decorrência, as fiscalizações do setor imobiliário, que vinham tendo uma média anual de 190 contribuintes, foram paralisadas nos exercícios de 2012 e 2013.

No período estudado, o aproveitamento dos Auditores Fiscais não foi realizado de forma eficiente. Haja vista a quantidade de processos concluídos, conforme demonstrado na Tabela 4, onde grande parcela dos Auditores Fiscais foram deslocados para atividades de baixo retorno, em termos de arrecadação.

O contingente de Auditores Fiscais foi insuficiente para suportar as demandas necessárias à uma boa ação fiscal. Do quadro de 27 Auditores Fiscais, 08 ocupam cargos de chefia e direção, restando apenas 19 para executar os trabalhos do órgão tributário. Para corroborar com isso, a estratégia da descentralização dos serviços não foi a contento. Muitos serviços burocráticos da área meio, retornaram à Auditoria Fiscal para sua conclusão, pela falta de orientação e capacitação dos servidores de apoio fazendário. Daí o deslocamento de grande parte dos Auditores Fiscais para tarefas envolvendo processos administrativos, em detrimento às fiscalizações aos contribuintes.

Nos últimos anos, o estímulo dado pelo governo federal ao financiamento dos programas habitacionais, permitiu uma facilidade maior de as pessoas poderem comprar imóveis, com prazos mais dilatados e melhores condições de pagamento. Isso aqueceu o mercado imobiliário, trazendo consequências no aumento do número de imóveis transacionados. Justifica-se, então, a grande quantidade de guias de ITBI formalizadas pelos auditores fiscais. A guia eletrônica do ITBI foi implantada, na Prefeitura Municipal de Bauru, a partir de 2013, exigindo, em períodos anteriores, a apuração manual deste imposto.

Alguns avanços em tecnologia de informação foram introduzidos, principalmente em relação à coleta de dados junto aos contribuintes as quais passaram a ser eletrônicas, diminuindo o número de diligências efetuadas.

Com relação ao aspecto motivacional e de valorização dos funcionários fazendários, pouca importância foi dada a essa questão. A motivação e o engajamento aconteceram por iniciativa pessoal, mas as pessoas não atuaram de forma convergente.

Encontra-se paralisado um projeto que previa a gratificação, aos servidores da administração tributária, por resultados alcançados na arrecadação tributária. Essa gratificação seria paga se houvesse excesso de arrecadação, o que não geraria despesa para a Prefeitura. Com isso, estar-se-ia prestigiando o art. 37 da Constituição Federal de 1988 que, em seu art. 37, incisos XVII e XXII, estabelece precedência, dos servidores fazendários, sobre os demais setores administrativos, tendo recursos prioritários para realização de suas atividades.

Esses dados demonstraram, no período deste estudo, deficiências no planejamento, coordenação e controle das ações fiscais e também a escassez de recursos humanos e tecnológicos para o cumprimento das competências da administração tributária municipal.

Em um artigo publicado por Tauil (2010), renomado especialista e estudioso em assuntos tributários municipais, revela que o estabelecimento do número de auditores fiscais necessários em um Município depende das peculiaridades de cada local e está relacionado a vários fatores:

- O IPTU e o ITBI, que em geral não exigem a homologação do lançamento, teriam uma relação bem menor de fiscais quando comparados ao ISS. O ISS teria o seu número de auditores na dependência dos tipos de contribuintes (aqueles que pagam o imposto sobre a receita bruta e os que pagam valores fixos);
- Os recursos tecnológicos colocados à disposição do fisco também interferem. Se o Município é bem aparelhado com informações capazes de produzir relatórios gerenciais eficientes, pode funcionar com uma estrutura bem menor de auditores;
- A legislação adotada pelo Município é importante e tem ligação direta com a produtividade dos auditores que seriam maiores com normas legais bem definidas, ágeis e sem burocracia.



Para o caso do ISS, Tauil (2010), estabeleceu um patamar para definir a quantidade razoável de auditores fiscais municipais, adotando uma filosofia global que examina ao mesmo tempo diversos contribuintes por meio de relatórios gerenciais (serviços prestados e tomados, notas fiscais eletrônicas, etc) e que depende da informática e de uma legislação moderna e eficaz. Do resultado deste trabalho podem ocorrer ações fiscais para verificação das incongruências encontradas no cumprimento das obrigações tributárias.

Esta estimativa, segundo Tauil (2010), consiste em somar o número de contribuintes do ISS por homologação com o número de tomadores de serviços mais representativos. Dividir esse número por 12 (meses), para depois dividir por 30 ou 60, dependendo da estrutura. Além disso acrescentar mais um terço para outros serviços diversos. O índice 30 é utilizado quando a Prefeitura não estiver dotada de sistemas modernos de levantamentos fiscais, então estima-se que um fiscal pode cuidar de 30 sujeitos passivos por mês ou pode cuidar de 60 contribuintes por mês caso a Prefeitura esteja devidamente equipada.

Já, com relação ao IPTU e ITBI, Tauil (2010) considera que não necessitam, em termos gerais, de uma expressa ação fiscal, uma vez que estão atrelados à PGVI e as incongruências podem ser apuradas por meio de um sistema de controles internos. A atuação dos fiscais é, basicamente, interna, a responder impugnações e revisão de lançamentos tributários, bem como, o seu controle.

Tauil (2010) ainda ressalta que este artigo não tratou da definição de números exatos e corretos, mesmo porque a quantidade de fiscais é dependente do conhecimento técnico de todos, de ausências ou deslocamento de função, da motivação do grupo e da infraestrutura oferecida pela Administração.

Diante do exposto, pode-se ter uma noção da grandeza do número de auditores fiscais necessários, no Município de Bauru, considerando a existência, no cenário municipal, de aproximadamente: 7.000<sup>3</sup> contribuintes ativos que pagam o ISS sobre a receita bruta, 3.000<sup>4</sup> tomadores de serviços (substitutos tributários) mais importantes, 194.591<sup>5</sup> cadastro de imóveis e uma estrutura não dotada de sistemas modernos de levantamentos fiscais.

---

<sup>3</sup> Dado obtido no Departamento de Arrecadação Tributária da Prefeitura Municipal de Bauru

<sup>4</sup> Idem

<sup>5</sup> idem

Assim, no ISS, teríamos a quantidade estimada de 36 auditores fiscais ( $7.000+3.000=10.000/12\sim 833$ ,  $833/30\sim 27$ ,  $27+9=36$ ). Com relação ao ITBI e IPTU o diretor do Departamento de Arrecadação Tributária faz uma previsão, com base em sua experiência de mais de 10 anos acumulada no comando desse órgão e em dados existentes no setor, de 14 fiscais no setor imobiliário. Portanto, tem-se um total estimado de 50 auditores ( $36+14$ ), sendo que atualmente o departamento conta com 27.

## **6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS**

Neste capítulo mostram-se os resultados obtidos por meio da pesquisa de campo e sua discussão a partir da análise das respostas dos questionários aplicados aos Auditores Fiscais e às partes interessadas (contribuintes e escritórios de contabilidade). Buscou-se verificar a percepção dos Auditores Fiscais, quanto aos elementos de governança para o setor público incorporados no processo de arrecadação tributária municipal. Às partes interessadas, somente, foi verificada a sua percepção relativa ao item confiança do contribuinte. Esses dados foram confrontados com os identificados nas ações estabelecidas pelo órgão tributário.

### **6.1 Resultados da Pesquisa**

As informações registradas nesta etapa tiveram o foco nas práticas e recomendações para uma boa governança pública defendida pelos autores estudados: liderança, integridade, compromisso, responsabilidade, integração e transparência. Os resultados estão concentrados em três blocos: integridade e imparcialidade da administração tributária; continuidade de uma administração tributária e confiança do contribuinte.

#### **6.1.1 Integridade e Imparcialidade da Administração Tributária**

Este item teve a finalidade de verificar a presença das boas práticas de governança pública nominadas de integridade e compromisso as quais estão relacionadas aos valores de probidade, honestidade e objetividade que dependem dos controles estabelecidos e dos padrões pessoais de profissionalismo dos indivíduos dentro da organização. A Tabela 5 demonstra esses resultados.

**Tabela 5: Questões sobre Integridade e Imparcialidade**

<b>Nº</b>	<b>INTEGRIDADE E IMPARCIALIDADE</b>	<b>SIM (%)</b>	<b>NÃO (%)</b>
<b>1</b>	Normas éticas e profissionais de rendimento e comportamento de todos os funcionários.	<b>79</b>	<b>21</b>
<b>2</b>	Incompatibilidade de o profissional exercer atividades de assessoramento a contribuintes, ou participar da diretoria de empresas ou consultorias.	<b>79</b>	<b>21</b>
<b>3</b>	Normas estabelecendo a carreira administrativa e regulando os quesitos de recrutamento, incorporação e promoção por base no mérito.	<b>82</b>	<b>18</b>
<b>4</b>	Remuneração do quadro de funcionários de acordo com a oferecida no mercado, para similares qualificações técnicas, possibilitando atrair mão de obra qualificada e reter os indivíduos treinados e com idoneidade necessária para o cumprimento das funções.	<b>43</b>	<b>57</b>
<b>5</b>	Independência da administração tributária para definir suas políticas e estratégias controlando o cumprimento das obrigações tributárias, mediante estrita aplicação da lei, sem a concessão de favores ou interferência de autoridades superiores e qualquer membro do poder político.	<b>79</b>	<b>21</b>
<b>6</b>	Proteção à privacidade e confidencialidade dos dados assegurando que a informação seja utilizada somente com os propósitos de se administrar o sistema tributário.	<b>93</b>	<b>7</b>

Fonte: Atributos emanados pelo Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT (1996, pp.1-4)

No atributo da integridade e imparcialidade da administração tributária, houve preponderância nas respostas dos Auditores Fiscais pela existência de: normas éticas (79%), proibição de exercer outras atividades (79%), normas estabelecendo a carreira administrativa (82%), independência da administração tributária para definir suas estratégias sem interferência política (79%) e confiabilidade dos dados (93%).

Exceção ao quesito nº 4, onde a maioria respondeu pela inexistência de uma remuneração compatível com a praticada no mercado (57%). Isso pode ser confirmado nas ações propostas pelo órgão fazendário, nas quais não foram dadas ênfase na questão da política salarial e da valorização/motivação do servidor fazendário.

Pode-se dizer que há uma boa definição da cultura comportamental do órgão fazendário, com a existência de normas éticas, proibição de exercer outras atividades e carreira administrativa definida. Aliado a essas qualidades tem-se, também, a garantia da proteção e confiabilidade dos dados e a independência na definição das políticas e estratégias com o cumprimento das obrigações tributárias mediante estrita aplicação da lei.

São fatores importantes para indicar a presença dos elementos integridade e compromisso, mas, na prática, essas qualidades acabam sendo prejudicadas pela deficiência na política de valorização e motivação do servidor que dificulta atrair mão de obra qualificada e reter funcionários treinados com idoneidade necessária para o cumprimento das funções, comprometendo a presença da recomendação prática denominada de compromisso e integridade.

### **6.1.2 Continuidade da Administração Tributária**

Analisou-se, neste item, a presença das práticas de governança pública: liderança, responsabilidade e integração que fazem inferências a: um quadro efetivo com clara identificação e articulação de responsabilidades, responsabilidade para assegurar conformidade com as regulamentações aplicáveis, incluindo-se, também, os deveres dos gestores em demonstrar os resultados alcançados e o reconhecimento da relação existente entre os interessados na organização e aqueles que são responsáveis pela gestão dos recursos. Esses elementos necessitam estar holisticamente integrados dentro de uma abordagem da organização. A Tabela 6 apresenta os resultados dessa avaliação.

Nas respostas referentes ao atributo da continuidade da administração tributária, a maioria opinou pela existência de: posições gerenciais alcançadas por mérito profissional (54%), desenvolvimento de processos de controles internos para garantia do cumprimento dos processos estabelecidos (54%), participação dos Auditores na elaboração de normas (54%), capacidade e conhecimento para se adaptar a programas e serviços (68%), funcionários com autoridade para desempenhar suas funções (79%).

Em relação aos outros quesitos a maioria respondeu pela inexistência de: planos de longo prazo (64%), disponibilidade de recursos humanos, tecnológicos e financeiros (96%), desenvolvimento de planos de capacitação para os servidores (54%), divisão claramente definida de responsabilidade da direção (57%), informações relevantes para o corpo diretivo desempenhar o seu papel (75%), monitoramento da alta direção executiva (68%) e procedimentos formais para medir, acompanhar e corrigir o desempenho (68%).

**Tabela 6: Questões sobre Continuidade da Administração Tributária**

<b>Nº</b>	<b>CONTINUIDADE</b>	<b>SIM (%)</b>	<b>NÃO (%)</b>
7	Posições gerenciais e executivas alcançadas por mérito profissional.	54	46
8	Planos de longo prazo, de forma que possibilite a extirpação da evasão, melhorar a produtividade e simplificar os procedimentos.	36	64
9	Desenvolvimento de processos de controle internos, para garantir o cumprimento de processos estabelecidos.	54	46
10	Disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos para uma administração tributária eficaz.	4	96
11	Consulta e participação dos auditores fiscais tributários na formulação de normas relativas à tributação.	54	46
12	Capacidade e conhecimento para se adaptar a programas, serviços e estruturas organizacionais, para responder eficazmente às mudanças legislativas, tecnológicas e de política administrativa.	68	32
13	Desenvolvimento de planos de capacitação que assegurem o aperfeiçoamento técnico e atualização permanente dos funcionários.	46	54
14	Funcionários têm autoridade suficiente para levar a cabo suas funções e responsabilidades, e prestam conta da maneira que estão usando sua autoridade.	79	21
15	Divisão claramente definida de responsabilidades da direção para assegurar um equilíbrio de poder e responsabilidade.	43	57
16	O corpo diretivo tem informações relevantes, recomendações e pesquisas necessárias para desempenhar eficazmente o seu papel.	25	75
17	A alta administração tem sua gestão executiva monitorada.	32	68
18	A entidade possui procedimentos formais para medir o desempenho, acompanhar e corrigir essa performance.	32	68

Fonte: Atributos emanados pelo Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT (1996, pp.1-4)

Esses resultados demonstraram uma fragilidade operacional do órgão tributário, evidenciada, principalmente, pela falta de recursos humanos, financeiros e tecnológicos, de planejamento e controles internos para acompanhar, monitorar e corrigir os procedimentos tributários e de responsabilidade claramente definida da direção. Isso gera consequências no relacionamento com as partes interessadas que ficam desprovidas de canais claros de comunicação e, também, no alcance dos objetivos da entidade, bem como na eficiência de suas operações.

Verificou-se, também, que a Administração Tributária Municipal possui um bom corpo técnico, com profissionais participativos e com capacidade e conhecimento para desempenhar suas funções. Mas essas qualidades não foram devidamente exploradas pelo órgão diretivo, quando se constata, nos serviços executados pelos Auditores Fiscais, o seu deslocamento para atividades de baixo retorno arrecadatório, conforme já comentado linhas atrás.

A falta de divisão clara de responsabilidade da direção para assegurar um equilíbrio de poder e responsabilidade e ausência de informações, recomendações e pesquisa para desenvolver o seu papel, eficazmente, indicam a baixa integração dentro da entidade. Aduz-se, então, que os elementos de governança não estão holisticamente integrados.

Comparando-se esses resultados com as ações implantadas pelo órgão tributário, observou-se uma relevância dada às ações de cunho normativo – arrecadatório, em detrimento as de caráter operacional, mas, como observado por Batista Jr (2000), os problemas da arrecadação não podem ser resolvidos exclusivamente no plano da legislação.

Portanto, a presença da liderança, responsabilidade e integração ficaram comprometidas pela ausência dos atributos mínimos necessários à operacionalização das ações fiscais, bem como à sua eficiência.

### **6.1.3 Confiança do Contribuinte**

Buscou-se, neste atributo, verificar a presença do elemento transparência que está associado à confiança na gestão e ações da entidade e nas pessoas que nela trabalham. Para isso a entidade precisa estabelecer canais claros de comunicação com as partes interessadas sobre sua missão, papéis, objetivos e desempenho.

A confiança do contribuinte foi analisada do ponto de vista da opinião dos Auditores Fiscais e das partes interessadas (contribuintes e escritórios de contabilidade), cujas respostas estão, respectivamente, nas Tabelas 7 e 8 a seguir.

**Tabela 7: Questões sobre Confiança do Contribuinte pelo Prisma dos Auditores Fiscais**

Nº	CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE	SIM (%)	NÃO (%)
19	Aplicação justa, confiável e transparente das políticas e leis fiscais, bem como acesso e serviço confiável de consultas aos contribuintes.	93	7
20	Rápido processamento das solicitações dos contribuintes, resultado de apelações e respostas oportunas a suas consultas.	64	36
21	Administração tributária e o resto do governo colaboram para criar consciência tributária, através de implantação de uma estratégia de comunicação com linguagem acessível.	43	57
22	A administração tributária estabelece canais claros de comunicação com as partes interessadas sobre sua missão, papéis, objetivos e desempenho.	57	43
23	Administração tributária garante os direitos do contribuinte difundindo-os entre estes e seus funcionários.	89	11

Fonte: Atributos emanados pelo Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT (1996, pp.1-4)

**Tabela 8: Questões sobre Confiança do Contribuinte pelo Prisma Partes Interessadas**

Nº	CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE	SIM (%)	NÃO (%)
1	Aplicação justa, confiável e transparente das políticas e leis fiscais, bem como acesso e serviço confiável de consultas aos contribuintes.	63	37
2	Rápido processamento das solicitações dos contribuintes, resultado de apelações e respostas oportunas a suas consultas.	42	58
3	Administração tributária e o resto do governo colaboram para criar consciência tributária, através de implantação de uma estratégia de comunicação com linguagem acessível.	58	42
4	A administração tributária estabelece canais claros de comunicação com as partes interessadas sobre sua missão, papéis, objetivos e desempenho.	58	42
5	Administração tributária garante os direitos do contribuinte difundindo-os entre estes e seus funcionários.	63	37

Fonte: Atributos emanados pelo Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT (1996, pp.1-4)

Neste atributo, pelo prisma dos Auditores Fiscais, a maioria respondeu pela existência de: aplicação justa e confiável das políticas e leis fiscais (93%), rápido processamento das solicitações do contribuinte (64%), estabelecimento de canais claros de comunicação (57%) e garantia dos direitos do contribuinte (89%). Exceção ao quesito 21 onde a maioria opinou pela inexistência de colaboração governamental para criar consciência tributária (57%).



Já, pelo prisma das partes interessadas (contribuintes e escritórios de contabilidade), a maioria respondeu pela existência de: aplicação justa e confiável das políticas e leis fiscais (63%), colaboração governamental para criar consciência tributária (58%), estabelecimento de canais claros de comunicação (58%) e garantia dos direitos do contribuinte (63%). Exceção ao quesito 2 onde a maioria opinou pela inexistência de rápido processamento das solicitações do contribuinte (58%), conflitando com as respostas deste item dadas as respostas dos Auditores Fiscais.

No item rápido processamento das solicitações dos contribuintes, onde a maioria das partes interessadas respondeu pela sua inexistência, pode ser explicado pelas falhas de conciliação das rotinas de trabalho, do sistema tributário segmentado, ocasionando o grande número de procedimentos administrativos de revisão de dados. Tornou-se impossível a resolução destes procedimentos, em tempo hábil, pela falta de funcionários e estrutura interna para suportá-los. As respostas foram influenciadas por um problema operacional, cuja causa já foi apontada no item anterior.

Relacionando-se esses resultados às ações normativas-arrecatórias introduzidas pela Administração Tributária, constatou-se que essas ações estavam em sinergia com os atributos da confiança do contribuinte: simplificação da legislação, celeridade dos atos processuais, segurança jurídica aos contribuintes, desburocratização de procedimentos, direitos do contribuinte, o que indiretamente irão contribuir para a criação da consciência tributária.

Embora os entrevistados tenham respondido pela existência de um bom canal de comunicação, sobre a missão, papéis, objetivos e desempenho da entidade, entende-se que a fragilidade operacional comentada no item anterior dificulta a viabilização de um bom canal de comunicação à medida que não disponibilizam dados para tal finalidade. A publicação do montante dos tributos arrecadados, como tem acontecido, não é suficiente para atenuar esta questão, há necessidade de publicação de relatórios mais detalhados tais como atividades tributadas com maior ou menor intensidade, setores que receberam benefícios fiscais, etc.

Dessa forma, pode-se dizer que a presença da transparência neste atributo, com relação ao aspecto normativo-arrecadatório, não ficou prejudicada. Com relação ao aspecto operacional, apesar do órgão tributário aplicar, com justiça e transparência, as políticas e as leis fiscais e garantir o direito do contribuinte, não se pode falar em confiança do

contribuinte, há necessidade de se demonstrar, também, como a entidade administra os recursos que lhe são confiáveis. Portanto, a transparência, nesse aspecto ficou comprometida.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pensar o Município como um ente federado que pode desempenhar a função de provedor, facilitador e regulador do desenvolvimento local para atendimento às necessidades coletivas, além de ser capaz de gerir, com eficiência, os seus recursos financeiros, é condizente com as transformações pelas quais passa o mundo contemporâneo. Assim, nasceu a ideia de desenvolver o tema deste estudo.

Este estudo pretendeu preencher a lacuna existente no campo da governança pública, no que se refere à gestão tributária municipal, uma vez que a produção científica nessa área é, ainda, bastante restrita. Ao mesmo tempo procurou fornecer subsídios técnicos para nortear as atividades daqueles que se deparam diretamente com os conflitos existentes sobre a matéria.

O objetivo geral desta pesquisa foi caracterizar o comportamento da administração tributária do Município de Bauru, no período de 2009 a 2013, à luz dos conceitos inovadores de governança pública, identificando quais os conceitos, valores ou variáveis foram incorporados na gestão local ao longo desse período, tendo os objetivos específicos:

- 1) Compreender os conceitos de governança e governança para o setor público e descrever os princípios de governança aplicados à administração pública;
- 2) Descrever os processos de arrecadação tributária municipal e verificar de que forma seus atributos e valores se formalizaram na prática arrecadatória, no período estudado, correlacionando-os às recomendações de governança aplicadas ao setor público.

As considerações finais serão iniciadas, primeiramente, pelo cumprimento dos objetivos específicos, para poder chegar à resposta da questão da pesquisa e ao cumprimento do objetivo geral deste estudo.

O primeiro objetivo específico, diz respeito aos conceitos de governança e governança para o setor público, bem como a aplicação prática dos seus princípios.

Os conceitos estudados revelaram que a governança está relacionada aos processos de administração e controle das organizações, os quais envolvem : o grau de desenvolvimento das gerências, a capacitação dos funcionários, o grau de desenvolvimento tecnológico dos instrumentos de planejamento, a execução e o controle das ações governamentais, dentre

outros. É um conceito que descreve como as prioridades são definidas, as decisões são tomadas e os cidadãos e instituições se interagem, servindo para otimizar desempenho das empresas e, conseqüentemente, proteger o seu patrimônio.

Já, a governança pública está relacionada à capacidade do Estado de atender aos seus cidadãos de forma mais equânime e justa possível. O tripé: eficiência, eficácia e efetividade atribuídos às políticas públicas fornecem condições ao alcance dos resultados pretendidos, à competência para se atingir tais resultados com mínimo de recursos e esforços e ao controle sobre todos os esforços, como afirmado por Marinho e Façanha (2001).

Slomski et al. (2008), reforçam que a gestão pública tem seus alicerces fixados no princípio da legalidade, cuja premissa básica é de que somente é permitido fazer o que está previsto em lei. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 2000), veio para fortalecer os principais eixos da administração pública, que são: planejamento, transparência, controle e responsabilidade na gestão dos recursos públicos e prestação de contas, o que influenciou a institucionalidade dos governos locais, particularmente as finanças municipais.

Foram identificados os seguintes princípios, comuns aos diversos autores estudados, para uma boa governança: transparência, integridade e responsabilidade. A transparência requer informações para gerar um clima de confiança nas ações do setor público, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham. Já, a integridade compreende procedimentos honestos e perfeitos. Estão relacionados aos valores de probidade, honestidade e objetividade na administração e gestão dos recursos públicos. Por fim, a responsabilidade que consiste na adequada administração e a correspondente prestação de contas dos resultados alcançados, com relatórios claros de desempenho e sua publicação para demonstrar a aplicação dos recursos públicos e o que está sendo alcançado com a sua aplicação.

Marques (2007), ao tratar desse tema, nos ensinou que, independentemente das características individuais dos setores público e privado, os critérios de governança são valores e padrões éticos que devem permear toda a sociedade pois as suas funções básicas são as mesmas: transparência nas ações, *accountability*, equidade, o exercício de poder e o controle na sua aplicação, a participação dos *stakeholders*, a conciliação dos interesses externos e internos.

Os princípios de governança são defendidos diante de recomendações de governança para as entidades públicas. Dessa forma, Matias Pereira (2010a) propôs as seguintes práticas para uma boa governança no setor público: liderança (clara identificação e articulação das responsabilidades), integridade (probidade, objetividade, honestidade na administração da entidade), compromisso (forte compromisso de todos os participantes, envolvendo boa orientação das pessoas, ênfase nos valores da entidade, relacionamento com os cidadãos), responsabilidade (responsabilidade na compreensão das relações existentes entre os vários interessados na organização para controlar os recursos e dividir resultados), integração (elementos holisticamente integrados) e transparência (confiança das partes interessadas na administração da entidade).

O objetivo implícito desses conceitos foi a gestão de recursos públicos, através de mecanismo e processos que tornam explícitos o papel de cada ator, definindo seus propósitos, responsabilidades, para suportar a ação governamental no cumprimento de suas metas sociais e políticas. Assim, as boas práticas de governança no setor público recomendadas acima por Matias Pereira (2010a) constituíram práticas a serem observadas na Administração Tributária Municipal.

O segundo objetivo específico relaciona-se à forma como os atributos e valores da Administração Tributária Municipal se formalizam na prática arrecadatória e ao estabelecimento de elementos de governança na sua gestão.

No plano normativo-arrecadatório, as instruções normativas emanadas pelo órgão tributário trouxeram importantes modificações que destacamos: introdução de procedimentos eletrônicos (processo administrativo eletrônico, guia eletrônica do ITBI, NF-e), simplificação da arrecadação (introdução da taxa única de fiscalização de estabelecimentos – TUFE), revisão da planta genérica de valores imobiliários – PGVI, meios de controle da substituição tributária (certidão negativa de retenção - CNR e certidão de reconhecimento de alíquota – CRA), adoção de jurisprudência dos Tribunais Superiores, deferimento tácito, descentralização de serviços e atualização do cadastro físico do IPTU.

Essas ações visavam à celeridade processual, a agilidade e redução da burocracia dos procedimentos tributários, simplificação no cumprimento de obrigações principais e acessórias, segurança jurídica aos contribuintes e o aumento da arrecadação. Dessa maneira,

possibilitou-se concluir que, na filosofia das estratégias adotadas no plano normativo-arrecadatório, estavam presentes as práticas recomendadas para uma boa governança, uma vez que estavam revestidas de responsabilidade e compromisso com a garantia da realização da receita ; liderança, integridade, transparência na condução das questões públicas e integração de todas as partes interessadas no processo normativo- arrecadatório.

Contudo, a pesquisa de campo mostrou que, na prática fazendária, essas ações demonstraram uma fragilidade operacional, pois não vieram devidamente acompanhadas dos recursos necessários à sua implantação.

A pesquisa de campo revelou a existência de uma boa definição da cultura comportamental do órgão fazendário, com normas éticas e carreiras administrativas estabelecidas, confiabilidade de dados, auditores participativos e com capacidade, conhecimento e autoridade para execução de suas funções, bem como um bom relacionamento com os contribuintes, mas apontou, também, o comprometimento das práticas de governança para o setor público denominadas de: integridade, compromisso, responsabilidade, liderança, integração e transparência.

A integridade e o compromisso foram prejudicados pela pouca atenção dispensada à questão da valorização e motivação dos funcionários fazendários, implicando na dificuldade de atrair mão de obra qualificada e reter funcionários treinados com idoneidade necessária ao cumprimento das competências tributárias. A remuneração dos servidores fazendários além de não acompanhar a praticada no mercado, não contempla a produtividade por resultados alcançados.

As limitações de ordem organizacional a que se sujeitou o órgão fazendário, no período deste estudo, comprometeram as práticas de responsabilidade, liderança e integração. A estrutura segmentada do sistema tributário municipal e a precariedade dos relatórios gerenciais não permitiram um adequado planejamento e controle da arrecadação e das ações fiscais.

Foram apontadas como reveladoras da inadequação dessas práticas a ausência de: procedimentos formais para medir o desempenho, acompanhar e corrigir a performance do órgão tributário, planos de longo prazo que possibilite a extirpação da evasão e melhorar a

produtividade, gestão executiva monitorada, divisão claramente definida de responsabilidades da direção para assegurar poder e responsabilidade, informações relevantes para eficácia das ações fiscais e disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos. São fatores que prejudicaram a inter-relação de processos de gestão, controle, supervisão para o alcance dos objetivos das políticas públicas de forma eficaz e eficiente, com um processo de comunicação aberto e prestando-se contas à sociedade do provimento de recursos públicos.

Consequentemente, não se pode falar em confiança do contribuinte na medida em que o órgão fazendário, pela fragilidade operacional, não dispõe e não publica os dados que indicam como estão sendo administrados os recursos públicos. A busca da transparência na comunicação é um fator importante para a credibilidade institucional e se concretiza com informações completas, seguras e tempestivas das ações da entidade, o que ajuda assegurar a responsabilidade dos gestores.

A pouca ênfase dada ao combate à sonegação, pela fiscalização aos contribuintes faltosos e a falta de controles para monitorá-los, não contribuíram para a criação de uma imagem um fisco ágil, atuante e eficiente, aspectos fundamentais da percepção do risco por parte dos pretensos sonegadores, gerando influências no recolhimento espontâneo das obrigações tributárias. Viu-se, então, a dificuldade da aplicação de um princípio amplamente aceito pelas administrações tributárias: um sistema tributário só se sustenta se boa parte dos contribuintes cumprem voluntariamente suas obrigações tributárias.

Dessa forma, pelas respostas da pesquisa de campo, conclui-se que, apesar dos avanços em direção ao aumento de arrecadação, ainda restam muitos esforços a serem despendidos, no plano operacional, para se atingir melhores estágios de uma boa governança, na Administração Tributária Municipal.

Em resposta ao problema da pesquisa que abordou a questão: as ações que legitimaram o processo de arrecadação tributária municipal estão em consonância com as práticas de governança pública?, pode-se concluir que, no campo normativo-arrecadatário, as ações introduzidas pelo órgão fazendário estavam em consonância com as práticas de governança pública. No plano operacional, a aderência dessas práticas nas ações que legitimaram o processo arrecadatário estavam *deficitárias* e dissonantes com as recomendações práticas de governança para o setor público, no período estudado (2009 a 2013).

Esta pesquisa partiu dos pressupostos teóricos e conceituais da governança para chegar à governança no setor público e sua aplicação prática. Verificou-se a aderência dessas práticas nas ações que legitimaram o processo de arrecadação tributária, no período de 2009 a 2013, e, após a resposta ao problema da pesquisa, tem-se, então, o cumprimento do objetivo geral deste estudo.

Espera-se, com base nesta pesquisa, que os estudos acadêmicos da governança nas entidades subnacionais sejam intensificados por meio de discussões e proposições de práticas para solucionar os problemas aqui apontados.

Dada a importância das finanças públicas municipais no contexto do modelo descentralizador e municipalista da Constituição Federal de 1988, cabe, então, sugerir para um próximo estudo, um novo ângulo de apreciação: verificar se o Município está explorando eficientemente o seu potencial tributário. Esse tema tem ganhado vigor nos debates sobre a autonomia financeira municipal, uma vez que os impactos nas relações entre governo central e local têm suscitado uma séria reflexão acerca das atribuições das competências tributárias locais, as quais deverão, a partir do novo Texto Magno e do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, serem integralmente implementadas.



## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**. Cadernos Fundação Escola Nacional de Administração Pública - ENAP; n. 10, 1997.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2008.

ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor Van. **Manual para las administraciones tributarias**: estructura organizacional y gerencia de las administraciones tributarias. CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2000. Disponível em: < <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/publicaciones/manuales.html> >. Acesso em: 20/08/2014.

ALMEIDA, Moisés Araújo; SANTOS, José Florêncio dos Santos; FERREIRA, Lúcio Flávio Vieira de Medeiros; TORRES, Fernando José Vieira. **Evolução da qualidade das práticas de governança corporativa: um estudo das empresas brasileiras de capital aberto não listadas em bolsa**. Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, v.14, n.5, p.907-924, set./out. 2010.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 4.ed. Porto Alegre: Globo, 1962.

BANCO MUNDIAL. 1992. **Governança e desenvolvimento**. Washington, DC: Banco Mundial. Disponível em < <http://documents.worldbank.org/curated/en/1992/04/440582/governance-desenvolvimento> > Acesso em 17/09/2014.

BARRET, P. **Achieving better practice corporate governance in the public sector**. AM Auditor General for Australia. 2005. Disponível em < <http://www.anao.gov.au> > . Acesso em 02/02/2015.

BATISTA JR, Paulo Nogueira. **Fiscalização tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica**. 2000. Disponível em < [www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf](http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf) > Acesso em 02/02/2015.

BAURU. **Instrução Normativa nº 19 de 01 de dezembro de 2008**. Institui o Processo Administrativo Eletrônico para a prática de atos processuais no âmbito da Secretaria de Economia e Finanças do Município de Bauru. Disponível em < [http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos\\_site/sec\\_financas/legislacao\\_arquivos/instrucao\\_normativa/IN;19\\_01-12-2008.pdf](http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos_site/sec_financas/legislacao_arquivos/instrucao_normativa/IN;19_01-12-2008.pdf) > Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.771 de 21 de agosto de 2009**. Unifica 15 (quinze) taxas de polícia relativas a alvará de localização, instalação e funcionamento de empresas no Município de Bauru, instituindo a Taxa Única de Fiscalização de Estabelecimentos - TUFE. Disponível em < [http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/sist\\_diariooficial/2009/08/do\\_20090827\\_1708.pdf](http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/sist_diariooficial/2009/08/do_20090827_1708.pdf) > Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 26 de 21 de maio de 2010**. Regulamenta o novo regime de substituição tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, do Município de Bauru, instituído pela Lei nº 5.911, de 7 de maio de 2010. Disponível em <

[http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos\\_site/sec\\_financeas/legislacao\\_arquivos/instrucao\\_normativa/IN;26\\_21-05-2010.pdf](http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos_site/sec_financeas/legislacao_arquivos/instrucao_normativa/IN;26_21-05-2010.pdf) > Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa nº 31 de 06 de outubro de 2010.** Determina aos órgãos tributários da Secretaria Municipal de Economia e Finanças de Bauru que deixem de constituir ou mesmo dispensem a constituição e/ou Cobrança de créditos cuja ilegalidade e/ou inconstitucionalidade foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. Disponível em < [http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos\\_site/sec\\_financeas/legislacao\\_arquivos/instrucao\\_normativa/IN;31\\_06-10-2010.pdf](http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos_site/sec_financeas/legislacao_arquivos/instrucao_normativa/IN;31_06-10-2010.pdf) > Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa nº 35 de 01 de julho de 2011.** Declara a ocorrência do deferimento tácito na seara do processo administrativo tributário do Município de Bauru, cria instância especial de julgamento e dá outras providências. Disponível em < [http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos\\_site/sec\\_financeas/legislacao\\_arquivos/instrucao\\_normativa/IN;35\\_05-08-2011.pdf](http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos_site/sec_financeas/legislacao_arquivos/instrucao_normativa/IN;35_05-08-2011.pdf) > Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa nº 40 de 14 de fevereiro de 2013.** Define procedimentos para a arrecadação, fiscalização e cobrança do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, no âmbito da Secretaria de Economia e Finanças do Município de Bauru e dá outras providências. Disponível em < <http://www.bauru.sp.gov.br/financeas/legislacoes.aspx> > Acesso em 19/01/2016.

\_\_\_\_\_ **Portaria nº 01 de 14 de fevereiro de 2013.** Determina nova filosofia de trabalho para a Auditoria Fiscal Tributária do Município de Bauru.

\_\_\_\_\_ **Instrução Normativa nº 43 de 20 de dezembro de 2013.** Altera e consolida normas regulamentadoras do uso da nota fiscal eletrônica no Município de Bauru, e dá outras providências. Disponível em < [http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos\\_site/sec\\_financeas/legislacao\\_arquivos/instrucao\\_normativa/IN;43\\_18-12-2013.pdf](http://www.bauru.sp.gov.br/arquivos2/arquivos_site/sec_financeas/legislacao_arquivos/instrucao_normativa/IN;43_18-12-2013.pdf) > Acesso em 19/01/2016.

BORGES, L. F. X. & SERRÃO, C. F. B. **Aspectos de Governança Corporativa Moderna no Brasil.** Revista do BNDES. Rio De Janeiro, v. 12, n. 24, p. 111-148, Dez. 2005.

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm) > Acesso em 08/08/2014.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm) > Acesso em 08/08/2014.

\_\_\_\_\_ **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) > Acesso em 08/08/2014.

\_\_\_\_\_ **Emenda Constitucional nº 19 de 04 de junho de 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos,

controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)> Acesso em 16/01/2016.

\_\_\_\_\_ **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em 08/08/2014.

\_\_\_\_\_ **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)> Acesso em 20/01/2015.

\_\_\_\_\_ **Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)> Acesso em 20/01/2015.

BRESSER PEREIRA, Luiz.Carlos. **A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle.** Lua Nova: Revista de cultura e política, nº 45, p. 49-96, 1998a.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania - A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional.** São Paulo: Editora 34, 1998b.

CADBURY. The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. **The report of the committee on the financial aspects of corporate governance**, 1992. Disponível em <V <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>> Acesso em 18/01/ 2015.

CASTRO, Paulo Fernando Silveira. **A autonomia da gestão tributária como fator de modernização da administração pública.** Fundação Escola Superior de Direito Tributário. 2004. Disponível em <<http://www.fesdt.org.br/artigos/04.pdf>> Acesso em 23/09/2014.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública.** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CIAT. Centro Interamericano de Administração de Administração Tributária. **Carta documento que define os atributos mínimos necessários a uma administração tributária eficiente aprovados na 30ª assembleia geral do CIAT**, realizada em São Domingos, na República Dominicana, em 1996. Disponível em <[http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=33](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=33)>. Acesso em 17/01/2014.

CVM, Comissão de Valores Mobiliários. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa.** Cartilha de Governança, 11 Junho de 2002. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/rede-de-blogs/investidor-em-acao/files/2011/04/cartilha-CVM-Governan%C3%A7a-Corporativa.pdf>>. Acesso em 07/01/2015.

DIAS FILHO, José Maria. **Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal:** propostas para otimizar a curva da receita utilizando conceitos de semiótica e regressão logística. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo.2003, 251 p.

DINIZ, Eli. **Globalização, reforma do estado e teoria democrática contemporânea**: Revista São Paulo em Perspectiva, São Paulo, v. 15, n. 4, p. 13-22, 2001.

FADUL, E. ; SOUZA, A. R. **Políticas de reformas da administração pública brasileira: uma compreensão a partir de seus mapas conceituais**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO - ENAPAD, 29.,2005. Rio Janeiro. **Anais...** Rio Janeiro: ANPAD, 2005.

FADUL, E. ; SOUZA, A. R. **Analisando a interface entre o gerencialismo, a criação das agências reguladoras e a inovação institucional**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO – ENAPAD. 2006. Rio Janeiro. **Anais...** Rio Janeiro: ANPAD, 2006.

FERREIRA, Ricardo J. **Manual do ISS de São Paulo**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2006.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. **Governança organizacional aplicada ao setor público**. Panamá: CLAD, 2003. Disponível em < <http://www.institutopublic.com.br/docs/governanca-setor.pdf> > Acesso em 15/09/2014.

GAUDERETO, Hugo Mescolin. **Um breve estudo sobre administração tributária**. SINDIFISCO, 2008. Disponível em < <http://www.sindifiscomg.org.br/estudos/text.hugo.mescoli.16052008.html> > Acesso em 20/09/2014

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006, 770 p.

IBAM. Instituto Brasileiro de Administração Municipal. **Manual do Prefeito**, 14ª ed. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em < [http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/manual\\_prefeito\\_1.pdf](http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/manual_prefeito_1.pdf) > Acesso em 13/08/2014.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed.São Paulo, 2015. Disponível em< [http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP\\_5edicao\\_baixa\[1\].pdf](http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_baixa[1].pdf)> Acesso em 14/01/2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades**. Disponível em < <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php> > Acesso em 24/09/2014.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IFAC. International Federation of Accountants. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. In International public sector study nº 13., 2001. Disponível em <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13--governance-in-th.pdf>> Acesso em 15/01/2015.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. **Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.40, n.3, p.479-499, maio/jun. 2006. Disponível em < [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122006000300008](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000300008)> Acesso em 21/12/2014.

KON, Anita. **O novo regionalismo e o papel dos serviços no desenvolvimento: transformações das hierarquias econômicas regionais.** OIKOS, Rio de Janeiro, v.8, n.2, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEITE, Carlos Corrêa. **Melhorias da receita própria municipal.** Conselho Regional de Administração de São Paulo – CRASP, 2011. Disponível em < [http://www.crasp.gov.br/crasp/centro/interna.aspx?secao\\_id=244&campo=954](http://www.crasp.gov.br/crasp/centro/interna.aspx?secao_id=244&campo=954)> Acesso em 11/05/2015.

LIMA, Alexandre. **A eficiência tributária dos municípios mineiros.** Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, edição nº 04 de 2002 – Ano XX . Disponível em <[http://200.198.41.151:8081/tribunal\\_contas/2002/04/-sumario?next=2](http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2002/04/-sumario?next=2)> Acesso em 01/08/2014.

MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal.** 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

MARINHO, Alexandre ; FAÇANHA, Luís Otávio. Texto para discussão número 787. Programas Sociais: **Efetividade, eficiência e eficácia como dimensões operacionais da avaliação.** IPEA, Rio de Janeiro, 2001. Disponível em < [http://www.ipea.gov.br/pub/td/td\\_2001/td0787.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2001/td0787.pdf) > Acesso em 16/09/2014.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. **Aplicação dos princípios da governança corporativa ao setor público.** Revista Administração Contemp. Curitiba, v. 11, n. 2, junho de 2007. Disponível em < [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_isoref&pid=S1415-65552007000200002&lng=en&tlng=es](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_isoref&pid=S1415-65552007000200002&lng=en&tlng=es) > Acesso em 17/09/2014.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Humberto Falcão. Governança Pública. \_\_\_\_\_. **Governance Challenges in Contemporary and Future Brazil. Russian National Academy of Economics and Public Administration,** 2011. Disponível em < [http://igepp.com.br/uploads/ebook/1.\\_governanca\\_publica.pdf](http://igepp.com.br/uploads/ebook/1._governanca_publica.pdf) > Acesso em 17/09/2014.

MARTONE, Celso L.; LONGO, Carlos A.; TORRES; Ivo.; MOLDAU Juan H.; SILBER, Simão D. **Uma Proposta de Reforma Fiscal para o Brasil.** São Paulo: FIPE, 1994.

MATIAS PEREIRA, José. **A governança corporativa aplicada ao setor público brasileiro.** Revista Administração Pública e Gestão Social- APGS, Viçosa, v.2, n.1, p. 109-134, jan./mar. 2010a.

MATIAS PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010b.

MEIRELES, H. L. **Direito municipal brasileiro**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13ª ed. São Paulo, Atlas, 2003.

OCED - Organização para Cooperação Econômica e de Desenvolvimento. Página Institucional. 2014. Disponível em <<http://www.oecd.org/>> Acesso em 16/04/2014

RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A. de S. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Elementos do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Premier, 2005

SCHULZE, Clenio Jair. **O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 95, dez 2011. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10922](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10922)>. Acesso 15/12/2014

SDE. Secretaria do Desenvolvimento Econômico da Prefeitura Municipal de Bauru. **Distrito Industrial, 2015**. Disponível em <[http://www.bauru.sp.gov.br/secretarias/sec\\_desenvolvimento/distritos\\_industriais.aspx](http://www.bauru.sp.gov.br/secretarias/sec_desenvolvimento/distritos_industriais.aspx)> Acesso em 02/02/2015.

SECURATO, José Cláudio. **Uma década de Governança Corporativa: História do IBGC, marcos da governança e lições da experiência/ IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. São Paulo: Saint Paul Editora e Saraiva, 2006.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005. v. 1. 140 p.

SLOMSKI, V. ; MELLO, Gilmar Ribeiro de ; TAVARES FILHO, Francisco ; MACEDO, Fabrício de Queiroz . **Governança corporativa e governança na gestão pública**. 1ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008. v. 1. 198 p.

SOUZA, Carlos Augusto da Silva. **As agências reguladoras no contexto da reforma do Estado no Brasil**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO-ENAPAD. 2007. Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

TAUIL, Roberto. **A Quantidade (razoável) de Fiscais Tributários dos Municípios, 2010**. Disponível em < <http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/fizmun/0041.pdf> > Acesso em 22/01/2016.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013. 57 p.

VENTURA, Luciano Carvalho. **Governança corporativa seis anos de notícias**. São Paulo: Saint Paul, 2005.

VIANA, Evandro. **A governança corporativa no setor público municipal** – um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais. Tese de mestrado. Ribeirão Preto: Universidade de São Paulo. 2010, 120 p.

YIN, R. K. **Case study research : design and methods**. California: Sage Publications,1989.



## APÊNDICE

### QUESTIONÁRIO APLICADO

#### QUESTIONÁRIO

Nome: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_\_\_

As questões estão divididas em 3 blocos abrangendo os seguintes aspectos da Administração Tributária Municipal: Integridade e Imparcialidade; Continuidade e Confiança do Contribuinte.

Responda SIM para a existência do quesito no processo de arrecadação tributária municipal, no período de 2009 a 2013, e NÃO para a sua ausência.

<b>INTEGRIDADE E IMPARCIALIDADE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
1) Normas éticas e profissionais de rendimento e comportamento de todos os funcionários.		
2) Incompatibilidade de o profissional exercer atividades de assessoramento a contribuintes, ou participar da diretoria de empresas ou consultorias.		
3) Normas estabelecendo a carreira administrativa e regulando os quesitos de recrutamento, incorporação e promoção por base no mérito.		
4) Remuneração do quadro de funcionários de acordo com a oferecida no mercado, para similares qualificações técnicas, possibilitando atrair mão de obra qualificada e reter os indivíduos treinados e com idoneidade necessária para o cumprimento das funções.		
5) Independência da administração tributária para definir suas políticas e estratégias controlando o cumprimento das obrigações tributárias, mediante estrita aplicação da lei, sem a concessão de favores ou interferência de autoridades superiores e qualquer membro do poder político.		
6) Proteção à privacidade e confidencialidade dos dados assegurando que a informação seja utilizada somente com os propósitos de se administrar o sistema tributário.		
<b>CONTINUIDADE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
7) Posições gerenciais e executivas alcançadas por mérito profissional.		
8) Planos de longo prazo, de forma que possibilite a extirpação da evasão, melhorar a produtividade e simplificar os procedimentos.		



9) Desenvolvimento de processos de controle internos, para garantir o cumprimento de processos estabelecidos.		
10) Disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos para uma administração tributária eficaz.		
11) Consulta e participação dos auditores fiscais tributários na formulação de normas relativas à tributação.		
12) Capacidade e conhecimento para se adaptar a programas, serviços e estruturas organizacionais, para responder eficazmente às mudanças legislativas, tecnológicas e de política administrativa.		
13) Desenvolvimento de planos de capacitação que assegurem o aperfeiçoamento técnico e atualização permanente dos funcionários.		
14) Funcionários têm autoridade suficiente para levar a cabo suas funções e responsabilidades, e prestam conta da maneira que estão usando sua autoridade.		
15) Divisão claramente definida de responsabilidades da direção para assegurar um equilíbrio de poder e responsabilidade.		
16) O corpo diretivo tem informações relevantes, recomendações e pesquisas necessárias para desempenhar eficazmente o seu papel.		
17) A alta administração tem sua gestão executiva monitorada.		
18) A entidade possui procedimentos formais para medir o desempenho, acompanhar e corrigir essa performance.		
<b>CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
19) Aplicação justa, confiável e transparente das políticas e leis fiscais, bem como acesso e serviço confiável de consultas aos contribuintes.		
20) Rápido processamento das solicitações dos contribuintes, resultado de apelações e respostas oportunas a suas consultas.		
21) Administração tributária e o resto do governo colaboram para criar consciência tributária, através de implantação de uma estratégia de comunicação com linguagem acessível.		
22) A administração tributária estabelece canais claros de comunicação com as partes interessadas sobre sua missão, papéis, objetivos e desempenho.		
23) Administração tributária garante os direitos do contribuinte difundindo-os entre estes e seus funcionários.		