

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR



**FATORES LIMITANTES NO PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DE ISS: O CASO DAS ATIVIDADES PORTUÁRIAS DO MUNICÍPIO DE PARANAGUÁ/PR**

**LIMITING FACTORS IN THE ISS SURVEILLANCE PROCESS: THE CASE OF PORT ACTIVITIES IN THE MUNICIPALITY OF PARANAGUÁ/PR**

**FACTORES LIMITADORES EN EL PROCESO DE VIGILANCIA ISS: EL CASO DE ACTIVIDADES PORTUARIAS EN EL MUNICIPIO DE PARANAGUÁ/PR**

**Amanda Maciel Carneiro**

<http://orcid.org/0000-0001-7149-2311>

Doutoranda em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Auditora Fiscal em Paranaguá (PR)

E-mail: [amandamcarneiro@hotmail.com](mailto:amandamcarneiro@hotmail.com)

**Fabiano Maury Raupp**

<http://orcid.org/0000-0002-1992-9982>

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Professor Associado da Escola Superior de Administração e Gerência (ESAG/UDESC)

E-mail: [fabiano.raupp@udesc.br](mailto:fabiano.raupp@udesc.br)

**Leonardo Secchi**

<http://orcid.org/0000-0002-9073-0343>

Professor do Programa de Pós-graduação em Administração (PPGA/ESAG/UDESC)

Doutor em Ciências Políticas pela Universidade de Milão

E-mail: [leonardo.sechi@udesc.br](mailto:leonardo.sechi@udesc.br)

## RESUMO

Esse estudo teve por objetivo analisar os fatores limitantes encontrados no processo de fiscalização de ISS nas atividades portuárias do município de Paranaguá – PR, em pesquisa descritiva, realizada por meio de estudo de caso, com abordagem qualitativa. Foram utilizadas entrevistas semiestruturadas com 12 dentre a totalidade dos 19 Auditores Fiscais da Fazenda Municipal, sendo as perguntas organizadas nas dimensões: processos, experiências, e gargalos. A análise dos dados se deu por análise qualitativa de conteúdo das entrevistas. O assunto envolve conceitos e particularidades de tributação, função dos auditores fiscais e fiscalização de ISS, sistema portuário e serviços portuários passíveis da cobrança de ISS. Assim, percebeu-se a escassez de literatura acerca do tema, evidenciando contribuição do estudo à comunidade acadêmica e à de auditores fiscais – que lida com situações semelhantes e possivelmente não encontra fontes de embasamento e direcionamentos de seus trabalhos. A evidenciação dos

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

processos fiscalizatórios de ISS dos serviços portuários e dificuldades permitiu verificar caminhos e procedimentos comuns e distintos no processo, níveis de conhecimentos, técnicas, experiências dos entrevistados, obstáculos e teses específicas que norteiam os trabalhos de fiscalização.

**Palavras-chave:** Fatores limitantes. Fiscalização de ISS. Atividades Portuárias.

### ABSTRACT

This study aimed to analyze the limiting factors found in the ISS inspection process in port activities in the municipality of Paranaguá - PR, in descriptive research, carried out through a case study, with a qualitative approach. Semi-structured interviews were used with 12 out of the total 19 Fiscal Auditors of the Municipal Treasury, the questions being organized in the dimensions: processes, experiences, and bottlenecks. Data analysis was performed by qualitative analysis of the content of the interviews. The subject involves concepts and particularities of taxation, the role of tax auditors and ISS inspection, the port system and port services subject to ISS collection. Thus, it was noticed the scarcity of literature on the subject, evidencing the study's contribution to the academic community and to that of tax auditors - which deals with similar situations and possibly does not find sources of support and directions for their work. The disclosure of the ISS inspection processes of port services and difficulties allowed to verify common and distinct paths and procedures in the process, levels of knowledge, techniques, interviewees' experiences, obstacles and specific theses that guide the inspection work.

**Keywords:** Limiting factors. ISS inspection. Port Activities.

### RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo analizar los factores limitantes encontrados en el proceso de inspección de ISS en las actividades portuarias en el municipio de Paranaguá - PR, en investigación descriptiva, realizada a través de un estudio de caso, con un enfoque cualitativo. Se utilizaron entrevistas semiestructuradas con 12 de los 19 auditores fiscales totales de las finanzas municipales, las preguntas se organizaron en las dimensiones: procesos, experiencias y cuellos de botella. El análisis de los datos se realizó mediante análisis cualitativo del contenido de las entrevistas. El tema involucra conceptos y particularidades de los impuestos, el papel de los auditores fiscales y la inspección de la ISS, y el sistema portuario y los servicios portuarios sujetos a la recaudación de la ISS. Por lo tanto, se observó la escasez de literatura sobre el tema, lo que evidencia la contribución del estudio a la comunidad académica y a la de los auditores fiscales, que se ocupa de situaciones similares y posiblemente no encuentra fuentes de apoyo y direcciones para su trabajo. La divulgación de los procesos de inspección de la ISS de los servicios portuarios y las dificultades permitieron verificar caminos y procedimientos comunes y distintos en el proceso, niveles de conocimiento, técnicas, experiencias de los entrevistados, obstáculos y tesis específicas que guían el trabajo de inspección.

**Palabras clave:** Factores limitantes. Inspección de la ISS. Actividades portuarias.

## 1. INTRODUÇÃO

Em sendo a tributação o modelo vigente que mais suporta a entrada de receitas aos cofres públicos dos entes da federação, cabendo à auditoria fiscal tributária a competência de

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

alavancar esses recursos através do confronto das situações fáticas e descritas em lei e verificação do cumprimento das obrigações tributárias de acordo com a lei através de suas atividades, incluídas as fiscalizatórias (ARAÚJO, 2008, *apud* CAMPANHA, 2010). Percebe-se que a atenção à melhoria contínua das ações de fiscalização executadas pela administração tributária e ao potencial incremento da arrecadação do referido imposto é, e assim deve ser tratada, prioridade da ação estatal. A afirmação coaduna, inclusive, com o reconhecimento constitucional de precedência da administração fazendária e de seus servidores, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, sobre os demais setores administrativos, segundo seu artigo 37, inciso XVIII (BRASIL, 1988).

O Imposto Sobre Serviços (ISS), alvo do estudo pretendido, configura-se espécie do gênero imposto, “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, consoante artigo 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Para tanto, tem esse estudo por objetivo analisar os fatores limitantes encontrados no processo de fiscalização de ISS nas atividades portuárias do município de Paranaguá – PR. Em termos municipais, o montante subsidia o ente público com recursos com vistas à execução das políticas públicas necessárias à satisfação da população (PARANAGUÁ, 2017).

Quando relacionado aos serviços portuários, neste contexto nítida é a importância das movimentações portuárias e dos valores correspondentes ao ISS sobre os serviços correspondentes para o incremento desta arrecadação (AEN, 2017; IPM SISTEMAS, 2017). Ainda, percebe-se a relevância que o Porto de Paranaguá tem para o Município e os municípios, impactando diretamente na cultura, na história e na vida da comunidade parnanguara, gentílico utilizado para aquilo e aquele que é próprio de Paranaguá (IBGE, 2018), e na economia local.

Com as buscas e leituras preliminares que se desenvolveram, constatou-se a dificuldade de encontrar propostas e estudos diretamente relacionados à fiscalização do ISS nas operações portuárias. São acessíveis estudos acerca de propostas e análises de projetos de modernização na área tributária, bem como estudos diretamente relacionados aos portos brasileiros, mas nenhum que integre ambos os elementos e propicie algum conhecimento na área de fiscalização tributária de ISS nas operações portuárias brasileiras. A contribuição para a academia, neste sentido, se dá além da produção científica em si, na busca de se trabalhar, com metodologia adequada, estudo em área de escassa produção.

Contribui-se para o desenvolvimento do Município e satisfação dos interesses da sociedade, através de avanços na atividade-meio de fiscalização tributária, aprimorando a atividade, possibilitando tanto uma atuação mais efetiva quanto a ampliação das chances de coibição de sonegação fiscal e de redução de possível *gap* de arrecadação no setor. De forma particular, a contribuição da pesquisa está na sua aplicabilidade como forma de melhorias, seja na arrecadação de forma indireta, seja nos procedimentos fiscalizatórios de forma direta.

## 2. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Encontram-se no universo evidenciado na Introdução estudos voltados para a atividade de fiscalização tributária em municípios brasileiros, dos quais alguns são descritos a seguir. Em Gil (2002), que buscou verificar qual o impacto do Programa de Modernização da Administração Tributária (PMAT) na gestão da Secretaria da Fazenda de Manaus (MA) através de estudo de caso com entrevistas com dirigentes, conclui-se que o impacto se deu em mudanças

---

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

tanto na prestação de seus serviços quanto na arrecadação de tributos. O programa envolveu aquisição de equipamentos, adequação de estrutura física, realização de pesquisa bibliográfica relacionada à atividade, realização de estudos de decisões tomadas pelos Tribunais Superiores, treinamento de servidores, reuniões e seminários.

Em Paiva (2005), que buscou apurar o impacto do PMAT na arrecadação tributária de Vitória (ES), com base em estudo de caso e uso de regressão linear, foram percebidas inicialmente falhas como ausência de manuais de rotinas e procedimentos, falta de equipamentos e desatualização de cadastro e, após o PMAT, tendências de crescimento de impostos e dívida ativa e capacitação de funcionários, agilidade no atendimento ao contribuinte, compra de máquinas e equipamentos para a informatização de serviços. Verificaram-se ações como fortalecimento de cadastro, formalização de convênios, treinamentos em cursos, aquisição de computadores, terceirização da dívida ativa e desenvolvimento de sistema tributário próprio.

Campanha (2010) analisou o município de Vitória da Conquista (BA), pretendendo verificar como a realização de investimento em auditoria e fiscalização tributária poderia contribuir com o incremento da receita pública municipal em pesquisa documental, quantitativa, com estudos comparativos e entrevistas, tendo como resultado a necessidade de pensar a auditoria tributária em um contexto mais amplo, de materialidade e relação com procuradoria jurídica.

Em Ferreira, Kanaane e Severino (2010), analisando problemas de supervisão de fiscalização da subprefeitura de Perus (São Paulo), os autores propuseram, dentre outras, a seguinte ação: transferência ao setor administrativo de grande parte do serviço realizado pelos agentes vistoristas que não era inerente à função, o que teve como resultado a otimização da função de vistorias. A aquisição de materiais, realização de reuniões para troca de informações e experiências, padronização do serviço e troca de gestão também foram respostas com impacto positivo.

Para Ribeiro (2011), em estudo de considerações sobre a gestão tributária no âmbito dos Municípios, em especial aqueles que podem melhorar a arrecadação própria, a melhor gestão tributária municipal passa por um cadastro fiscal completo e atualizado constantemente, haja vista ser a base de dados que fornecerá suporte a todas as auditorias e constituições de crédito tributário. Somados a isso, uma estrutura funcional com agentes capacitados, a informatização de sistemas e o planejamento de créditos guiando ações de fiscalização e cobrança, permitindo cobranças rápidas e imediatas, são pontos a serem considerados.

Cury (2013), ao buscar verificar como ocorre o processo de fiscalização de ISS em Novo Hamburgo (RS), identificando pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças com uso de matriz SWOT, entrevistas focadas e triangulação, deduziu que existem dificuldades de interpretação de legislação tributária, que falta planejamento interno e aperfeiçoamento profissional, e que é necessária renovação da estrutura de trabalho e tecnologias.

Martins (2016), realizando levantamento do processo de fiscalização de ISS em Palhoça (SC), através de entrevistas, obteve dados sobre problemas e dificuldades no processo fiscalizatório, sob a ótica dos fiscais entrevistados. Dentre as questões levantadas, apresentaram-se situações como carga de trabalho mal dimensionada, desalinhamento das ferramentas tecnológicas disponíveis com as necessárias ao desempenho ótimo da atividade, falta de suporte técnico apropriado nos sistemas informatizados, interesse em treinamentos e aperfeiçoamento de conhecimentos técnicos, em convênios com outros entes e em aproximação

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

com o setor jurídico.

Yoshiura (2016) buscou analisar a estrutura de fiscalização em Bauru (SP) sob a ótica da governança, concluindo, com base em pesquisa documental, bibliográfica e questionário estruturado que, apesar dos avanços, muitos esforços ainda são necessários.

No quadro abaixo, segue síntese dos estudos selecionados mencionados, relacionados à fiscalização tributária em municípios do País.

**Quadro 1** – Síntese de estudos selecionados de fiscalização tributária em municípios brasileiros

Ano	Autor	Objetivo	Aproximações com a pesquisa
2002	Gil	Buscou verificar qual o impacto do PMAT na gestão da Secretaria da Fazenda de Manaus (MA).	- Estudo exploratório-descritivo, com abordagem qualitativa, e estudo de caso com entrevistas com os dirigentes. - Abordagem de município com Porto (embora não tenha analisado a fiscalização do ISS em operações portuárias). - Uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista do estudo.
2005	Paiva	Buscou apurar o impacto do PMAT, no contexto da fiscalização da arrecadação tributária de Vitória (ES).	- Estudo de caso. - Evidenciação de gargalos na fiscalização do município. - Evidenciação de ações de fortalecimento de fiscalização, bem como ações voltadas ao aumento da arrecadação. - Abordagem de município com Porto (embora não tenha analisado a fiscalização do ISS em operações portuárias).
2010	Campanha	Buscou verificar como a realização de investimento em auditoria e fiscalização tributária pode contribuir com o incremento da receita pública municipal em Vitória da Conquista (BA).	- Pesquisa documental, quantitativa com estudos comparativos mas também entrevistas. - Visão da auditoria tributária como instrumento otimizador da receita própria municipal. - Busca de materialidade da auditoria. - Forte base teórica de suporte.
2010	Ferreira; Kanaane; Severino	Buscaram analisar problemas de supervisão de fiscalização da subprefeitura de Perus (São Paulo).	- Proposta de ações para melhorar a fiscalização municipal.
2011	Ribeiro	Buscou apresentar considerações sobre a gestão tributária no âmbito dos Municípios, em especial aqueles que podem melhorar a arrecadação própria.	- Análise e proposição de ações para melhorar a fiscalização municipal e a arrecadação própria.
2013	Cury	Buscou verificar como ocorre o processo de fiscalização de ISS em Novo Hamburgo (RS).	- Uso de entrevistas focadas e triangulação. - Verificação de como ocorre o processo de fiscalização do ISS. - Uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista do estudo.
2016	Martins	Buscou identificar como ocorre e quais são os procedimentos adotados no momento da fiscalização do ISS no município de Palhoça (SC).	- Entrevistas para obter dados sobre dificuldades na fiscalização com auditores fiscais do ISS. - Uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista do estudo.
2016	Yoshiura	Buscou analisar a estrutura de fiscalização em Bauru (SP) sob a ótica da governança.	- Uso de questionário como instrumento de coleta, e busca de informações sobre aspectos sociais e econômicos do município,

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

			organograma, recursos humanos e tecnológicos, gestão de recursos próprios, evolução dos processos eletrônicos e outros para gestão tributária. - Uma das bases utilizadas para a elaboração do roteiro de entrevista do estudo.
--	--	--	--

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Além disso, apresentam-se estudos em assuntos correlatos, que agregam valor à pesquisa tangencialmente. Soares e Bava (2002), em estudo tendo como base as cidades de Porto Alegre, Santos, Recife e Fortaleza, resumiram as características das gestões locais bem sucedidas em priorização do interesse público com estratégias de legitimação, reconhecimento da promoção de uma imagem favorável tanto da cidade quanto da administração, visão estratégica na atuação política, administrativa e econômica do governo e um novo jeito de ver a democracia enfatizando a participação popular.

Campello (2003), estudando a eficiência municipal no estado de São Paulo, desenvolveu sua teoria de exploração da base tributária e de base de transformação. Com o uso de fronteira estocástica, concluiu que os municípios paulistas possuem baixa eficiência na exploração de bases tributárias e alta de transformação, creditando ao sistema de transferência proporcionar meios para ampliação da qualidade de vida municipal.

Ozaki (2003), querendo verificar como os municípios paulistas poderiam otimizar a arrecadação de ISS, com o uso de bibliografia, documentos e análise estatística com regressão linear para estimar a elasticidade da arrecadação de ISS em relação à alíquota, concluiu que, naquele cenário, o ISS não é eficiente em termos econômicos. Afirmou que há margem para aumento de alíquota que possa gerar incremento de arrecadação e que, embora exista esforço considerável para melhorar a eficiência, há campo para melhorias.

Marques (2008), ao mensurar a eficiência da arrecadação tributária federal considerando as estrutura de fiscalização, os programas especiais de parcelamento e os resultados de cobrança do passivo tributário, entre os anos de 1998 e 2006, com método de fronteira estocástica, concluiu que os parcelamentos especiais impactam negativamente na eficiência da arrecadação. Almeida (2009), através de entrevistas e pesquisas documentais, descobriu que a receita própria de Paço do Lumiar (MA) é insignificante, evidenciando a dependência do município de transferências de receita de outros entes.

Campos, Cruz e Stavits (2010), ao verificarem o aumento de arrecadação em Londrina (PR) com dados bibliográficos e entrevistas, creditaram o aumento de receita à implantação de sistema de declaração mensal de serviços e melhoria de gestão. Observaram, contudo, a necessidade de aumento na quantidade de auditores fiscais, de investimentos em implantação de novos sistemas, de parcerias com os demais órgãos e principalmente, de uma reforma tributária municipal. Tauil (2010) desenvolveu uma metodologia para encontrar o número razoável de auditores fiscais: somar o número de contribuintes por homologação e tomadores de serviço relevantes, dividir por 12 (meses), dividir por 30 ou 60 (número de processos estimados a serem realizados, a depender se a prefeitura for ou não bem equipada) para encontrar o número de auditores fiscais. Já Freitas (2012) abordou o ISS enquanto importante fonte de receita para os municípios brasileiros em pesquisa de base bibliográfica.

Monteiro (2012) estudou o potencial de aumento de arrecadação de ISS em Maracanaú (CE), comparando a base do Município com a da Receita Federal e ao final verificando a possibilidade de inserção de mais de 8 mil empresas sediadas no município no cadastro

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

municipal. Alissa et al. (2014) usaram uma base de dados de mais de 15 mil auditorias realizadas pela Administração de Impostos da Croácia entre os anos de 2002 a 2006 para examinar o impacto da complexidade das tarefas, experiências dos auditores e esforço dos auditores na performance de auditoria, concluindo que a experiência enaltece a relação positiva entre esforço do auditor e performance; ainda, que embora normalmente a complexidade das tarefas mitigue a performance, quando sob a ótica de auditores experientes, reforça o aspecto positivo do esforço pelo não desperdício de habilidades e desenvolvimento de metas desafiadoras.

Ao analisar estudo do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul sobre os municípios gaúchos, Caravaca (2014) constatou, além de outros pontos, que dos 485 municípios, 470 registram receitas referentes ao setor bancário ou financeiro, mas apenas 169 têm fiscalização específica do setor; quando o assunto é uso de cartão de créditos, apenas 118 deles têm fiscalização específica. Ainda, dos 355 municípios nos quais existe cartório, pouco mais da metade (189) iniciaram fiscalização neste sentido. Seu estudo pretendeu demonstrar que as principais causas da ineficiência dos municípios na arrecadação de receitas públicas estão vinculadas diretamente ao descumprimento da legislação, em especial pela falta de investimentos nas áreas de arrecadação, fiscalização e jurídica.

Em Costa (2017), que objetivou levantar medidas que poderiam ser implementadas para aumentar a arrecadação e diminuir a sonegação sem aumentar a carga tributária em Florianópolis (SC) por meio de bibliografia, documentos e estudo de caso único com grupo focal de 15 auditores, se obteve como proposições a formação de convênios, obrigatoriedade de nota eletrônica aos contribuintes, automatização de procedimentos fiscais e aprimoramento dos sistemas de informática, apontando como obstáculo a não primazia da administração tributária pela modernização e estruturação material para possibilitar o aumento de arrecadação.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva que, por sua vez, pretende “identificar, relatar, comparar” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 81), adequada metodologicamente à intenção de descrição dos fenômenos de fiscalização de ISS no setor portuário. Quanto aos procedimentos, “maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados” (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 83), o método de pesquisa é o de estudo de caso (YIN, 2005) pela natureza do estudo e do assunto investigado, voltado à realidade do município de Paranaguá no que tange à fiscalização do ISS em operações portuárias. Trata-se o estudo de pesquisa de abordagem qualitativa, já que tem como características o levantamento de possíveis variáveis e suas interações, utilizando a experiência do pesquisador na captura da situação e do fenômeno (ALVES, 2003), podendo ser vista como uma maneira pertinente de conhecer a natureza de determinado fenômeno social (RAUPP; BEUREN, 2003).

Na coleta de dados, foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas com auditores fiscais do município, fundamentais para o diagnóstico da fiscalização do ISS das operações portuárias em Paranaguá, uma vez que esse instrumento permite trabalhar um rol de perguntas básicas que podem ser flexibilizadas no momento da coleta (ALVES, 2003). O instrumento de pesquisa foi elaborado com base nos estudos realizados por Gil (2002), Cury (2013), Martins (2016) e Yoshiura (2016), adaptados para alcançar os objetivos desta pesquisa, com suporte em modelo de Visão Baseada em Recursos de Wernerfelt e Barney, elaborado por Carvalho, Prévot e

---

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

Machado (2013).

Sobre os entrevistados, fizeram parte da coleta 12 Auditores Fiscais dentre a totalidade dos 19 Auditores Fiscais da Fazenda Municipal que atualmente ocupam o cargo (sendo que, dentre estes, dois participaram dos pré-testes; um ocupa o cargo de Vice-Prefeito no mandato atual; um está impossibilitado pela condição de entrevistador e três não tiveram disponibilidade de participar no período).

Sobre as dimensões selecionadas, estas assim foram ilustradas de maneira a facilitar a visualização da conexão entre as perguntas, com a ressalva de não serem estanques e de, invariavelmente, inter-relacionarem-se. Os propósitos da categoria Processos foram os de evidenciar como ocorre o processo de fiscalização, recursos técnicos e conhecimentos relacionados; os da categoria Experiências, compreender a experiência do pesquisado, o desenvolvimento pessoal da atividade e sua percepção sobre o desenvolvimento da atividade por terceiros; os da categoria Gargalos, identificar pontos de estrangulamento, dificuldades e limitações encontradas ou supostas pelos sujeitos durante os processos.

A análise dos dados se deu por análise qualitativa de conteúdo das entrevistas, “técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema” (VERGARA, 2010, p.7). Julgou-se adequada por ser técnica de análise que procura compreender o que está sendo comunicado além das palavras, e busca elementos comuns ou não nos dados levantados.

## 4. RESULTADOS

### 4.1 Quanto à dimensão processos

Nas primeiras perguntas, a fim de evidenciar o processo de fiscalização, como ele se inicia e se desenvolve, pode-se perceber que alguns dos entrevistados não têm conhecimento específico sobre o assunto. Não conseguem esclarecer o processo e não entendem se deveriam conhecer e realizar algum processo diferente do usualmente aplicado a outras fiscalizações (caso do E1 e do E8).

Dentre os outros entrevistados, percebeu-se que o processo se inicia por uma Ordem de Serviço vinda da Superintendência de Fiscalização Tributária – o que, informado por E12, pode derivar de indícios de baixa arrecadação, constância de alta arrecadação e reconhecimento como grande arrecadador, além de indícios advindos de outras fiscalizações. Após o recebimento da Ordem, dividem-se opiniões sobre o segundo passo como sendo a notificação do contribuinte (como E3, E4, E7 e E12, por exemplo), ou como a emissão, logo após o recebimento da Ordem, do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) (posição descrita por E6 e E9). A Lei Complementar 99 de 2008, por sua vez, dispõe em seu artigo 9º que o início dos procedimentos se dá tanto com a entrega do TIAF quanto com qualquer ato da Administração que caracterize o início da apuração do crédito tributário, dentre outros (PARANAGUÁ, 2008) e a Lei Complementar 110/2009 elenca tanto a TIAF quanto notificações como procedimentos de ação fiscal (PARANAGUÁ, 2009).

Percebe-se, nesse caso, atuações distintas ao iniciar o processo, sendo que ambas levam à emissão de TIAF e de notificações, porém em momentos oportunamente distintos, na visão de cada funcionário – e que ambas as correntes encontram amparo legal, tanto em disposições gerais como o CTN (BRASIL, 1966) como nas leis municipais (PARANAGUÁ, 2000, 2008, 2009). É possível estas atuações se baseiem tanto em não comprometer o prazo de análise com



Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

a entrega documental quanto em pôr fim à possibilidade de denúncia espontânea. Encontra-se aí espaço para pacificar a entrega de documentação, utilizando-se das bases legais existentes, permitindo aperfeiçoar padrões e métodos.

Relato do E4, corroborado por dispositivo legal (PARANAGUÁ, 2008), informou que os procedimentos de fiscalização originalmente têm duração de 60 dias, podendo ser prorrogados em caso de necessidade. Na visão do E5, o tempo é escasso para a quantidade de trabalho a ser realizada. Percebe-se que uma otimização do processo, a aquisição de conhecimentos bem fundamentados, o uso de sistemas bem equipados e um norteador de atuação, por exemplo, poderiam tornar esse prazo mais tangível. De toda sorte, não se vê no tempo legalmente definido um impositivo, haja vista menção no dispositivo legal de possibilidade de prorrogação. Uma síntese da dimensão é apresentada no Quadro 2.

**Quadro 2** – Síntese das análises relacionadas à dimensão processos

Dimensão	Principais situações	Resumo das análises
Processos	Início do processo de fiscalização	Mostra campo para pacificar qual documento deveria ser entregue antes: notificação ou TIAF. Suporte em bases legais. Vinculação com padrões e métodos (Paiva, 2005). Percepção de espaço para que <i>feedbacks</i> orientem novas fiscalizações.
	Uso de 2 auditores para a fiscalização de ISS em operações portuárias	Estratégia própria. Interessante para o compartilhamento de conhecimentos. Respaldo em Soares Neto e Silva (2012).
	Uso de informações preliminares de sistema	Estratégia própria. Respaldo em Oliveira (2012).
	Tempo do processo de 60 dias insuficiente, mas admitindo prorrogação.	Entende-se que o aprimoramento do processo como um todo poderia tornar o tempo real de fiscalização mais condizente com o tempo legal, mas que não há problemas com a dilatação do tempo. Respaldo em lei municipal.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

#### 4.2 Quanto à dimensão experiências

Pode-se perceber, ainda, por relatos de dois entrevistados (E2 e E7) que é comum o uso de dois auditores nesse tipo de fiscalização, sendo mais comum a presença de um mais e um menos experiente integrando a equipe, e que esse procedimento é uma estratégia de fiscalização, haja vista não existir disposição legal específica sobre o assunto. O acompanhamento de auditores menos experientes por auditores mais experientes na realização dos trabalhos já foi abordado por Soares Neto e Silva (2012), ao estudarem os estágios de aprendizagem de auditores fiscais.

Alguns entrevistados, como E6, E7, E9 e E11, mencionaram que faz parte do início do processo se situar com relação as especificidades do fiscalizado, e que utilizam o sistema oferecido pela Prefeitura para tanto. Consideram esse procedimento como fase preliminar, a fim de compreenderem o escopo e a dimensão do trabalho (visão esta já encontrada em Oliveira (2012)).

Quanto às técnicas, recursos e conhecimentos utilizados e necessários, pode-se analisar da seguinte maneira as informações coletadas: A pesquisa foi mencionada por alguns entrevistados (E2 e E4), tanto em documentos extralegais quanto com terceiros envolvidos com as atividades (abordagem que inclusive já havia sido relatada no contexto do estudo de Cury (2013)). Percebe-se, ainda, que a consulta aos colegas é uma das maneiras pela qual os auditores desenvolvem seus trabalhos, e que a visita *in loco* é entendida como uma ferramenta na

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

aquisição de conhecimento (vide relatos de E5 e E9, por exemplo).

O uso de informações de terceiros é mencionado por alguns dos entrevistados, como E4, E6, E7, dentre outros, sendo interessante a afirmação de E12, quando fala que, por a relação envolver terceiros no exterior, o acesso à documentação é mais difícil. Encontram-se assim dificuldades inerentes à atividade específica, de difícil transformação em termos de viabilidade, por envolverem diversos outros cenários e atores, implicando a necessidade de se pensar estrategicamente em como possibilitar a correta fiscalização por outros meios.

O que se percebe é que, em sua grande maioria, são mencionadas triangulações diversas de informações, e que essa técnica permite que as informações sejam conferidas constantemente, ou que novos indícios se apresentem na busca pela verdade. Isso pode ser verificado pelos relatos de E2, E3, E4, E6 e E7, dentre outros. As referências teórico-empíricas demonstram que isso não é uma realidade somente do Município de Paranaguá, haja vista menções por Leite (2011) de cruzamento de dados e de Cury (2013) de uso de informações de terceiros, por exemplo.

Depreenderam-se técnicas que se mostraram, aparentemente, não ser de conhecimento de todos os auditores fiscais. Enquanto um entrevistado (E3) informa que, por ser a nota eletrônica e por ser informada também pelo tomador de serviço, esta aparentemente não apresenta indícios de irregularidade, outro informa que mesmo assim verificou no corpo do documento fiscal contradições, como nos casos apresentados por E9.

Interessante ainda a existência de fluxograma de processo administrativo, orientativo, mencionado somente por E5, que ainda assim diz fazer tempo que não o utiliza. No mesmo sentido, somente o E11 mencionou a existência de fluxograma de caminhos do comércio exterior, tanto da exportação quanto da importação. Como não foi abordada a metodologia segundo a qual esse fluxograma foi apresentado ou disponibilizado, não há espaço para inferir suposições, a não ser o fato de que existem documentos de orientação, talvez desatualizados, que configuram iniciativas passadas e estão sendo subaproveitados.

No que diz respeito aos cursos e capacitações oferecidos pela Prefeitura ou por ela subsidiados, percebeu-se que o curso mais próximo à área portuária foi um de agenciamento marítimo, relatado por E3 e E7, consistindo na compreensão do serviço de agenciamento marítimo e do custeio do agenciador. Pode este curso não ter sido mencionado por outros entrevistados pelo fato de que a entrevista esclareceu que o alvo do estudo se tratava de operação portuária, e também pela data em que foi realizado, já que muitos dos auditores atuais sequer eram funcionários por volta dos anos 2000.

Seguindo-se na análise, resta nítida a existência do desnivelamento dos conhecimentos e das experiências por parte dos entrevistados. Alguns entrevistados mencionaram colegas específicos que julgaram ter maior conhecimento sobre o assunto (menção feita por E2 e E5, por exemplo); outros, mencionaram a sua própria falta de experiência e familiaridade com esse tipo de fiscalização (como E1 e E8). Alguns trouxeram relatos de experiências advindas de trabalhos e fiscalizações anteriores (como E3, E4 e E6).

Alguns entrevistados falaram com propriedade sobre termos específicos, ou mencionaram teses que julgaram ser comumente aplicáveis à situação. Descreveram as atividades com eloquência e demonstraram conhecimento de uma visão maior do que a própria operação portuária. Os relatos dos entrevistados E4, E6 e E11 deixaram isso claro.

Para outros, o conteúdo se mostrou distante. Enquanto alguns mencionaram não ter conhecimento, ou não saber inclusive medir seu conhecimento, seja por falta de experiência ou

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

por tempo em que não realizam a função (E1 e E8), outros apresentaram dúvidas em processos, técnicas e documentação específica (E7, E10, E12, por exemplo). Outros, por fim, afirmaram que, se tivessem mais conhecimentos, poderiam realizar ainda melhor os trabalhos (E3, E4, E6, por exemplo).

O uso dos conhecimentos dos colegas foi assunto mencionado por E9 e E10, dentre outros; além disso, muitos dos entrevistados (a exemplo de E1, E5, E7 e E10) mencionaram que havia colegas, do seu ponto de vista, que dominavam mais o assunto. Outros relataram experiências profissionais passadas envolvendo o setor em análise, como E3, E4 e E6. Alguns entrevistados apresentaram inclusive documentos comprobatórios, como nos casos de E6 e E7. Outro ainda, E7, trouxe à conversa a existência de um modelo pronto de notificação à APPA requerendo um relatório. Essa constatação amplia visões sobre formas perante as quais o conhecimento pode ser aprimorado, com o uso de recursos internos.

Ainda assim, *gaps* se apresentaram a partir da comparação das respostas dos entrevistados. Algumas teses apresentadas, mencionando calçamento de notas, por exemplo (caso de E5), mostram-se ultrapassadas – encontram menção na literatura em Tauil (2003) e TCU (2003), por exemplo, e até mesmo em Leite (2011), mas não refletem tendências apontadas, por exemplo, em França (2012).

No mesmo sentido, mudanças legislativas e operacionais que geraram um movimento no qual agências marítimas começaram também a operar como operadores portuários, alterando a estrutura da fiscalização adequada, fato apontado por E6, demonstram a necessidade de atualização dos profissionais – seja por fazer muito tempo em que não se envolvem com uma fiscalização no setor, seja porque o cenário macro e microeconômico está em constante mudança. Neste contexto, fato é que os processos adotados pelos funcionários auditores fiscais devem ser alinhados com a nova realidade das operações realizadas no Município, que reflete também tendências globais. Um resumo das análises é apresentado por meio do Quadro 3.

**Quadro 3** – Síntese das análises relacionadas à dimensão experiências

Dimensão	Principais situações	Resumo das análises
Experiências	Uso de pesquisas e consulta aos colegas. Necessidade de cursos.	Percebe-se a necessidade de aquisição de conhecimentos e atualização e a existência de conhecimentos internos. Respaldo em Soares Neto e Silva (2012) e Cury (2013). Percebe-se a falta de capacitação em operações portuárias.
	Uso de triangulações e de fontes específicas de informação.	Percebe-se a aplicação da técnica de uso de diversas fontes para a fiscalização. Percebem-se diferentes caminhos e acessos a essas fontes. Respaldo em Leite (2011) e Cury (2013).
	Uso de teses internas, menções de teses antigas, atualização e desatualização.	Percebem-se conhecimentos variados, uso de teses específicas por alguns, desnivelamento e desatualização de conhecimentos. Percebe-se a existência de documentos orientativos com fluxogramas de processos administrativos, exportação e importação, subaproveitados.
	Percepção de experiências próprias e de terceiros	Percebem-se referências internas de fontes de conhecimento, que podem ser usadas a favor da atuação de todos, distanciamentos de alguns e aproximação de outros com a área.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

### 4.3 Quanto à dimensão gargalos

Continuando a análise, percebe-se que mesmo o fato de conhecerem, ainda que não de maneira aprofundada, caminhos para realizar esse tipo de fiscalização, e de realizarem pesquisas em fontes secundárias ou mesmo com colegas, em diversos casos, não isenta os

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

entrevistados de encontrarem dificuldades ao longo dos processos, as quais se apresentaram em diversas áreas.

Embora a complexidade do tema e a quantidade de documentos relacionada a esse tipo de fiscalização tenha sido expressamente mencionada somente por E2 e E12, uma análise mais aprofundada permite identificar esses elementos em todos os relatos de dificuldades sentidas pelos entrevistados. A afirmação ganha sustento, ainda, nos argumentos emanados na literatura, como em Maria e Luchiezi Júnior (2010) e Oliveira (2012), ao afirmarem que as funções dos auditores fiscais exigem múltiplos conhecimentos e guardam grande complexidade e responsabilidade, bem como grande esforço na sequência de atos necessários ao correto desenvolvimento da fiscalização.

A falta de norte na condução da fiscalização dessas operações como um todo foi abordada por E2, E3 e E5, evidenciando a necessidade dos entrevistados em adquirir conhecimento que os permita saber exatamente onde se encontra o cerne das fiscalizações de ISS em operações portuárias. Percebe-se a busca de um foco, de um encaminhamento a ser seguido, e a incapacidade, até o presente momento, de encontrar esses norteadores.

Sobre mudanças e atualizações, relatou o E3 que diversas situações alvos de discussões chegaram ao Judiciário, não sem antes extenuar o uso de recursos, inclusive com retrabalho, haja vista posicionamentos diferentes ao longo do tempo e por funcionários diferentes. Aqui, se percebe que, embora tenha gerado discussões e debates, a falta talvez de posicionamentos jurídicos, que poderiam mostrar tendências já pacificadas nos Tribunais Superiores, e/ou a falta de comunicação entre os auditores dos *feedbacks* das suas fiscalizações e impugnações e recursos, pode ter desgastado o uso de recursos ao longo do tempo. Um banco de dados que permitisse a pesquisa em dados levantados anteriormente por outros funcionários, também poderia ser pensado neste sentido.

O relato de E11 ainda apontou o alto grau de litigiosidade dos autos de infração, o que encontrou respaldo nos estudos de Messias (2014).

Os conhecimentos se tornam ainda mais complexos quando requeridos em empresas que realizam não somente a operação portuária como o agenciamento e o despacho, aumentando a dificuldade do trabalho a ser realizado, conforme E4. Na literatura, Soares (2009) já havia mencionado o quão complexas podem se tornar as operações portuárias, abrangendo inúmeros serviços.

A análise das entrevistas permite evidenciar que conhecimentos básicos e avançados de contabilidade, tributação e sistema portuário, por exemplo, são enxergados como essenciais pelos auditores; a grande maioria, porém, reconhece não ter familiaridade com todas essas áreas – não, pelo menos, ao ponto de conseguirem extrair o máximo de seus trabalhos de forma otimizada. O relato de E6 é taxativo nisso, ao reconhecer que, embora julgue realizar um trabalho de qualidade, sabe que poderia entregar mais se houvesse maior apoio, instrução e ferramentas disponíveis. A falta de capacitação em áreas consideradas estratégicas à fiscalização, como direito tributário e contabilidade, já havia sido constatada na revisão teórica-empírica por Campanha (2010).

O fato trazido por E12, de que os portos são distintos entre si e que cada município tem a sua legislação, pode se relacionar de alguma forma com a observação de E3, que acredita que muitas vezes as empresas não recolhem o valor que os auditores julgam devido por terem entendimentos distintos sobre aquilo que deve ser tributado. Realmente, a existência de diversas estruturas de portos no Brasil, conforme Mesquita (2015) e Machado (2016), bem como de

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

variadas cargas e características das operações a elas relacionadas (ANTAQ, 2018) possibilita a existência de realidades e procedimentos distintos entre si. Ainda, é de se compreender que a existência de milhares de municípios, cada um com suas legislações, torne, no mínimo, difícil a atuação de empresas em mais de uma localidade, por exemplo.

Informação trazida por E12, ainda, evidenciou tópico que já havia sido abordado nas referências teórico-empíricas tanto em Afonso et al. (1998), quanto em Campos, Cruz e Stavis, (2010) e Leite (2011): a falta de convênios entre os entes permitindo uma troca de informações. A previsão, embora constitucional (BRASIL, 1988), mostra-se, ao menos nos casos mencionados – o que se acredita ser possível na realidade brasileira em geral – longe da realidade dos órgãos fiscalizatórios do País. Como exemplo, sabe-se que os despachantes participam das operações, mencionando cargas a serem transportadas e cuidando das documentações; ainda, que a Receita Federal participa e têm interesse nessas operações (APPA, 2016), isso sem contar a Receita Estadual e outros agentes governamentais, interação essa já abordada como benéfica no estudo de Monteiro (2012). Entende-se que devem existir documentos e relatórios de interesse de mais de uma entidade governamental, cujos compartilhamentos seriam de grande valia, caso ocorressem.

Sobre os sistemas de informática, percebem-se nos relatos de E2 e E5 dificuldades operacionais de utilizar o sistema atual como ferramenta estratégica, apontando que já existiram relatórios melhores de cruzamentos, e que o trabalho fluiria melhor com um possível aprimoramento do sistema, o que faz sentido visto relato na entrevista de apoio realizada acerca da constante mudança de sistemas ao longo dos últimos anos, transparecendo o quanto essas mudanças impactam e são sentidas pelos usuários. Campos, Cruz e Stavis (2010), Ribeiro (2011), Cury (2013) e Martins (2016) já haviam se posicionado no sentido da importância dos sistemas informatizados como apoio para a consecução de atividades fiscalizatórias, nos quais se vê que, embora seja mais uma ferramenta de trabalho dentre as outras existentes, quando bem aproveitados os sistemas de informática, estes têm potencial para elevar substancialmente os resultados dos trabalhos e reduzir tempo e desgaste de recursos.

Naqueles que responderam não ter tido contato com fiscalizações em operações portuárias (ou, caso o tenham tido, faz tanto tempo que não se recordam, como E1 e E8), pode-se verificar o sentimento de falta de norte na condução de uma possível fiscalização. Houve menção, inclusive, de aposentadoria próxima (por E8), e de um sentimento de talvez poder ter absorvido e realizado mais.

O acesso aos trabalhos realizados pelos colegas, pelo que se pode depreender de E4, não existe de maneira corriqueira. As trocas de informações ocorrem em conversas informais, caminho utilizado por entrevistados como E5 e E10. De qualquer maneira, evidencia-se o desconhecimento dos auditores sobre uma possível fiscalização na área de forma diversa da executada hoje (relatos de E3, E4, E6, E7 e E9), com a ressalva, ainda, de que se forem utilizadas somente as informações constantes no sistema, o que não encontra óbice, os trabalhos provavelmente não renderão os frutos justos (relato de E4 e E9), apontando dificuldades de condução. Um resumo das análises referentes à dimensão gargalos é apresentada por meio do Quadro 4.

**Quadro 4** – Síntese das análises relacionadas à dimensão gargalos

Dimensão	Principais situações	Resumo das análises
Gargalos	Dificuldades com os conhecimentos necessários. Cenário de operações portuárias	Apresentam mais facilidade aqueles que já trabalharam na área, ou que tiveram experiências ao longo da carreira, e ainda assim demonstram dificuldades. A área de fiscalização

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

e sua fiscalização complexa. Falta de fontes de consulta, de treinamento e capacitação. Falta de atualização.	apresenta dificuldades inerentes. O aparelhamento dos funcionários parece premente. Respaldo em Zilveti e Coelho (2009), Maria e Luchiezi Júnior (2010) e Oliveira (2012).
Falta de norte nas fiscalizações.	Dificuldades inerentes à área e à documentação e falta de cursos parecem obstáculos ao direcionamento das fiscalizações.
Litigiosidade dos autos de infração, diferentes posicionamentos frente a teorias, falta de padrão na resposta a impugnações.	Falta de aproximação com o setor jurídico, e de disseminação das teses que têm fundamento pacífico parecem impactar nas alegações. Falta de <i>feedback</i> nos trabalhos realizados, e de um banco de dados atualizado para consulta e direcionamento. Respaldo em Messias (2014).
Falta de convênios, falta de conversa entre entes. Relato de tentativas anteriores de comunicação com outros entes.	Previsão constitucional de cooperação <i>versus</i> realidade. Algumas situações apresentam caráter nacional, cujas soluções são menos alcançáveis. A comunicação entre municípios é favorável como apoio. Respaldo em Afonso et al. (1998), Campos, Cruz e Stavits (2010), Leite (2011) e Monteiro (2012).
Sistemas de informática: dificuldades operacionais, reconhecimento de melhorias ao longo do tempo e de melhorias necessárias.	Histórico de troca de sistemas ao longo do tempo, respaldado por entrevista de apoio, explica parte das questões. Dificuldades já abordadas em Campos, Cruz e Stavits (2010), Ribeiro (2011), Cury (2013) e Martins (2016).
Futuras aposentadorias.	Percepção pelas entrevistas. Necessidade de aproveitar os conhecimentos internos. Respaldo em Souza Neto e Silva (2012).

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Com as análises, pode-se perceber, então, como são realizados os processos fiscalizatórios em questão sob a ótica dos entrevistados, caminhos e técnicas que julgam adequadas e experiências próprias e percebidas, semelhanças e diferenças entre suas atuações, opiniões e dificuldades.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O assunto envolve conceitos e particularidades de estruturas de tributação, da função dos auditores fiscais e da fiscalização de impostos, com foco no ISS, e de sistema portuário e operações portuárias cujos serviços são passíveis da cobrança de ISS. Na literatura pode-se observar a escassez de discussões sobre o tema, o que evidenciou a contribuição do estudo tanto à comunidade acadêmica quanto à de auditores fiscais – categoria que lida com situações semelhantes e possivelmente não encontra fontes de embasamento e direcionamentos de seus trabalhos.

A evidenciação dos processos fiscalizatórios do ISS dos serviços portuários, recursos, experiências e caminhos, foi permitida pelas informações coletadas nas entrevistas. Foi permitido também verificar pontos de partida de fiscalização e procedimentos no início do processo, assim como níveis de conhecimentos, de técnicas e de experiências dos entrevistados, além de teses específicas que norteiam os trabalhos de fiscalização, algumas mais e outras menos difundidas entre os entrevistados. Pode-se perceber, por exemplo, que procedimentos outrora realizados, como análise de notas fiscais, foram perdendo espaço para a informatização.

Os sistemas informatizados foram alterados e trocados por outros, e as informações

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

preexistentes foram disponibilizadas de outras formas, apresentando campo para possibilidade de uso mais estratégico dos sistemas. Alterações legislativas também se apresentaram nos últimos anos. Deve haver uma conscientização dos auditores fiscais para se encaminharem a uma nova forma de fiscalização, adaptada às novas situações. Esses novos processos podem ser construídos conjuntamente, e tendem a se aprimorar cada vez mais na medida em que espaços para discussão se apresentarem e formas de alcançar novos conhecimentos forem disponibilizadas.

Investimentos em cursos e em informática são ações propostas que, se colocadas em prática, permitirão atualizações constantes, para acompanhar as mudanças do setor. A existência de referências internas como fonte de experiência e conhecimentos abre campo para que o compartilhamento de conhecimentos e teses dentro do órgão possa tanto capacitar quanto permitir melhorias do processo pela disseminação desse conhecimento.

Os processos focados em prevenção foram mencionados tanto no diagnóstico quanto na literatura, como, por exemplo, ao acompanhar mais de perto as empresas, e eventualmente ir corrigindo situações que se apresentem, sem ter que partir de um processo eminentemente fiscalizatório e punitivo. O recebimento de informações da autoridade portuária também seria uma ferramenta para atuação nesse sentido, assim como visitas mais frequentes ao Porto. Mudanças na nota fiscal dos operadores portuários, com maior detalhamento, poderiam impactar na relação entre contribuintes e Prefeitura, incentivando um maior cumprimento tributário. Talvez pelo fato de os resultados alcançados pelo corpo fiscal do Município serem tão satisfatórios, as dificuldades são camufladas, e estes desafios podem não chamar a atenção de superiores hierárquicos e tomadores de decisão – o que toma ainda mais sentido quando ao encontro do enfoque de “oportunidade”, e não de “problema”, trazido à essa pesquisa.

## REFERÊNCIAS

- AEN (AGÊNCIA ESTADUAL DE NOTÍCIAS DO PARANÁ). **Porto contribui para crescimento econômico e social de Paranaguá**. Curitiba, 2017. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=92248&tit=Porto-contribui-para-crescimento-economico-e-social-de-Paranagua>> . Acesso em: 31 mai. 2018.
- ALISSA, W. et al. An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 39, n. 7, p. 495-510, 2014.
- ALMEIDA, D. G. de. **Um estudo sobre a arrecadação de impostos pelo município de Paço do Lumiar**: uma abordagem sobre tributos municipais. 2009. 42p. Monografia (Especialização em Planejamento Tributário, Gestão, Auditoria Tributária com Docência Superior) – Universidade Tuiuti Paraná (UTP). Instituto Brasil Extensão e Pós-Graduação (IBEP). São Luís. 2009.
- ALVES, M. **Como escrever teses e monografias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- ANTAQ (AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS). **Estatístico aquaviário**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://web.antaq.gov.br/Anuario/>>. Acesso em: 5 jun. 2018.
- APPA (ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA). **Dicionário básico portuário**. Paranaguá, 2016. Disponível em:

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

<<http://www.portosdoparana.pr.gov.br/arquivos/File/APDICIONARIO.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Brasília, 1966. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 28 abr. 2018.

CAMPANHA, A. A auditoria tributária como instrumento otimizador da receita própria municipal: a experiência do município de Vitória da Conquista. **Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas**, n. 9. p. 81-108, 2010.

CAMPELLO, C. A. G. B. **Eficiência municipal**: um estudo no estado de São Paulo. 2003.

205p. Tese (doutorado) – Universidade de São Paulo. Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade. São Paulo, 2003.

CAMPOS, I.; CRUZ, J. G. da; STAVIS, A. A. Origens do ISS em Londrina: análise do crescimento da arrecadação entre 2009 e 2010. **Inesul**: v.14, n.2, p.4-14, 2010.

CARAVACA, A. Causa da ineficiência dos fiscos municipais. **Conteúdo Jurídico**. 2014.

Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,causas-daineficiencia-dos-fiscos-municipais,47074.html>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

CARVALHO, D. M. de; PRÉVOT, F.; MACHADO, J. A. D. 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**, v. 49, n.3, p.506-518, 2014.

COSTA, A. C. Racionalização e modernização da administração tributária: um estudo no setor de fiscalização do ISS no município de Florianópolis. In: Congresso Adm 2017, Ponta Grossa, Paraná, **Anais...** Ponta Grossa, 2017.

CURY, S. V. **Fiscalização tributária**: um estudo de caso no setor de fiscalização do ISSQN do município de Novo Hamburgo – RS. 2013. 59p. Monografia (Curso de Especialização do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública) – Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), Novo Hamburgo. 2013.

FERREIRA, M. das G.; KANAANE, S.; SEVERINO, F. R. G. Aspectos comportamentais na gestão de pessoas. In: KANAANE, R.; FIEL FILHO, A.; FERREIRA, M. das G. (Orgs.).

**Gestão pública**: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas. São Paulo: Atlas, 2010. p. 73-98.

FRANÇA, R. de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites. Editora Juruá: Curitiba, 2012.

FREITAS, J. V. G. de. **Um estudo sobre a importância para os municípios brasileiros quanto à cobrança do ISSQN**. 2012. 59p. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização



Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

em Gestão Pública Municipal) - Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.

GIL, M. das G. da C. **Análise do programa de modernização da administração tributária no âmbito da SEMEF de MANAUS/AM**. 2002. 139p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Administração. Florianópolis. 2002.

GODOY, A. M. G. Inovações tecnológicas e a formação do mercado de trabalho periférico em Paranaguá. **Revista de Ciência e Tecnologia Política e Gestão para a Periferia**, v.6, n.1, p. 54-81, 2002.

IBGE (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA). **Cidades**. 2018. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/paranagua/panorama>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

IPM SISTEMAS. **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, 2017.

JARDIM, E. M. F. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LEITE, L. P. C. V. **O Sistema tributário brasileiro: análise da sonegação fiscal nas empresas brasileiras**. 2011. 89p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio Econômico, Curso de Ciências Econômicas. Florianópolis. 2011.

MACHADO, E. M. de. **A questão portuária nacional: o caso do Estado do Espírito Santo**. 2016. 196p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Geografia, Florianópolis. 2016.

MARIA, E. de J.; LUCHIEZI JÚNIOR, Á. (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília, 2010.

MARQUES, M. S. M. **Eficiência na arrecadação de impostos e contribuições federais: uma abordagem com o uso de fronteiras estocásticas**. 2008. 65p. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Departamento de Economia. Brasília. 2008.

MARTINS, P. F. **Funcionamento do processo de fiscalização do ISS do município de Palhoça**. 2016. 43p. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia de Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências Contábeis. Florianópolis. 2016.

MENDONÇA, M. L. C. de A.; HOLANDA, M. M. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. **Seqüência (Florianópolis)**, n. 74, p. 207-232, 2016.

MESQUITA, P. L. de. Sistema Portuário Nacional. **Informes da Secretaria dos Portos**. Assuntos. Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.portosdobrasil.gov.br/assuntos-1/sistema-portuario-nacional>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

MESSIAS, L. **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento.** Apresentação elaborada para o Seminário “O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções”, da FIESP. São Paulo, 3 dez. 2014. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/apresentacoes-do-debate-o-aumento-do-contencioso-tributario-causas-e-solucoes/attachment/apresentacao-lorreine/>>. Acesso: 29 jun. 2018.

MONTEIRO, S. T. M. **Análise do potencial arrecadatório do ISSQN no município de Maracanaú.** 2012. 53p. Dissertação (Mestrado profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará. Curso de Pós-Graduação em Economia (CAEN), Fortaleza. 2012.

OLIVEIRA, M. I. M. de. **A auditoria tributária e a detecção de comportamento evasivo.** 2012. 85p. Dissertação (Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro. 2012.

OZAKI, M. T. **A otimização da tributação dos serviços abrangidos pelo ISS: uma análise de sua eficiência econômica e administrativa, com aplicações para o município de São Paulo.** 2003. 150p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 2003.

PAIVA, V. **Tributação, arrecadação e política fiscal – um estudo de caso: o Programa de modernização da administração tributária do município de Vitória.** 2005. 144p. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Curso de Ciências Contábeis. Vitória. 2005.

PARANAGUÁ. **Lei Complementar 06, de 21 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre o sistema tributário do Município de Paranaguá – PR, e dá outras providências. Paranaguá, 2000. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2000/1/6/lei-complementar-n-6-2000-dispoe-sobre-o-sistema-tributario-do-municipio-de-paranagua-pr-e-da-outras-providencias?q=06>>. Acesso em: 08 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 99, de 18 de dezembro de 2008.** Estabelece o procedimento e o processo administrativo tributário e dá outras providências. Paranaguá, 2008. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2008/10/99/lei-complementar-n-99-2008-estabelece-o-procedimento-e-o-processo-administrativo-tributario-e-da-outras-providencias?q=99>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 110, de 18 de dezembro de 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. Paranaguá, 2009. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/paranagua/lei-complementar/2009/11/110/lei-complementar-n-110-2009-dispoe-sobre-as-normas-relativas-ao-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-taxas-municipais-acrescentando-e-alterando-dispositivos-na-lei-complementar-n-06-de-21-de-dezembro-de-2000-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias?q=110>>. Acesso em: 08 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. **Secretário da Fazenda presta contas e destaca aumento de 10% na arrecadação municipal de Paranaguá.** Notícia. 31 mai. 2017. Paranaguá, 2017. Disponível em:

Fatores Limitantes no Processo de Fiscalização de ISS:  
o Caso das Atividades Portuárias do Município de Paranaguá/PR

<<http://www.paranagua.pr.gov.br/noticias/noticia9780.html>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

PELLET BRASIL. **O que é pellet**. 2019. Disponível em: <<https://pelletbrasil.com.br/o-que-e-pellet/>>. Acesso em 16 mar. 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-96.

RIBEIRO, M. G. Aspectos da gestão tributária no Município. **Revista Jus Navigandi**, ano 16, n. 2850, 2011.

SANTOS. **Giss online e nfs-e**. Santos, 2019. Disponível em:

<<http://www.santos.sp.gov.br/?q=servico/giss-online-e-nfs-e>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

SOARES, C. R. **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 sócio-ambientais das regiões de entorno**. 2009. 184p. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná. Curso de Pós- Graduação em Meio Ambiente e Desenvolvimento. Curitiba. 2009.

SOARES, J. A.; BAVA, S. C. (Orgs.). **Os desafios da gestão municipal democrática**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SOARES NETO, A.; SILVA, A. B. da. Os estágios de aprendizagem de auditores fiscais no contexto da prática profissional. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 3, p. 841-863, 2012.

TAUIL, R. A. A quantidade (razoável) de Fiscais Tributários dos Municípios. **Consultor Municipal**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em:

<<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/fizmun/0041.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. O planejamento da fiscalização tributária. **Consultor Municipal**. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/fiscalizacao-municipal/oplanejamento-da-fiscalizacao-tributaria/>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO). 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, set./2003. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOSHIURA, E. I. K. **Governança tributária: um estudo da administração tributária do município de Bauru – SP**. 2016. 96p. Dissertação (Mestrado) – Centro Universitário de Araraquara. Programa de Pós Graduação em desenvolvimento territorial e meio-ambiente. Araraquara. 2016.

ZILVETI, F. A.; COELHO, M. P. O imposto sobre serviços e competência federativa. In: SANTI, E. M. D. de; ZILVETI, F. A. (Coords.). **Direito tributário: tributação empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVLaw). p. 230-249.