

AUDITORIA DAS RECEITAS PÚBLICAS: ANÁLISE CRÍTICA E CONTRIBUIÇÃO*

Lino Martins da Silva**

Sinopse: O presente artigo tem por objetivo analisar as razões pelas quais os auditores internos e externos têm dificuldades em planejar e realizar auditoria na área das receitas públicas.

Palavras-chave: Receita pública. Auditoria governamental. Controle interno.

1 INTRODUÇÃO

A ciência das finanças define os ingressos do Estado como os meios pecuniários que o organismo público dispõe para viabilizar a prestação dos serviços públicos de sua responsabilidade, ou seja, são os meios financeiros necessários para cobrir o orçamento de despesas do Estado. Assim, a atividade financeira consiste em toda a ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer as necessidades da coletividade e realizar seus fins (NOGUEIRA, 1989, p. 3). A maior parte dos recursos tem origem no patrimônio privado dos cidadãos que, por força de dispositivo legal, são coagidos a entregar, na forma de impostos, taxas ou contribuições, uma parte de sua riqueza. Em contrapartida, as necessidades da coletividade exigem que, além dos ingressos oriundos dos cidadãos, o Estado também possua patrimônio próprio representado por bens imóveis e móveis com o objetivo de manter a ordem, a defesa interna e externa e de promover a justiça e muitas outras atribuições definidas na Constituição e nas leis.

A observação atenta do referencial teórico e da prática aplicada na auditoria governamental revela que a área das despesas está sob o olhar crítico de muitos estudiosos, inclusive de auditores. Esses auditores em suas análises e investigações partem do processo de planejamento e estabelecimento das metas a serem alcançadas, passando, quando da execução,

** Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Contador Geral do Município do Rio de Janeiro. (smartins@uninet.com.br).

pelo projeto básico, pela licitação e, finalmente, pela assunção da obrigação de despesa e de pagamento, segundo condições preestabelecidas.

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

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

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

Objetiva-se, assim, contribuir para ampliar as referências bibliográficas e teóricas para que, em um futuro próximo, exista mais equidade nas preocupações dos órgãos de controle com as auditorias de receita e de despesa, uma vez que esta não existirá sem aquela.

2 FUNDAMENTOS

2.1 IMPORTÂNCIA DO TEMA

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

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

Em contrapartida, a essência da função tributária reside menos na realidade final da arrecadação de receitas do que no exercício do poder de soberania do Estado no papel de estabelecer subjetivamente os direitos tributários e a fixação do respectivo conteúdo. Conseqüentemente, a arrecadação das receitas constitui mera operação de tesouraria sem preocupação com os direitos subjetivos do Estado e dos contribuintes.

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

Em seu Manual de Transparência Fiscal, o Fundo Monetário Internacional - IMF (2001, p. 21) inclui o Código de boas práticas de transparência fiscal, o qual considera que a administração fiscal para atender a todas as atribuições deve ser organizada de modo a reduzir, ao mínimo, os conflitos entre os contribuintes e os funcionários incumbidos da fiscalização de tributos. Por essa razão, esse Manual inclui, como boa prática, a segregação das funções administrativas de modo a criar uma sistemática de autocontrole e oposição de interesses em que qualquer função exercida por um funcionário esteja sempre sob o controle de outros funcionários. Em contrapartida, também é importante que a entidade tributária não seja tão fragmentada ao ponto de possibilitar o envolvimento de seu pessoal com os contribuintes, aos quais devem ser aplicadas penalidades.

Nesse sentido, o Manual acima referido conclui que devem ser estabelecidos sistemas de auditoria interna para assegurar, no trato com os contribuintes, as seguintes premissas:

- responsabilização financeira dos funcionários;
- mecanismos que se ocupem da arrecadação de impostos; e

■ cumprimento das políticas e procedimentos da administração tributária.

Com essas regras de transparência fiscal, parece clara, não só em face da importância do tema, mas das dimensões que ele possa suscitar, a necessidade de se efetuar algumas considerações relativas à auditoria das receitas públicas, uma vez que, nas últimas Conferências Interamericanas de Contabilidade, observou-se uma carência de trabalhos voltados para esse importante campo de conhecimento da atividade governamental. Entretanto, qualquer estudo mais atento revelará a importância da auditoria destas áreas, uma vez que é ela a responsável pela captação de recursos que viabilizam o cumprimento dos programas de governo, sejam eles em nível de custeio e manutenção, sejam eles representados por investimentos necessários ao estímulo do desenvolvimento econômico, à geração de empregos, às facilidades de acesso aos serviços públicos etc.

Nessa dinâmica, pode-se observar que, no setor governamental, a área fazendária tem o indeclinável papel de fazer com que a administração pública:

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

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

A importância deste tema fica caracterizada no trabalho dos pesquisadores Luisa C. Rains e Márcio Gomes da Cruz (2005), apresentado no Seminário Internacional sobre Modernização das Fazendas Públicas Estaduais, promovido pelo BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento, que trata da experiência do BID no tocante à modernização da gestão pública. Os autores relatam os seguinte:

Infelizmente, no setor público da América Latina o reconhecimento da necessidade de contar com mecanismos para o acompanhamento da gestão vem se processando de forma um pouco lenta. E, ainda hoje, alguns governos mantêm a concepção de que a gestão global de uma instituição pode ser medida unicamente em função de seus resultados financeiros. Concretamente, e na ausência de meios e informação para a definição de prioridades na gestão, os cortes nos gastos públicos são muitas vezes discricionários e orientados unicamente à obtenção de uma determinada meta orçamentária ou Fiscal (RAINS; CRUZ, 2005).

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

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

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

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

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

A partir dessa reflexão sobre a auditoria de receitas públicas, procurou-se identificar, de forma aleatória, trabalhos e documentos, oficiais ou não, que pudessem eliminar a evidente carência de trabalhos técnicos sobre auditoria de receitas públicas por parte dos órgãos de controle interno ou externo da atividade governamental.

2.2 EXPERIÊNCIAS ENCONTRADAS ALEATORIAMENTE

A procura das experiências na área tributária revela que os auditores do setor público, tanto internos como externos, devem identificar os indicadores a serem utilizados para estabelecer o grau de cumprimento dos atributos mínimos necessários para uma sã e eficaz administração tributária com o objetivo de proceder ao planejamento do seu trabalho. Nesse sentido, o Comitê do Conselho Diretor do Centro Interamericano de Administradores Tributários (2005) indica as seguintes áreas de avaliação a serem consideradas:

- cumprimento das obrigações tributárias;
- integridade e justiça da atuação da administração tributária;
- diligência da administração tributária e custo de cumprimento para os contribuintes;
- recursos disponíveis na administração tributária (série histórica).

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

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

Por sua vez, em estudo apresentado no VI Concurso Anual de Investigação OLACEFS, Claver e Finnemore (2003) indicam a problemática da fiscalização dos ingressos públicos, esclarecendo de forma clara o seguinte:

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

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

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

El control y la fiscalización de los ingresos públicos han sido históricamente relegados a una segunda fila. Prueba evidente es que revisando las estadísticas de informes de fiscalización específicos referidos a la gestión tributaria, se ha localizado un número no significativo de informes sobre auditoría de ingresos públicos. Es indudable que esta menor incidencia de la fiscalización de los ingresos se debe en parte a la mayor dificultad existente para su control, es más fácil controlar el gasto, y en parte a una cierta confusión existente sobre qué alcance tiene ese control.

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

Brasil

No Brasil, o Programa de Auditoria divulgado pela Secretaria Federal de Controle (BRASIL, 2000) indica, apenas no item 10, o exame dos processos de restituição de receitas não indicando outros procedimentos necessários à auditoria das receitas além do exame a partir do ingresso dos recursos no Tesouro.

Importante notar os comentários apresentados pelo Tribunal de Contas da União no voto do Ministro Benjamin Zymler quando da apreciação das contas do Governo da República (TRIBUNAL, 2005) relativas ao exercício de 2004 que, na página 117 e seguintes, relata:

[...] foi solicitado à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda que informasse o número de fiscalizações, voltadas para a verificação da regularidade da aplicação dos recursos provenientes dos incentivos fiscais, realizadas no período de 1998/2004, nas empresas que usufruíram incentivos fiscais previstos nas duas leis, bem como o montante de autos de infração lavrados e de penalidades aplicadas. **Em resposta, foi informado que a Secretaria da Receita Federal não possui, em seus controles, mecanismos que permitam discriminar as operações com o nível de detalhe solicitado.** Tais informações só poderiam ser obtidas mediante consulta individual de cada processo administrativo fiscal decorrente da constituição de crédito tributário por auto de infração. (TRIBUNAL, 2005, grifo nosso).

Argentina

Na Argentina, a Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción divulgou um trabalho que trata dos fatores determinantes da arrecadação tributária (MARTIN, 2005) indicando que a ação cotidiana na gestão fiscal revela a importância fundamental que tais questões têm no âmbito fazendário:

Para una mejor percepción del tema describiremos, en primer lugar, a aquellos factores que pueden ser observados en el proceso de determinación, liquidación e ingreso de los impuestos, a los que denominaremos determinantes directos y, luego, nos ocuparemos de los que a su vez afectan a éstos, a los que llamaremos determinantes de segundo grado.

LOS DETERMINANTES DIRECTOS

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

I - La legislación tributaria.

II - El valor de la materia gravada.

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

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

V - Los factores diversos.

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

- Las necesidades de la política fiscal.

- Las preferencias de los realizadores de la política tributaria.

- Las variables de índole económica.

- *Las variables del mercado de crédito y la situación financiera de los contribuyentes.*
- *La evaluación de los costos y beneficios de las prácticas de evasión tributaria.*

México

No México, a Secretaría de Hacienda y Crédito Público informa que, no primeiro trimestre de 2005, os resultados de auditorias do exercício orçamentário indicam a realização de uma auditoria de ingressos (SECRETARÍA, 2005).

Bolívia

Na Bolívia, a Controladoria Geral da República (CONTROLADORÍA, 2005) divulga, permanentemente, informes contendo o resumo mensal de cada um dos boletins emitidos no âmbito do sistema de impostos nacionais e que expressam sua opinião e recomendações sobre os aspectos examinados (CONTROLADORÍA, 2005), conforme resumo a seguir.

4. Sistema de Impuestos Nacionales

Informe: I3/R175/D04 WA

Fecha de emisión: 11/04/2005

Periodo: De abril de 1995 a marzo de 1996

Referencia: Evaluación de los informes de Auditoría Interna Nrs. Inf. A.I. N° 04-/2004, INF. A.I. N° 99/2004 e INF. A.I. N° 99/2004 (C1), correspondientes a la auditoría forense sobre la fiscalización efectuada al contribuyente Comunicaciones El País – La Razón.

Resultados:

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

Pos concepto de:

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

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

Canadá

No Canadá, o Office Of The Auditor General (OAG), em relatório divulgado, esclarece que a Agência Canadense de Renda precisa melhorar suas práticas (OFFICE, 2005), conforme transcrição a seguir.

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

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

Estados Unidos

Nos Estados Unidos, a GAO – General Accountability Office (GENERAL, 2005) demonstra preocupação com as auditorias financeiras e com os relatórios de gerência financeira relativos ao Serviço das Rendas Internas (IRS), esclarecendo, em relatório de abril de 2005, sob o título “Status of Recommendations from Financial Audits and Related Financial Management Reports”, sobre recomendações efetuadas anteriormente e informando que o Serviço (IRS) está atrasado na implementação de novos sistemas.

Em contrapartida, o relatório indica que, desde a primeira auditoria do GAO (realizada no ano fiscal de 1992), no Serviço de Rendas, vários pontos fracos foram detectados em operações da área de gerência financeira, esclarecendo:

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

Em relatório mais recente (abril 2006) (GENERAL, 2005), a GAO trata de uma análise crítica das estimativas sobre o pedido de orçamento do Serviço de Receita Federal

(IRS) para o ano fiscal de 2006. Nele, esclarece que o orçamento de US\$ 10.9 bilhões do Serviço de Rendas Internas (IRS) para o ano fiscal de 2006 representa um aumento de 3,7% em relação ao ano anterior. Isso representa um aumento de 8% para a fiscalização, e de 1 a 2% de redução nos serviços para os contribuintes, conforme exposto a seguir:

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

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

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

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

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

Em consequência, o que se observa é um conformismo dos instrumentos de controle com relação ao aspecto jurídico das receitas que atendem ao princípio da anterioridade e da legalidade, mas não têm se voltado para o exame e para a medição dos aspectos da existência

de fatos geradores que economicamente interessem à imputação tributária e à medição da evasão tributária, seja ela considerada lícita ou ilícita.

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

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

3 RELEVÂNCIA DA AUDITORIA DAS RECEITAS

3.1 MOMENTOS DO CONTROLE DAS RECEITAS

Sob o aspecto do controle, as receitas devem ser objetos de investigação e análise em três etapas distintas:

- Controle Antecedente ou Preventivo.
- Controle Concomitante ou Executivo.
- Controle Subseqüente ou Crítico.

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

A etapa Controle Concomitante ou Executivo envolve o estudo da execução dos ingressos previstos no orçamento, cuja cobrança deve ser efetuada por força das leis tributárias vigentes, atendido o princípio da anterioridade quando for o caso. Nessa etapa os auditores devem avaliar e analisar o processo de realização das receitas, estudando sua repercussão financeira (balanço financeiro), patrimonial (balanço patrimonial) e de resultados (demonstração das variações patrimoniais). Devem, além disso, examinar todos os créditos

efetivos e potenciais que constituam valores a receber na data do encerramento de cada mês e ao final do exercício.

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

- Lançamento.
- Arrecadação.
- Recolhimento.

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

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

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

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

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

O lançamento também deve produzir efeitos contábeis no patrimônio do Estado. Entretanto, tal efeito depende do regime de apropriação das receitas adotado: quando o regime é de competência, a etapa do lançamento produz a inscrição do crédito na conta do ativo

“valores a receber”, cujo saldo no final do exercício será levado para a conta “créditos fiscais inscritos” em face do não pagamento por parte do sujeito passivo da obrigação. Se, ao contrário, o regime de apropriação for o de caixa, o lançamento na conta “valores a receber” não será realizado, pois a receita somente é afetada no momento do efetivo ingresso dos recursos.

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

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

3.2 CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS RECEITAS

O controle das receitas do Estado inclui dois aspectos básicos:

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

O controle dos contribuintes e devedores é uma necessidade porque a arrecadação das receitas não pode depender da boa vontade dos contribuintes. É imprescindível que a

administração adote controles voltados para evitar e reprimir a evasão tributária. Porém, o poder do Estado, para exercer tal controle sobre os contribuintes e devedores, não pode admitir que a administração aja arbitrariamente. Nesse sentido, qualquer ação dos agentes do Estado terá como limite os direitos e garantias individuais.

Para o exercício do controle sobre contribuintes e devedores, a legislação impositiva estabelece, além da obrigação principal de pagamento de impostos, taxas e contribuições, uma série de obrigações acessórias — cujo descumprimento implica na aplicação de penalidades, como a manutenção de livros principais e auxiliares, de documentos fiscais — e a apresentação de informações e declarações que permitam ao Estado acompanhar seu cumprimento. Entre os instrumentos de controle do contribuinte, também pode ser implementada a obrigatoriedade de retenção dos tributos devidos por terceiros, como é o caso da substituição tributária e do imposto de renda retido na fonte pagadora.

O controle dos contribuintes e devedores também pode ocorrer por meio de investigações sobre a sua situação econômica e financeira, bem como de exames em livros e documentos, além da solicitação de informações a instituições bancárias para estimar *de ofício* a matéria tributável, aplicando as penalidades previstas em lei quando constatar a ocorrência de fraude e a evasão do valor devido.

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

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

A unidade de direção, que responde pela organização dos serviços públicos, pode ser feita em função da especialização (organização horizontal) ou em função de sua estrutura orgânica hierárquica (organização vertical). Na organização horizontal, ocorre a especialização por objeto ou tipo de trabalho que gera a coesão dos recursos humanos, o

equilíbrio na divisão do trabalho entre os vários agentes e, sobretudo, a viabilização de um contato eficaz da chefia com os elementos do serviço, de modo a permitir conhecimento suficiente, direção oportuna e controle efetivo. Na organização vertical ou hierárquica, a ênfase é o ordenamento em órgãos, em unidades orçamentárias e em unidades administrativas ou gestoras, que podem ser agrupadas em grandes unidades com o estabelecimento de alçadas, segundo o poder dos respectivos titulares, de modo a assegurar a harmonia de cada conjunto.

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

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

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

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

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

A unidade de tesouraria corresponde à obrigatoriedade de que o recolhimento de todas as receitas devem ser efetuadas com a observação do princípio da centralização das receitas vedando qualquer fragmentação pela criação de caixas especiais. Este é um procedimento normalmente denominado de “caixa único”. Assim, todas as receitas devem estar sob o comando do órgão ou poder que tenha a responsabilidade de gerir as receitas.

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

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

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

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

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

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

4 DILEMAS DA BOA GOVERNANÇA FAZENDÁRIA

4.1 QUESTÕES BÁSICAS

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

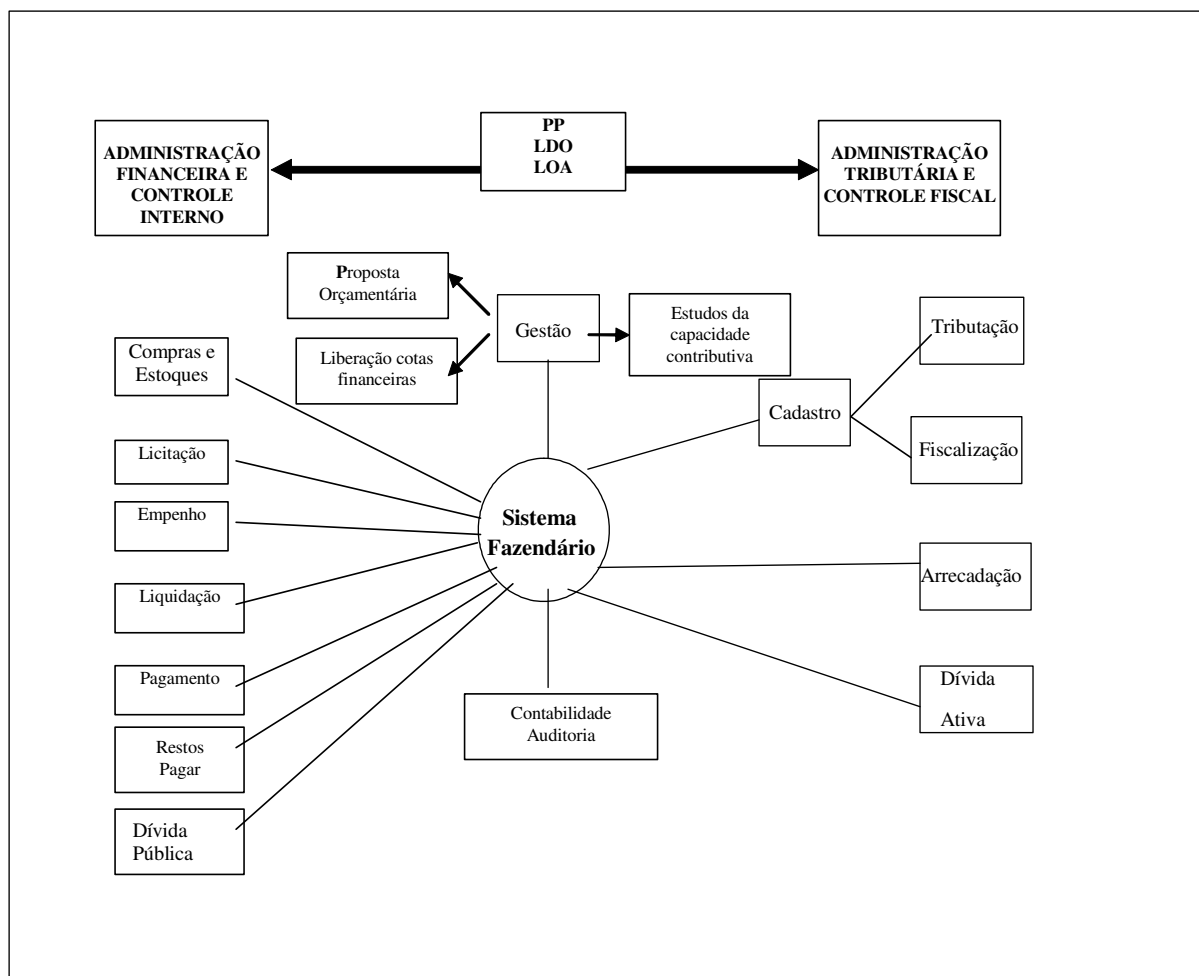
- Como aumentar as receitas?
- Como diminuir custos e despesas?
- Como financiar os déficits?
- Como priorizar e melhor distribuir os eventuais superávits?

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

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

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

O quadro a seguir mostra o posicionamento das diversas macrofunções na estrutura fazendária.

**Quadro 1 - Estrutura do Sistema Fazendário**

Fonte: Elaborado pelo autor.

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

4.1.1 Objetivos

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

- estudos econômicos sobre as potencialidades e a capacidade contributiva dos contribuintes;

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

4.1.2 Estrutura do Sistema

A estrutura do sistema em estudo envolve os seguintes processos:

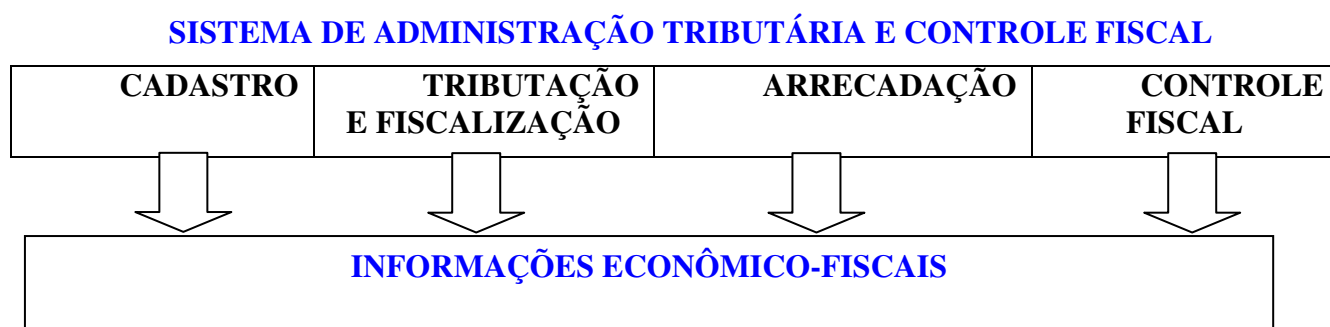


Figura 1 - Estrutura do sistema de administração tributária e controle fiscal

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.3 Descrição dos Processos

- Cadastro – conterá dados e informações referentes ao universo dos contribuintes, localizados ou não, e suas atividades econômicas, objetivando suprir com informações os demais componentes do sistema.
- Tributação e Fiscalização – terão por base o Cadastro e serão planejadas em função de estudos econômicos das atividades dos contribuintes e do exame da escrita comercial e fiscal segundo as técnicas modernas de auditoria e investigação, especialmente de fraudes e sonegação tributária.

- Arrecadação – conterà informações dos pagamentos, qualificando os diferentes tipos de receita, gerando relatórios e controles dos contribuintes pagantes e não pagantes, sendo estes classificados pelo montante da receita e incluídos na programação fiscal imediata.
- Controle Fiscal – é de responsabilidade do gestor do respectivo tributo e é de fundamental importância para sua administração.
- Informações Econômico-Fiscais – trabalha com informações seletivas oriundas dos demais processos e deve produzir informações sumarizadas para a tomada de decisões, permitindo ao órgão fazendário exercer as seguintes atribuições:
 - formulação de novas políticas tributárias;
 - fiscalização programada;
 - projeções de arrecadação;
 - previsões de arrecadação;
 - estudos econômico-fiscais da região;
 - planejamento e orientação da ação fiscal;
 - avaliação do desempenho dos órgãos do sistema.

4.2 A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO CAMPO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

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

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

- planejamento fiscal;
- execução;

- avaliação e controle.

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

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

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

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

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

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

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

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

Uma vez estabelecidas as metas e idealizados os programas de ação fiscal, é necessário estabelecer pontos de controle que possam verificar se a execução das tarefas está sendo realizada na direção pretendida. Além disso, em função da metodologia adotada, as metas têm de ser avaliadas e revistas periodicamente com base na atualização das previsões formuladas anteriormente. Para atingir esses fins, o controle sugerido deve cumprir as seguintes etapas:

- Controles automáticos.
 - Controle de pagamentos (conta corrente) por faixa de contribuintes.
 - Controle de autos de infração, parcelamentos e dívida ativa.
- Controle de qualidade da execução individual.
 - Relatório de ação fiscal.
 - Controle do imposto recuperado por ação fiscal.

■ Controles consolidados.

- Controle dos programas de fiscalização desenvolvidos.
- Relatório mensal das atividades.
- Relatório trimestral de avaliação das metas estabelecidas.

A Figura 2 apresenta um resumo do fluxo do processo da fiscalização tributária que tem como produto o lançamento da obrigação tributária.

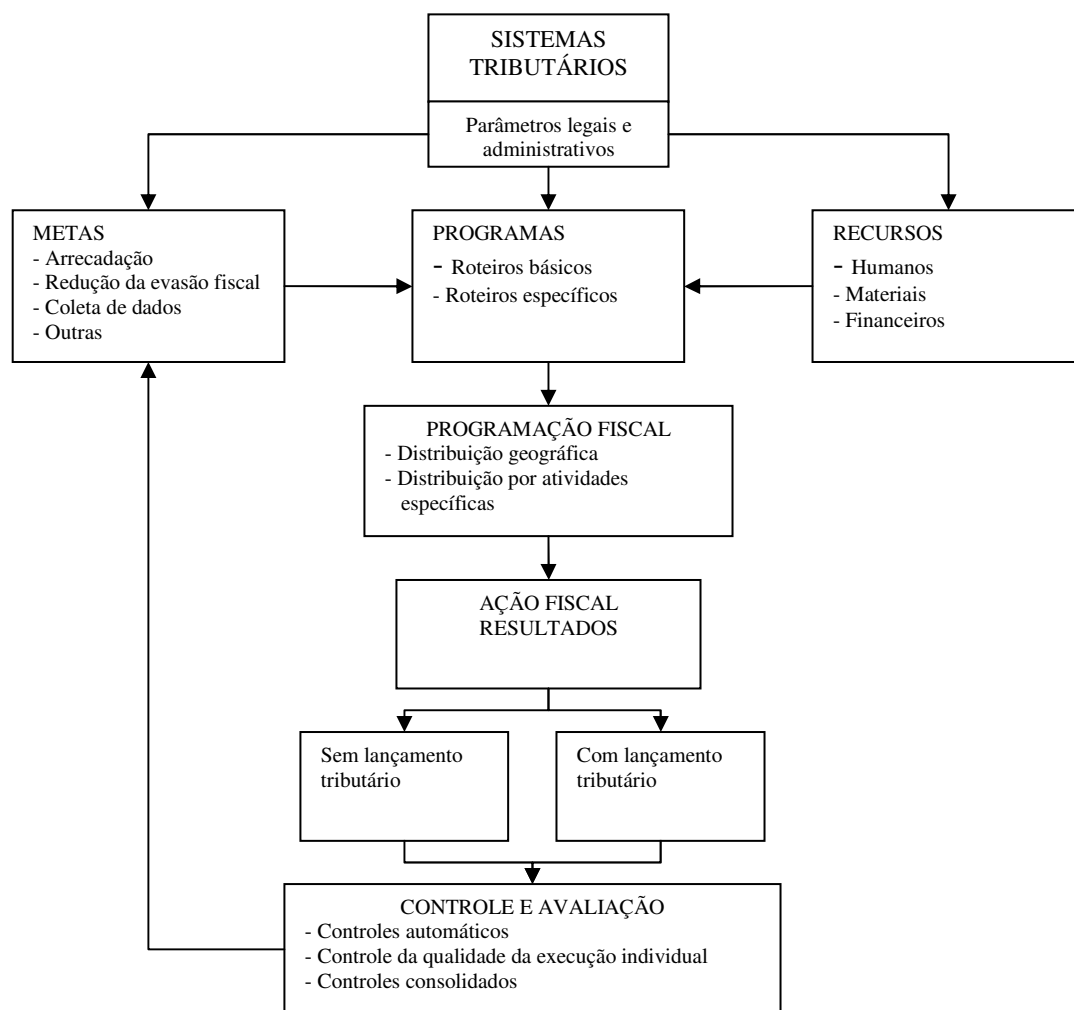


Figura 2 - Fluxo do Processo de Fiscalização Tributária

Fonte: Elaborado pelo autor.

5 CONCLUSÃO

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

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

Para cumprir tais desafios, a administração tributária precisa sofrer adaptações, principalmente, aquelas relativas ao estabelecimento de normas de controle que permitam a realização, a qualquer tempo, da auditoria integral das receitas públicas. Assim, ao final de cada período, os profissionais de controle poderão emitir parecer de auditoria que valide os dados constantes das demonstrações contábeis.

AUDITING OF THE TAX REVENUES: ANALYSIS CRITIC AND CONTRIBUTION

Abstract: The purpose of this article is to analyze the reasons why internal and external auditors have difficulty in planning and carrying out audits in the public revenue area

Keywords: Public revenues. Governmental auditing. Internal control.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO Interamericana de Contabilidade (AIC). In: BIBLIOTECA CIC. Disponível em: <http://www.contadoresaic.org/libreria/biblioteca%20de%20eventos/biblioteca_cic.htm>. Acesso em: 2 ago. 2005.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle. Programa de auditoria descentralizada padrão. Âmbito órgãos da administração direta autarquias e

fundações. Brasília, 2000. Disponível em:
<http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/Programas/dafun.zip>. Acesso em: 6 ago. 2005.

CENTRO Interamericano de Administradores Tributários. Condições a verificar e possíveis indicadores para estabelecer o grau de comprometimento dos atributos mínimos necessários para uma sã e eficaz administração tributária (1999). Disponível em:
<http://www.ciat.org/es/estu/docu/estudio_indicadores_cumplimiento_atributos_at.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2005.

CLAVER, Jose Luis Cea; FINNEMORE, Karen Ortiz. Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos: Aplicación a los Procedimientos de Gestión y Control de Tasa en el Sector Público Estatal Español. **Tribunal de Cuentas de España**. Organizacion Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACES (2003). Disponível em:
<<http://www.olacefs.org.pa/>>. Acesso em: 2 ago. 2005.

CONTRALORÍA General de la República de Bolivia. Sistema de Impuestos Nacionales (abr/2005). Disponível em:
<<http://www.cgr.gov.bo/boletines/abril2005/revuaiabr2005.html#4>>. Acesso em: 6 ago. 2005.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Departamento de Finanças Públicas. Manual de transparência fiscal. Washington: FMI, 2001. p. 21.

GENERAL Accountability Office. In: INTERNAL REVENUE SERVICE. Status of Recommendations from Financial Audits and Related Financial Management Reports (abril/2005). Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items/d05393.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2005.

_____. In: INTERNAL REVENUE SERVICE. Assessment of the Fiscal Year 2006 Budget Request (abril 2006). Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items/d05566.pdf>>. Acesso em: 6 ago. 2005.

MARTIN, Fernando R. Los Factores Determinantes de la recaudación tributaria. Ministerio da Economía y Producción (março/2005). Disponível em:
<http://www.mecon.gov.ar/sip/basehome/factores_recaudacion_tributaria.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2005.

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

OFFICE of the Auditor General of Canada. **Canada Revenue Agency needs to improve its accrual financial reporting practices for tax revenues and receivables** (2005). Disponível
ConTexto, Porto Alegre, v. 5, n. 8, 2º semestre 2005.

ISSN (Impresso): 1676-6016
ISSN (Online): 2175-8751

em: <<http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/20050208se02.html>>. Acesso em: 24 jul. 2005.

PORTER, Michael. **Estratégia competitiva** – técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Tradução de Elizabeth Maria Pinho Braga. Revisão técnica de Jorge A. Garcia Gomes. 7. ed. Rio de Janeiro: Campos, 1986. p. 6.

RAINS, Luisa C.; CRUZ, Marcio Gomes da. Lições Aprendidas em Programas de Modernização da Gestão Pública - Estudo de caso: A gestão fiscal. In: CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (2001). Disponível em: <http://www.ciat.org/es/estu/docu/moder_gest_publ.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2005.

SECRETARÍA de Hacienda y Crédito Público (México). Disponível em: <http://www.shcp.gob.mx/difus/transparencia/docs/oic/resultados_auditorias_2005.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2005.

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

TRIBUNAL de Contas da União. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/CLASSIFICACAO/CONTAS_GOVERNO/CG-2004-RELAT%C3%93RIO_COMPLETO.PDF>. Acesso em: 6 ago. 2005.

ZELADA, Elio Canario. Control y Fiscalización de los Ingresos Públicos. Contraloría General de La Republica del Perú. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACES (2003). Disponível em: <<http://www.olacefs.org.pa/>>. Acesso em: 2 ago. 2005.