

PROPOSTA DE APERFEIÇOAMENTO DO PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ISS NO SETOR PORTUÁRIO DO MUNICÍPIO DE PARANAGUÁ - PR

PROPOSAL FOR IMPROVEMENT OF THE TAX INSPECTION PROCESS OF ISS IN THE PORT SECTOR OF THE MUNICIPALITY OF PARANAGUÁ - PR

AMANDA MACIEL CARNEIRO

Universidade do Estado de Santa Catarina. *Endereço:* Av. Madre Benvenuta, 2037 | Itacorubí | 88035-001 | Florianópolis/SC | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0001-7149-2311>
amandamcarneiro@hotmail.com

FABIANO MAURY RAUPP

Universidade do Estado de Santa Catarina. *Endereço:* Av. Madre Benvenuta, 2037 | Itacorubí | 88035-001 | Florianópolis/SC | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0001-9533-2574>
fabiano.raupp@udesc.br

LEONARDO SECCHI

Universidade do Estado de Santa Catarina. *Endereço:* Av. Madre Benvenuta, 2037 | Itacorubí | 88035-001 | Florianópolis/SC | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0002-9073-0343>
leonardo.secchi@udesc.br

RESUMO

Essa pesquisa teve como objetivo propor alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá (PR). Apresentou metodologia de característica qualitativa, em pesquisa exploratório-descritiva, enfoque analítico e prescritivo, e método de estudo de caso. Os dados foram coletados em entrevistas semiestruturadas com 12 auditores fiscais do município, apoiados em documentos e dados secundários, com posterior análise de conteúdo e documental e técnica de triangulação. Os resultados evidenciaram processos de fiscalização, dificuldades encontradas e sugestões de melhoria dos próprios entrevistados que, somados ao referencial teórico, permitiram a proposição de ações em atuação interna, investimentos e atuação externa com vistas ao aperfeiçoamento dos processos. As conclusões apontaram fomento à escassa literatura, resultados positivos de atuação técnica apesar das dificuldades encontradas, atuações distintas no início do processo, técnicas de fiscalização, experiências, teses, referências internas, uso de triangulação e informações de terceiros, ambiente portuário dinâmico e complexo, necessidades de capacitação e atualização constantes e de uso mais estratégico dos sistemas informatizados. Sobretudo, evidenciaram-se espaços para o aperfeiçoamento dos processos; coerência entre metodologia, achados e intervenções propostas; atingimento dos objetivos pela descrição do processo, diagnóstico das dificuldades encontradas e identificação de alternativas de aperfeiçoamento; e contribuições à comunidade acadêmica, à

Artigo apresentado no VI Cidesport, de 30 de outubro a 1 de novembro de 2019, em Florianópolis/SC.

Submissão em 02/09/2019. Revisão em 05/03/2019. Aceito em 30/03/2020. Publicado em 25/05/2020.

Prefeitura de Paranaguá, ao corpo técnico e à sociedade. Pode-se afirmar que o aperfeiçoamento desejado é possível e viável, e que, caso ocorra, apresenta grande potencial transformador e coaduna com a perseguição de excelência no serviço público, na constante busca pela satisfação dos anseios coletivos.

Palavras-chave: Fiscalização tributária. ISS. Setor portuário.

ABSTRACT

This research aimed to propose alternatives for the improvement of the tax inspection process of ISS in the port sector of the city of Paranaguá (PR). It presented a qualitative characteristic methodology, in exploratory-descriptive research, analytical and prescriptive approach, and case study method. Data were collected in semi-structured interviews with 12 fiscal auditors of the municipality, supported by secondary documents and data, with subsequent content and documentary analysis and triangulation technique. The results showed inspection processes, difficulties encountered and suggestions for improvement of the interviewees themselves, which, added to the theoretical framework, allowed the proposition of actions in internal action, investments and external action with a view to improving the processes. The conclusions indicated promotion of scarce literature, positive results of technical action despite the difficulties encountered, distinct actions at the beginning of the process, surveillance techniques, experiences, theses, internal references, use of triangulation and information from third parties, dynamic and complex port environment, constant training and updating needs and more strategic use of computerized systems. Above all, there could be seen spaces for the improvement of processes; coherence between methodology, findings and proposed interventions; achievement of the objectives by describing the process, diagnosing the difficulties encountered and identifying alternatives for improvement; and contributions to the academic community, the city of Paranaguá, the technical staff and society. It can be affirmed that the desired improvement is possible and feasible, and that, if it occurs, it presents great transformative potential and is consistent with the pursuit of excellence in the public service, in the constant search for the satisfaction of collective desires.

Keywords: Tax inspection. ISS. Port sector.

1 INTRODUÇÃO

A fim de alcançar o fim máximo estatal – a satisfação dos anseios coletivos – é necessário que haja receita suficiente para atender a essas demandas (Martins, 2009). A tributação surge, nesse cenário, como forma de tornar o cidadão contribuinte dessa receita, auxiliando monetariamente os entes a fim de que promovam as transformações sociais desejadas (Machado, 2009; Amaro, 2013; Carrazza, 2015; Folloni & Dib, 2015). Dentro dos contornos legais do poder de tributar, coube à fiscalização e arrecadação tributária, funções da Administração Tributária, conforme o Código Tributário Nacional (CTN) (Lei n. 5.172, 1966), atuar de forma ativa tanto na administração quanto na efetiva coleta da receita tributária, sendo partícipe da política fiscal e provendo análises de consultas, pareceres e informações relacionadas (Maria & Luchiezi, 2010). A fiscalização, alvo desse estudo, é atividade derivada da auditoria fiscal da Fazenda dos entes, atividade estratégica para propiciar a arrecadação e recolhimento dos tributos dentro das esferas de competência (Campanha, 2010).

A divisão federativa brasileira impôs distribuição de receita entre os entes, a fim de fazer frente aos encargos administrativos a ele vinculados, conforme artigo 145 e seguintes da Constituição Federal vigente (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988). Cabe a esse

estudo especial atenção aos municípios, que obtiveram, como receitas próprias e privativas de impostos, a competência de três deles, importando a esse estudo o Imposto Sobre Serviços (ISS) de Qualquer Natureza, não compreendidos os de competência estadual, definidos em lei complementar. No contexto atual, o ISS apresenta posição de destaque, sendo considerada a maior fonte de arrecadação tributária própria municipal, consoante estudo do Ministério da Fazenda (2018).

Diante disso, apresenta-se o município de Paranaguá, situado ao leste do Paraná como objeto empírico desse estudo; município este que apresenta, dentre outras, a característica de contemplar o principal porto de graneis sólidos da América Latina, com recordes sucessivos de exportação de soja e farelo de soja de acordo com os dados da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (Appa, 2018). A movimentação de atividades do Porto de Paranaguá afeta financeira e economicamente a economia estadual e nacional, e impacta diretamente a economia e a sociedade local (Soares, 2009), com reflexos significativos no processo fiscalizatório e arrecadatório de ISS do setor portuário no município segundo a Agência Estadual de Notícias do Paraná (AEN, 2017) e a Prefeitura de Paranaguá (IPM Sistemas, 2017b). Por todo o exposto, aí se apresenta a delimitação deste estudo: o processo de fiscalização tributária de ISS no município de Paranaguá referente aos setores portuários, correspondentes ao subitem 20.01 da Lei Complementar Federal 116, de 31 de julho de 2003 (Lei Complementar n. 116, 2003) – a lei instituidora de normas gerais do imposto – que segue:

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

No município de Paranaguá, o subitem 20.01 aparece desmembrado em subitens 20.01 e 20.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal 110, de 18 de dezembro de 2009 (lei municipal instituidora do imposto) (LC 110/2009), separando a armazenagem relativa aos serviços portuários em item 20.05, ambos de item geral 20, “Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários” (Lei Complementar n. 110, 2009).

Relacionam-se, assim, o ISS como grande importância de receita própria municipal, o impacto da movimentação portuária no ente local e o processo de fiscalização tributária intrinsecamente relacionado a essa atividade. A isso, associam-se princípios de justiça fiscal e de leal concorrência (Campanha, 2010; Godoy & Basso, 2015; Maria & Luchiezi, 2010), assim como de eficiência administrativa (Madeira, 2010). Ainda, reconhece-se o incremento substancial de receita arrecadada pelo município nos últimos anos, com paulatino progresso nos resultados entregues pela atividade fiscalizatória (Paranaguá, 2017; 2018). A melhoria contínua de ações de fiscalização, nesse sentido, e o potencial incremento de arrecadação consubstancia-se, assim, na busca de fomentar condições de materialização de direitos sociais e de vivência digna à população, dever maior estatal.

Esse contexto abre a oportunidade de voltar as atenções ao problema de pesquisa que aqui se apresenta: a possibilidade de aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária do ISS sobre os serviços relacionados à atividade portuária no município de Paranaguá. Para tanto, formulamos a seguinte pergunta de pesquisa: Quais medidas podem ser tomadas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária do ISS sobre os serviços relacionados à atividade portuária no município de Paranaguá? O objetivo do estudo consistiu em propor alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá.

A escolha de aperfeiçoamento dos processos relacionados aos serviços específicos operações portuárias se deu pela importância (econômica, financeira, social) que o Porto de Paranaguá tem na região e no país, pela quantidade de movimentação de serviços e valores envolvida, impactando na arrecadação municipal de receitas próprias de impostos, e pela representatividade que o ISS tem como fonte de receita própria do município. Somada à escassez de literatura neste sentido, o estudo se desenhou com o objetivo de propor alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá.

O trabalho está estruturado em cinco seções, iniciando por esta introdução. A próxima seção discorre sobre os fundamentos teóricos necessários à sustentação do objeto de investigação. Os procedimentos metodológicos, apresentados na sequência, destacam a trajetória metodológica adotada no presente trabalho. As duas últimas seções apresentam, respectivamente, os resultados da pesquisa empírica e as principais conclusões obtidas.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

O tributo tem amparo legal e constitucional na estrutura brasileira, e seu conceito é descrito no artigo 3º do CTN da seguinte forma: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Lei n. 5.172, 1966). É, assim, o tributo: prestação pecuniária compulsória, que independente da vontade do contribuinte; não se confunde com atos ilícitos, ou seja, não é penalidade; tem sua criação vinculada à lei e, em se tratando de carregamento de valores públicos para o público, não permite espaço para apreciação de conveniência ou oportunidade de agir, obrigatoriamente vinculado à lei (Machado, 2009).

A tributação, nesse sentido, se incumbe de área meio, política pública para o financiamento estatal e instrumento fundamental de ação governamental (Alexandre, 2015). É considerada “o preço da cidadania” (Maria & Luchiezi, 2010, p. 14) e instrumento de dignidade de justiça social (Folloni & Dib, 2015), embora estudos variados analisem o comportamento do contribuinte e a sonegação fiscal identifiquem análises de risco e retorno realizadas pelos contribuintes e definidoras de sua atuação frente ao cumprimento tributário, o correto pagamento de tributos devidos (Allingham & Sandmo, 1972; Chang, Nichols & Schultz, 1987; Bertolucci & Nascimento, 2002; Siqueira & Ramos, 2005; Grzybovski & Kahn, 2006; Pantoja & Peñaloza, 2014; Viol, 2015; Pereira, 2017). A sonegação pode ser considerada, para Campanha (2010), como postura anticoncorrencial com condutas desonestas, e para Leite (2011) e Godoy e Basso (2015), uma conduta antissocial. Para ver propostas de combate à sonegação, sugerem-se os estudos de Schmitz (2010), Leite (2011) e Miranda (2013), dentre outros.

No Brasil, a tributação foi estruturada dentro da federação, que consta de União, estados e municípios – a todos atribuídos encargos e receitas para seu custeio (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988). Alvo dessa pesquisa, restaram aos municípios, além dos tributos comuns (taxas e contribuições de melhoria), a receita própria de três impostos. Sendo imposto “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, consoante artigo 16 do CTN (Lei n. 5.172, 1966), dentre os municipais, enfocamos o ISS (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Acerca do ISS, pode-se falar em antecedentes históricos na tributação das atividades de tinturaria, ourives e curtidor, dentre outras, no Egito, Roma e Grécia (Paiva, 2005). Nas últimas décadas, a reforma tributária francesa de 1954 instituiu a *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) e a *taxe sur les prestations de services* (TPS), sendo a primeira tributadora do valor acrescido e a segunda sobre o preço total, similar ao que ocorre hoje com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o ISS, respectivamente (Korff, 1977). Tem o ISS seu nascimento no Brasil na Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965, porém suas raízes remontam

aos antigos impostos em determinadas atividades lucrativas e profissões, datados de 1812, e transações e diversões públicas (Paiva, 2005).

Os contornos legais do ISS são trazidos pela LC 116/2003, também pela legislação de cada ente municipal. Seu fato gerador (ocorrência no mundo material que se enquadra no disposto legalmente) (Amaro, 2013) é prestar serviços dentro das disposições da lei, respeitando seus ditames e guiando-se pela lista anexada à lei federal para compreensão das atividades relacionadas. Essa lista anexa consta hoje de 40 itens e vários subitens, que somam cerca de 200 hipóteses definidas em itens com descrições e previsão de serviços congêneres.

Ainda sobre os elementos do ISS, sua base de cálculo é o preço do serviço (art. 7º da LC 116/2003), e suas alíquotas podem orbitar entre dois a cinco por cento (arts. 8º e 8-A da mesma lei). Participam da relação, como sujeito ativo, pessoa jurídica de Direito Público titular da competência, o município e de outro lado, o contribuinte que efetivamente presta o serviço ou seu responsável legal (LC 116/2003). O momento é o da ocorrência do fato gerador, e o local é o estabelecimento do prestador, salvo exceções (Lei Complementar n. 116, 2003).

Peça estratégica, assim, no recolhimento de valores, é a atividade de fiscalização tributária, que integra a auditoria fiscal, esta que tem como finalidade o correto cumprimento das exigências da lei tributária (Campanha, 2010; Lagioia, Araújo, Alves Filho, Barros, & Nascimento, 2011; Oliveira, 2012). Abrange a auditoria fiscal a fiscalização, que é mais pontual e específica, e objetiva a conferência da efetividade do cumprimento das obrigações por atos simples, como a atuação em plantões fiscais e solução de dúvidas, e por atos complexos, que demandam maior esforço de notificação, conferência de documentos e atos necessários à conferência da correta aplicação dos ditames tributários, muitas vezes fora das repartições públicas (França, 2012). Esses processos, preventivos ou repressivos, cabem às pessoas legalmente designadas, servidores públicos geralmente ocupantes do cargo de auditor fiscal (Maria & Luchiezi, 2010). Tem a administração fazendária e seus servidores fiscais precedência sobre as demais atividades administrativas (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Geralmente, a figura associada à competência de fiscalização tributária é a de auditor fiscal, cujo cargo e função exigem grandes responsabilidades e são de grande complexidade (Maria & Luchiezi, 2010). A atuação da Administração Tributária vem disciplinada nos artigos 194 a 200 do CTN (Lei n. 5.172, 1966), cujo poder de examinar livros comerciais, quanto aos pontos de investigação em análise, já foi pacificado em Súmula do Supremo Tribunal Federal (STF) (STF, 1964). Os modos de conferir os fatos e os meios utilizados “permitem um juízo de conveniência e oportunidade às autoridades fiscais” (Pugliesi, 2010, p. 136), no que se percebe que a reunião dessas informações e a forma de analisá-las compete à atuação da auditoria fiscal. Determinar o que são evidências suficientes e apropriadas cabe a cada profissional, dentro do seu julgamento, experiência e ceticismo profissional, conceito emprestado da Auditoria Independente (Conselho Federal de Contabilidade, 2016). Ainda assim, documentos fiscais, notas, livros e autorizações (Tribunal de Contas da União, 2003), bem como escrituração e documentação digital (França, 2012), dentre outros, são geralmente fontes de informação.

No que se refere à cobrança do ISS, estudos mencionam escassez de auditores qualificados, cadastros pouco representativos, legislação inadequada, falta de integração e de comunicação com outros entes, poucas ferramentas de informática para suporte e prática comum de anistias fiscais gerando a expectativa de não pagamento pelo contribuinte como dificuldades comuns na fiscalização e cobrança, citadas pela literatura há tempos (Afonso *et al.*, 1998) e, apesar disso, muitas atuais (Campanha, 2010; Cury, 2013; Martins, 2016). A fiscalização do ISS relativo à importação de serviços e à exportação de serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique (art. 1º, §1º, e art. 2º, I, parágrafo único, LC 116/2003) é campo nebuloso, pela falta de competência na fiscalização do tomador, sem saber como e se o serviço de fato aconteceu e seu correspondente pagamento, abrindo espaço para conluio entre as partes (Zilveti & Coelho, 2009).

A falta de recursos materiais como veículos para vistoria também é enumerada como ponto deficitário na fiscalização do ISS (Ferreira, Kanaane & Severino, 2010), e a emissão das notas

fiscais, quando manuais, abre espaço para adulteração nas vias e para erros de escrituração (Schmitz, 2010). A falta de capacitação em áreas-chave como direito tributário e contabilidade e poucos investimentos em recursos e planejamento desvalorizam a fiscalização municipal, impactando na imagem de pouca credibilidade normalmente associada aos fiscos locais (Campanha, 2010). Tangenciando o assunto, Soares Neto e Silva (2012), em estudo sobre os estágios de aprendizagem dos auditores fiscais, falam sobre o impacto do curso de formação de auditores, observação da prática, acompanhamento do novato por um veterano, reflexão inicial, partilha de experiências e desenvolvimento de capacidade para ensinar como elementos da criação interna de conhecimento na função. As restrições de período decadencial e a elevada gama de contribuintes a serem fiscalizados, quando associadas a escassos recursos humanos e materiais, apresentam-se como dificuldades no alcance do resultado desejado (Lagioia *et al.*, 2011). O aperfeiçoamento e realização de investimentos em auditoria e fiscalização, assim, são vistos como de suma importância para a administração e para os administrados (Campanha, 2010).

Quanto aos estudos acessados, percebem-se relações entre alguns, como os de Gil (2002) e Paiva (2005), ao tratarem de propostas e análises de implementações de Programas de Modernização voltados à área de fiscalização, e entre outros, ao analisarem cenários e dificuldades encontrados em processos de fiscalização tributária (Campanha, 2010; Cury, 2013; Martins, 2016), no que se assemelham ao estudo pretendido ao buscar aprofundamento em questões de fiscalização de ISS, e se distanciam no sentido de que nenhum abordou a fiscalização do ISS sob a ótica dos serviços relacionados às operações portuárias. Percebem-se também relações mais distantes com estudos que analisam a fiscalização sob a ótica da gestão e governança (Ribeiro, 2011; Yoshiura, 2016), embora interessantes como referenciais e importantes como parâmetro do desenvolvimento do instrumento de coleta.

Evidenciou-se a ausência de estudos específicos de fiscalização tributária em operações portuárias, mesmo quando abordados municípios com Portos, como Manaus (Gil, 2002) e Vitória (Paiva, 2005). A escassez de estudos de fiscalização tributária, mesmo em sentido macro, já foi apontada por Afonso *et al.* (1998) e por França (2012, p. 89), situação à qual este se refere como “lacuna doutrinária”. Daí a necessidade de esclarecer o contexto em que se realizam as operações portuárias, com ênfase no cenário brasileiro, e suas particularidades, para a compreensão de como se dá a fiscalização de ISS nessas atividades.

O transporte marítimo faz parte de um fenômeno de grande complexidade e traz a estrutura portuária como elo entre modais (Machado, 2016). A expansão de sua atividade se relaciona à modernização (Monié & Vidal, 2006), com o aumento dos fluxos de comércio exterior e a consequente “redução do tempo gasto com a circulação das cargas no espaço, possibilitando a conquista de mercados distantes geograficamente (importações e exportações)” (Felipe Júnior, 2015, p. 68). Diversas são as cargas transportadas e os tipos de embarcações existentes atualmente (Felipe Júnior, 2015) que se relacionam com a atividade portuária, atividade complexa “que abrange inúmeros serviços desde a chegada e entrada do navio no porto, seu atracamento, transbordo de cargas e saída para um novo destino, com reflexos diretos e indiretos na economia dos municípios” (Soares, 2009, p. 2).

A referência principal das atividades portuárias se baseou em Soares (2009), que apresentou um esquema didático das atividades, trazendo as figuras de agenciador marítimo (representante do armador, dono do navio) e operador portuário (responsável pela operação de carregamento e descarregamento das mercadorias quando o navio está no cais), bem como a existência de documentos como o manifesto de carga e a fatura comercial e de equipamentos para movimentação das cargas. As atividades de fundeamento, verificações e inspeções, praticagem, reboque, atracação, ancoragem e amarração, operação portuária propriamente dita com o navio no cais (mencionadas tipicamente como capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, vigilância de embarcação e bloco pela Nova Lei dos Portos), armazenagem e transporte, assim como acessórias de conserto, higienização, reparo, ampliação do tempo de armazenagem, ensacamento de carga e estufamento de contêiner, unitização de carga (acondicionamento em lote-

padrão em estruturas como pallets e contêineres para facilitar a movimentação), fumigação, etc. são atividades associadas à portuária (Soares, 2009; Appa, 2016).

Considerando as descrições de Soares (2009) e da Appa (2016), percebem-se, assim, diversos serviços relacionados à atividade portuária passíveis de enquadramento no ISS, por constituírem-se fatos geradores do imposto em questão: podem-se realizar cessão de estruturas de uso temporário, constantes no subitem 3.05; Possíveis reparações e conservações de portos são previstas no subitem 7.05; serviços de dedetização e congêneres encontram-se no subitem 7.13, e de limpeza e dragagem, no subitem 7.18; o agenciamento marítimo é previsto no subitem 10.06; serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres (fora da área do porto organizado, nas operações no retroporto), são previstos no item 11. Serviços de prestações a terceiros, como assistência, manutenção, limpeza, içamento e guincho, entre outros, se encontram no item 14; o transporte intramunicipal está disposto no item 16; serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres, previstos no item 17; e serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres, no item 33. Além, é claro, dos serviços portuários propriamente ditos (referentes ao subitem 20.01 da LC 116/2003, replicado em subitens 20.01 e 20.05 da LC 110/2009), que são devidos ao local do porto (Lei Complementar n. 116, 2003).

Para acompanhar toda essa movimentação e realizar a fiscalização propriamente dita, sugere Cury (2013) o uso de documentos e livros de escrituração de prestadores e tomadores de serviço, contratos, históricos de atuação e informações estratégicas de sistemas informatizados. Os documentos de transporte podem também ser de grande valia para a fiscalização dessas atividades (Seixas, 2014), assim como relações de dados dos navios e das cargas das autoridades portuárias (Appa, 2016). Acompanhamentos *in loco*, como o realizado pela Prefeitura de Santos com a capacitação de auditores fiscais para realizarem buscas em toda a cadeia produtiva da movimentação portuária, cujo resultado nos seus primeiros meses foi a emissão de mais de 40 notificações e o incremento de arrecadação em cerca de R\$8 milhões, associam-se em resultados positivos com sistemas de cruzamentos de dados (Sindicato dos Operadores em Aparelhos Guindastescos, Empilhadeiras, Máquinas e Equipamentos Transportadores de Carga dos Portos e Terminais Marítimos e Fluviais do Estado de São Paulo, 2013). Informações de outros entes estatais (como fazendas estaduais e federais, autoridades marítimas e de defesa nacional, dispostos ao longo da Constituição) são auxiliares e coadunam com a atuação integrada prevista no corpo constitucional, art. 37, XXII (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Caracterizando o estudo, quanto aos procedimentos metodológicos, no que tange aos objetivos, apresentou característica exploratória-descritiva, com enfoque analítico e prescritivo. Exploratória haja vista a familiarização do assunto, explicitando e aprofundando o problema; descritiva ao descrever os fenômenos, identificando-os, relatando-os e comparando-os (Raupp & Beuren, 2003). A análise dos dados coletados e a elaboração da proposta visando recomendação de intervenção social evidenciam os outros dois aspectos (Secchi, 2016). O método de pesquisa utilizado foi o estudo de caso, pela natureza e assunto investigados (Yin, 2005). O objeto empírico compreendeu o processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá. A pesquisa pode-se caracterizar, ainda, como documental, utilizando-se de registros de fatos e fenômenos para sustentação, e de abordagem qualitativa, permitindo conhecer a natureza do fenômeno através das variáveis levantadas e suas interações, inclusive com a percepção do pesquisador (Raupp & Beuren, 2003).

Dentre os instrumentos de coleta, utilizaram-se entrevistas de profundidade e semiestruturadas com 12 dentre os 19 Auditores Fiscais da Fazenda Municipal de Paranaguá, realizadas entre 25/01/2019 e 22/02/2019, com cerca de 40 minutos cada, e com base em Triviños (1987), Alves (2003) e Yin (2005). Inicialmente elaborado com base em Gil (2002), Cury (2013),

Martins (2016) e Yoshiura (2016), adaptados para alcançar os objetivos desta pesquisa, com suporte no modelo de Visão Baseada em Recursos de Wernerfelt e Barney, elaborado por Carvalho, Prévot e Machado (2013), o roteiro foi readaptado após um primeiro pré-teste em 07/12/2018 e confirmado após um segundo pré-teste em 14/12/2018, realizados com dois auditores distintos componentes do quadro. Todos esses contatos se deram ao vivo e individualmente.

Buscou-se responder questões relacionadas às categorias processo de fiscalização e recursos e técnicas, referentes à dimensão processos; categorias de experiências própria e de terceiros, referentes à dimensão experiências; categoria dificuldades encontradas; referente à dimensão gargalos; e categorias sugestão de melhorias de processo e sugestões de minimização de gargalos, referentes à dimensão sugestões.

Aliado a isso, foi realizado um levantamento de documentos relacionados à atividade. Consultamos fontes secundárias de literatura e suporte teórico, e fizemos entrevista pontual de apoio nos dias 31/01/2019 e 01/02/2019 com um auditor dentre os primeiros a ingressarem no cargo (no primeiro concurso, de 1997). Por fim, houve validação das propostas elaboradas com os entrevistados via e-mail institucional, sem retorno de discordâncias quanto às ações recomendadas.

As técnicas de análise consistiram em análise documental, de conteúdo (Vergara, 2010) e triangulação de dados (Triviños, 1987). O uso de fontes múltiplas de evidências apresenta a grande vantagem de desenvolver “linhas convergentes de investigação” (Yin, 2005), muito útil com vistas à elaboração das propostas de intervenção, com a articulação de elementos de diversas fontes, e foi considerado essencial e largamente utilizado nesta pesquisa.

4 RESULTADOS DA PESQUISA EMPÍRICA

Passando-se à parte empírica, os resultados apresentaram dados relacionados à competência dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Fazenda municipal para, dentre outras, realizar fiscalizações e auditorias fiscais e tributárias, consoante lei principal de regência do cargo, Lei Complementar 134/2011 (Lei Complementar n. 134, 2011). Evidenciaram a existência de 19 ocupantes do cargo, que ingressaram na carreira em três momentos distintos (nos concursos de 1997, 2001 e 2012), além da presença de um estagiário e uma funcionária técnica de recepção de protocolo.

Percebeu-se a existência de diversos sistemas informatizados ao longo do tempo, utilizados para a consecução das atividades, e de uma pasta em rede, de nome “Fiscais”, disponível a todos os auditores. Constatou-se, ainda, a inexistência de cursos realizados especificamente voltados para a área de operações portuárias, desde 1997, sendo o mais próximo desta um de agenciamento marítimo ministrado por volta de 2003 (do qual não participaram todos os ingressantes do concurso de 2001, já que alguns foram chamados no início e outros ao longo do prazo de validade).

Evidenciaram-se as leis que regem o processo de fiscalização e auditoria de tributos no município como as seguintes leis federais: LC 116/2003 (Lei Complementar n. 116, 2003) e CTN (Lei n. 5.172, 1966). Na esfera municipal, a Lei Complementar 06/2000, que instituiu o Código Tributário Municipal (Lei Complementar n. 06, 2000) e ainda apresenta dispositivos vigentes, a LC 110/2009 (Lei Complementar n. 110, 2009) e a Lei Complementar 209/2017 referente às alíquotas vigentes (Lei Complementar n. 209, 2017). Ademais, ainda vigente se encontra a Lei Complementar 99/2008, que dispõe sobre o processo administrativo tributário municipal (Lei Complementar n. 99, 2008).

A arrecadação geral de ISS de Paranaguá demonstrou crescimento incessante desde 1997, dados obtidos pela Prefeitura evidenciaram arrecadação de cerca de 160 milhões de reais no ano de 2018 (Paranaguá, 2018). O sistema interno permitiu verificar que dos 10 maiores arrecadadores, 9 são diretamente relacionados com as operações portuárias, e 1, indiretamente relacionado (IPM Sistemas, 2017a).

Quanto aos processos de fiscalização, pode-se perceber que: o processo se inicia com uma Ordem de Serviço da Superintendência, e enquanto alguns entrevistados entendem que devem

primeiro notificar o contribuinte, outros entendem que devem primeiro entregar um Termo de Início de Ação Fiscal (Tiaf) (quanto a este ponto, percebeu-se que existe previsão legal de que ambos os caminhos são possíveis). As fiscalizações geralmente são feitas com dois auditores, um mais e um menos experiente, e a duração original do processo é de 60 dias, geralmente insuficiente, necessitando de prorrogações. Alguns entrevistados, ainda, entendem que faz parte do processo preliminar a obtenção de informações do contribuinte fiscalizado, via sistema de informação da Prefeitura. Alguns entrevistados não souberam responder por nunca terem realizado fiscalização nesse setor, ou por fazer tanto tempo que a realizaram que não se lembram a ponto de opinar.

Com relação aos recursos e técnicas empregados, constatou-se uso de pesquisa, de conversas com pessoas da área e colegas; requerimento de informações à Appa (autoridade portuária do Porto de Paranaguá) e a terceiros, e a existência de previsão legal para requerer essas informações. O uso de documentos fiscais e livros do contribuinte, de dados de sistema e embasamento em teses já exploradas também apareceu nesta etapa. Atenção à contas e documentos específicos, existência de fluxogramas orientativos subaproveitados, necessidade de conhecimentos gerais contábeis e portuários e mais aprofundados da atividade em sentido amplo, triangulação de informações obtidas por diversas fontes, previsão de presunção de ausência de tributação em lei e falta de instruções normativas ou leis específicas relacionadas à fiscalização de ISS em operações portuárias foram outros dos importantes elementos captados na coleta dos dados.

No que tange às experiências próprias, pode-se perceber que a maioria já realizou fiscalização de ISS em serviços de operações portuárias. Dentre os que já realizaram essas fiscalizações, estes mencionaram: existência de experiências de fiscalização anteriores; uso de documentos de diversas fontes (contribuinte, tomadores, Appa, Prefeitura, etc.); uso da fiscalização de contas; necessidade de conferência, mesmo em caso de pagamento, pela possibilidade de não representarem os valores corretos. Enquanto alguns dos que realizaram as fiscalizações apresentaram maior domínio sobre assuntos relacionados, com detalhamentos e teses, outros não apresentaram riqueza tão grande de conhecimentos e domínio do assunto. Houve também quem mencionasse documentos específicos e modelos em sua posse relacionados à atividade. Houve quem mencionasse experiência profissional anterior no setor. Os que não realizaram essa fiscalização específica ou que não se recordam do assunto mencionaram que não sabiam como fariam, que teriam que pesquisar sobre, e que usariam os colegas como suporte.

Com relação às experiências de terceiros, alguns reconhecem colegas como referência no assunto. Há quem ache que há colegas que usam somente as informações providenciadas pelos sistemas da Prefeitura, e alguns mencionaram desconhecer outras maneiras de realizar a fiscalização dessas atividades. Há relato de não ter acesso a como os outros colegas trabalham, bem como de trocas informais de experiências e conversas entre os colegas de trabalho.

Ao serem abordados sobre as dificuldades encontradas, muitos entrevistados se manifestaram no sentido de entender a área como complexa, no que diz respeito ao conteúdo, à documentação, à constante mutação e atualização necessária e à abrangência do tema, multidisciplinar, de vários atores e serviços envolvidos. Foram mencionadas dificuldades em termos específicos utilizados na área portuária, e na compreensão dos valores. Foram também mencionadas dificuldades de compreensão dos livros e documentos fiscais relacionados à área.

Foi mencionada a elaboração de várias tarefas concomitantemente, e que muitos ficam tempos sem ter contato com a área; bem como a informação de que vários processos vão para o litigioso. Também foi mencionada a falta de direcionamento e de conhecimento de um ponto específico da área para concentrar esforços de fiscalização; e que o sistema não atende completamente às necessidades a ponto de ser estrategicamente relevante. O fato de as atividades portuárias envolverem relações internacionais também apareceu como obstáculo à fiscalização, em acesso e compreensão da documentação. Da mesma forma, foi identificado pelos entrevistados que o padrão de 60 dias é inviável para o porte deste tipo de fiscalização; a dificuldade de entender a logística portuária como um todo e os documentos contábeis a ela relacionados; e a inexistência de treinamentos e cursos proporcionados pela Prefeitura focados na área.

As sugestões de melhorias de processo foram assim manifestadas pelos entrevistados: aprimorar conhecimentos e atualizá-los constantemente; ir a cidades próximas/ aproximar contatos com outros municípios; ter um bom relacionamento entre Prefeitura e Porto; trabalhar com equipes, lideradas por pessoas experientes; desenvolver métodos e padrões de trabalho; ter um sistema informatizado próprio, melhorar o atual e ter mais apoio técnico no sistema atual; contar com apoio e vontade política; ter mais pessoal trabalhando, com novo concurso para auditores fiscais; ter mais ferramentas à disposição: cursos, treinamentos e especializações; focar a atenção em processos de fiscalização que dão maior retorno financeiro; atacar nichos específicos, provocando resposta da maioria da área; mostrar presença fiscal e aumentar a frequência de auditoria nesses serviços específicos; realizar mais visitas *in loco*; aumentar a constância de acompanhamento e experiência prática; utilizar novas obrigações acessórias; operacionalizar a possibilidade de que a Appa envie informações à Prefeitura, e que esta esteja apta a recebê-las, introduzi-las ao sistema, armazená-las e disponibilizá-las em relatórios analíticos e de cruzamentos de dados; modificar a nota fiscal atual desses prestadores específicos requerendo maior detalhamento. As sugestões de minimização de gargalos, por sua vez, concentraram-se na necessidade de realizar cursos, capacitações e treinamentos (menção unânime nos relatos), e no uso da prática como forma de angariar conhecimentos.

A análise das informações coletadas nas entrevistas e nos documentos, amparadas nas teorias apresentadas no referencial teórico do estudo permitiu a compreensão de campos a serem trabalhados e aprimorados, de características da atividade fiscalizatória e seu processo, experiências, *gaps* e dificuldades, dentro do contexto objeto da pesquisa, e permitiu a elaboração de propostas de intervenção e recomendações para o aprimoramento do processo. O aprimoramento pretendido pode, assim, ser trabalhado em vertentes complementares, separadas por tópicos a fim de melhor visualização: atuação interna, investimentos e atuação externa. Na medida do possível, foram elaboradas sugestões de maneira a evidenciar caminhos para torná-las possíveis e auferir delas benefícios. A ideia de um conjunto de ações relaciona-se com visão sistêmica da situação, enxergando a oportunidade por vários prismas.

Em atuação interna, as recomendações incluíram o compartilhamento de conhecimentos através de divulgação da pesquisa, sugestão de reuniões periódicas intra e interdepartamentais, uso da pasta de rede “Fiscais” para compartilhar teses e materiais, criação de eventos para troca de conhecimentos e fortalecimento da imagem institucional, e apadrinhamento de novos entrantes pelos servidores já atuantes, a fim de repassar conhecimento e auxiliar no início da carreira. A revisão teórica sustenta a ação com a proposta de reuniões e seminários, em Gil (2002), para disseminação de conhecimento, e em Ferreira, Kanaane e Severino (2010), que propuseram, para a realidade da subprefeitura de Perus, reuniões para a troca de informações e experiências, e compartilhamento para fortalecimento de posicionamentos e identidade do ente. Na revisão teórica, novamente se encontra em Gil (2002) o apoio a ações de disseminação e troca de conhecimentos. Soares Neto e Silva (2012), ao estudarem os estágios de aprendizagem de auditores fiscais, apoiam essa troca de experiências com ações de apadrinhamento que capacitam os novos entrantes e reciclam os conhecimentos dos antigos.

Ainda em atuação interna, pode-se perceber a necessidade de padronização de procedimentos de início de fiscalização, sugerindo-se que esse se faça com a entrega da Tiaf inicialmente (não deixando espaço de dúvidas para o descabimento de denúncia espontânea após esse ato), aproximação com a Procuradoria Jurídica, rodízio de temas e de processos de fiscalização (para que todos estejam em constante atualização), equipes lideradas por auditores experientes, aumento de frequência de auditoria no setor portuário (dada a sua importância) e conscientização de chefia e autoridades.

Na literatura, a falta de padronização foi abordada em Paiva (2005). Quanto à necessidade de aproximação com a Procuradoria Jurídica, Martins (2016) traz também essa situação ao abordar o município de Palhoça, afirmando a necessidade de maior assessoramento jurídico, e trazendo relato de entrevistado que afirma que existem “questões que às vezes não ficam muito claras para

a gente e temos essa dificuldade de se comunicar com o jurídico, então muitas vezes tem que se montar um processo de consulta para o jurídico que demora uns 30 dias ou mais” (Martins, 2016, p. 29). A literatura já mostrou relação entre a frequência de auditoria e o maior cumprimento tributário pelos contribuintes, nos estudos de Allingham e Sandmo (1972), Chang, Nichols e Schultz (1987), Siqueira e Ramos (2005), Leite (2011) e Alm (2013 como citado em Viol, 2015). O movimento de conscientização de chefia e autoridade toma mais sentido ainda se identificado nos cenários apresentados por Campanha (2010), evidenciando a necessidade de aprimoramento de processos fiscalizatórios, e prevendo como resultados o aumento da respeitabilidade do município pela sociedade, a possível redução do gap de arrecadação e valores devidos e um potencial aumento da receita própria do ente (Campanha, 2010), e por Caravaca (2014), ao afirmar que a falta de investimentos nas áreas de arrecadação e fiscalização é dificuldade encontrada em vários municípios, como se pode ver no estudo do Tribunal de Contas do RS por ele analisado.

Em investimentos, no que tange a recursos humanos, sugeriu-se a realização de novo concurso, haja vista existência de vagas tantas quantas as existentes quando da realização do último certame em 2012, também abordado em Campos, Cruz e Stavis (2010), em estudo em Londrina; além disso, a contratação de técnicos de apoio para atividades administrativas e de menor complexidade, ou realocação de servidores da Prefeitura para esse fim. Investimentos em tecnologias da informação e sistemas foram sugeridos via análise de viabilidade de criação de sistema interno próprio e, em outra via, aprimoramento do sistema atual e do atendimento técnico, com aumento da quantidade de profissionais disponíveis para atendimento. Campos, Cruz e Stavis (2010) e Ribeiro (2011) já haviam destacado a importância do investimento em sistemas. Martins (2016), por sua vez, identificou o desalinhamento das ferramentas tecnológicas disponíveis com as necessárias ao desempenho ótimo da função.

Alterações legislativas e investimentos em tecnologia da informação também foram previstas, com ênfase à criação de obrigação acessória da Appa encaminhar informações referentes às atividades portuárias à Prefeitura, abastecendo um banco de dados capaz de, via sistema, gerar relatórios estratégicos. A criação de obrigação acessória já foi revista na literatura com base em Zilveti e Coelho (2009) e Lagioia *et al.*, 2011). Alteração da nota fiscal eletrônica para serviços portuários, obrigando o preenchimento de outros campos específicos como dados do navio, da carga, tonelagem, agenciador etc., também foi uma sugestão elaborada com base nos relatos. Ainda em investimentos, notável a importância de treinamentos, cursos e capacitações voltados ao aprendizado, manutenção e atualização de conhecimentos em setor tão complexo e dinâmico. A revisão encontrou embasamento em Batista Junior (2000), Gil (2002), Paiva (2005), Campanha (2010), Cury (2013) e Martins (2016) para a capacitação, treinamento e oferecimento de cursos aos auditores fiscais.

A respeito da vertente de atuação externa, sugeriram-se visitas *in loco* ao Porto com maior frequência, aproximações da Prefeitura com o Porto, contato com a Prefeitura de outros municípios portuários, reativação da Associação Brasileira de Municípios Portuários (associação que aproximava municípios portuários e hoje se encontra inativa e irregular, e cuja última gestão foi de responsabilidade de falecido Prefeito de Paranaguá, conforme informações colhidas na Receita Federal do Brasil em 2018 e 2019 após menção em relato de entrevistado). O repasse de conhecimentos à sociedade também fez parte das iniciativas de atuação externa capazes de influenciar na educação fiscal e no cumprimento tributário e auxiliarem o processo como um todo.

A atuação integrada e compartilhamento de informações é previsão constitucional, embora essa falta de integração venha sendo reclamada desde 1998 (Afonso *et al.*, 1998) até manifestações mais recentes, como em Martins (2016). Em um mundo globalizado, que necessita cada vez mais de cooperação, Coelho e Derzi (2009) afirmam que nada é mais lógico do que a cooperação intraentes do País. No que diz respeito a convênios propriamente ditos, ressaltados por Leite (2011) e Martins (2016), compreende-se as dificuldades políticas e legais do tema, motivo pelo qual se sugere uma aproximação com outros órgãos e entes fiscalizadores, não somente relacionados à fiscalização municipal mas em outras esferas, como estadual e federal. Siqueira e Ramos (2005)

já haviam afirmado que a ausência de compreensão de suas obrigações poderia levar os contribuintes ao não pagamento de impostos. Viol (2015) já havia mencionado que a dificuldade de acompanhar mudanças legislativas poderia levar os contribuintes ao mesmo caminho.

Percebem-se, assim, variadas ações nas três vertentes sugeridas, adaptadas à realidade da fiscalização de ISS em operações portuárias no município de Paranaguá – PR. Enxergam-se nas ações propostas tanto características particulares de execução e de recursos necessários quanto inter-relações, o que coaduna com a visão holística do processo e a oportunidade vislumbrada de aperfeiçoamento. Acredita-se no potencial das recomendações sugeridas para nortear a atuação estatal no aperfeiçoamento dos processos, atendendo positivamente aos objetivos do estudo.

Finaliza-se, assim, a apresentação do conjunto de ações recomendadas para o atingimento do objetivo de aprimoramento do processo fiscalizatório de ISS em operações portuárias em Paranaguá – PR. As ações estão resumidas na Figura 1, que fornece um panorama geral das recomendações propostas.

Vertente	Recomendação
Atuação interna	Compartilhamento de conhecimentos Compartilhamento deste material Reuniões periódicas Uso da pasta “Fiscais” para compartilhar teses e materiais Criação de eventos Apadrinhamento
	Padronização de procedimentos de início de fiscalização
	Aproximação com a Procuradoria Jurídica
	Rodízio de temas e processos de fiscalização
	Equipes lideradas por auditores experientes
	Aumento da frequência de auditoria no setor portuário
	Conscientização de chefia e autoridades
Investimentos	Recursos Humanos Realização de novo concurso Técnicos de apoio para atividades administrativas e de menor complexidade
	Investimentos em tecnologias de informação e sistemas Análise de viabilidade de criação de um sistema interno próprio Aprimoramento do sistema atual e do atendimento técnico Aprimoramento do sistema atual Aumento da quantidade de profissionais disponíveis para atendimento Alterações legislativas e investimento em TI Criação de obrigação acessória: APPA encaminhando informações Alteração da nota fiscal eletrônica para serviços portuários
	Treinamentos, cursos e capacitações
Atuação externa	Visitas <i>in loco</i> ao Porto
	Aproximação da Prefeitura com o Porto de Paranaguá
	Contato com a Prefeitura de outros municípios com portos
	Reativação da ABMP
	Repasse de conhecimentos à sociedade

Figura 1. Síntese das recomendações propostas

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Percebem-se, assim, variadas ações nas três vertentes sugeridas, adaptadas à realidade da fiscalização de ISS em operações portuárias no município de Paranaguá – PR. Enxergam-se nas ações propostas tanto características particulares de execução e de recursos necessários quanto inter-relações, o que coaduna com a visão holística do processo e a oportunidade vislumbrada de aperfeiçoamento. Crê-se, neste sentido, que os detalhamentos dos cursos de ações disponibilizados

sejam importantes para nortear a atuação estatal no aperfeiçoamento dos processos fiscalizatórios, e que as recomendações sugeridas atendem positivamente aos objetivos do estudo proposto.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa apresentada propôs alternativas para o aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do município de Paranaguá. A ótica abordada foi a de oportunidade de aprimoramento de atividade que envolve a prestação de serviços públicos pelos auditores fiscais do município, vislumbrando a aproximação da sempre perseguida eficiência administrativa com processos de melhoria constante, com o fim de ampliar as possibilidades de concretização de satisfação dos interesses sociais e de vivência digna à população.

A descrição dos processos fiscalizatórios e de experiências permitiu evidenciar níveis distintos de conhecimento entre os entrevistados, resultados alcançados, técnicas de fiscalização e experiências, teses, existência de referências e conhecimentos internos, necessidades de capacitação e atualização constantes e compartilhamento entre os entrevistados da importância em desempenhar da melhor forma possível a fiscalização em área tão essencial ao município. As dificuldades relacionaram-se, em sua maioria, com investimentos, informatização, ambiente dinâmico e assunto complexo.

Sugestões foram elaboradas pelos próprios entrevistados, elas foram altamente consideradas na formulação das ações propostas de intervenção. Em paralelo aos resultados satisfatórios do corpo técnico, campo de aperfeiçoamento foi reconhecido, inclusive considerando uma previsão de duplicação do volume movimentado pelo Porto até 2030, gerando propostas nas vertentes de atuação interna, externa e de investimentos, com viabilidade de implementação. Essas propostas consideraram a situação do ambiente alvo do estudo e visaram o aperfeiçoamento dos processos e esforços relacionados às atividades em questão, com base em diversas fontes. Observou-se que o aperfeiçoamento desejado tanto é possível quanto viável, e que, caso ocorra, apresenta potencial transformador e coaduna com a perseguição de excelência no desempenho dos serviços públicos, sempre pautado na busca pela satisfação dos anseios coletivos.

As contribuições se dão à Academia, preenchendo lacuna de escassa produção; ao ente público e aos auditores fiscais, aproximando-os de sua finalidade e valorizando sua atuação; e à sociedade, ampliando as chances de receber um serviço público de melhor qualidade e eficiência. A intenção manifesta é a de que impactos práticos sejam sentidos com a pesquisa desenvolvida, servindo de guia norteador e modelo de ação aos gestores públicos, atentando-os para o caso aqui levantado e para a constante atualização dos processos, gerando reflexões e atuações que busquem a melhoria dos serviços ofertados.

Recomendam-se, como trabalhos futuros, o desenho de um sistema integrado do processo de fiscalização estudado que contemple visão sistêmica; o acompanhamento da realidade de outros municípios brasileiros com Portos; estudos relacionando o ISS municipal e o crescimento do porto; perdas tributárias do atual modelo e estudos verificando a tendência do crescimento de arrecadação de ISS em Paranaguá. Com a realização dos estudos propostos, infere-se que seria possível pensar o aprimoramento da fiscalização do ISS em operações portuárias em um contexto ainda mais amplo, permitindo, cada vez mais, que a atuação estatal alcance os resultados almejados pela população em seu papel de promotor dos direitos sociais e facilitador da existência digna de todos os seres.

REFERÊNCIAS

Agência Estadual de Notícias do Paraná [AEN] (2017). *Porto contribui para crescimento econômico e social de Paranaguá*. Curitiba. Recuperado em 31 maio, 2018, de

<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=92248&tit=Porto-contribuipara-crescimento-economico-e-social-de-Paranagua>

- Afonso, J. R. R., Correia, C., Araújo, E., Raimundo, J., David, M., & Santos, R. dos (1998). *Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus*. Brasília. Recuperado em 7 maio, 2018, de https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1001.pdf
- Alexandre, R. (2015). *Direito tributário esquematizado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alves, M. (2003). *Como escrever teses e monografias*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Amaro, L. (2013). *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva.
- Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina [APPA] (2016). *Dicionário básico portuário* (3a ed.). Paranaguá. Recuperado em 2 maio, 2018, de <http://www.portosdoparana.pr.gov.br/arquivos/File/APDICIONARIO.pdf>
- Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina [APPA] (2018). *Administração dos portos de Paranaguá e Antonina*. Paranaguá. Recuperado em 18 maio, 2018, de <http://www.portosdoparana.pr.gov.br>
- Batista Júnior, P. N. (2000). Fiscalização tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica. *Textos para discussão*. Série Economia de Empresas, n. 84. Universidade de São Paulo. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Escola de Administração de Empresas de São Paulo. Recuperado em 22 maio, 2018, de <http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf>
- Bertolucci, A. V., & Nascimento, D. T. do (2002). Quanto custa pagar tributos? *Revista Contabilidade & Finanças*, (29), 55-67, 2002.
- Campanha, A. (2010). A auditoria tributária como instrumento otimizador da receita própria municipal: a experiência do município de Vitória da Conquista. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, (9), 81-108.
- Campos, I., Cruz, J. G. da, & Stavis, A. A. (2010). Origens do ISS em Londrina: análise do crescimento da arrecadação entre 2009 e 2010. *Inesul*, 14(2) 4-14. Recuperado em 22 maio, 2018, de https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_16_1330027198.pdf
- Caravaca, A. (2014). Causa da ineficiência dos fiscos municipais. *Conteúdo Jurídico*, Brasília. Recuperado em 22 maio, 2018, de <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,causas-daineficiencia-dos-fiscos-municipais,47074.html>
- Carrazza, R. A. (2015). *Curso de direito constitucional tributário* (30a ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014). São Paulo: Malheiros.

- Carvalho, D. M. de, Prévot, F., & Machado, J. A. D. (2014). O uso da teoria da visão baseada em recursos em propriedades rurais: uma revisão sistemática da literatura. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 49(3), 506-518.
- Conselho Federal de Contabilidade [CFC] (2016). *Norma brasileira de contabilidade – NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016*. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Resoluções e ementas do CFC. Brasília. Recuperado em 19 junho, 2018, de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988* (1988). Brasília. Recuperado em 28 abril, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Chang, O. H., Nichols, D. R., & Schultz, J. J. (1987). Taxpayers attitudes toward tax audit risk. *Journal of Economic Psychology*, Noruega, 8(3), 299-309.
- Coelho, S. C. N., & Derzi, M. A. M. (2008). Parecer. In: Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO). *Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária: pareceres*. Brasília: FENAFISCO, p. 115-181.
- Cury, S. V. (2013). *Fiscalização tributária: um estudo de caso no setor de fiscalização do ISSQN do município de Novo Hamburgo – RS*. Monografia Curso de Especialização do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Universidade Federal de Santa Maria, Novo Hamburgo.
- Felipe Júnior, N. F. (2015). O setor portuário e marítimo brasileiro: avanços e limitações. *Geofronter*, 1(1), 67-87.
- Ferreira, M. das G., Kanaane, S., & Severino, F. R. G. (2010). Aspectos comportamentais na gestão de pessoas. In R. Kanaane, A. Fiel Filho, & M. das G. Ferreira (Orgs.). *Gestão pública: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas*. São Paulo: Atlas.
- Folloni, A., & Dib, N. B. (2015). Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo. *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, 7(3), 323-333.
- França, R. de (2012). *Fiscalização tributária: prerrogativas e limites*. Editora Juruá: Curitiba.
- Gil, M. das G. da C. (2002). *Análise do programa de modernização da administração tributária no âmbito da SEMEF de MANAUS/AM*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Godoy, L. S., & Basso, J. P. (2015). Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. *Revista Digital ESAPERGS*, Rio Grande do Sul.
- Grzybovski, D., & Kahn, T. G. (2006). Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. *Revista de Administração Pública*, 40(5), 841-864.
- IPM Sistemas (2017a). *Prefeitura Municipal de Paranaguá: Gerenciamento de Indicadores*. Indicador Padrão de Gestão. Tributos Mais Arrecadados. Paranaguá.

IPM Sistemas (2017b). *Prefeitura Municipal de Paranaguá: Relatório de Maiores Receitas por Itens da Lista de Serviço. Prestado, Tomado, Eventual Prestado, Eventual Tomado. Competência: de 01/2015 até 12/2017*. Paranaguá.

Korff, E. (1977). Finanças públicas municipais. *Revista de Administração de empresas*, 17(5), 7-41.

Lagioia, U. C. T., Araújo, I. J. C., Alves Filho, B. F., Barros, M. A. B., & Nascimento, S. G. O. A. S. (2011). Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS. *Revista Contabilidade Financeira*, 22(56).

Lei Complementar n. 06, de 21 de dezembro de 2000(2000). Dispõe sobre o sistema tributário do Município de Paranaguá – PR, e dá outras providências. Leis municipais. Paranaguá. Recuperado em 8 outubro, 2018, de <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/leicomplementar/2000/1/6/lei-complementar-n-6-2000-dispoe-sobre-o-sistema-tributario-domunicipio-de-paranagua-pr-e-da-outras-providencias?q=06>

Lei Complementar n. 99, de 18 de dezembro de 2008 (2008). Estabelece o procedimento e o processo administrativo tributário e dá outras providências. Leis municipais. Paranaguá. Recuperado em 4 fevereiro, 2019, de <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2008/10/99/leicomplementar-n-99-2008-estabelece-o-procedimento-e-o-processo-administrativo-tributarioe-da-outras-providencias?q=99>

Lei Complementar n. 110, de 18 de dezembro de 2009 (2009). Dispõe sobre as normas relativas ao imposto sobre serviços de qualquer natureza ISSQN e taxas municipais, acrescentando e alterando dispositivos na Lei Complementar n. 06, de 21 de dezembro de 2000, Código Tributário Municipal, e dá outras providências. Leis municipais. Paranaguá. Recuperado em 8 maio, 2018, de <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/leicomplementar/2009/11/110/lei-complementar-n-110-2009-dispoe-sobre-as-normas-relativasao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-taxas-municipais-acrescentando-ealterando-dispositivos-na-lei-complementar-n-06-de-21-de-dezembro-de-2000-codigotributario-municipal-e-da-outras-providencias?q=110>

Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (2003). Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília. Recuperado em 28 abril, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm

Lei Complementar n. 134, de 23 de dezembro de 2011(2011). Cria, na estrutura administrativa do Poder Executivo do Município de Paranaguá, o cargo efetivo de auditor fiscal da fazenda municipal, altera a nomenclatura do cargo de fiscal da receita tributária e dispositivos da Lei Complementar n.482006, e dá outras providências. Leis municipais. Paranaguá. Recuperado em 4 fevereiro, 2019, de <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/leicomplementar/2011/14/134/lei-complementar-n-134-2011-cria-na-estrutura-administrativado-poder-executivo-do-municipio-de-paranagua-o-cargo-efetivo-de-auditor-fiscal-da-fazendamunicipal-altera-a-nomenclatura-do-cargo-de-fiscal-da-receita-tributaria-e-dispositivos-dalei-complementar-n-048-2006-e-da-outras-providencias?q=134>

- Lei Complementar n. 209, de 22 de dezembro de 2017*(2017). Altera a Lei Complementar nº 147, de 20 de dezembro de 2012, que Institui a Taxa de Embarque de Passageiros, e altera os Anexos da Lei Complementar nº 111/2009. Leis municipais. Paranaguá. Recuperado em 8 outubro, 2018, de <https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/leicomplementar/2017/21/209/lei-complementar-n-209-2017-altera-a-lei-complementar-n-147de-20-de-dezembro-de-2012-que-institui-a-taxa-de-embarque-de-passageiros-e-altera-os-anexos-da-lei-complementar-n-111-2009?q=209>
- Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966* (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Recuperado em 28 abril, 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm
- Leite, L. P. C. V. (2011). *O Sistema tributário brasileiro: análise da sonegação fiscal nas empresas brasileiras*. 89p. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Machado, E. M. de (2016). *A questão portuária nacional: o caso do Estado do Espírito Santo*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Machado, H. B. (2009). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas.
- Madeira, J. M. P. (2010). *Administração pública*, tomo 1. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Maria, E. J., & Luchiezi, Á., Júnior (2010). *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília.
- Martins, P. F. (2016). *Funcionamento do processo de fiscalização do ISS do município de Palhoça*. Trabalho de Conclusão de Curso de Monografia de Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Martins, S. P. (2009). *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas.
- Ministério da Fazenda (2018). Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). *Carga Tributária no Brasil 2017*. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Brasília. Recuperado em 27 dezembro, 2018, <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudose-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>
- Miranda, A. J. A. (2013). *O combate à fraude e evasão fiscais: a atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos*. 2013. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.
- Monié, F., & Vidal, S. M. do S. C. (2006). Cidades, portos e cidades portuárias na era da integração produtiva. *Revista de Administração Pública*, 40(6), 975-995.
- Oliveira, M. I. M. de. (2012). *A auditoria tributária e a detecção de comportamento evasivo*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

- Paiva, V. (2005). *Tributação, arrecadação e política fiscal – um estudo de caso: o Programa de modernização da administração tributária do município de Vitória*. Dissertação de Mestrado Profissional, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória.
- Pantoja, G. S., & Penaloza, R. S. (2014). Tax evasion under behavioral structures. *Economia*, 15(1), 30-40.
- Paranaguá (2017). Secretário da Fazenda presta contas e destaca aumento de 10% na arrecadação municipal de Paranaguá. *Notícia*. 31 mai. 2017. Paranaguá. Recuperado em 5 junho, 2018, de <http://www.paranagua.pr.gov.br/noticias/noticia9780.html>
- Paranaguá (2018). *Portal da transparência*. Tributos arrecadados. Data de igual 01/01/2014 até Igual 31/12/2017. Descrição da conta Imposto Sobre Serviço. Paranaguá. Recuperado em 5 junho, 2018, de <https://paranagua.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/2/item/3/tipo/1>
- Pereira, I. V. (2017). *Fatores que influenciam o comportamento desonesto das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília.
- Pugliesi, F. (2010). *Contribuinte e administração tributária na globalização*. Curitiba: Juruá.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In I. M. Beuren, (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Ribeiro, M. G. (2011). Aspectos da gestão tributária no Município. *Revista Jus Navigandi*, 16(2850).
- Schmitz, A. F. P. (2010). *As percepções dos fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina acerca dos benefícios da utilização da nota fiscal eletrônica pelos contribuintes catarinenses*. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Secchi, L. (2016). *Análise de políticas públicas: diagnóstico de problemas, recomendação de soluções*. São Paulo: Cengage learning.
- Seixas, A. de (2014). Municípios portuários podem ter direito ao ISS sobre o THC. *UPRJ: site dos usuários dos Portos do Rio de Janeiro*. Recuperado em 7 maio, 2018, de <http://www.uprj.com.br/municipios-podem-ter-direito-ao-iss-sobre-o-thc.html>
- Sindicato dos Operadores em Aparelhos Guindastescos, Empilhadeiras, Máquinas e Equipamentos Transportadores de Carga dos Portos e Terminais Marítimos e Fluviais do Estado de São Paulo (2013). *Sistema inteligente faz mapeamento no Porto de Santos para inibir evasão fiscal*. Notícias. 08 jul. 2013. Recuperado em 7 fevereiro, 2019, de <http://www.sindogeesp.com.br/noticia/sistemainteligente-faz-mapeamento-no-porto-de-santos-para-inibir-evasao-fiscal>

- Siqueira, M. L., & Ramos, F. S. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia contemporânea*, 9(3), 555-581.
- Soares, C. R. (2009). *Os portos de Paranaguá (PR) e Itajaí (SC): análise comparativa das suas relações com as cidades de inserção, da estrutura operacional atual e das condições socioambientais das regiões de entorno*. Tese de Doutorado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Soares Neto, A., & Silva, A. B. da. (2012). Os estágios de aprendizagem de auditores fiscais no contexto da prática profissional. *Revista de Administração Pública*, 46(3), 841-863.
- Supremo Tribunal Federal [STF] (1964). *Súmula 439*. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 01/10/1964. Fonte de Publicação: DJ de 08/10/1964, p. 3645; DJ de 09/10/1964, p. 3665; DJ de 12/10/1964, p. 3697. Recuperado em 28 abril, 2018, de <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=439.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>
- Tribunal de Contas da União [TCU] (2003). Secretaria Geral de Controle Externo. Secretaria Adjunta de Normas e Procedimentos. Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. *Análise de documentos fiscais relacionados a fraude na administração pública*. Brasília/DF. Recuperado em 1 junho, 2018, de <http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2010). *Métodos de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.
- Viol, A. L. (2015). A administração tributária moderna e a maximização do cumprimento tributário: algumas reflexões sobre o caso brasileiro. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, 1(2), 50-82.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (3a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Yoshiura, E. I. K. (2016). *Governança tributária: um estudo da administração tributária do município de Bauru – SP*. Dissertação de Mestrado, Centro Universitário de Araraquara, Araraquara.
- Zilveti, F. A., & Coelho, M. P. (2009) O imposto sobre serviços e competência federativa. In E. M. D. de Santi, & F. A. Zilveti (Coords.). *Direito tributário: tributação empresarial*. São Paulo: Saraiva.