



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

CIBELE MARQUES MOREIRA

ESTUDO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA COMO INSTRUMENTO DA GOVERNANÇA
ELETRÔNICA: PERSPECTIVA DOS AUDITORES FISCAIS DA SECRETARIA DA
FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

FORTALEZA

2014

CIBELE MARQUES MOREIRA

ESTUDO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA COMO INSTRUMENTO DA GOVERNANÇA
ELETRÔNICA: PERSPECTIVA DOS AUDITORES FISCAIS DA SECRETARIA DA
FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito final para obtenção do título de mestre.

Área de concentração: Administração e Controladoria.

Orientadora: Prof.a Dr.a Maria da Glória Arrais Peter.

FORTALEZA

2014

CIBELE MARQUES MOREIRA

ESTUDO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA COMO INSTRUMENTO DA GOVERNANÇA ELETRÔNICA: PERSPECTIVA DOS AUDITORES FISCAIS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito final para obtenção do título de mestre.

Área de concentração: Administração e Controladoria.

Aprovado em: ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA

Prof.a Dr.a Maria da Glória Arrais Peter
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Ph.D. Marcus Vinícius Veras Machado
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Raimundo Eduardo Silveira Fontenele
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

M837e Moreira, Cibele Marques.

Estudo da nota fiscal eletrônica como instrumento da governança eletrônica: perspectiva dos auditores fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará / Cibele Marques Moreira – 2014. 101 f.: il. color.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2014.

Área de Concentração: Administração e Controladoria.

Orientação: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter.

1. Documentos eletrônicos. 2. Internet na administração pública-Ceará. 3. Tecnologia da informação.

I. Título.

CDD 341.3992

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelas bênçãos recebidas em todos os momentos da minha vida.

Aos meus pais, José Brady Moreira e Maria Nilda Marques Moreira, com quem aprendi o valor dos estudos e a quem devo agradecer todos os dias pelo apoio, incentivo e esforços empreendidos desde as primeiras etapas da minha vida escolar.

Ao meu noivo, José Tarciso Guimarães Saunders Neto, pelo carinho e compreensão nos momentos dedicados ao desenvolvimento desta pesquisa.

Aos meus irmãos, Carlos André, Luís Henrique e Cinara, pelo mútuo carinho e admiração com nossas vitórias e conquistas.

À orientadora, Prof.a Dr.a Maria da Glória Arrais Peter, por me haver aceito como sua orientanda e, assim, repetir a parceria tão valiosa, pelas inúmeras e oportunas contribuições, em mais esse trabalho de conclusão de curso.

Aos professores da banca examinadora, Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D. e Prof. Dr. Raimundo Eduardo Silveira Fontenele pelo aceite na participação desta banca e pelas pertinentes contribuições ao melhoramento desta pesquisa.

Aos amigos do mestrado, com os quais pude compartilhar momentos de tensão, ansiedade, sobrecarga de atividades, mas também de muito aprendizado, crescimento e conquistas no cumprimento dos seminários, resenhas e artigos das disciplinas; em especial, ao colega Cícero Philip, pelas inúmeras leituras deste trabalho durante sua realização, visando ao seu aperfeiçoamento.

Aos colegas fazendários que fazem parte da Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, por terem atendido minha solicitação e contribuído com o desenvolvimento desta pesquisa. Especialmente, agradeço aos colegas da turma “A” do posto fiscal de Aracati (Mata Fresca), por compreenderem algumas ausências para assistir às aulas do mestrado e por contribuírem com suas sugestões no pré-teste do instrumento de coleta de dados desta pesquisa.

RESUMO

Nos últimos anos, o Estado procede a mudanças na forma de se relacionar com os cidadãos, especialmente em decorrência das novas Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs) que, implementadas às funções de governo, proporcionaram melhorias e benefícios na Gestão Pública, caracterizando a chamada governança eletrônica. A Nota Fiscal eletrônica (NF-e) foi instituída segundo os pressupostos da governança eletrônica, pois se utilizou das tecnologias disponíveis para modernizar a Administração Pública tributária e beneficiar todos os sujeitos envolvidos. Com efeito, o objetivo geral do trabalho é analisar as consequências da utilização da NF-e, sob a óptica da governança eletrônica, na perspectiva dos auditores fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE). Para o alcance desse propósito, foram definidos quatro objetivos específicos. Primeiramente, foi identificado o nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ-CE acerca dos assuntos pertinentes aos temas governança eletrônica e governo eletrônico. Em seguida, analisaram-se as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para os contribuintes, para a sociedade e para as administrações tributárias. A revisão da literatura, necessária para a constituição da plataforma teórica que forneceu o embasamento do estudo, recaiu nos temas governança na Administração Pública; a governança eletrônica, em uma de suas dimensões, o governo eletrônico; e a NF-e. A metodologia utilizada na pesquisa privilegiou a realização de um estudo de caso único na SEFAZ-CE, sendo adotado um questionário autoadministrado como instrumento de coleta de dados junto aos sujeitos pesquisados. De posse dos resultados, concluiu-se que os auditores fiscais da SEFAZ-CE detêm um bom nível de conhecimento sobre o assunto da pesquisa; em suas percepções, a utilização da NF-e trouxe consequências para os contribuintes que configuram as condutas de governança eletrônica relacionadas à redução dos custos de transação e à participação cidadã ou integração social; a utilização da NF-e impactou de modo mais amplo, e positivamente, toda a sociedade; e, com relação às administrações tributárias, as práticas de governança eletrônica percebidas foram o aumento da eficiência e a interação dos governos.

Palavras-chave: Nota Fiscal Eletrônica. Governança Eletrônica. Governo Eletrônico.

ABSTRACT

Over the last few years, the State has been changing its way of dealing with citizens, especially due to the new Information and Communication Technologies (ICTs) which added to government functions provided benefits and improvements in public administration, characterizing the so-called electronic governance. The Electronic Invoice (e-Invoice) was established according to the assumptions of electronic governance because it used the available technology to modernize public administration tax and benefit all those involved with in it. In this context, the general aim of this paper is to analyze the consequences resulting from the use of e-Invoice, under the optics of electronic governance, from the perspective of tax auditors of the Department of Finance of the State of Ceará, known as SEFAZ-CE. In order to achieve this purpose, four specific objectives were defined. First, it was identified the level of SEFAZ-CE tax auditors' knowledge pertinent to the topic about the electronic governance and electronic government issues. Then, the perceptions of SEFAZ-CE tax auditors about the use of e-Invoice for taxpayers, for society and for tax administrations were analysed. The literature review, required for the construction of the theoretical framework that provided the basis of this paper were the subjects of governance in Public Administration; electronic governance in one of its dimensions, electronic government; and e-Invoice. The methodology used in the research included conducting a single case study at SEFAZ-CE, and adopting a self-administered questionnaire as a tool for collecting data from the individuals surveyed. With the results, it was concluded that SEFAZ-CE tax auditors have held a good level of knowledge on the subject of the research; their perceptions on it is that the use of e-Invoice brought impacts to tax payers which have shaped the practice of electronic governance related to reduction of transaction costs and citizen participation or social integration; the use of e-Invoice impacted widely and positively, the whole society; and, with respect to tax administration, the practices of electronic governance noted were increasing efficiency and interaction between governments.

Keywords: Electronic Invoice. Electronic Governance. Electronic Government.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Dimensões da governança eletrônica.....	24
Figura 2 – Relacionamentos entre agentes institucionais com o uso de TIC no Governo.....	28
Figura 3 – Modelo operacional da NF-e.....	42
Figura 4 – Estrutura organizacional dos Órgãos de Execução Programática da SEFAZ-CE.	50
Figura 5 – Localização geográfica dos postos de fiscalização da SEFAZ-CE.....	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios fundamentais das ações do governo eletrônico.....	27
Quadro 2 – Empresas voluntárias do projeto-piloto da NF-e.....	32
Quadro 3 – Fases da obrigatoriedade do uso da NF-e.....	34
Quadro 4 – Normatização da NF-e no Brasil.....	35
Quadro 5 – Benefícios esperados com a utilização da NF-e.....	37
Quadro 6 – Mudanças na forma de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização.....	39
Quadro 7 – Estudos empíricos sobre a NF-e.....	43
Quadro 8 – Correlação das perguntas do questionário com os objetivos específicos e o referencial teórico.....	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição da Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE.....	58
Tabela 2 – Órgão de lotação dos respondentes.....	62
Tabela 3 – Gênero dos respondentes.....	63
Tabela 4 – Faixa etária dos respondentes.....	64
Tabela 5 – Tempo de serviço dos respondentes na SEFAZ-CE.....	64
Tabela 6 – Grau de escolaridade dos respondentes.....	65
Tabela 7 – Área de formação acadêmica dos respondentes.....	66
Tabela 8 – Conhecimento dos respondentes sobre os temas governança eletrônica e governo eletrônico.....	68
Tabela 9 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para os contribuintes.....	70
Tabela 10 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para a sociedade.....	74
Tabela 11 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para as administrações tributárias.....	75

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIDF – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais

B2B – *Business to Business*

B2G – *Business to Government*

CEXAT – Célula de Execução da Administração Tributária

CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações

CNAE – Código Nacional de Atividade Econômica

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

COTEPE – Comissão Técnica Permanente do ICMS

CST – Código de Situação Tributária

CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico

C2G – *Citizen to Government*

DANFE – Documento Auxiliar na Nota Fiscal Eletrônica

EC – Emenda Constitucional

ECD – Escrituração Contábil Digital

ECF – Emissor de Cupom Fiscal

EFD – Escrituração Fiscal Digital

ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários

ENCAT – Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais

GTTI – Grupo de Trabalho em Tecnologia da Informação

G2B – *Government to Business*

G2C – *Government to Citizen*

G2G – *Government to Government*

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal

PNAFE – Programa Nacional de Modernização das Administrações Fiscais dos Estados Brasileiros

RFB – Receita Federal do Brasil

SEFAZ-CE – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará

SII – *Servicio de Impuestos Internos*

SINIEF – Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

SINTEGRA – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços

SITRAM – Sistema de Controle da Mercadoria em Trânsito

SocInfo – Sociedade da Informação

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SRF – Secretaria da Receita Federal

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

TAF – Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização

TI – Tecnologia da Informação

TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação

UNESCO – Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

XML – *Extensible Markup Language*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 A GOVERNANÇA ELETRÔNICA E A NOTA FISCAL ELETRÔNICA.....	19
2.1 Governança na Administração Pública.....	19
2.2 Governança eletrônica e governo eletrônico.....	21
2.3 Nota fiscal eletrônica no Brasil.....	31
2.3.1 Conceitos, benefícios e operacionalização da nota fiscal eletrônica.....	38
2.3.2 Estudos anteriores sobre a nota fiscal eletrônica.....	44
3 METODOLOGIA.....	48
3.1 Caracterização da pesquisa.....	48
3.2 Estratégias da pesquisa.....	49
3.3 Ambiente da pesquisa.....	51
3.4 Etapas da pesquisa.....	56
4 ANÁLISE DOS DADOS.....	63
4.1 Perfil dos respondentes.....	63
4.2 Análise dos dados coletados com os sujeitos da pesquisa.....	69
5 CONCLUSÃO.....	81
REFERÊNCIAS.....	86
APÊNDICES.....	95

1 INTRODUÇÃO

A Governança é um termo que encontra aplicações e, por consequência, definições em variados campos do conhecimento. No contexto da Administração Pública, relaciona-se com as habilidades e capacidades dos governos em estabelecer uma nova forma de interação com os agentes sociais, praticando atividades apoiadas em objetivos comuns.

Na esfera pública, a existência de práticas que configurem aumento de eficiência e transparência, *accountability*, participação cidadã, redução dos custos de transação, integração social e entre governos, reforma da gestão financeira, entre diversas outras atividades, são justamente os elementos que caracterizam a boa governança.

Com o advento das novas Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs), verificou-se que o Estado utiliza o aparato tecnológico para contribuir com o alcance dos objetivos da governança, além de oferecer aos cidadãos e empresas uma nova forma de se relacionar com o Governo.

Assim, nos últimos anos, as novas TICs se disseminam na sociedade e encontram cada vez mais espaço para desenvolver aplicações que facilitem, de alguma forma, as rotinas e os processos em diversas áreas de negócios empresariais.

No âmbito governamental, a utilização dos recursos das TICs caracteriza-se como um instrumento mediante o qual a Administração Pública moderniza seus trâmites operacionais internos, assim como os implementa às funções de governo, inovando na forma de interagir com a sociedade.

Essa nova forma de atuação do Estado, utilizando o suporte tecnológico e a dimensão da *internet* para promover melhorias na Gestão Pública, com novas formas de acesso à informação e aos serviços públicos, facilitando a participação dos cidadãos, tornando as atividades dos gestores mais transparentes, entre outros benefícios, origina uma nova vertente do conceito de governança, a chamada governança eletrônica.

De maneira simplificada, a governança eletrônica pode, então, ser compreendida como a aplicação das TICs na governança pública, ou, ainda, o desempenho da governança por via de meios eletrônicos; insere-se no ambiente de transformações exigidos pela sociedade da informação, podendo ser explorada em duas dimensões: governo eletrônico e democracia eletrônica.

A dimensão da governança eletrônica abordada nesta pesquisa foi o governo eletrônico, a qual encontra espaço para desenvolvimento na área da Administração Pública tributária, entre outros fatores, pela necessidade de promover a integração das ações e controles exigidos por cada ente da Federação e, assim, contribuir para a redução do custo público, ao simplificar as obrigações dos contribuintes.

Com efeito, tem-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), um projeto do Ministério da Fazenda, inserido no Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), tendo sido iniciado com três subprojetos: a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) – ambiente nacional. Em linhas gerais, o projeto visa a promover a modernização das administrações tributárias por meio da integração entre os fiscos, da uniformização das obrigações dos contribuintes e, ainda, tornando mais célere a identificação de ilícitos tributários (BRASIL, 2013c).

O subprojeto da NF-e determina a substituição do modelo de documento fiscal em papel pelo de formato eletrônico, com validade jurídica assegurada, para todos os fins, pela assinatura digital do emitente e autorização de uso concedida pela administração tributária da unidade federada do contribuinte (CONFAZ, 2005).

A NF-e caracteriza-se, então, como um instrumento da gestão fiscal planejado e desenvolvido para modernizar a administração tributária, facilitando a transferência de informações fiscais entre o Governo e os contribuintes, assim como o compartilhamento dessas informações entre as esferas tributantes.

Verifica-se, portanto, que os pressupostos da governança eletrônica estão presentes no projeto conceitual da NF-e, pois sua implementação foi possível com a utilização de todo um aparato tecnológico para modernizar as ações governamentais, e, por consequência, contribuir para o avanço no processo de informatização das relações estabelecidas entre o Fisco e os contribuintes. Ademais, foi instituída com o potencial de trazer benefícios para todos os sujeitos envolvidos: as administrações tributárias; os contribuintes, tanto na condição de vendedores como de compradores de mercadorias; e a sociedade.

Desde sua implantação, por meio do Ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) n.º 07, de 5 de outubro de 2005, a utilização da NF-e

trouxe consequências, percebidas de variadas formas, para todos esses agentes sociais envolvidos.

Dessa forma, as consequências da utilização da NF-e foram estudadas, neste trabalho, sob o enfoque de uma administração tributária estadual, sendo escolhida a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE) por ser nosso órgão de atuação profissional.

Consideramos, portanto, que a visão de uma administração tributária estadual poderá contribuir para o desenvolvimento e a consolidação da pesquisa acadêmica nessa área, proporcionando nova perspectiva de compreensão e propiciando o entendimento geral sobre as nuances acerca da NF-e, ao estabelecer a relação desse documento fiscal digital com os preceitos da governança eletrônica.

A perspectiva da SEFAZ-CE foi representada pelo grupo de auditores fiscais atuantes na Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias. A seleção dos sujeitos da pesquisa, por auditores que trabalham nos postos de fiscalização do Estado, decorreu do fato de que são esses os agentes do Fisco que primeiro têm acesso aos documentos fiscais que acobertam as mercadorias que adentram o Estado do Ceará nas operações interestaduais.

Então, este trabalho exprime a seguinte questão de pesquisa: segundo a Teoria da Governança Eletrônica, quais as consequências da utilização da NF-e, na perspectiva dos auditores fiscais da SEFAZ-CE?

Os pressupostos evidenciados em seguida foram formulados com o intuito de encontrar possíveis respostas ao problema da pesquisa.

(I) Segundo Okot-Uma (2001), a governança eletrônica pode ser entendida como oportunidade para os órgãos estatais se reinventarem, sendo um conceito e uma prática emergente. A afirmação continua atual, já que Mello e Slomski (2010, p. 4) consideram que a governança eletrônica ainda “aparece como uma tendência emergente para reinventar o funcionamento do governo, especialmente na oferta de serviços públicos e participação cidadã na gestão, de maneira *on-line*”. Considerando as argumentações, pressupomos que o grupo de auditores fiscais da SEFAZ-CE, investigado nesta pesquisa, não tenha conhecimento aprofundado sobre o assunto ora focalizado, nem conheça sua relação com a NF-e.

(II) Os resultados da pesquisa de Pereira *et al* (2008) indicam que existe concordância, por parte dos contribuintes investigados (sujeito passivo na relação tributária), no que se refere à efetiva implementação dos principais benefícios listados no projeto conceitual da NF-e. De igual

forma, pressupomos que o sujeito ativo dessa relação, a Administração Pública tributária, também perceba de forma positiva os benefícios em potencial para todos os sujeitos envolvidos.

(III) A adesão dos contribuintes à NF-e proporciona um ambiente de concorrência mais leal entre as empresas, pois a redução das possibilidades de sonegação fiscal contribui para a formação de um mercado mais justo e igualitário, segundo argumentação de Castro (2008). Adicionalmente, Oliveira e Maia (2008) se referem à possibilidade de cruzamento de informações pelas administrações tributárias. Dessa forma, adotamos como pressuposto a afirmação de que a utilização da NF-e representa uma ferramenta eficaz de combate à evasão fiscal.

Pelo exposto, o objetivo geral do trabalho foi analisar as consequências da utilização da NF-e, sob a óptica da governança eletrônica, na perspectiva dos auditores fiscais da SEFAZ-CE.

Para tanto, definimos os seguintes específicos a seguir listados.

(I) Identificar o nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ-CE acerca dos assuntos pertinentes ao tema governança eletrônica e governo eletrônico.

(II) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para os contribuintes.

(III) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para a sociedade.

(IV) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para as administrações tributárias.

A contribuição desta pesquisa se verifica por oferecer uma nova óptica sobre a qual a NF-e possa ser estudada, considerando que as características, os aspectos positivos e negativos, a evolução do projeto, assim como suas divergências com outros instrumentos similares já estão disponíveis na literatura (MELLO *et al*, 2009; OLIVEIRA; MAIA, 2008; MARTINS; LUCIANO; TESTA, 2008). Da mesma forma, grupos de contribuintes distintos já foram investigados acerca de suas impressões sobre o novo documento eletrônico (SANTOS; MULLER; CASAGRANDE, 2011; PEREIRA *et al*, 2008).

Assim, a proposta aqui expressa, de estudar as consequências da utilização da NF-e, tomando como perspectiva uma administração tributária estadual ofereceu novos achados que foram somados aos resultados de outros estudos, tais como o de Pessoa (2012) e o de Sousa

(2010), contribuindo para consolidar e, ao mesmo tempo, proporcionar a evolução do conhecimento sobre o tema.

Quanto à metodologia, esta é uma pesquisa alicerçada sob o paradigma fenomenológico, cujo processo foi conduzido seguindo uma abordagem qualitativa; classificada, quanto ao objetivo de estudo, como exploratória; com a aplicação dos procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica, documental e de estudo de caso. A pesquisa utilizou-se ainda do questionário como instrumento de coleta de dados, aplicado aos auditores fiscais que compõem os 18 postos de fiscalização em funcionamento no Estado do Ceará, os quais integram a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias.

O trabalho foi desenvolvido em cinco seções, sendo a primeira destinada a esta introdução. Na segunda seção, foi constituída a plataforma teórica necessária para a apropriação do tema e para a análise dos dados, na qual foram explorados os conceitos pertinentes à governança eletrônica e à NF-e. Na terceira seção, delineamos a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo, onde foram evidenciados a caracterização, as estratégias, o ambiente e as etapas da pesquisa. Na quarta seção, desenvolvemos o objetivo central do ensaio, sendo expressos os resultados de forma analítica. Por fim, a quinta seção correspondeu às considerações finais do trabalho, onde foram reveladas as conclusões obtidas na pesquisa sob relatório.

2 A GOVERNANÇA ELETRÔNICA E A NOTA FISCAL ELETRÔNICA

A plataforma teórica desta investigação foi desenvolvida nesta seção. Os tópicos abordados têm o objetivo de apontar o tema em uma sequência coerente e que garanta o entendimento dos assuntos de forma aprofundada. Assim, o constructo teórico foi dividido em três subseções: governança na Administração Pública; governança eletrônica e governo eletrônico; e NF-e no Brasil. A última subseção comportou, ainda, duas estratificações, a primeira para tratar dos conceitos, benefícios e operacionalização da NF-e, e a segunda para demonstrar os estudos anteriores sobre a NF-e.

2.1 Governança na Administração Pública

O termo governança encontra definições em diversos campos do conhecimento. Por ser de aplicação bastante ampla, origina diversas outras variações – governança corporativa, governança mundial, governança local, governança urbana, governança de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), governança eletrônica. Outras mais específicas também são encontradas, como governança hospitalar e governança universitária, cada dicção contendo as próprias conceituações, a depender do contexto em que é aplicada (MELLO; SLOMSKI, 2010; CUNHA; DUCLÓS; BARBOSA, 2006; GONÇALVES, 2005).

No campo da Administração de Empresas, por exemplo, o conceito de governança corporativa pode ser entendido com suporte na definição proposta pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009, p.19) como o “sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, diretoria e órgãos de controle”.

Outra variação de governança muito utilizada nos dias atuais é a governança de TIC, ou simplesmente governança de Tecnologia da Informação (TI), conceito originado da necessidade de alinhar os processos e estruturas de gestão de TIC com os objetivos organizacionais, tanto na área privada quanto na Administração Pública. Assim, Cunha, Duclós e Barbosa (2006, p. 5) definem a governança de TIC “como uma estrutura de relações e processos que dirige e controla uma organização, a fim de adicionar o valor ao negócio por meio do gerenciamento do risco e do retorno dos investimentos de TIC”.

Percebemos que, em virtude da ampla utilização do termo governança, com sua aplicação sendo possível em variados campos, faz-se relevante, portanto, delimitar os conceitos pertinentes ao escopo deste experimento acadêmico.

O contexto em que ora pretendemos abordar a governança aproxima-se da definição encontrada no documento *Governance and Development*, de 1992, do Banco Mundial, no qual a governança pode ser entendida como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais de um país visando seu desenvolvimento”, acrescenta ainda “a capacidade dos governos de planejar, formular e implementar políticas e cumprir funções”.

Gonçalves (2005, p. 3) destaca que a governança opera num plano abrangente, por englobar a sociedade como um todo, e ensina que “refere-se a padrões de articulação e cooperação entre atores sociais e políticos e arranjos institucionais que coordenam e regulam transações dentro e através das fronteiras do sistema econômico”.

Dessa forma, a governança se reporta a atividades apoiadas em objetivos comuns, os quais demarcam os meios e processos utilizados para produzir soluções e resultados eficazes, ensejando, ainda, um ambiente onde se impulsiona a discussão sobre os novos meios e padrões de articulação entre pessoas, organizações, empresas e o próprio Estado (GONÇALVES, 2005).

Outro conceito bastante amplo, mas que permite compreender o enfoque da governança no contexto da atuação da Administração Pública, é fornecido por Cunha, Duclós e Barbosa (2006, p. 2), ao explicarem que “governança relaciona-se com a prática de um novo modelo de funcionamento da relação entre governo e todos os atores sociais e que diz respeito às ações governamentais, mas também ao exercício da cidadania e de participação”.

Seguindo o mesmo enfoque da gestão pública, Mello e Slomski (2010) ensinam que a governança se relaciona com determinadas habilidades e capacidades do governo, entre as quais exemplificam:

[...] desenvolver com eficiência e responsabilidade a gestão dos recursos e das políticas públicas; tornar o governo mais aberto, responsável, transparente e democrático; promover mecanismos que possibilitem a participação da sociedade no planejamento, decisão e controle das ações que permitem atingir o bem comum (MELLO; SLOMSKI, 2010, p. 377).

A implementação da governança na esfera pública indica, portanto, o exercício de práticas relacionadas à transparência, *accountability*, participação cidadã, redução dos custos de transação, integração social, reforma da gestão financeira, entre outros elementos que

caracterizam a boa governança.

Com o advento das novas TICs e seu uso cada vez mais disseminado na sociedade, o Estado passou a se utilizar do suporte tecnológico para tornar a gestão pública mais eficiente, contribuir para o alcance dos objetivos da governança, além de oferecer aos cidadãos e empresas uma nova forma de se relacionar com o Governo, que não dependa, exclusivamente, do contato pessoal com um servidor público.

Nesse panorama de mudanças, surge, então, a necessidade de abarcar conceitos mais abrangentes, fato que provocou, mais recentemente, o emprego da dicção ‘governança eletrônica’ como sendo a aplicação das TICs na governança pública (MELLO; SLOMSKI, 2010; CUNHA; DUCLÓS; BARBOSA, 2006; UNESCO, 2005).

Essa nova forma de atuação do Estado – iniciada para atender as demandas originadas com a sociedade da informação – utilizando os recursos de TIC para estabelecer um canal de relacionamento com a sociedade, bem como promover ações dentro do próprio governo com o intuito de otimizar suas operações internas, origina uma nova vertente do conceito de governança, a governança eletrônica.

2.2 Governança eletrônica e governo eletrônico

Aguiar (2012, p. 1) observa que, desde o final da década de 1980, “as diversas esferas do governo brasileiro vêm paulatinamente utilizando as TICs como instrumento de modernização administrativa dos processos e trâmites de governo bem como, para as interações com o Estado e a sociedade”.

Antes, porém, de entender como as TICs são aplicadas no âmbito governamental, faz-se importante conhecer sua definição. Na perspectiva de Rezende (2002), a TIC pode ser conceituada como o conjunto de recursos computacionais que guardam e manipulam dados e ensejam informações e conhecimentos por meio de seus componentes, que são: os *hardwares* e seus dispositivos e periféricos; os *softwares* e seus recursos; e os sistemas de telecomunicações.

O acentuado crescimento das TICs nos últimos anos, nos mais variados segmentos da vida contemporânea, fundamenta-se em características intrínsecas que as mesmas possuem onde quer que sejam empregadas, pois a utilização de tecnologias integradas e convergentes a um determinado objetivo promovem, ou mesmo aceleram, a comunicação e a interação do governo,

em detrimento dos canais tradicionais de contato com cidadãos e empresas, marcando um possível novo estágio do desenvolvimento das sociedades – a sociedade da informação. (AGUIAR, 2012; PINHO, 2008).

Nesse sentido, Sousa (2010) informa que essa nova sociedade exige de seus governantes uma mudança de atitude na gestão pública, especialmente no tocante à qualidade dos serviços oferecidos pelos órgãos públicos, e as TICs contribuem, de forma significativa, com a criação, execução, entrega, fiscalização e controle dos serviços públicos.

Faz-se importante conhecer as fases em que se deu a evolução do uso de TIC no setor público no Brasil. Reinhard e Dias (2005 *apud* JUNQUEIRA, 2007) propõem a fragmentação de tal evolução em quatro fases.

- (I) Momento inicial (dos anos 1950 até meados dos anos 1960) – as TICs na área pública eram utilizadas, principalmente, por meio de equipamentos eletromecânicos para realizar o processamento da folha de pagamento.
- (II) Centralização (de meados dos anos 1960 até o final dos anos 1970) – nesta fase surgiram as empresas de processamento de dados governamentais, as quais refletiam o modelo centralizador de tecnologia do período.
- (III) Terceirização (final dos anos 1970 até o início dos anos 1990) – em razão da crise financeira ocorrida no período, houve redução nos projetos das empresas de processamento de dados, provocando defasagem tecnológica e criando a oportunidade para empresas privadas ofertarem seus serviços aos entes públicos com base em tecnologias mais atuais.
- (IV) Governo eletrônico propriamente dito (desde meados dos anos 1990) – período no qual houve a proliferação de computadores pessoais e a disseminação da *internet*, ambiente propício para o surgimento de possibilidades de interação do governo com a população, bem como de redução de custos com os novos sistemas de informação.

Desde essa perspectiva histórica, a estratégia adotada pelos órgãos governamentais, de utilização intensiva das TICs, pode ser relacionada à reforma do Estado, à modernização da gestão pública e à necessidade de promover maior eficiência nas funções estatais, demandas que emergiram com a sociedade da informação.

Diniz *et al* (2009) enumeram, ainda, outras causas determinantes para a adoção das TICs nos trâmites internos dos governos, como também para melhorar os serviços públicos prestados à

população:

- (I) o uso intensivo das TICs pelos cidadãos, empresas privadas e organizações não governamentais;
- (II) a migração da informação baseada em papel para mídias eletrônicas e serviços *on line*; e
- (III) o avanço e universalização da infraestrutura pública de telecomunicações e da *internet*.

É inegável o potencial de transformação das TICs em geral, particularmente da *internet*. Castells (2003), todavia, relativiza suas efetivas possibilidades, ao criticar o fato de que os governos, em todos os níveis, utilizam a *internet*, sobretudo como um quadro de avisos eletrônicos para divulgar suas informações, sem se empenhar muito em interação real com a sociedade.

Adicionalmente, os resultados apontados no estudo realizado pelo Programa Nacional de Modernização das Administrações Fiscais dos Estados Brasileiros (PNAFE, 2005) indicam que, no caso brasileiro, embora o País esteja bem posicionado no que se refere à presença do governo na *web*, os baixos níveis educacionais das populações representam um obstáculo real a uma universalização maior dos serviços públicos utilizando-se os canais tecnológicos.

Vale ressaltar que os dispositivos de TIC não se resumem ao uso de computadores com acesso à *internet*. Seu conceito é mais abrangente e envolve também aplicativos em telefones celulares, televisão digital, *call centers* e outros expedientes técnicos que utilizam as funções da *internet* com base em computadores (FERNANDES; AFONSO, 2001).

Verificamos, portanto, a abrangência de recursos tecnológicos para atender os anseios de uma sociedade que, cada vez mais, busca o conhecimento digital. Acompanhando essa tendência, o Estado desenvolve aplicativos, com origem na plataforma da *internet*, nos quais a sociedade de modo geral possa receber ou prestar informações de seu interesse, acompanhar a prestação de contas dos governantes, participar ativamente de políticas públicas, entre outras utilidades que tornam o serviço público mais ágil e menos burocrático.

Dessa forma, um elemento de boa governança é iniciado, o qual, se refere à disponibilidade de acesso, por parte dos usuários interessados, às informações e serviços com o uso das TICs, meios que alteram o relacionamento entre o setor público e outros agentes da sociedade (MELLO; SLOMSKI, 2010; CUNHA; DUCLÓS; BARBOSA, 2006).

A governança eletrônica, apesar de ser considerada um tema emergente, já encontra na literatura acadêmica diversas abordagens de pesquisa que a relacionam com assuntos como: a gestão urbana (VAZ, 2005; FREY, 2002), a Administração Pública (ALVES; DUFLOTH, 2008; PEREIRA *et al*, 2008; CUNHA; DUCLÓS; BARBOSA, 2006), as TICs (AGUIAR, 2012; RUEDIGER, 2002; OKOT-UMA, 2001); a *internet* (MELLO; SLOMSKI, 2010), entre outros.

A temática da governança eletrônica, segundo Mello e Slomski (2010), insere-se, exatamente, no contexto de transformações da sociedade da informação, no qual as TICs têm duplo papel: ao mesmo tempo em que permitem a prestação de serviços públicos com maior eficiência, também melhoram a capacidade estatal de prover aos diversos públicos-alvo as informações públicas de que necessitem.

Entendemos a governança eletrônica como oportunidade para os órgãos estatais se reinventarem, sendo um conceito e uma prática emergente, mediante a qual o Governo visa a realizar processos e estruturas para o aproveitamento das potencialidades das TICs em vários níveis de governo e também além do setor público, com o objetivo de alcançar a boa governança (MELLO; SLOMSKI, 2010; OKOT-UMA, 2001).

Corroborando esse entendimento, Ruediger (2002, p. 3) destaca que a governança eletrônica representa “uma oportunidade de constituir um ‘estado virtual’, extensão do estado real, como ente facilitador de mudanças institucionais e espaço de promoção de uma reinvenção do próprio governo real”.

Para a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura – UNESCO (2005), a governança eletrônica constitui-se no desempenho da governança pelos meios eletrônicos, a fim de facilitar um processo eficiente, rápido e transparente da divulgação de informações para o público e outros interessados e também para a realização de atividades da Administração Pública.

Com suporte na análise dos conceitos expressos por Okot-Uma (2001), Ruediger (2002) e UNESCO (2005), podemos compreender a governança eletrônica como mecanismo para o alcance da boa governança, pois ambas perseguem os mesmos objetivos. De fato, o Governo está apenas acompanhando os avanços das TICs, e, mais especificamente, da *internet*, para praticar as mesmas condutas já conhecidas como sendo da boa governança, como são exemplos: transparência, *accountability*, redução dos custos de transação, aumento da participação cidadã e integração entre governos.

A missão da governança eletrônica, conforme argumenta Sarker (2005), é aproximar a administração de todos os níveis – nacional, estadual ou municipal – das pessoas comuns. Dessa forma, o Governo está proporcionando uma interação mais ampla com a sociedade por meio do fornecimento eletrônico de serviços aos cidadãos e, assim, evita as questões polêmicas da governança (como democracia, participação, igualdade etc).

Ruediger (2002), no entanto, se opõe a esse entendimento, destacando que a governança eletrônica não se restringe a simples automação dos processos ou a um mero provedor de serviços públicos *on line* – pensamento também compartilhado por Pinho (2008) e Diniz *et al* (2009) – mas, sobretudo, num meio de capacitação política da sociedade e vetor de aumento de eficiência para o Governo. Sousa (2010) também destaca que a mesma não deve ser observada apenas no modelo restrito, ou seja, na simples informatização dos serviços oferecidos à sociedade.

Ruediger (2002) também defende a ideia de que a governança eletrônica represente um promotor de boas práticas de governança, mas aprofunda o debate ao vislumbrá-la com o potencial de ser um catalisador de uma mudança profunda nas estruturas de governo, proporcionando mais eficiência, transparência e desenvolvimento, além do provimento democrático de informações para decisão.

Os benefícios que se obtém com o uso das facilidades tecnológicas na área governamental tornam a consolidação da governança eletrônica um processo natural. Ainda assim, Vaz (2005) pondera que sua afirmação depende de que haja modificações na forma como a sociedade civil e os governos interagem, além da necessidade de se estabelecer um sólido padrão de uso das TICs no interior das organizações estatais.

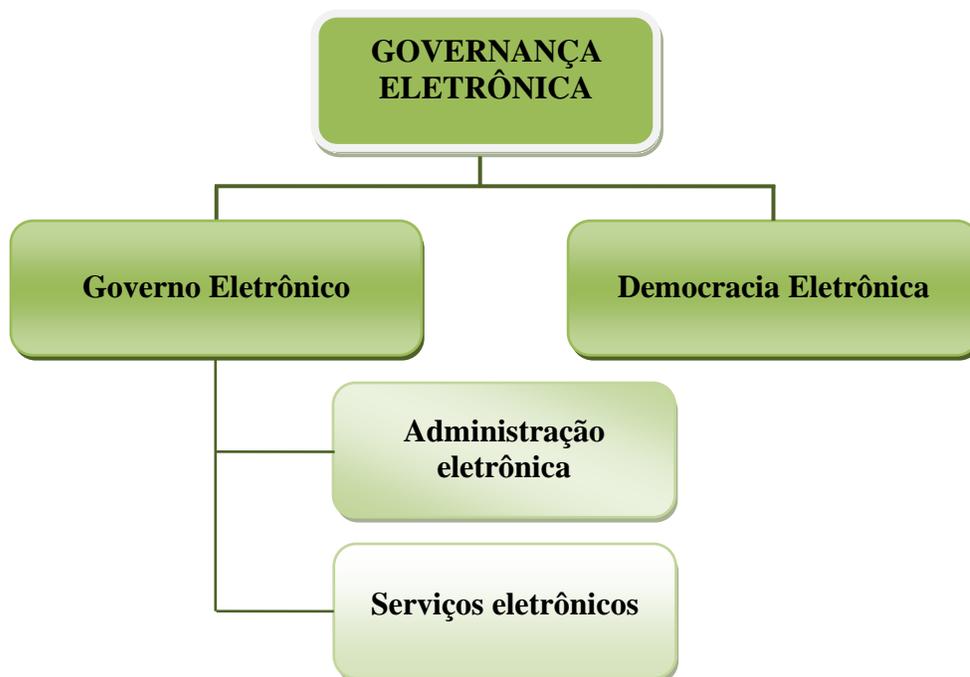
O termo governo eletrônico pode ser considerado como sinônimo de governança eletrônica (DINIZ *et al*, 2009; RUEDIGER, 2002). Este conceito, no entanto, é mais amplo do que aquele (MELLO; SLOMSKI, 2010; UNESCO, 2005), já que se verifica na literatura que a governança eletrônica pode ser explorada em três áreas (CUNHA; DUCLÓS; BARBOSA, 2006; UNESCO, 2005): administração eletrônica, serviços eletrônicos e democracia eletrônica.

A divisão da governança eletrônica nessas três dimensões, apesar de facilitar seu entendimento, tendo em vista o alcance de sua aplicação, é apenas conceitual e representa uma escolha de Cunha, Duclós e Barbosa (2006) e da UNESCO (2005) com base em seus objetivos de pesquisa.

Outras estratificações existem, como a que considera as dimensões de administração eletrônica e de serviços eletrônicos como uma só dimensão, denominada de governo eletrônico (MELLO; SLOMSKI, 2010; MIMICOPOULOS *ET AL*, 2007; CUNHA, 2005; HOLZER; KIM, 2005).

Dessa forma, considerando os objetivos almejados neste trabalho, adotamos o entendimento de que a governança eletrônica se estratifica em apenas duas dimensões, conforme se observa na Figura 1.

Figura 1: Dimensões da governança eletrônica.



Fonte: Adaptado de Mello e Slomski (2010).

Percebemos, observando a Figura 1, que as duas dimensões de governança eletrônica adotadas neste estudo são: o governo eletrônico e a democracia eletrônica, considerando ainda que a primeira dimensão alcança as áreas de administração eletrônica e serviços eletrônicos.

Cada dimensão da governança eletrônica tem amplitude suficiente para ser tratada isoladamente em pesquisas acadêmicas. Sobre a democracia eletrônica, Okot-Uma (2001) ensina que esta se refere aos processos e estruturas que abrangem todas as formas de comunicação eletrônica entre o Governo e o cidadão.

Essa dimensão, conforme a UNESCO (2005), diz respeito ao uso de TIC para possibilitar uma participação mais ativa dos cidadãos nos processos democráticos e de tomada de decisão do Governo.

Rezende, Frey e Betini (2003, p. 12), por sua vez, argumentam que a democracia eletrônica representa a utilização de “estratégias democráticas de gestão e de tecnologia da informação e comunicação pelos mais diversos atores democráticos (governo, representantes oficiais eleitos, mídia, organizações políticas, cidadãos etc) dentro de processos políticos e de governança de comunidades locais e internacionais”.

Tratando-se do governo eletrônico, Fernandes e Afonso (2001), explicam que se refere ao “uso, pelos governos, das novas tecnologias da informação na prestação de serviços e de informações para cidadãos, fornecedores e servidores”.

Segundo a UNESCO (2005), as duas áreas compreendidas pelo governo eletrônico podem ser entendidas da seguinte forma:

- (I) administração eletrônica – representa o segmento que promove melhoria e modernização dos processos governamentais e do trabalho interno do setor público por meio da utilização das TICs; e
- (II) serviços eletrônicos – referem-se ao uso de canais digitais, como os portais de serviços em *websites* de governo, para melhorar a prestação de serviços públicos aos cidadãos.

Ruediger (2002) acrescenta, ainda, que o governo eletrônico “tem foco no uso das novas tecnologias de informação e comunicação (TIC) aplicadas a um amplo arco das funções de governo e, em especial, deste para com a sociedade”.

Dentre as funções características do governo eletrônico, segundo Fernandes e Afonso (2001), podem ser citadas a prestação de informações e serviços por meios eletrônicos e a regulamentação das redes de informação, com destaque para as áreas de governança, certificação e tributação.

O marco legal do surgimento do governo eletrônico no Brasil foi o Decreto Presidencial de 3 de abril de 2000, que criou o Grupo de Trabalho em Tecnologia da Informação (GTTI), com a finalidade de examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas às novas formas eletrônicas de interação, cujas ações foram incorporadas às metas de um dos programas do Avanço Brasil, o programa Sociedade da Informação (SocInfo).

As atribuições do governo eletrônico foram, então, formalizadas no mesmo ano com a publicação de um documento denominado Sociedade da Informação no Brasil – Livro Verde, o qual foi resultado do trabalho conjunto de representantes do Ministério da Ciência e Tecnologia, da iniciativa privada e do setor acadêmico.

O *website* do programa de governo eletrônico (BRASIL, 2013b) enumera sete diretrizes gerais para implantação e operação do governo eletrônico no âmbito da Administração Pública federal, as quais servem como referência para estruturar as estratégias de intervenção e orientar as ações nessa área, quais sejam:

- (I) A prioridade do governo eletrônico é a promoção da cidadania – além de atender as necessidades e demandas dos cidadãos individualmente, promove a participação e o controle social, apresentando uma visão de prestação dos serviços como afirmação dos direitos dos indivíduos e da sociedade;
- (II) A inclusão digital é indissociável do governo eletrônico – por ser um direito de cidadania, a inclusão digital deve ser considerada um elemento que influencia na definição das políticas de governo eletrônico;
- (III) O *software* livre é um recurso estratégico para a implementação do governo eletrônico – com a preocupação de garantir ao cidadão o direito de acesso aos serviços públicos sem obrigá-lo ao uso de plataformas específicas, o *software* livre deve ser escolhido como opção tecnológica prioritária pelo governo;
- (IV) A gestão do conhecimento é um instrumento estratégico de articulação e gestão das políticas públicas do governo eletrônico – representa a capacidade de criar, organizar e compartilhar conhecimentos úteis para tomada de decisões e inclusão do cidadão como produtor de conhecimento coletivo;
- (V) O governo eletrônico deve racionalizar o uso de recursos – ainda que seus benefícios não se restrinjam a este aspecto, sua implantação deve significar redução de custos, já que o compartilhamento de equipamentos e recursos humanos entre órgãos públicos é uma premissa das iniciativas de governo eletrônico;
- (VI) O governo eletrônico deve contar com um arcabouço integrado de políticas, sistemas, padrões e normas – a superação dos fatores críticos nas políticas de governo eletrônico depende de que sejam bem definidos e amplamente publicados os padrões, normas e métodos das operações implantadas; e

(VII) Integração das ações de governo eletrônico com outros níveis de governo e outros poderes – as iniciativas dos diferentes atores governamentais com relação aos projetos de implantação do governo eletrônico devem estar integradas, cabendo ao Governo Federal um papel de destaque para garantir que as ações e informações sejam compartilhadas entre os vários níveis de governo e entre os três Poderes.

Santos (2002) acrescenta que o planejamento de todas as manifestações de governo eletrônico deve estar permeado por três princípios fundamentais, mostrados no Quadro 1, com suas respectivas características, os quais já estão presentes na maioria dos conceitos de qualquer administração gerencial.

Quadro 1: Princípios fundamentais das ações do governo eletrônico.

Princípios	Características
Universalidade	<ul style="list-style-type: none"> - Toda e qualquer informação não protegida por lei deve estar disponível nos sítios governamentais de modo fidedigno, exaustivo, facilmente acessível e atualizado; - O Estado deve estar efetivamente presente, em qualquer instante e lugar, reduzindo custos e simplificando procedimentos; - Criação de um banco de dados único do registro de cada cidadão, de acordo com o seu perfil e com uma única identificação, devendo ser capaz de emitir questionamentos <i>on line</i> das ações de governo e sobre a satisfação da sociedade; - A sociedade deve estar preparada para usar da melhor maneira possível seus avanços tecnológicos.
Unicidade	<ul style="list-style-type: none"> - O Estado deve atuar no sentido de que os mecanismos de trânsito das relações Estado/sociedade estejam em um único portal; - O cidadão deve ter uma única porta de acesso a tudo aquilo que corresponda às suas demandas e à sua participação no controle dos atos de governo, de modo a evitar que as pessoas se dirijam a vários locais para exercitar a cidadania; - As informações e serviços oriundos dos órgãos de todas as esferas de governo devem seguir para esse local único.
Integralidade	<ul style="list-style-type: none"> - As informações e os serviços virtuais devem ser seguros e constantemente acessíveis, de modo a evitar que o usuário fique procurando por diversas vezes o local virtual para confirmar uma mesma resposta.

Fonte: Adaptado de Santos (2002).

Takahashi (2000) relata os agentes institucionais envolvidos nos serviços governamentais disponibilizados à sociedade com o uso de TIC, quais sejam: o próprio Governo (G, de *government*), as Instituições Externas (B, de *business*) e o Cidadão (C, de *citizen*). Assim, o Governo se relaciona, continuamente, em interações bidirecionais com os outros dois grupos, servindo ao mesmo tempo como agente iniciador e reator (RUELAS; ARÁMBURO, 2006), estabelecendo, portanto, cinco tipos de relacionamentos entre si, conforme demonstrado na matriz da figura 2.

Figura 2: Relacionamentos entre agentes institucionais com o uso de TIC no Governo.

	G	B	C
G	X	X	X
B	X		
C	X		

Fonte: Takahashi (2000).

As interações desses agentes, nas prestações ou captações de serviços governamentais, representam relações sustentadas pelo governo eletrônico que podem ser definidas como (TAKAHASHI, 2000; FERNANDES; AFONSO, 2001; OKOT-UMA, 2001; REZENDE; FREY; BETINI, 2003; RUELAS; ARÁMBURO, 2006; ALVES; DUFLOTH, 2008):

- G2G (*government to government*) – refere-se às atividades do Governo em suas atuações horizontais (ação no nível Federal ou dentro do Poder Executivo, por exemplo) ou verticais (ação entre o Governo Federal e um Governo Estadual);

- G2B e B2G (*government to business e business to government*) – trata das ações do Governo no seu relacionamento com entidades externas, como por exemplo, as licitações, contratações e compras efetivadas por meios eletrônicos;

- G2C e C2G (*government to citizen e citizen to government*) – refere-se às atividades do Governo de prestar ou receber informações e serviços dos cidadãos por meios eletrônicos.

Basicamente, são essas cinco transações descritas, entre o Governo, as instituições externas e o cidadão, que estão envolvidas no desenvolvimento do governo eletrônico.

A Administração Pública tributária pode ser considerada uma área em que o governo eletrônico se desenvolveu bastante. A necessidade de reduzir o custo público, decorrente da multiplicidade de obrigações a que estão sujeitos os contribuintes em cada esfera administrativa, tornou primordial a integração das ações e controles estabelecidos pelos Governos federal, estaduais e municipais.

A inserção do Governo na Era Digital, utilizando-se dos recursos de TIC, favoreceu a necessária modernização das administrações tributárias, tornando possível o desenvolvimento de algumas diretrizes que, segundo Mello (2010, p. 22), se tornaram a base do projeto nacional da NF-e, quais sejam:

- compartilhamento de informações;
- modelo de dados único e padronizado para todos os Fiscos;
- uso da certificação digital em todos os documentos fiscais;
- harmonização da legislação tributária;
- desenvolvimento e disponibilização de programas aos contribuintes;
- transmissão *online* dos documentos fiscais emitidos para as administrações fiscais;
- busca de soluções para a simplificação das obrigações acessórias e melhoria da qualidade de suas informações.

MELLO (2010, p. 22).

A NF-e teve origem na atuação conjunta de entidades federais, estaduais e também da iniciativa privada, desde logo se fazendo presente um elemento da boa governança, a participação cidadã.

Tais entes somaram esforços para a constituição desse modelo de documento fiscal que, por consequência das diretrizes nas quais o projeto foi baseado, prometia simplificar as obrigações tributárias dos contribuintes para com os fiscos, otimizando as relações governamentais (G2G), e do Governo com os cidadãos (G2C e C2G), trazendo benefícios relativamente à redução dos custos de transação, outro elemento da boa governança.

Percebe-se, que desde sua concepção, a NF-e representa um instrumento mediante o qual o Estado exercita os preceitos da governança eletrônica, por planejar, formular e implementar essa ferramenta da gestão fiscal, com apoio em recursos tecnológicos, visando à promoção de significativas melhorias nas relações estabelecidas entre governo-empresas-cidadãos.

Assim, dando sequência ao construto da plataforma teórica que alicerça esta pesquisa, o estudo da NF-e foi aprofundado a seguir.

2.3 Nota fiscal eletrônica no Brasil

A Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, que introduziu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, pode ser considerada o marco inicial da instituição da NF-e no ordenamento jurídico brasileiro, pois, a partir desse comando constitucional, uma série de normas foi promulgada com vistas a implementar a atuação de forma integrada por parte das administrações tributárias dos entes da Federação.

As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, [...] atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (BRASIL, 2003).

No intuito de promover a integração e a modernização das administrações tributárias das três esferas de Governo, com a busca de soluções conjuntas entre si, é realizado, anualmente, o Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), que reúne, em um mesmo fórum, os titulares das administrações tributárias federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios que são capitais. O objetivo desse Encontro anual, conforme Portal do ENAT, é promover:

[...] maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos. (BRASIL, 2013).

O I ENAT foi realizado já no ano de 2004 na cidade de Salvador, quando foram assinados dois protocolos de cooperação técnica: o Protocolo ENAT n.º 01/2004, que objetivava a elaboração de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das respectivas administrações tributárias; e o Protocolo ENAT n.º 02/2004, cujo objetivo foi o desenvolvimento de métodos e instrumentos de administração tributária, tendo mostrado, pela primeira vez, a temática relativa à NF-e.

Por meio do Protocolo ENAT n.º 02/2004, os partícipes se comprometeram a promover reuniões e adotar todas as providências necessárias para implementar as propostas nele elencadas, com destaque para a definida no inciso III de sua cláusula primeira: “definir as adequações que se façam necessárias para incluir no PASSE SINTEGRA as informações e funcionalidades da Nota Fiscal Eletrônica, abrangendo as operações interestaduais e de comércio exterior”.

As determinações celebradas e formalizadas no âmbito do ENAT consideram como pressuposto o fato de que a administração tributária está assentada sobre três pilares básicos: o cadastro de contribuintes, que permita a perfeita identificação e individualização das pessoas; o documento básico de comércio, nota fiscal, que registre a atividade comercial com suas particularidades; e a codificação das mercadorias e serviços (BRASIL, 2004b).

As decisões e ações implementadas em cada reunião do ENAT, que se seguiram desde 2004, foram importantes para o avanço na construção do modelo brasileiro da NF-e. Adicionalmente a esses esforços, foi de enorme relevância o aprendizado com a experiência de outros países.

Nesse sentido, no início de 2005, representantes das Secretarias da Fazenda dos Estados

de São Paulo e do Rio Grande do Sul, que integravam a equipe do projeto da NF-e, estiveram no Chile para conhecer o funcionamento da *Factura Electrónica*, em especial no que respeita às tecnologias envolvidas e à estratégia para a implantação do projeto, o qual já estava em operação desde 2003 (MELLO, 2010; MELLO *et al*, 2009).

No modelo brasileiro, os contribuintes devem solicitar uma autorização de uso da NF-e para suas respectivas administrações tributárias, enquanto no Chile, os interessados devem solicitar uma autorização para uso do sistema denominado de *Servicio de Impuestos Internos (SII)*. Outro aspecto em que os modelos dos dois países se assemelham refere-se à participação da iniciativa privada, considerando que, no primeiro ano de implantação do projeto no Chile, houve a participação de 24 empresas (SEPÚLVEDA; GUTIÉRREZ; VÁSQUEZ, 2006), fato também verificado na implantação do documento eletrônico no Brasil.

Oliveira e Maia (2008) mencionam também o modelo mexicano, denominado *Sistema de Facturación Electrónica*, desenvolvido em meados de 2003, como um dos precursores do projeto no Brasil.

O desafio de ordem tecnológica foi então superado com a experiência internacional. O passo seguinte foi estabelecer um único padrão nacional de NF-e que pudesse ser aceito por todos os fiscos estaduais e pelo Federal. Dessa forma, segundo Mello (2010), a reunião do Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), ocorrida em abril de 2005, deliberou a formação de um grupo técnico para a construção do modelo brasileiro, sendo formado com representantes dos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás, Maranhão e Santa Catarina.

Passados alguns meses, em agosto de 2005, na cidade de São Paulo, realizava-se o II ENAT, onde foram formalizados mais quatro protocolos de cooperação, entre os quais se destacam o Protocolo ENAT n.º 02/2005, que teve por objetivo o desenvolvimento do SPED, e o Protocolo ENAT n.º 03/2005, que objetivava a implantação da NF-e.

O projeto-piloto da NF-e teve início em setembro de 2005, contando com a participação dos seis estados que disponibilizaram representantes para a formação do grupo técnico, quais sejam: São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás, Maranhão e Santa Catarina, já mencionados; da Receita Federal do Brasil (RFB); da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e da iniciativa privada, cujo grupo, identificado no Quadro 2, foi formado por 19 empresas dos mais variados setores econômicos que se voluntariaram a participar do projeto.

Quadro 2: Empresas voluntárias do projeto-piloto da NF-e.

Cervejarias Kaiser S.A.	Petrobras Distribuidora S.A.
Companhia Ultragaz S.A.	Robert Bosch Limitada
Dimed Distribuidora de Medicamentos S.A.	Sadia S.A.
Eletropaulo Metropolitana S.A.	Siemens VDO Automotive Ltda.
Eurofarma Laboratórios Ltda.	Souza Cruz S.A.
Ford Motor Company Brasil Ltda.	Telefônica – Telesp (Telecomunicações de São Paulo S.A.)
General Motors do Brasil Ltda.	Toyota do Brasil
Gerdau Aços Longos S.A.	Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda.
Office Net do Brasil S.A.	Wickbold & Nosso Pão Indústrias Alimentícias Ltda.
Petrobras – Petróleo Brasileiro S.A.	

Fonte: Mello (2010, p. 29).

Na sequência dos atos que visavam à harmonização das administrações tributárias, um mês após o início do projeto, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) aprovou e foi publicada a legislação nacional da NF-e, por meio do Ajuste SINIEF n.º 07, de 5 de outubro de 2005, que instituiu a NF-e e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE).

Referido Ajuste SINIEF n.º 07/2005 autoriza as unidades federadas a estabelecer a obrigatoriedade da utilização da NF-e, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em substituição:

- (I) à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;
 - (II) à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4;
 - (III) à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, a critério da unidade federada;
 - (IV) ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.
- (CONFAZ, 2005).

O CONFAZ é um colegiado estabelecido pela Lei Complementar n.º 24/1975, com sua atuação regulamentada pelo Regimento anexo ao Convênio ICMS n.º 133/1997. É um órgão deliberativo, constituído pelos secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo ministro de Estado da Fazenda. No âmbito do CONFAZ poderão ser celebrados convênios, protocolos, ajustes SINIEF, resoluções e outros atos.

O Conselho tem competências estabelecidas no art. 3º do respectivo Regimento, no entanto, em caso de assunto técnico e, estando ressalvadas algumas exceções, pode delegar competência de decisão à Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS).

A COTEPE/ICMS, que tem sede no Distrito Federal, é um órgão constituído de representantes do Ministério da Fazenda e um representante do Distrito Federal e de cada Estado, tendo por finalidade o estabelecimento de medidas uniformes e harmônicas no tratamento do ICMS em todo o Território Nacional.

Nesse sentido, ainda no final do ano de 2005, foi publicado o Ato COTEPE/ICMS n.º 72/2005, que dispõe sobre as especificações técnicas da NF-e, do DANFE e dos pedidos de concessão de uso, cancelamento e inutilização da NF-e, particularmente no que refere ao leiaute que descreve o conteúdo desses arquivos eletrônicos.

No ano de 2006, o documento denominado de Manual de Integração do Contribuinte foi homologado pelos Estados da Bahia, Goiás, Maranhão, Santa Catarina, São Paulo e Rio Grande do Sul e pelas empresas do projeto-piloto da NF-e. A primeira versão (1.1.0) representou um documento de consulta por demais relevante, por disciplinar a definição das especificações e critérios técnicos necessários para a integração entre os portais das secretarias de fazenda dos estados e os sistemas de informações das empresas emissoras da NF-e. O Manual está atualmente na versão 5.0, agora denominado de Manual de Orientação do Contribuinte, o qual foi aprovado pelo Ato COTEPE/ICMS n.º 11, de 13 de março de 2012.

Mello (2010) esclarece que a fase pré-operacional da NF-e teve início em 3 de abril de 2006. Nesse período, as empresas voluntárias que participavam do projeto-piloto enviavam para sua respectiva Secretaria de Fazenda uma NF-e de teste para cada nota fiscal emitida em papel, o que possibilitava o acompanhamento por parte da administração tributária, com vistas a corrigir os erros e proceder aos devidos aperfeiçoamentos. Nessa fase do projeto, a validade do documento fiscal ainda era baseada no documento em papel.

Na cronologia dos fatos, o dia 15 de setembro de 2006 teve sua importância pelo fato de representar a data oficial em que a primeira NF-e foi emitida com validade jurídica no Brasil. Na sequência, em novembro de 2006, seis novos protocolos de cooperação foram celebrados na cidade de Fortaleza por ocasião do III ENAT.

O principal avanço pôde ser verificado no Protocolo ENAT n.º 02/2006, que estabeleceu regras para a utilização de NF-e conjugada, em cujo documento fiscal ocorre o lançamento concomitante do ICMS e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), mediante acordo entre os estados autorizadores e os municípios.

No ano de 2007, as administrações tributárias deram início a uma nova fase na estratégia de implantação da NF-e, baseada no estabelecimento da obrigatoriedade do uso da NF-e em âmbito nacional para empresas enquadradas em determinados setores econômicos. Essa obrigatoriedade, segundo determina o Ajuste SINIEF n.º 07/2005, no parágrafo segundo de sua cláusula primeira, deve ser fixada por intermédio de Protocolo ICMS.

Assim, os primeiros segmentos econômicos a serem obrigados ao uso da NF-e, estabelecido pelo Protocolo ICMS n.º 10, de 18 de abril de 2007, foram os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos, os quais deveriam iniciar o uso da NF-e em 1º de abril de 2008.

Como forma de causar a menor interferência possível na atividade do contribuinte, Freitas (2010, p. 72) destaca que “as obrigatoriedades deveriam (i) ter abrangência nacional, para garantir a isonomia entre as diversas regiões do país, e (ii) ser por setor econômico, para evitar interferência na atividade concorrencial”.

Segundo Freitas (2010) e Mello (2010), a obrigatoriedade da NF-e foi, portanto, estabelecida em oito fases, no período de 2007 a 2009. As empresas foram alcançadas por essa determinação legal de forma gradual, conforme pode ser observado no Quadro 3.

Quadro 3: Fases da obrigatoriedade do uso da NF-e.

Fase	Obrigatoriedade estabelecida por:	Instituição	Início	Quantitativo de inclusões
1ª	Segmento econômico	Abril de 2007	Abril de 2008	2 segmentos econômicos
2ª		Dezembro de 2007	Dezembro de 2008	9 segmentos econômicos
3ª		Junho de 2008	Abril de 2009	25 segmentos econômicos
4ª		Setembro de 2008	Setembro de 2009	54 segmentos econômicos
5ª	Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) principal ou secundário	Julho de 2009	Abril de 2010	238 CNAEs
6ª		Julho de 2009	Julho de 2010	68 CNAEs
7ª		Julho de 2009	Outubro de 2010	246 CNAEs
8ª		Julho de 2009	Dezembro de 2010	39 CNAEs

Fonte: Adaptado de Freitas (2010, p. 73) e Mello (2010).

Verifica-se que, nas primeiras quatro fases, a definição de quais empresas estariam obrigadas à emissão da NF-e foi estabelecida com base no segmento econômico, determinado pelo Protocolo ICMS n.º 10/2007 e suas alterações, sendo que, em cada nova fase, se adicionava determinado quantitativo de segmentos econômicos, cujas empresas deveriam registrar suas operações comerciais via documento eletrônico.

Nas quatro fases seguintes, a definição do critério de obrigação ao uso da NF-e apresentou uma mudança. Os estados da Federação e o Distrito Federal resolveram celebrar o Protocolo ICMS n.º 42, de 3 de julho de 2009, que estabeleceu, como nova regra para 2010, a obrigatoriedade de todos os contribuintes que fossem indústria ou atacado, ainda não atingidos pela obrigatoriedade da NF-e, em função do CNAE principal ou secundário do estabelecimento.

Destaca-se, ainda, o fato de que, em todas as fases da obrigatoriedade do uso da NF-e, o Protocolo ICMS respectivo que determina a obrigação, concedeu prazo de início suficiente para as empresas adaptarem seus sistemas e, assim, se adequassem à nova sistemática de emissão de suas notas fiscais. No Quadro 4 estão resumidos os principais documentos legais que contribuíram para a instituição da NF-e no âmbito dos estados e do Distrito Federal.

Quadro 4 – Normatização da NF-e no Brasil.

ANO	ÓRGÃO	NORMA	DETERMINAÇÃO LEGAL
2003	Presidência da República	EC n.º 42	Autoriza o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais pelas administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.
2004	ENAT	Protocolo n.º 01	Protocolo de cooperação celebrado pela União, estados, Distrito Federal e municípios com o objetivo de construção de um cadastro sincronizado.
2004	ENAT	Protocolo n.º 02	Protocolo de cooperação celebrado pela União, estados, Distrito Federal e municípios, objetivando o desenvolvimento de métodos e instrumentos de administração tributária.
2005	ENAT	Protocolo n.º 02	Protocolo de cooperação celebrado pela União, estados, Distrito Federal e municípios com o objetivo de desenvolvimento do SPED.
2005	ENAT	Protocolo n.º 03	Protocolo de cooperação celebrado pela União, estados, Distrito Federal e municípios com o objetivo de implantação da NF-e.
2005	CONFAZ	Ajuste SINIEF n.º 07	Institui a NF-e e o DANFE.
2005	CONFAZ	Ato COTEPE/ICMS n.º 72	Dispõe sobre as especificações técnicas da NF-e, do DANFE e dos pedidos de concessão de uso, cancelamento e inutilização de NF-e.
2006	ENAT	Protocolo n.º 02	Protocolo de cooperação celebrado pela União, estados, Distrito Federal e municípios, estabelecendo regras para utilização de NF-e conjugada.
2007	CONFAZ	Protocolo ICMS n.º 10	Estabelece obrigatoriedade da utilização da NF-e para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos.
2009	CONFAZ	Protocolo ICMS n.º 42	Estabelece a obrigatoriedade da utilização da NF-e em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica.

Fonte: Elaboração própria (2014).

Vale ressaltar que, no período da publicação da EC n.º 42/2003 até a dos Protocolos ICMS n.º10/2007 e n.º42/2009, que efetivamente tornaram obrigatória a utilização da NF-e no âmbito dos estados e do Distrito Federal, uma série de outras normas foi publicada com vistas a evoluir com o processo de integração e cooperação entre as administrações tributárias, estando destacadas no Quadro 4 apenas aquelas que convergiram mais diretamente à instituição da NF-e.

2.3.1 Conceitos, benefícios e operacionalização da nota fiscal eletrônica

A NF-e – Ambiente Nacional, juntamente com a ECD e a EFD, são os três grandes subprojetos que deram início ao projeto de modernização tributária denominado de SPED, o qual é parte integrante do PAC 2007-2010.

O SPED é o instrumento que unifica, mediante fluxo único e computadorizado de informações, as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação dos livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal das pessoas jurídicas. Foi instituído, formalmente, por meio do Decreto Presidencial n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que em seu art. 3º estabelece como usuários do Sistema: (I) a Secretaria da Receita Federal (SRF) do Ministério da Fazenda; (II) as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante convênio celebrado com a SRF; e (III) os órgãos e as entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização das pessoas jurídicas (BRASIL, 2007).

A ECD foi instituída, para fins fiscais e previdenciários, pela Instrução Normativa (IN) da RFB n.º 787, de 19 de novembro de 2007, e destina-se à substituição dos livros contábeis em papel por versões em formato digital. Os livros compreendidos pela ECD são os seguintes: (I) livro Diário e seus auxiliares, se houver; (II) livro Razão e seus auxiliares, se houver; e (III) livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (BRASIL, 2007b).

A EFD, por sua vez, representa o registro, em arquivo digital, de um conjunto de documentos fiscais, de registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da SRF. Foi instituída pelo Convênio ICMS n.º 143, de 20 de dezembro de 2006 e determina a substituição da escrituração e impressão dos seguintes livros: (I) Registro de

Entradas; (II) Registro de Saídas; (III) Registro de Inventário; (IV) Registro de Apuração do IPI; e (V) Registro de Apuração do ICMS (CONFAZ, 2006).

O subprojeto da NF-e destina-se à mudança da sistemática de emissão da nota fiscal em papel por um documento de existência apenas digital, sendo sua validade jurídica garantida por meio da assinatura digital do emitente e com necessidade de que a administração tributária onde está domiciliado o contribuinte autorize seu uso (CONFAZ, 2005).

O conceito legal da NF-e é dado pelo § 1º, da cláusula primeira do Ajuste SINIEF n.º 07/2005, como:

[...] o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador. (CONFAZ, 2005).

As mudanças na forma de emissão dos documentos fiscais, bem como na maneira como os fiscos vão gerir as informações prestadas pelos contribuintes são muito significativas, pois, além de envolverem questões de ordem tecnológica, representam uma mudança de paradigma nas rotinas ligadas às operações comerciais. O Portal da NF-e, entretanto, reúne uma série de benefícios, evidenciados no Quadro 5, que podem ser verificados por todos os sujeitos envolvidos.

Quadro 5: Benefícios esperados com a utilização da NF-e.

I – Benefícios para as administrações tributárias
1. Aumento da confiabilidade da nota fiscal;
2. Melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
3. Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
4. Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;
5. Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SPED;
II – Benefícios para a sociedade
6. Redução do consumo de papel, com impacto positivo no meio ambiente;
7. Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;
8. Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;
9. Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à Nota Fiscal Eletrônica;
III – Benefícios para o contribuinte comprador (receptor da NF-e)
10. Eliminação de digitação de notas fiscais na recepção de mercadorias;
11. Planejamento de logística de entrega pela recepção antecipada da informação da NF-e;
12. Redução de erros de escrituração devido a erros de digitação de notas fiscais;
13. Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B);

Continua.

Quadro 5: Benefícios esperados com a utilização da NF-e. Conclusão.

IV – Benefícios para o contribuinte vendedor (emissor da NF-e)
14. Redução de custos de impressão; 15. Redução de custos de aquisição de papel; 16. Redução de custos de envio do documento fiscal; 17. Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais; 18. Simplificação de obrigações acessórias, como dispensa de autorização para impressão de documentos fiscais (AIDF); 19. Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira; 20. Incentivo ao uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B).

Fonte: Adaptado de Brasil (2013d).

Os benefícios em potencial listados no projeto da NF-e, embora possam vir a ser percebidos em graus distintos pelos agentes envolvidos, propiciam o surgimento de um novo cenário de relações entre as empresas e o Fisco, além de contribuir, de forma significativa, para a redução do chamado ‘Custo-Brasil’ e para a melhoria do ambiente de negócios no País (MELLO, 2010; PEREIRA *et al*, 2008).

O Manual de Orientação do Contribuinte (versão 5.0) ressalta que a implantação do modelo nacional de documento fiscal eletrônico tem o efeito de reduzir a complexidade do cumprimento das obrigações acessórias dos contribuintes e permitir, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco (ENCAT, 2012).

No tocante aos benefícios gerados especificamente para as administrações tributárias, Balaminut *et al* (2008, p. 20), destacam, ainda,

[...] acompanhamento *on-line* de todas as atividades que o contribuinte estiver desempenhando, de tal forma que saberão o que o contribuinte está vendendo, para quem, e o preço pelo qual está vendendo, evitando assim o trabalho da fiscalização na sede da empresa. Além disso, os fiscos poderão contar com dados exatos com relação à arrecadação e também poderão acompanhar a circulação efetiva de mercadorias em todo o país (BALAMINUT *et al*, 2008, p. 20).

Mello (2010) acrescenta que muitos dos benefícios originados com a NF-e não se mostram assim tão facilmente identificáveis ou simples de mensurar, sendo considerados, portanto, intangíveis, dentre os quais exemplifica:

[...] a possibilidade da disponibilidade da informação da NF-e, em tempo real, em qualquer local do planeta, pelo simples envio de um arquivo eletrônico de NF-e anexo a um e-mail; a transparência e o acesso à informação da empresa que antes, muitas vezes, ficava restrita ao contador, a um funcionário ou a um departamento da empresa; e a segurança da informação pela assinatura digital das Notas Fiscais Eletrônicas, impossibilitando que os arquivos sejam adulterados (MELLO, 2010, p. 64).

Os documentos fiscais eletrônicos também provocaram profundas mudanças na forma de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização dos impostos incidentes sobre as operações comerciais. No Quadro 6, o ENCAT (2008) exprime um comparativo de como essas atividades eram exercidas no passado, quando as notas fiscais eram emitidas em papel, e como passarão a ser exercidas no futuro, após a implantação da NF-e.

Quadro 6: Mudanças na forma de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização.

PASSADO	FUTURO
Repressiva	Preventiva
Isolado	Integrado
Auditar passado	Acompanhar o presente e projetar o futuro
Estabelecimento	Empresa
Conferência manual	Auditoria eletrônica
Poucas fontes	Múltiplas fontes
Amostragem	100% operações
Provas em papel	Provas eletrônicas
Fiscalização <i>in loco</i>	Fiscalização à distância
Generalista	Especialista

Fonte: ENCAT (2008).

Adicionalmente, como benefício mais importante a ser destacado com a implantação da NF-e, está o combate à sonegação e à evasão fiscais, de que podem ser exemplos as práticas citadas por Gaspari (2003), na sequência.

(I) Simulação de saída para outra unidade da Federação de mercadoria efetivamente internada na unidade da Federação em que ocorreu a emissão do documento fiscal. A prática ocorre em decorrência da sistemática de diferença de alíquotas do ICMS, na qual uma parte do imposto é cobrada na origem, enquanto outra parte somente é cobrada no destino final da mercadoria.

(II) Emissão de notas fiscais cujo valor é composto de duas parcelas: uma é o valor cobrado pelo bem e outra se refere a uma suposta prestação de serviços técnicos. A prática evita que o ICMS seja cobrado sobre o valor integral, que realmente seria devido.

Pereira *et al* (2008) também citam outras práticas de sonegação:

(I) a ‘nota calçada’ ou ‘espelhada’, na qual se impede a cópia em carbono dos valores registrados na primeira via para as demais vias utilizadas pelo fisco;

(II) o subfaturamento, conhecido como ‘meia nota’, que consiste em faturar apenas a metade ou parte das mercadorias efetivamente vendidas; e

(III) a utilização de uma mesma nota fiscal para transportar várias vezes o mesmo tipo de mercadoria documentada.

Cruz (2013) relata ainda outro tipo de fraude fiscal que se refere à criação de créditos “frios” de ICMS. A prática consiste em simular operações comerciais de compra e venda para gerar créditos que, posteriormente, sejam abatidos do imposto devido em operações reais.

Vale destacar que o banco de dados gerado para as administrações tributárias, desde o advento da NF-e, permite que os agentes de fiscalização dos estados possam realizar um trabalho de auditoria eletrônica sem estar necessariamente dentro das empresas, impactando de forma positiva com relação a dois aspectos: favorece a fiscalização de 100% das operações comerciais realizadas pelos contribuintes, bem como alcança um volume maior de empresas a serem fiscalizadas. Por consequência, as práticas de sonegação citadas tendem a ser evitadas por correrem um risco maior de serem detectadas nos procedimentos de fiscalização e, com isso, o Estado se beneficia por ter aumentada sua arrecadação, e também a sociedade, porque a diminuição da evasão fiscal equilibra a concorrência entre os contribuintes.

No que se refere à emissão da NF-e, o Manual de Orientação do Contribuinte (versão 5.0) orienta os interessados na realização do procedimento. De maneira simplificada, pode-se descrever o processo de emissão da NF-e em sete etapas, consoante está adiante.

(I) A empresa emissora deve gerar um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais de cada operação comercial, o qual deve ser assinado digitalmente de modo a garantir a integridade e a autoria dos dados.

(II) Esse arquivo eletrônico, que corresponderá à nota fiscal eletrônica, deve estar no formato *Extensible Markup Language (XML)* e então transmitido via *internet* para a Secretaria da Fazenda da jurisdição do emitente (Sefaz origem), que representa um pedido de autorização de uso.

(III) A unidade fazendária, ao recepcionar o arquivo, verificará sua integridade formal e, se não houver erros, devolverá ao contribuinte um protocolo que representa a ‘Autorização de Uso’, sem o qual não poderá haver o trânsito das mercadorias.

Cabe esclarecer que a Autorização de Uso concedida pela Secretaria da Fazenda não implica validação definitiva concedida pelo Fisco, já que nesse ato não são verificados aspectos como a correta aplicação das alíquotas ou a conferência do cálculo do imposto destacado na nota fiscal. Apenas os aspectos concernentes à forma do arquivo são verificados.

A cláusula sexta do Ajuste SINIEF n.º 07/2005 enumera que, no mínimo, os seguintes elementos devem ser analisados pela administração tributária da unidade federada do contribuinte para a concessão da Autorização de Uso da NF-e:

- I – a regularidade fiscal do emitente;
 - II – o credenciamento do emitente, para emissão de NF-e;
 - III – a autoria da assinatura do arquivo digital da NF-e;
 - IV – a integridade do arquivo digital da NF-e;
 - V – a observância ao leiaute do arquivo estabelecido no ‘Manual de Integração – Contribuinte’;
 - VI – a numeração do documento.
- (CONFAZ, 2005).

(IV) A administração tributária da origem disponibilizará consulta, através da *internet*, para o destinatário e outros interessados que conheçam a chave de acesso da NF-e.

Conforme estabelece o Manual de Orientação do Contribuinte (versão 5.0), a chave de acesso da NF-e é uma sequência de 44 caracteres numéricos, também representada por um código de barras, que identifica, de forma unívoca, uma determinada NF-e.

(V) A Secretaria de Fazenda da origem transmitirá o arquivo da NF-e para a RFB, que é o repositório nacional de todas as NF-e emitidas; para a Secretaria de Fazenda Estadual de destino, no caso de uma operação interestadual; para a SUFRAMA, quando o destino da mercadoria for pessoa localizada em área incentivada; e ainda outros órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização.

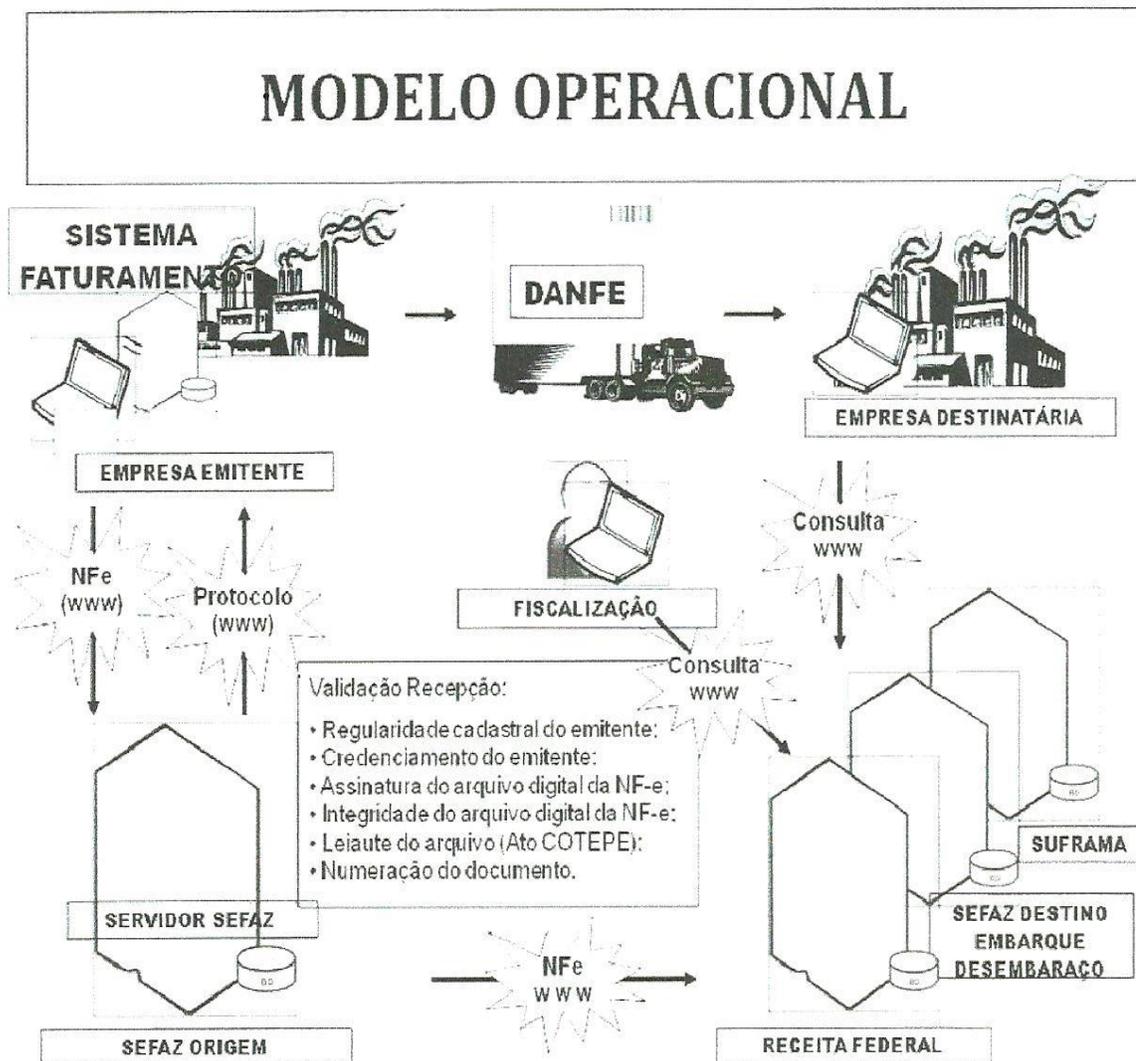
(VI) A empresa vendedora de verá imprimir, em única via, uma representação gráfica simplificada da NF-e, intitulada DANFE, que tem a finalidade de acobertar o trânsito da mercadoria até o seu destino.

Faz-se importante frisar que o DANFE não é uma nota fiscal e nem a substitui. Pode-se conceituá-lo como um documento fiscal auxiliar da NF-e, da qual é mera representação gráfica, estando sua validade condicionada à existência da NF-e devidamente autorizada na SEFAZ de origem (ENCAT, 2012).

(VII) A empresa compradora receberá da vendedora o arquivo da NF-e, caso também seja credenciada à emissão de NF-e, do contrário, a escrituração da operação comercial poderá ser realizada por meio das informações constantes no DANFE.

O fluxo operacional da NF-e pode ser melhor compreendido a partir da visualização do modelo demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Modelo operacional da NF-e.



Fonte: Sousa (2010).

2.3.2 Estudos anteriores sobre a nota fiscal eletrônica

A literatura acadêmica sobre a NF-e ainda é escassa, o que pode ser compreendido pelo fato desse documento eletrônico ter apenas oito anos de existência no ordenamento jurídico, haja vista o fato de sua instituição haver ocorrido em outubro de 2005 (CONFAZ, 2005).

Santos, Muller e Casagrande (2011) sinalizam que os pesquisadores que já exploraram essa temática priorizaram o estudo sob o enfoque dos contribuintes ou a análise e descrição das características gerais do projeto.

Existem, no entanto, pesquisas científicas que estudaram a NF-e, dando enfoque às administrações tributárias estaduais, buscando demonstrar de que maneira esse novo documento fiscal eletrônico impactou nas atividades da gestão pública tributária.

Tal inferência pôde ser comprovada após a realização de uma busca sistematizada por trabalhos empíricos publicados em periódicos e eventos da área de Contabilidade, a fim de identificar estudos similares sobre o tema, tendo sido encontrados sete trabalhos acadêmicos, expressos no Quadro 7.

Quadro 7: Estudos empíricos sobre a NF-e.

Referências	Objetivo	Resultados
Enfoque às características gerais da NF-e		
Mello <i>et al</i> (2009).	Apresentar uma breve visão dos projetos da NF-e e do CT-e, analisando suas evoluções e seus estágios atuais.	Destaca o processo de massificação na utilização da NF-e, enquanto o CT-e encontra-se numa fase inicial. Apresenta as vantagens da adoção para as empresas e para o Governo, além das limitações de ambos os documentos no combate às fraudes e evasão fiscal.
Oliveira; Maia (2008).	Analisar as divergências entre a NF-e emitida pelas empresas do Projeto Piloto e a exigida pela Prefeitura do Município de São Paulo.	Quanto à diminuição dos gastos com impressão e o tempo demandado para emissão e validação das informações, nos dois casos o objetivo foi alcançado. Sob a ótica do Fisco, nos dois casos, os impostos são arrecadados com maior rapidez, além de permitir maior agilidade na fiscalização das operações.
Martins; Luciano; Testa (2008).	Propor um <i>framework</i> para a adoção da Nota Fiscal eletrônica, que abranja os mecanismos componentes e intervenientes dessa adoção.	Identificou-se os elementos envolvidos na adoção da NF-e, tanto interno como externos às organizações. Estes elementos foram dispostos em um <i>framework</i> , visando facilitar o entendimento da relação destes elementos e a utilização.
Enfoque às percepções dos contribuintes		
Santos; Muller; Casagrande (2011).	Investigar a percepção das empresas usuárias da NF-e, pertencentes à atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidas no município de Florianópolis, acerca dos aspectos positivos e negativos observados a partir da utilização da NF-e.	A implantação da NF-e pelas empresas cuja atividade seja comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, proporcionou reais benefícios para esses estabelecimentos, além de revelar um apanhado de perspectivas positivas para o futuro.
Pereira <i>et al</i> (2008).	Verificar as percepções dos contribuintes acerca dos benefícios	Concordância dos entrevistados quanto aos principais benefícios listados no projeto conceitual da NF-e;

	apontados pelo projeto da Nota Fiscal Eletrônica implantada pelo Governo do Estado de Rondônia.	propicia redução da sonegação como consequência da interligação de sistemas de informações; ganhos com redução de custos operacionais e de transações; apresenta reais benefícios na gestão das organizações.
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Continua.

Quadro 7: Estudos empíricos sobre a NF-e. Conclusão.

Referências	Objetivo	Resultados
Enfoque às Administrações Tributárias		
Pessoa (2012).	Analisar a percepção dos gestores que controlam a arrecadação tributária na SEFAZ-CE quanto à utilização da NF-e.	Os gestores fazendários possuem razoável nível de confiabilidade em relação à utilização dos dados extraídos da NF-e; vários controles foram otimizados, implementados ou estão em implantação e; a utilização desses controles trazem efeitos positivos ao acompanhamento da arrecadação tributária cearense.
Sousa (2010).	Analisar como a utilização da NF-e impactou as atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.	A fiscalização das operações comerciais terá como foco os fatos ocorridos no presente; a fiscalização presencial passou a ser feita à distância; a fiscalização total foi substituída pela a técnica de amostragem; os procedimentos de conferência manual passaram para o meio eletrônico e; maior rapidez na coleta de informações econômico-fiscais.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Verifica-se, no Quadro 7, que os estudos de Mello *et al* (2009), Oliveira e Maia (2008) e Martins, Luciano e Testa (2008) tiveram como objeto de análise a NF-e e, por meio da proposição de variados objetivos de pesquisa, puderam promover um aprofundamento nos conhecimentos sobre esse novo documento fiscal eletrônico, indicando suas características gerais, analisando como se deu sua evolução e debatendo suas semelhanças e diferenças com outros documentos similares.

Outros estudos, como os de Santos, Muller e Casagrande (2011) e Pereira *et al* (2008) selecionaram diferentes grupos de contribuintes para investigar suas percepções acerca da utilização da NF-e.

O Quadro 7 exibetambém, duas pesquisas – a de Pessoa (2012) e a de Sousa (2010) – que se propuseram estudar a NF-e sob a visão do sujeito ativo da relação tributária. Nesses estudos, a utilização da NF-e foi analisada a partir do enfoque da Administração Pública tributária do Ceará. No primeiro estudo, foi analisada a percepção dos gestores que controlam a arrecadação tributária e, no segundo, foi verificado como a utilização da NF-e impactou nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS.

A NF-e também foi objeto de análise no ensaio sob relação, e, assim como nas pesquisas de Pessoa (2012) e Sousa (2010), foi proposta a visão da administração tributária cearense.

Inovamos, contudo, neste experimento, ao propormos como objetivo de pesquisa a análise das consequências da utilização da NF-e, sob a óptica da governança eletrônica.

Faz-se importante ressaltar que todas as perspectivas em que se realiza um estudo acerca da NF-e tem sua relevância para a academia, por contribuírem para o aprofundamento do tema. Assim, a consolidação dos objetivos e resultados, apurados nos trabalhos elencados do Quadro 7, mostrou-se importante para estabelecer um confronto com os achados desta investigação.

Finalmente, cabe enumerar, nesta subseção, a pesquisa de Soares Jr. (2007), a qual não fez parte do Quadro 7 por não ter utilizado a NF-e como foco de sua análise. Em verdade, a pesquisa de Soares Jr. (2007) verificou o nível de utilização da TI como instrumento de suporte à Auditoria Fiscal no acompanhamento de contribuintes e na recuperação do crédito tributário de ICMS, justificando sua menção pelo fato do autor ter realizado seu estudo no âmbito da SEFAZ-CE, portanto, no mesmo ambiente desta pesquisa.

De forma resumida, a revisão da literatura expressa nesta seção buscou aprofundar os temas que embasam a pesquisa. Para tanto, inicialmente, foi necessário explorarmos os conceitos relativos à governança na Administração Pública; em seguida, abordamos a governança eletrônica, dando ênfase para uma de suas vertentes que é o governo eletrônico; na sequência, desenvolvemos uma subseção para o estudo da NF-e no Brasil; esta última, foi dividida em dois tópicos que abordaram os conceitos, benefícios e operacionalização da NF-e e os estudos anteriores sobre a NF-e.

3 METODOLOGIA

Com o propósito de tornar claro e explícito o trabalho desenvolvido, favorecendo a perfeita compreensão dos procedimentos utilizados, esta seção evidencia, além das abordagens e classificações metodológicas nas quais esta pesquisa está inserida, todas as etapas de feitura da investigação acerca do tema proposto, estando apontadas a caracterização, as estratégias, o ambiente e as etapas da pesquisa.

3.1 Caracterização da pesquisa

A perspectiva paradigmática em que está alicerçada esta investigação para a abordagem do problema proposto é a fenomenológica ou interpretativa. Para a formulação de pesquisas sob o paradigma fenomenológico, Santos, B. (2005, p. 38) ensina que “é necessário utilizar métodos de investigação e mesmo critérios epistemológicos diferentes dos correntes nas ciências naturais, com vista à obtenção de um conhecimento intersubjetivo, descritivo e compreensivo, em vez de um conhecimento objetivo, explicativo e nomotético”.

O processo da pesquisa, como leciona Collis e Hussey (2005), é a maneira pela qual o investigador irá coletar e examinar os dados, e este pode ser conduzido seguindo uma abordagem quantitativa ou qualitativa. A definição da abordagem a ser utilizada será determinada após ponderação acerca das características inerentes a cada método, haja vista suas diferenças com relação ao estudo de um fenômeno. Portanto, deve ser escolhido o método que se mostre mais adequado a solucionar o problema proposto na pesquisa, pois, em consonância com o pensamento de Flick (2008, p. 21), “o objeto em estudo é o fator determinante para a escolha de um método e não o contrário”.

Em linhas gerais, o enfoque quantitativo utiliza coleta e análise de dados para testar hipóteses, estabelecidas previamente, com base na medição numérica, na contagem e, frequentemente, no uso da Estatística para estabelecer com exatidão os padrões de comportamento de uma população (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006).

O enfoque qualitativo, por sua vez, segundo Collis e Hussey (2005, p. 26), “é mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas”. Em adição a esse entendimento, Denzin e Lincoln (2006, p. 23) esclarecem

que “a palavra qualitativa implica uma ênfase sobre as qualidades das entidades e sobre os processos e os significados que não são examinados ou medidos experimentalmente [...] em termos de quantidade, volume, intensidade ou frequência”.

Portanto, com o objetivo de analisar as consequências da utilização da NF-e, sob a óptica da governança eletrônica, na perspectiva dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, a abordagem de pesquisa qualitativa se revelou a mais apropriada, tendo em vista que, para se chegar a um resultado de pesquisa satisfatório, não foi necessário coletar e analisar dados numéricos, tampouco foi utilizado qualquer modelo matemático ou estatístico. Em verdade, o problema de pesquisa proposto exigiu mecanismos que pudessem captar as percepções, opiniões e impressões dos sujeitos investigados acerca de um novo instrumento introduzido em sua realidade, a fim de serem interpretados e compreendidos dentro de seu contexto social.

Quanto ao objetivo da pesquisa, Collis e Hussey (2005, p. 24) explicam que “a pesquisa exploratória é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há poucos ou nenhum estudo anterior em que possamos buscar informações sobre a questão ou o problema”.

Com efeito, esta busca se classifica como exploratória, pois pretendeu promover maior familiaridade com a temática que envolve a NF-e, pois, conforme já comentado, o documento foi instituído em 2005 e tornado de utilização obrigatória, no âmbito dos estados e do Distrito Federal, gradativamente, a partir de 2008 (CONFAZ, 2005; CONFAZ, 2007), restando uma lacuna considerável na abordagem acadêmica do tema.

Depreendemos, portanto, que o transcurso de tempo em que o modelo de documento fiscal em papel foi substituído pelo eletrônico é relativamente curto, fazendo com que a literatura acadêmica sobre o assunto seja ainda escassa e, por consequência, a consolidação do conhecimento nessa área denote ainda algumas lacunas.

3.2 Estratégias da pesquisa

No que se refere aos meios necessários ao desenvolvimento do trabalho, os procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica, documental e de estudo de caso foram levados a efeito.

Acerca da pesquisa bibliográfica, Martins e Theóphilo (2007, p. 85) explicam que consiste em um “levantamento de referências expostas em meios escritos ou em outros meios”. Portanto, esse procedimento foi utilizado, pois recorreremos a livros, periódicos, artigos científicos, teses,

dissertações e outros materiais publicados que puderam ser relevantes na construção do referencial teórico que norteou a pesquisa.

O tema do estudo requereu, também, a leitura e análise das normas jurídicas positivadas no Direito brasileiro com relação à NF-e, evidenciados em documentos tais como leis, decretos, convênios, protocolos, ajustes SINIEF, atos COTEPE/ICMS e outros, justificando, portanto, a utilização da técnica documental. Sobre esse procedimento, Santos, I. (2005, p. 174), explica que a pesquisa é documental quando “trabalhada com base em documentos que não receberam tratamento de análise e síntese”.

A estratégia de pesquisa denominada estudo de caso, por sua vez, se mostrou útil pela proposta de analisar as consequências da utilização da NF-e, sob a óptica da governança eletrônica, na perspectiva dos auditores fiscais da SEFAZ-CE.

A estratégia foi escolhida por se demonstrar a mais vantajosa, para o desenvolvimento do estudo, em comparação aos outros métodos de realização de pesquisa científica. Com efeito, Roesch (2006, p. 201) argumenta que, “estudar pessoas em seu ambiente natural é uma vantagem do estudo de caso e uma diferença básica em relação ao experimento – que é conduzido num ambiente artificial, controlado”.

O estudo de caso é definido por Yin (2010, p. 39) como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes”.

A realização de um estudo de caso de qualidade, conforme destaca Yin (2010), envolve atenção do pesquisador em quatro aspectos relacionados à fase de preparação da pesquisa estudo de caso:

- (I) treinamento para o estudo de caso específico;
- (II) desenvolvimento de um protocolo para conduzir a investigação;
- (III) triagem dos candidatos ao caso; e
- (IV) condução do estudo de caso-piloto.

Com relação ao primeiro aspecto, o treinamento teve início com a elaboração do projeto de pesquisa do estudo de caso, no qual foram estabelecidos a questão de pesquisa, os pressupostos, os objetivos geral e específicos a serem perseguidos e os temas explorados no referencial teórico, de modo que alcançássemos um nível desejado de entendimento sobre o assunto e formulássemos boas questões no instrumento de coleta de dados.

O protocolo da pesquisa e o estudo de caso-piloto foram desenvolvidos por nós, de modo a garantir a qualidade do estudo, estando explanados na subseção que trata das etapas da pesquisa.

Finalmente, a determinação do caso a ser estudado foi estabelecida sem a necessidade de nenhuma forma de triagem, já que a escolha do fenômeno social pesquisado – as consequências da utilização da NF-e – foi determinada em razão do nosso fácil acesso aos dados, pois, como auditora fiscal da SEFAZ-CE, estamos inserida no ambiente em que se deu a pesquisa.

Em seguida, evidenciamos o ambiente em que foi realizado o trabalho investigativo, contextualizando o órgão que representa a administração tributária cearense e evidenciando outras informações relevantes da SEFAZ-CE.

3.3 Ambiente da pesquisa

A pesquisa foi realizada na SEFAZ-CE, órgão integrante da estrutura organizacional do Governo do Estado do Ceará, considerada uma das instituições públicas mais antigas da Administração Estadual, havendo completado 177 anos de existência. O órgão foi, inicialmente, denominado de Thesouraria Provincial, tendo sido criado por meio da Lei n.º 58, de 26 de setembro de 1836, em cujo artigo 1º foi estabelecida sua formação: “haverá um inspector, um contador, um thesoureiro, um primeiro escripturario, dous segundos, um porteiro e um continuo, que formarão a repartição, por onde se arrecadará a receita, e se fará a despeza da provincia” (sic).

A SEFAZ-CE tem por missão institucional “captar e gerir os recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do Estado e promover a cidadania fiscal” (CEARÁ, 2013). Entre suas competências estabelecidas e enumeradas em seu sítio eletrônico, destaca-se a de “dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas do erário” (CEARÁ, 2013).

A estrutura organizacional básica e setorial da SEFAZ-CE está regulamentada no Decreto n.º 28.900, de 27 de setembro de 2007, que a organiza em sete setores, a saber:

- I – Direção Superior;
- II – Gerência Superior;
- III – Órgãos de Assessoramento;

IV – Órgãos de Execução Programática;

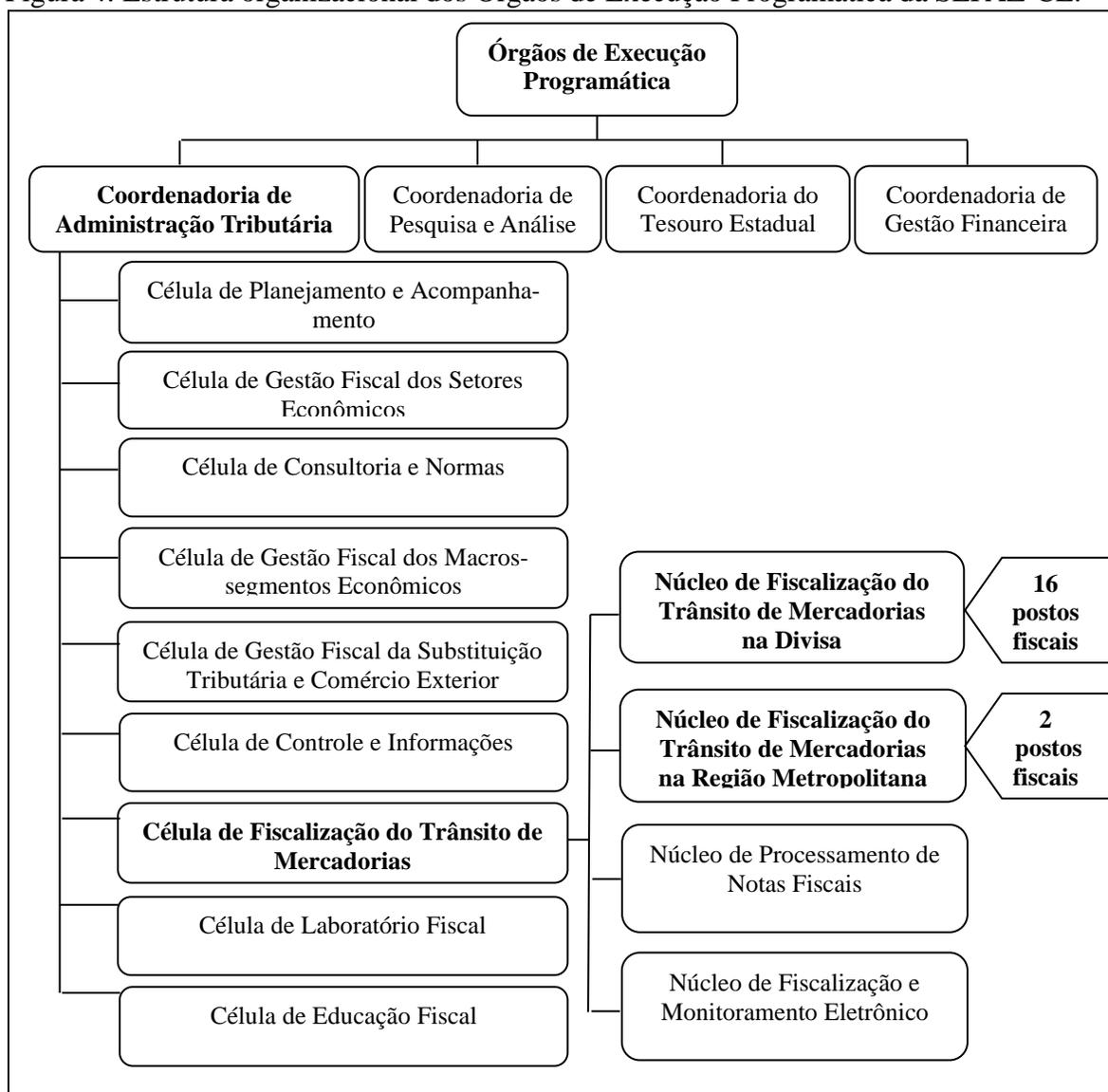
V – Órgãos de Execução Instrumental;

VI – Órgãos Setoriais de Execução; e

VII – Entidade Vinculada.

A Figura 4 fornece a visualização, em forma de organograma, de algumas unidades administrativas que integram os Órgãos de Execução Programática da SEFAZ-CE.

Figura 4: Estrutura organizacional dos Órgãos de Execução Programática da SEFAZ-CE.



Fonte: Adaptado de Ceará (2007).

Conforme Figura 4, o Órgão de Execução Programática compreende quatro coordenadorias, entre as quais a Coordenadoria de Administração Tributária, cuja missão é “elaborar normas para disciplinar a instituição e a operacionalização dos Tributos Estaduais, definir estratégias de ação para maximizar a receita pública e viabilizar as atividades de Tributação, Arrecadação e Fiscalização” (CEARÁ, 2013).

A citada Coordenadoria de Administração Tributária é constituída por nove células: a Célula de Planejamento e Acompanhamento, a Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos, a Célula de Consultoria e Normas, a Célula de Gestão Fiscal dos Macros-Segmentos Econômicos, a Célula de Gestão Fiscal da Substituição Tributária e Comércio Exterior, a Célula de Controle e Informações, a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, a Célula de Laboratório Fiscal e a Célula de Educação Fiscal.

O estudo foi dirigido aos dois núcleos que coordenam os postos de fiscalização do Estado do Ceará: o Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Divisa, formado por 16 postos fiscais, e o Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Região Metropolitana, formado por dois postos fiscais. Esses dois núcleos estão inseridos na Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias.

Dessa forma, a pesquisa foi aplicada aos servidores dos 18 postos de fiscalização em funcionamento no Estado do Ceará, quais sejam:

I. Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Divisa

1. Posto Fiscal de Penaforte;
2. Posto Fiscal Coronel Edílson Moreira da Rocha (Batateiras);
3. Posto Fiscal de Mata Fresca;
4. Posto Fiscal de Queimadas;
5. Posto Fiscal de Jatí;
6. Posto Fiscal Antônio Gonçalves de Oliveira Filho (Ipaumirim);
7. Posto Fiscal de Pereiro;
8. Posto Fiscal José Alves Feitosa (Monte Alegre);
9. Posto Fiscal Luiz Ximenes (Pambu);
10. Posto Fiscal Campos Sales;
11. Posto Fiscal Chaval;
12. Posto Fiscal Aeroporto;

13. Posto Fiscal Cais do Porto;
14. Posto Fiscal do Pecém;
15. Posto Fiscal dos Correios;
16. Posto Fiscal de Pirapora.

II. Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Região Metropolitana

1. Posto Fiscal General Edson Ramalho;
2. Posto Fiscal Gabriel Lopes Jardim.

A Figura 5 permite visualizar-se a localização geográfica dos postos de fiscalização da SEFAZ-CE, antes elencados, permitindo identificar quais são os postos responsáveis pela guarda das divisas do Ceará.

Figura 5: Localização geográfica dos postos de fiscalização da SEFAZ-CE.



Fonte: Ceará (2013).

Analisando, portanto, a Figura 5, é possível perceber que o lado leste do Ceará faz divisa com dois estados. Os postos fiscais de Mata Fresca e Pereiro guardam as divisas do Ceará com o Estado do Rio Grande do Norte. As saídas legais do Ceará para o Estado da Paraíba passam pelos postos de Ipaumirim e Monte Alegre. Ao sul do Ceará, na saída para o Estado de Pernambuco, estão os postos fiscais de Jati, Penaforte e Batateiras. Do lado oeste, guardando as divisas do Ceará com o Piauí, os postos de fiscalização responsáveis são: Chaval, Pirapora, Queimadas, Parambu e Campos Sales.

Por sua vez, as mercadorias que entram no Ceará pelo porto do Pecém são regularizadas pelo posto fiscal de mesmo nome. Ressalte-se que os postos fiscais do Aeroporto, Cais do Porto e Correios não estão representados na Figura 5 por estarem localizados dentro dos limites do Município de Fortaleza.

Por último, os dois postos fiscais da Região Metropolitana – General Edson Ramalho e Gabriel Lopes Jardim – estão localizados, respectivamente, nos Municípios de Eusébio e Caucaia, estando representados no mapa da Figura 5 pelos nomes das cidades.

A Figura 5 indica, ainda, as cidades cearenses onde existem unidades de atendimento da SEFAZ-CE. São 24 unidades distribuídas pelo interior do Estado, sendo chamadas de Células de Execução da Administração Tributária (CEXATs). Segundo Ceará (2013), as CEXATs “tem como missão executar ações administrativo-tributárias, buscando a excelência no atendimento e efetividade no alcance das metas para satisfação de sua clientela”.

A percepção dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca das consequências da utilização da NF-e, foi representada com base nas opiniões evidenciadas pelo grupo dos servidores estaduais que atuam nessas unidades de fiscalização.

A seleção se justifica pelo fato de os servidores lotados nos postos fiscais serem os agentes do Fisco cearense que primeiro têm acesso aos documentos fiscais que acobertam as mercadorias que adentram o Estado do Ceará nas operações interestaduais. Portanto, faz-se relevante conhecer a percepção desse grupo de auditores no que respeita ao amplo entendimento da implementação da NF-e e em consonância com os princípios da governança eletrônica.

Na subseção seguinte, foram evidenciadas as etapas a serem cumpridas para a elaboração da pesquisa, objetivando a compreensão das fases percorridas no estudo.

3.4 Etapas da pesquisa

A pesquisa ora delineada foi desenvolvida em seis etapas. A primeira foi destinada à produção do referencial teórico, de modo que os temas pertinentes ao assunto investigado fossem estudados em profundidade. Dessa forma, foram exploradas duas categorias temáticas principais: a governança eletrônica e a NF-e, utilizando-nos, predominantemente, das técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. Esta fase foi cumprida com o rigor necessário para constituir uma plataforma teórica sólida e consistente sobre o tema e, assim, poder embasar, de forma satisfatória, a análise dos dados.

A segunda etapa teve a finalidade de desenvolver os aspectos metodológicos. Essa foi a etapa em que foi feita uma descrição detalhada de todos os procedimentos utilizados, sendo evidenciada a maneira como conduzimos o estudo para conseguir obter seus achados.

Foi definida como terceira etapa do estudo a elaboração do instrumento de coleta de dados, sendo escolhido o questionário por se mostrar o meio mais apropriado para colher os tipos de dados que foram objeto de investigação.

No entendimento de Collis e Hussey (2005, p. 165), o questionário consiste numa “lista de perguntas cuidadosamente estruturadas, escolhidas após a realização de vários testes, tendo em vista extrair respostas confiáveis de uma amostra escolhida. O objetivo é descobrir o que um grupo selecionado de participantes faz, pensa ou sente”. Ainda sobre o instrumento de coleta de dados escolhido, Hair Jr. (2005, p. 170) acrescenta que “um questionário é um meio de obtenção de dados que não estão prontamente disponíveis na forma escrita ou eletrônica como dados secundários ou que não podem ser obtidos pela observação”.

O questionário autoadministrado aplicado ao grupo de respondentes, disponibilizado no Apêndice A, foi composto de 24 perguntas no total, as quais foram divididas em duas partes, e fez uso de dois tipos de questões, segundo a tipologia de perguntas proposta por May (2004).

Na primeira parte do questionário, foram elaboradas seis perguntas de classificação, utilizadas para identificar o perfil dos respondentes. Na segunda parte, foram feitas 18 questões em forma de asserções e utilizou-se escalas de atitudes, tendo em vista o objetivo de avaliar o grau de concordância ou discordância dos auditores fiscais com relação aos itens questionados.

As perguntas da segunda parte do questionário foram elaboradas visando à obtenção de uma resposta satisfatória ao problema da pesquisa e foram baseadas no referencial teórico

desenvolvido na primeira etapa, sendo que as questões foram organizadas em quatro blocos, segundo os objetivos específicos traçados, conforme correlação demonstrada no Quadro 8.

Quadro 8: Correlação das perguntas do questionário com os objetivos específicos e o referencial teórico.

Objetivos específicos	Referencial teórico	Questionário
(I) Identificar o nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ-CE acerca dos assuntos pertinentes ao tema governança eletrônica e governo eletrônico.	Mello e Slomski (2010) Okot-Uma (2001)	Bloco 1: questões 7, 8 e 9.
(II) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para os contribuintes.	Quadro 6 ENCAT (2012) Santos, Muller e Casagrande (2011) Pereira <i>et al</i> (2008)	Bloco 2: questões 10 a 15.
(III) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para a sociedade.	Quadro 6 Santos, Muller e Casagrande (2011) Pereira <i>et al</i> (2008)	Bloco 3: questões 16 e 17.
(IV) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para as administrações tributárias.	Quadros 6 e 7 Pessoa (2012) Balaminut <i>et al</i> (2008) Pereira <i>et al</i> (2008) Gaspari (2003)	Bloco 4: questões 18 a 24.

Fonte: Elaboração própria (2014).

As três etapas iniciais da pesquisa – da feitura do referencial teórico, da metodologia e da elaboração do instrumento de coleta de dados – foram desenvolvidas no período de abril a outubro de 2013.

Considerando a importância de realizar um pré-teste do instrumento de coleta, essa foi a atividade determinada para ser realizada na quarta etapa. Assim, após a validação do projeto, a primeira versão do questionário foi submetida a uma avaliação preliminar, pois, conforme enfatiza Vergara (2007), a realização de testes prévios à aplicação do questionário permite que sejam feitas correções; tanto no conteúdo do questionário, quanto na sua forma de apresentação.

May (2004, p. 123) denomina o procedimento de teste-piloto, no qual o questionário deve ser aplicado “em uma subamostra antes de ser aplicado à toda amostra”. May (2004, p. 123) acrescenta que, após a realização do procedimento, “é possível revisar a diagramação, a terminologia e o desenho de modo a levar em conta quaisquer críticas e problemas”. Os entendimentos de Vergara (2007) e May (2004) acerca da técnica são similares, à despeito das diferenças de nomenclaturas.

Roesch (2006, p. 132) ressalta que o pré-teste consiste em “testes aplicados antes do início de um programa ou experimento”, já Martins e Theóphilo (2007, p. 92) acrescentam que “o que

se deseja [...] é o aprimoramento e o aumento da confiabilidade e validade, ou seja, garantias de que o instrumento se ajuste totalmente à finalidade da pesquisa”.

Dessa forma, o pré-teste foi aplicado, de forma presencial, no dia 11 de novembro de 2013, ao grupo de auditores fiscais que pertencem à turma “A” do Posto Fiscal de Mata Fresca, formado por 15 auditores fiscais. A escolha do grupo do pré-teste decorreu da facilidade de nosso acesso, pois integramos a referida turma de fiscalização desse posto fiscal.

O pré-teste teve, portanto, a intenção de testar a clareza e o correto entendimento das questões. Na oportunidade, esclarecemos as dúvidas e obtivemos um *feedback* desse grupo de respondentes que contribuiu para a revisão do instrumento. Realizados os ajustes e/ou correções que se fizeram necessários, a versão final do questionário pôde ser aplicada aos sujeitos da pesquisa.

A quinta etapa do trabalho foi destinada à atividade de coletar os dados, os quais podem ser classificados como primários, ou originais, por terem sido coletados na fonte (COLLIS; HUSSEY, 2005). De fato, os dados foram recolhidos, com a aplicação do instrumento selecionado, o questionário, dos sujeitos da pesquisa que são os auditores fiscais da SEFAZ-CE.

Visando a aumentar a confiabilidade do trabalho, a quinta etapa – coleta dos dados – foi orientada por um protocolo de estudo de caso. Na acepção de Yin (2010), esse documento deve conter quatro seções, como seguem.

- (I) Visão geral do projeto do estudo de caso – a primeira seção do protocolo tem o objetivo de apresentar uma visão geral do projeto de pesquisa desenvolvido por meio do estudo de caso, sendo evidenciadas as informações básicas do estudo, tais como o tema, o problema proposto, os objetivos a serem cumpridos para o alcance dos resultados, a plataforma teórica que embasa o estudo e as pessoas envolvidas no desenvolvimento da pesquisa.
- (II) Procedimentos de campo – a segunda seção visa consolidar os procedimentos de campo, enumerando os seguintes elementos: a entidade que está sendo a unidade de análise do estudo de caso, o instrumento de coleta de dados utilizado, as fontes primárias e secundárias da pesquisa e o ambiente no qual os dados foram coletados.
- (III) Questões do estudo de caso – nesta seção do protocolo é disponibilizado o conjunto de perguntas que forma o questionário aplicado aos sujeitos da pesquisa.

- (IV) Guia para o relatório do estudo de caso – a quarta seção do protocolo tem o objetivo de guiar o desenvolvimento do relatório do estudo de caso, necessário na etapa de análise dos dados.

Conforme mencionado anteriormente, o protocolo do estudo de caso foi elaborado para orientar a quinta etapa, a da coleta de dados. Essa última seção do protocolo, embora trate da análise, justifica-se por ser recomendável, ainda na fase de coleta, pensar antecipadamente na forma como os dados serão analisados, para que essas duas etapas estejam bem alinhadas (COLLIS; HUSSEY, 2005).

O desenvolvimento do protocolo fez-se relevante em decorrência da própria natureza do estudo de caso, por se tratar de um método que depende em grande parte da habilidade do pesquisador em formular boas questões e interpretar as informações obtidas com imparcialidade e livre de seus julgamentos e opiniões. O protocolo da pesquisa foi descrito no Apêndice B.

A fim de iniciar a coleta de dados, foi obtido, junto ao orientador da Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, um documento contendo a relação com os nomes e endereços eletrônicos institucionais de todos os auditores fiscais da SEFAZ-CE lotados nos postos de fiscalização.

De posse dessas informações, preparamos uma carta de apresentação da pesquisa, disponibilizada no Apêndice C, em consonância com a recomendação de May (2004), na qual foram informados os objetivos da pesquisa, fornecidas explicações quanto ao correto preenchimento das perguntas do questionário e garantido aos respondentes o anonimato das respostas fornecidas. O questionário foi anexado à referida carta e enviado por meio do correio institucional da SEFAZ-CE no dia 10 de janeiro de 2014.

Ademais, Hair Jr. (2005) sugere alguns procedimentos de abordagem do pesquisador que visam a aumentar as taxas de retorno do questionário, quais sejam: contato preliminar, personalização, prazo para resposta, apelos, patrocínio, incentivos, tamanho do questionário, tipo de postagem e acompanhamento. Com base nos ensinamentos de Hair Jr. (2005), foram adotadas as seguintes estratégias:

- (I) contato telefônico preliminar com cada administrador de posto fiscal, solicitando que este incentivasse sua equipe a colaborar com a pesquisa;
- (II) definição da data limite de 10 de março de 2014 para que os sujeitos da pesquisa devolvessem os questionários respondidos;

- (III) o tamanho do questionário, que não ultrapassou quatro páginas, de modo a não ficar muito extenso a ponto de cansar e desestimular o respondente; e
- (IV) um acompanhamento do retorno dos questionários, tendo sido reenviada a pesquisa várias vezes durante o período de sua aplicação, considerando a possibilidade dos respondentes esquecerem o pedido de colaboração com a pesquisa.

A Tabela 1 informa a quantidade de auditores fiscais lotados em cada um dos 18 postos fiscais do Ceará, totalizando o quantitativo de agentes do Fisco que compõem a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE, e que representam os sujeitos deste ensaio.

Tabela 1: Composição da Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE.

Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias	Quantidade de auditores fiscais
I. Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Divisa	332
Posto Fiscal de Penaforte	50
Posto Fiscal Coronel Edílson Moreira da Rocha (Batateiras)	21
Posto Fiscal de Mata Fresca	55
Posto Fiscal de Queimadas	41
Posto Fiscal de Jatí	15
Posto Fiscal Antônio Gonçalves de Oliveira Filho (Ipaumirim)	18
Posto Fiscal de Pereiro	01
Posto Fiscal José Alves Feitosa (Monte Alegre)	11
Posto Fiscal Luiz Ximenes (Parambu)	16
Posto Fiscal Campos Sales	12
Posto Fiscal Chaval	11
Posto Fiscal Aeroporto	27
Posto Fiscal Cais do Porto	15
Posto Fiscal do Pecém	23
Posto Fiscal dos Correios	15
Posto Fiscal de Pirapora	01
II. Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Região Metropolitana	73
Posto Fiscal General Edson Ramalho	34
Posto Fiscal Gabriel Lopes Jardim	39
TOTAL:	405

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme se observa na Tabela 1, a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias é formada por um quantitativo de 405 auditores fiscais, sendo 332 atuando nas divisas do Ceará e 73 na Região Metropolitana. Vale ressaltar que as citadas informações representam a distribuição dos servidores fazendários lotados nos postos fiscais da SEFAZ-CE em vigor no mês de dezembro de 2013.

Conforme mencionado anteriormente, os três maiores postos de fiscalização do Ceará, em volume de operações, são os postos de Penaforte, Mata Fresca e Queimadas. Por essa razão, deduz-se que, nessas unidades, é necessário um número maior de servidores do que nos demais postos da divisa para atender a demanda de serviço, fato comprovado por meio da Tabela 1, onde se observa que estão lotados, nesses postos, 50, 55 e 41 servidores, respectivamente.

Como informação adicional, em termos percentuais, o grupo de respondentes desta investigação representa 25,88% do quadro de auditores fiscais da SEFAZ-CE, cujo quantitativo totaliza 1.565 servidores públicos estaduais.

Finalmente, a sexta e última etapa consistiu na análise dos dados, fase em que foi descrita a maneira como os dados coletados foram examinados. Nesta etapa, empregamos escalas sociais e de atitudes, as quais, segundo esclarecem Martins e Theóphilo (2007, p. 92), “surtem com o intuito de facilitar a análise de dados qualitativos categorizados ao longo de uma escala”.

Assim, aplicamos a escala do tipo *Likert* para avaliar o grau de concordância ou discordância dos respondentes no que se refere aos itens questionados, viabilizando a mensuração do fenômeno social investigado nesta pesquisa, o qual não possibilitaria qualquer medição por ter sido expresso por meio de variáveis qualitativas. A escala do tipo *Likert* foi utilizada apenas nas perguntas da segunda parte do questionário.

Martins e Theóphilo (2007, p. 93) explicam que esse tipo de escala social “consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, pontos de uma escala”.

Foi adotada, ainda, a técnica de exposições de dados, utilizando-se o formato de tabelas. Miles e Huberman (1994) explicam que uma exposição é um formato visual que exprime informações sistematicamente, de modo que o usuário possa chegar a conclusões válidas e tomar as atitudes necessárias.

Essa técnica, diferentemente da primeira mencionada, pôde ser utilizada em todas as perguntas do questionário. As respostas a cada questionamento, recolhidas de todos os participantes, foram tabuladas e expostas, no formato visual de tabela, utilizando o *software Microsoft Excel*[®].

Dessa forma, para a análise da primeira parte do instrumento de pesquisa, elaboramos tantas tabelas quantas foram as perguntas do questionário, a fim de tornar mais evidente a conclusão do grupo e ainda para facilitar a análise do conjunto.

Para a análise da segunda parte, os dados coletados foram expostos em quatro blocos, haja vista que as perguntas de cada bloco foram elaboradas segundo os objetivos específicos definidos preliminarmente. Assim, as questões 7, 8 e 9 formaram o primeiro bloco; o segundo foi constituído pelas questões 10 a 15; no terceiro bloco, estavam as questões 16 e 17; e o quarto bloco foi composto pelas questões 18 a 24 do questionário. Na seção seguinte, os dados coletados foram exibidos, juntamente com uma análise interpretativa baseada na plataforma teórica desenvolvida na primeira etapa da investigação.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção foram apresentadas a tabulação e a análise dos dados apurados no estudo de caso realizado junto à SEFAZ-CE, cujos resultados foram divididos em duas subseções, sendo que, na primeira, foram apontadas as informações relativas ao perfil dos respondentes e, na segunda, evidenciadas as análises dos dados coletados com os sujeitos da pesquisa, fazendo-se, quando pertinentes, confrontos com os achados de trabalhos precedentes.

4.1 Perfil dos respondentes

Os resultados da pesquisa foram obtidos com a aplicação de um questionário autoadministrado, dividido em duas partes, contendo seis perguntas na primeira e 18 na segunda, totalizando 24 indagações. Esse instrumento foi então aplicado ao grupo de auditores fiscais por meio do correio eletrônico institucional da SEFAZ-CE.

A primeira parte do questionário foi composta por seis perguntas de classificação, elaboradas com o objetivo de identificar o perfil dos respondentes. Dessa forma, o resultado das questões, mostradas a seguir, classificou os sujeitos desta pesquisa quanto ao gênero, à faixa etária, ao tempo de serviço na SEFAZ-CE, ao grau de escolaridade, à área de formação acadêmica, além de identificar o posto de fiscalização onde atua o respondente.

Na primeira parte, apenas a questão que buscava identificar a área de formação acadêmica do respondente permitiu múltiplas marcações, no caso do respondente haver concluído mais de um curso de ensino superior, ou ainda que nenhum item fosse marcado, caso sua graduação escolar fosse o nível médio de ensino. Essas informações foram devidamente fornecidas no questionário.

Iniciou-se a categorização dos sujeitos da pesquisa, identificando-os em suas unidades fiscais de atuação na SEFAZ-CE. A ordem de apresentação dessa pergunta de classificação está diferente da sequência disposta no questionário. Optamos, no entanto, por evidenciá-la primeiro, por se tratar de informação básica e inicial do estudo, porquanto demonstra o total de auditores fiscais que responderam à pesquisa, e, por conseguinte, expressa a taxa de retorno alcançada no estudo. Dessa forma, a Tabela 2 evidencia o órgão de lotação dos respondentes dentro da Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE.

Tabela 2: Órgão de lotação dos respondentes.

Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias	Quantidade de auditores fiscais	Quantidade de questionários recebidos	Representatividade da unidade fiscal (%)
I. Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Divisa	332	205	84,02
Posto Fiscal de Penaforte	50	31	12,70
Posto Fiscal Coronel Edilson Moreira da Rocha (Batateiras)	21	05	2,05
Posto Fiscal de Mata Fresca	55	47	19,26
Posto Fiscal de Queimadas	41	32	13,11
Posto Fiscal de Jatí	15	08	3,28
Posto Fiscal Antônio Gonçalves de Oliveira Filho (Ipaumirim)	18	04	1,64
Posto Fiscal de Pereiro	01	01	0,41
Posto Fiscal José Alves Feitosa (Monte Alegre)	11	06	2,46
Posto Fiscal Luiz Ximenes (Parambu)	16	05	2,05
Posto Fiscal Campos Sales	12	05	2,05
Posto Fiscal Chaval	11	07	2,87
Posto Fiscal Aeroporto	27	19	7,79
Posto Fiscal Cais do Porto	15	12	4,92
Posto Fiscal do Pecém	23	11	4,51
Posto Fiscal dos Correios	15	11	4,51
Posto Fiscal de Pirapora	01	01	0,41
II. Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Região Metropolitana	73	39	15,98
Posto Fiscal General Edson Ramalho	34	19	7,79
Posto Fiscal Gabriel Lopes Jardim	39	20	8,20
TOTAL:	405	244	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O total de 244 respondentes que contribuíram com o desenvolvimento da pesquisa correspondeu a uma taxa de retorno de 60,25% do total de questionários aplicados, em número de 405, conforme Tabela 2. O percentual de adesão obtido representou mais do que o dobro do que pode ser considerado significativo para fins de estudo científico.

Nesse sentido, Mitra e Lankford (1999) explicam que um retorno próximo dos 30% pode ser considerado muito satisfatório em estudos de levantamento por correio para representar a opinião majoritária de um grupo investigado. Em concordância a essa opinião, Alves (2000, p.13) complementa, exprimindo que esse percentual “está dentro dos valores normais da técnica de inquérito por correio (que estabelecem precisamente o limite de 30% como o valor expectável de retorno dos questionários na ausência de esforços suplementares)”.

Verificamos, nos dados constantes da Tabela 2, que os 244 respondentes da pesquisa estão bem distribuídos entre os 18 postos fiscais da SEFAZ-CE, nas divisas e na Região Metropolitana.

A Tabela 2 permite visualizar, de forma conjunta, a quantidade de auditores fiscais lotados em cada unidade de fiscalização (na coluna em destaque) e, destes, quantos responderam à pesquisa. A última coluna da Tabela 2 evidencia, ainda, a representatividade de cada unidade fiscal em relação ao total de 244 questionários obtidos.

O posto fiscal mais representativo foi o de Mata Fresca, com 47 questionários respondidos, o que representou 19,26% do total, seguido pelo Posto Fiscal de Queimadas, com 32 respondentes (13,11%) e, em terceiro, pelo Posto Fiscal de Penaforte, com 31 questionários retornados, e representando 12,70% do total recebido. Esse resultado está fortemente ligado ao total de servidores lotados em cada posto de fiscalização, pois os três postos mais representativos (Mata Fresca, Queimadas e Penaforte) são também os que possuem o maior número de servidores trabalhando em suas unidades.

Retornando para a sequência do questionário, a Tabela 3 demonstra a categorização dos sujeitos da pesquisa, classificando-os quanto ao gênero.

Tabela 3 – Gênero dos respondentes.

Gênero	Quantidade	%
Feminino	62	25,41
Masculino	182	74,59
Total	244	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A Tabela 3 evidenciou a predominância masculina de auditores fiscais da SEFAZ atuando nas divisas do Ceará e na Região Metropolitana, já que, de um total de 244 respondentes, 182 são do sexo masculino, o que representa 74,59% dos servidores que responderam à pesquisa.

Análise preliminar desse resultado poderia sugerir que a atividade de fiscalização nas divisas do Estado é preferida por auditores fiscais do sexo masculino. Confrontando, entretanto, esse resultado com as pesquisas de Pessoa (2012), Sousa (2010) e Soares Jr. (2007), as quais também foram realizadas no âmbito da SEFAZ-CE, pôde-se inferir que a predominância masculina acontece em toda a Secretaria, não apenas na Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias.

Pessoa (2012) observou que 76,32% dos servidores da SEFAZ-CE, que exercem funções de gerência e/ou gestão relacionados à arrecadação tributária, são do sexo masculino. Sousa (2010) também verificou maioria masculina, representada por 64,10% dos gestores estaduais e auditores fiscais lotados nos núcleos setoriais da SEFAZ-CE. De forma similar, no trabalho de

Soares Jr. (2007), aplicado aos auditores fiscais da SEFAZ-CE lotados na atividade de Auditoria Fiscal, a predominância masculina foi ainda maior – de 86,90% dos partícipes.

O questionário trouxe uma pergunta com o intuito de classificar os respondentes quanto à faixa etária, cujos resultados foram evidenciados na Tabela 4.

Tabela 4 – Faixa etária dos respondentes.

Faixa etária	Quantidade	%
20 a 29 anos	0	0,00
30 a 39 anos	36	14,75
40 a 49 anos	103	42,21
50 a 59 anos	94	38,52
Acima de 60 anos	11	4,51
Total	244	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Observou-se que a faixa etária predominante no grupo pesquisado é a que está no intervalo de 40 a 49 anos de idade, tendo indicado 103 ocorrências, o que representou um percentual de 42,21% dos respondentes. Destacamos, também, que o intervalo de 20 a 29 anos não foi assinalado por nenhum dos partícipes, embora o quadro de auditores fiscais da SEFAZ-CE tenha se renovado com a realização do último concurso público, ocorrido em 2007. O intervalo de idade acima de 60 anos também não foi muito expressivo, com apenas 11 ocorrências, representado por 4,51% do total.

Na Tabela 5, demonstrou-se o tempo de serviço que os auditores fiscais pesquisados já contam na SEFAZ-CE.

Tabela 5 – Tempo de serviço dos respondentes na SEFAZ-CE.

Tempo de serviço	Quantidade	%
De 1 a 5 anos	57	23,36
De 6 a 10 anos	11	4,51
De 11 a 20 anos	41	16,80
De 21 a 30 anos	112	45,90
Acima de 30 anos	23	9,43
Total	244	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os resultados evidenciados na Tabela 5 demonstraram que a maior frequência, no que se refere ao tempo de serviço na SEFAZ-CE, foi de 45,90%, fato significativo de que 112 auditores fiscais, de um total de 244 que responderam o questionário, têm de 21 a 30 anos de serviço na Secretaria. Importa destacar o fato de que as quantidades constantes nos dois primeiros

intervalos, um a cinco anos e seis a dez anos, necessariamente, representam os auditores fiscais que ingressaram na SEFAZ-CE no último concurso público. Logo, somando-se as duas primeiras linhas da tabela, tem-se que 27,87% dos respondentes ingressaram na SEFAZ-CE há menos de dez anos.

O ensaio de Pessoa (2012), por sua vez, demonstrou resultado diferente para essa mesma pergunta, dirigida, no entanto, para um outro grupo de auditores fiscais da SEFAZ-CE, já mencionado. No grupo da pesquisa de Pessoa (2012), de um total de 38 pessoas entrevistadas, 20 assinalaram a faixa de 11 a 20 anos de tempo de serviço, representando uma predominância de 52,63%.

A classificação dos sujeitos da pesquisa quanto ao grau de escolaridade foi evidenciada na Tabela 6.

Tabela 6 – Grau de escolaridade dos respondentes.

Grau de escolaridade	Quantidade	%
Ensino médio	5	2,05
Ensino superior	23	9,43
Especialização	167	68,44
Mestrado	45	18,44
Doutorado	3	1,23
Pós-Doutorado	1	0,41
Total	244	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme se verifica nos dados constantes da Tabela 6, 167 auditores fiscais responderam que possuem nível de especialização, logo, a predominância desse grau de escolaridade é de 68,44% entre os que responderam à pesquisa, seguido, pelos que possuem nível de mestrado, com 45 ocorrências (18,44%) e, em terceiro lugar, com 23 ocorrências (9,43%) os que concluíram o ensino superior, mas não fizeram nenhum curso de pós-graduação. Os níveis de doutorado ou pós-doutorado apresentaram, juntos, quatro ocorrências (1,64%), e outros cinco respondentes (2,05%) indicaram que concluíram apenas o ensino médio.

Os resultados da Tabela 6 comprovaram, portanto, que o grupo pesquisado dedica especial importância à formação acadêmica, possivelmente em razão dos incentivos financeiros decorrentes das gratificações por titulação concedidas pelo Governo do Ceará aos seus servidores públicos.

Novamente, os resultados aqui verificados se assemelharam aos apurados em outras pesquisas realizadas no âmbito da SEFAZ-CE. As pesquisas de Pessoa (2012), Sousa (2010) e Soares Jr. (2007) também identificaram o grau de escolaridade de seus grupos de respondentes e, nas três pesquisas, o nível escolar predominante foi a especialização, com 57,89%, 74,40% e 55,74%, respectivamente.

Cabe informar que, atualmente, a conclusão de um curso de ensino superior é requisito mínimo para o ingresso no cargo de auditor fiscal da Receita Estadual do Ceará. Houve, entretanto, um período em que essa exigência não era requerida para alguns cargos existentes na estrutura da SEFAZ-CE, mas que faziam parte do Grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF). Possivelmente, os cinco respondentes que marcaram esse grau de escolaridade são servidores mais antigos na Secretaria, remanescentes desse período.

O questionário de pesquisa também procedeu a uma pergunta com o objetivo de identificar a área de formação acadêmica dos sujeitos pesquisados. Essa classificação foi exposta na Tabela 7.

Tabela 7 – Área de formação acadêmica dos respondentes.

Formação acadêmica	Quantidade	%
Administração	31	12,55
Ciências Contábeis	48	19,43
Direito	37	14,98
Economia	23	9,31
Outros	108	43,72
Total	247	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme mencionado anteriormente, nesta pergunta, os respondentes poderiam marcar mais de um item, caso possuísem mais de uma graduação de nível superior, ou ainda, não fazer nenhuma marcação, caso possuísem apenas o nível médio de ensino. Por essa razão, o total de respostas obtidas nesta pergunta foi de 247, pois, dos 244 auditores fiscais que responderam à pesquisa, cinco não marcaram nenhum item nesta pergunta, enquanto oito respondentes marcaram mais de um item, por haverem concluído dois cursos de ensino superior.

Os resultados demonstraram que a área de formação acadêmica do grupo de auditores fiscais da SEFAZ-CE que atuam nas divisas do Estado e na Região Metropolitana é bem diversificada, pois foram indicados 39 cursos acadêmicos diferentes, já que aqueles que marcaram a opção “outros” foram solicitados a indicar, por extenso, sua formação. Entre os que marcaram

essa opção como resposta, os cursos de Letras e Pedagogia apresentaram destaque, com 13 (5,26%) e 12 (4,86%) ocorrências, respectivamente.

Apesar da variedade constatada na área de formação, pôde-se verificar uma predominância entre os quatro cursos que foram especificados nos itens da questão, sendo o curso de Ciências Contábeis o que obteve o maior número de ocorrências (48), o que representou 19,43% dos pesquisados; seguido pelo curso de Direito, assinalado por 37 respondentes (14,98%); em terceiro, o curso de Administração obteve 31 marcações (12,55%); e, em quarto, o curso de Economia, que foi concluído por 23 (9,31%) participantes.

Interessante é perceber, tendo em vista a área de atuação profissional dos respondentes da pesquisa, que essa diversidade na formação acadêmica dos auditores fiscais da SEFAZ-CE alcança inclusive os cursos da área de saúde, já que foram citados Medicina, Enfermagem e Odontologia.

4.2 Análise dos dados coletados com os sujeitos da pesquisa

Nesta subseção, foi evidenciada a análise dos dados da pesquisa no que diz respeito à percepção dos auditores fiscais da SEFAZ-CE quanto às consequências da utilização da NF-e. Com esse objetivo, foram elaboradas 18 questões em forma de asserções, utilizando a escala de atitude de cinco pontos do tipo *Likert*, constantes da segunda parte do questionário.

Importa esclarecer que a exposição dos dados coletados nesta segunda parte do questionário foi realizada em quatro blocos, com a finalidade de favorecer a apresentação das opiniões do grupo pesquisado.

Assim, o primeiro bloco foi formado pelas questões 7, 8 e 9; o segundo pelas questões de 10 a 15; o terceiro bloco formado pelas questões 16 e 17; e por fim, o quarto bloco considerou as questões de 18 a 24. O agrupamento em blocos, todavia, não prejudicou a análise, já que esta foi feita individualmente em cada pergunta formulada.

Considerando, portanto, que as opiniões dos investigados foram analisadas sob a óptica da governança eletrônica e, mais especificamente, uma de suas dimensões, que é o governo eletrônico, como também que esse assunto ainda é emergente nos ambientes acadêmico e profissional, optamos por iniciar a segunda parte do instrumento de pesquisa questionando os

respondentes, de forma direta, acerca de seus conhecimentos sobre a temática. Com esse intuito, foram elaboradas as questões 7, 8 e 9 do questionário.

Assim, no primeiro bloco de perguntas, pretendemos também atingir o primeiro objetivo específico desta investigação, qual seja, o de identificar o nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ-CE acerca dos assuntos pertinentes aos temas governança eletrônica e governo eletrônico.

Dessa forma, a Tabela 8 evidenciou os resultados apurados para alcançar o primeiro objetivo específico, constantes do primeiro bloco de perguntas.

Tabela 8 – Conhecimento dos respondentes sobre os temas governança eletrônica e governo eletrônico.

Questões	Discordo totalmente		Discordo		Sem opinião		Concordo		Concordo totalmente	
	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%
7) Conheço os conceitos pertinentes ao tema de governança eletrônica e governo eletrônico.	3	1,23	30	12,30	66	27,05	125	51,23	20	8,20
8) A NF-e representa um instrumento de governo eletrônico, do qual a SEFAZ-CE se utiliza para promover melhorias em seus processos internos.	1	0,41	17	6,97	15	6,15	143	58,61	68	27,87
9) A NF-e representa um instrumento de governo eletrônico, do qual a SEFAZ-CE se utiliza para melhorar a prestação de serviços públicos aos contribuintes.	3	1,23	10	4,10	23	9,43	140	57,38	68	27,87

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 8, foram apontadas as respostas de todos os 244 participantes da pesquisa, totalizando – em valores absolutos e percentuais – as respostas fornecidas para cada questionamento em cada um dos cinco pontos da escala de atitude (discordo totalmente, discordo, sem opinião, concordo e concordo totalmente).

A questão 7 trouxe a afirmação de que o respondente conhece os conceitos pertinentes ao tema de governança eletrônica e governo eletrônico. Conforme se observa na Tabela 8, 59,43% dos pesquisados, em maior ou menor grau, concordam com a afirmação expressa, portanto, conhecem a temática, enquanto 13,53% têm opinião contrária, logo, assumiram não conhecer o assunto. Um percentual de 27,05% preferiu não emitir opinião.

Verificamos, então, que o grupo de auditores fiscais da SEFAZ-CE que conhecem o tema da pesquisa (59,43%) são maioria em relação aos que não conhecem ou que não se posicionaram, já que o percentual dessas duas opiniões somou 40,58% dentre os que responderam o questionário.

Na questão 8, afirmamos que a NF-e representa um instrumento de governo eletrônico, do qual a SEFAZ-CE se utiliza para promover melhorias em seus processos internos. A Tabela 8 indica que 86,48% dos respondentes concordaram ou concordaram totalmente com essa afirmação. O percentual dos que discordaram, discordaram totalmente ou não opinaram nessa questão totalizou apenas 13,53%.

A última questão desse bloco afirmava que a NF-e representa um instrumento de governo eletrônico, do qual a SEFAZ-CE se utiliza para melhorar a prestação de serviços públicos aos contribuintes. O resultado demonstrado na Tabela 8 indica que a maioria, de 85,25% dos entrevistados, também concordou com esse propósito da NF-e, marcando os pontos da escala “concordo” e “concordo totalmente”, contra 14,76% que apontaram níveis diferenciados de discordância ou não se manifestaram.

Pudemos inferir, como resultado do primeiro objetivo específico, que o grupo de investigados – auditores fiscais que atuam na Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE – detêm um bom nível de conhecimento sobre a temática, já que o resultado de respostas favoráveis nas três afirmações do primeiro bloco foi de 59,43%, 86,48% e 85,25%, respectivamente.

Esse resultado pôde ser considerado bastante satisfatório para o objetivo geral da pesquisa, pois significa que as opiniões dos participantes do estudo sobre as consequências da utilização da NF-e foram expressadas de forma consciente por parte de respondentes que realmente conhecem o assunto sobre o qual foram questionados.

Nesse sentido, o primeiro pressuposto da pesquisa restou refutado, porquanto os auditores fiscais da SEFAZ-CE demonstraram conhecer a temática acerca de governança eletrônica e governo eletrônico, pois, além de expressarem a afirmação de forma direta no questionário, também provaram conhecer a relação do tema com os preceitos da NF-e.

Na sequência, o segundo bloco de perguntas privilegiou as questões 10 a 15 do questionário. As seis perguntas inseridas nesse bloco foram formuladas visando a atender ao segundo objetivo específico da investigação: analisar as percepções dos auditores fiscais da

SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para os contribuintes, sendo estes caracterizados como emissores e/ou receptores do documento fiscal eletrônico (vendedores e/ou compradores de mercadorias).

Os resultados captados no segundo bloco de perguntas foram, então, expostos na Tabela 9, na qual foi disposta a distribuição das respostas obtidas, organizadas em valores absolutos e percentuais, para cada um dos cinco pontos da escala de atitude.

Tabela 9 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para os contribuintes.

Questões	Discordo totalmente		Discordo		Sem opinião		Concordo		Concordo totalmente	
	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%
10) Trouxe relevante redução nos custos de impressão e aquisição de papel.	11	4,51	38	15,57	27	11,07	97	39,75	71	29,10
11) Trouxe relevante redução nos custos de envio e armazenagem do documento fiscal.	2	0,82	20	8,20	20	8,20	114	46,72	88	36,07
12) Trouxe aumento nas despesas relacionadas com Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC).	4	1,64	23	9,43	54	22,13	129	52,87	34	13,93
13) Trouxe relevante simplificação das obrigações acessórias, como por exemplo, a dispensa de autorização para impressão de documentos fiscais (AIDF).	1	0,41	18	7,38	30	12,30	125	51,23	70	28,69
14) Diminuiu a quantidade de procedimentos administrativos, trazendo contribuições significativas na agilidade dos processos internos.	4	1,64	29	11,89	15	6,15	147	60,25	49	20,08
15) Promoveu redução no tempo de parada de caminhões nos postos fiscais.	12	4,92	52	21,31	21	8,61	115	47,13	44	18,03

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A análise dos dados da Tabela 9 indica que os auditores fiscais da SEFAZ-CE acreditam que a utilização da NF-e trouxe relevante redução nos custos de impressão e aquisição de papel para os contribuintes, demonstrado por 68,85% das respostas favoráveis do quesito 10 do questionário.

Ainda com relação a esse aspecto, a questão 11 abordou a redução nos custos relacionados com o envio e a armazenagem do documento fiscal, que também denotou elevado percentual de

respostas positivas, de 82,79% dos entrevistados. Para esta asserção, apenas 9,02% dos respondentes discordaram, em maior ou menor grau, e 8,20% não emitiram opinião.

Esses resultados, acerca de redução de custos, ratificam a teoria apresentada previamente sobre os benefícios esperados com a utilização da NF-e, demonstrados no Quadro 6. Ademais, percebemos que os preceitos da governança eletrônica, com o advento da NF-e, têm permeado as ações dos sujeitos envolvidos, pois, conforme evidenciado nos resultados das questões 10 e 11, a utilização do documento fiscal, em sua forma eletrônica, tem realmente proporcionado a prática de uma das condutas elencadas como sendo de boa governança, a redução dos custos de transação.

Santos, Muller e Casagrande (2011), bem assim Pereira *et al* (2008), se propuseram investigar as percepções de variados grupos de contribuintes após terem experimentado a utilização da NF-e, tendo levantado alguns dos aspectos questionados nesta pesquisa, sendo válido, então, confrontar seus resultados com os desta investigação, cuja visão captada foi a de uma administração tributária estadual.

Em ambas as pesquisas, os contribuintes investigados demonstraram como fator bastante positivo a redução nos custos de impressão e aquisição de papel e também nos custos de armazenagem do documento fiscal. No que se refere, entretanto, aos custos com o envio da nota fiscal, a pesquisa de Pereira *et al* (2008) revelou que seus respondentes não estavam convencidos com esse possível benefício.

Se, por um lado, a adesão compulsória dos contribuintes à sistemática de emissão digital do documento fiscal proporcionou benefícios relacionados à redução de custos, por outro, a mudança exigiu novos investimentos, relacionados com TIC, antes inexistentes, mas que são necessários para a operacionalização da NF-e.

Esse aspecto foi abordado na questão 12 do questionário, sendo confirmado por 66,80% dos respondentes (52,87% que concordaram e 13,93% que concordaram totalmente), contra 11,07% que acreditam que a utilização da NF-e não acarretou aumento desse tipo de despesa (9,43% que discordaram e 1,64% que discordaram totalmente). Outros 22,13% dos partícipes sugeriram não ter certeza sobre a abordagem apresentada, por terem marcado a opção “sem opinião”.

A Questão 13 afirmou que o uso da NF-e trouxe relevante simplificação das obrigações acessórias, como, por exemplo, a dispensa de AIDF. Apenas 7,79% dos respondentes discordaram

ou discordaram totalmente dessa afirmação, outros 12,30% não se manifestaram, mas a maioria, de 79,92%, concordou ou concordou totalmente com esse outro benefício para os contribuintes, nesse caso, emissores do documento fiscal.

O resultado verificado nesta asserção indica que as opiniões dos auditores fiscais da SEFAZ-CE que participaram da pesquisa estão em consonância com uma das diretrizes do Manual de Orientação do Contribuinte (versão 5.0), disponibilizado pelo ENCAT (2012), ao estabelecer que a implantação do modelo nacional de documento fiscal eletrônico tem o efeito de reduzir a complexidade do cumprimento das obrigações acessórias dos contribuintes, de que pode ser exemplo a AIDF.

A pesquisa de Pereira *et al* (2008) também abordou essa questão ao seu grupo de respondentes – as empresas selecionadas pela administração tributária do Estado de Rondônia para participarem do projeto-piloto da NF-e – e, embora tenha sido possível notar falta de familiaridade com a sistemática da NF-e, pelo fato de os contribuintes terem se manifestado no sentido de que haveria apenas uma substituição de documentos obrigatórios, a maioria concordou com a afirmação, assim como os auditores fiscais da SEFAZ-CE respondentes deste estudo.

Na Questão 14, o grupo de investigados foi solicitado a se manifestar ante a seguinte afirmação sobre o uso da NF-e: diminuiu a quantidade de procedimentos administrativos, trazendo contribuições significativas na agilidade dos processos internos. A opinião majoritária foi favorável, representada por um percentual de 80,33%, sendo 60,25% de concordância e 20,08% de total concordância. Os respondentes que se mostraram desfavoráveis à asserção somaram 13,53% e os que não opinaram representaram 6,15%.

Sobre esse aspecto, que também consta na pesquisa de Santos, Muller e Casagrande (2011, p. 14), aproximadamente 92% do seu grupo de respondentes – contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no Município de Florianópolis – “concordam que foram beneficiados com a rapidez com que são trocadas as informações e pela simplificação de alguns processos que acabam melhorando a situação da empresa”.

De forma similar, a pesquisa de Pereira *et al* (2008) também revelou ampla concordância sobre essa asserção, na qual foi considerada, pelos seus respondentes, um dos aspectos relevantes do projeto.

A última pergunta do segundo bloco indicou como consequência da utilização da NF-e a redução no tempo de parada de caminhões nos postos fiscais. Essa afirmação está diretamente ligada ao ambiente de trabalho do grupo de auditores fiscais respondentes desta pesquisa, os que integram a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE, sendo verificada uma concordância com essa asserção, em maior ou menor grau, da ordem de 65,16%; os distintos níveis de opiniões discordantes, por sua vez, representaram 26,23% e os que não opinaram representaram 8,61%.

Esse resultado já era esperado, haja vista o resultado da questão anterior, pois, se os respondentes concordam que os procedimentos administrativos diminuíram e, por consequência, os processos internos ficaram mais ágeis, é de se esperar que o tempo decorrido entre a entrega e a recepção das notas fiscais nos postos de fiscalização da SEFAZ-CE também fosse reduzido.

Vejam os que, de forma simplificada, em uma operação-padrão, cujas notas fiscais não sejam direcionadas para análise documental ou verificação física das mercadorias, os processos internos nos postos fiscais consistem em:

- (I) recepcionar a nota fiscal por meio da abertura de uma ação fiscal;
- (II) digitar todos os dados da nota fiscal, como por exemplo: emissor, destinatário, natureza da operação, datas, código fiscal de operações e prestações (CFOP), código de situação tributária (CST), itens, alíquotas e valores;
- (III) lançar os créditos tributários, acaso devidos;
- (IV) receber o pagamento do imposto devido ou acompanhar seu pagamento *on line*; e
- (V) homologar a ação fiscal.

Ao tempo dos documentos fiscais não digitais, uma nota fiscal com dez páginas, por exemplo, levaria um determinado tempo até que todos os itens constantes dessas páginas fossem digitados e os créditos fiscais gerados. É fácil perceber que, com a NF-e, esse tempo é significativamente reduzido, pois a captura de seus dados acontece com a simples leitura da chave de acesso, representada no DANFE por um código de barras, que pode ser feita com um leitor óptico.

Seguindo para as questões 16 e 17, que fazem parte do terceiro bloco, foram feitas duas perguntas com o objetivo de atender ao terceiro objetivo específico da pesquisa: analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para a sociedade. O resultado dessas questões foi expresso na Tabela 10.

Tabela 10 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para a sociedade.

Questões	Discordo totalmente		Discordo		Sem opinião		Concordo		Concordo totalmente	
	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%
16) Incentivou o uso de relacionamentos eletrônicos e de novas tecnologias.	2	0,82	5	2,05	27	11,07	151	61,89	59	24,18
17) Contribuiu para o surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à tecnologia da NF-e.	1	0,41	6	2,46	41	16,80	145	59,43	51	20,90

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 10 foram apontadas as respostas obtidas para as perguntas 16 e 17 do questionário, sendo expostos os valores absolutos e percentuais em cada um dos cinco pontos da Escala *Likert*.

A adesão ocorrida de forma gradual, mas compulsória, à sistemática da NF-e exigiu das empresas um investimento em novas tecnologias, no sentido de se adequarem ao comando legal da obrigatoriedade de uso do documento eletrônico, determinado pelos Protocolos ICMS n.º 10/2007 e n.º 42/2009.

A mudança, imposta com base nos citados documentos, prometia trazer consequências positivas não apenas para os diretamente envolvidos nas relações fiscais (contribuintes e administrações tributárias), mas também, de maneira mais ampla, alcançar e beneficiar toda a sociedade.

Nesse sentido, a questão 16 buscou esclarecer se os participantes da pesquisa acreditam que a NF-e incentivou o uso de relacionamentos eletrônicos e de novas tecnologias. O resultado foi bastante favorável, representado por 86,07% das opiniões dos respondentes, enquanto somente 2,87% não acreditam nesse benefício e 11,07% não demonstraram opinião.

A pesquisa de Pereira *et al* (2008) denotou resultado divergente com relação ao possível incentivo aos relacionamentos eletrônicos entre as empresas com o uso da NF-e, pois, na opinião de seus respondentes, o perfil de suas empresas, prevalecendo as de pequeno porte, é um fator restritivo para que se verifique essa prática.

No que se refere, porém, ao uso de novas tecnologias, os resultados de Santos, Muller e Casagrande (2011), bem como de Pereira *et al* (2008) foram favoráveis, similares, portanto, aos deste trabalho.

Na questão 17, exprimimos que a NF-e contribuiu para o surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à tecnologia da NF-e. Também sob esse aspecto, os respondentes perceberam como um fator positivo, já que as opiniões favoráveis foram da ordem de 80,33%, portanto, se sobrepuseram às opiniões contrárias (2,87%) e neutras (16,80%).

Já na pesquisa de Pereira *et al* (2008), os respondentes manifestaram um certo paradoxo, pois houve opiniões tanto positivas, no sentido de expectativas de melhorias na qualificação de profissionais ligados à área, quanto negativas, relacionadas à possibilidade do surgimento de desemprego com o aumento do processo de automação, na medida que o projeto da NF-e for se ampliando.

Finalmente, o quarto bloco de perguntas cobriu as questões de 18 a 24 do questionário. As sete perguntas inseridas nesse bloco tiveram o intuito de alcançar o quarto objetivo específico, qual seja: analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para as administrações tributárias. Os resultados obtidos nesse bloco foram expostos na Tabela 11.

Tabela 11 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para as administrações tributárias.

Questões	Discordo totalmente		Discordo		Sem opinião		Concordo		Concordo totalmente	
	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%
18) Aumentou o grau de confiabilidade nas informações constantes da NF-e.	1	0,41	20	8,20	14	5,74	138	56,56	71	29,10
19) Otimizou o controle fiscal e possibilitou um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos.	1	0,41	3	1,23	10	4,10	123	50,41	107	43,85
20) Promoveu redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito.	3	1,23	27	11,07	27	11,07	133	54,51	54	22,13
21) Contribuiu para a diminuição da sonegação e aumento da arrecadação.	3	1,23	20	8,20	38	15,57	140	57,38	43	17,62
22) Ofereceu relevante suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED).	0	0	0	0	33	13,52	124	50,82	87	35,66

Continua.

Tabela 11 – Percepções dos respondentes acerca das consequências da utilização da NF-e para as administrações tributárias. Conclusão.

Questões	Discordo totalmente		Discordo		Sem opinião		Concordo		Concordo totalmente	
	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%	Qde	%
23) Favoreceu as atividades de monitoramento e fiscalização das empresas, pois permite a realização de auditorias eletrônicas, realizadas à distância, a partir de múltiplas fontes de dados e alcançando 100% das operações.	3	1,23	22	9,02	38	15,57	133	54,51	48	19,67
24) Os benefícios advindos da utilização da NF-e somente são percebidos devido ao uso concomitante com outros sistemas informatizados da SEFAZ-CE.	2	0,82	29	11,89	33	13,52	129	52,87	51	20,90

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As respostas dos 244 participantes da pesquisa às sete perguntas do quarto bloco foram expostas na Tabela 11, na qual se evidenciaram os resultados das questões, nos cinco pontos da escala, em valores absolutos e percentuais.

Iniciando a análise do último bloco, a questão 18 trouxe a seguinte asserção: aumentou o grau de confiabilidade nas informações constantes da NF-e. O percentual majoritário (56,56%) foi de concordância que, somado aos 29,10% dos respondentes que opinaram pela total concordância, as opiniões favoráveis totalizaram 85,66%. Apenas 8,61% (discordância e total discordância) dos entrevistados foram desfavoráveis à afirmação e outros 5,74% não opinaram.

Pessoa (2012), cuja pesquisa também se deu no âmbito da SEFAZ-CE, investigou, junto aos seus grupos de respondentes, o grau de confiabilidade das informações fiscais extraídas da base de dados da NF-e, havendo encontrado resultado similar, já que a média aritmética do percentual favorável a esse aspecto da NF-e, externado pelos grupos de sua pesquisa, foi de 74,41%.

Na questão 19, foi estabelecido que a NF-e otimizou o controle fiscal e possibilitou um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos. Essa foi a colocação que obteve o maior percentual de opiniões favoráveis, de 94,26%; somente 1,64% dos respondentes manifestou opinião contrária.

Esse resultado está em consonância com o posicionamento de Balamnut *et al* (2008), exposto no referencial teórico, pois o acompanhamento *on line* de todas as atividades desempenhadas pelas empresas, assim como da circulação efetiva das mercadorias por todo o País, propicia às administrações tributárias uma otimização no controle fiscal exercido sobre os contribuintes.

Outro possível benefício decorrente da utilização da NF-e às administrações tributárias diz respeito à redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito, o que foi abordado na questão 20. Verificou-se que 76,64% dos partícipes concordaram ou concordaram totalmente com a proposição, enquanto 12,30% não acreditam que a NF-e acarretou esse benefício para a SEFAZ-CE.

Na questão 21, constatamos que 75% (pontos da escala: concordo e concordo totalmente) dos auditores fiscais que responderam à pesquisa acreditam que a NF-e contribuiu para a diminuição da sonegação e aumento da arrecadação. Um percentual de 15,57% não emitiu opinião para essa afirmação e outros 9,43% (pontos da escala: discordo e discordo totalmente) não creditam à NF-e uma possível redução na sonegação ou aumento na arrecadação do Estado do Ceará.

A opinião majoritária dos auditores fiscais da SEFAZ-CE quanto a esta asserção está de acordo com o posicionamento de Gaspari (2003), que destacou como benefício mais importante com a implantação da NF-e o combate à sonegação e evasão fiscal. De igual forma, Pereira *et al* (2008) citam práticas de sonegação que ficaram impossibilitadas de serem realizadas com a sistemática da NF-e.

A afirmação de que a NF-e ofereceu relevante suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED) foi indicada na questão 22, sendo confirmada por 86,48% dos auditores fiscais participantes do estudo. Vale ressaltar que nenhum dos 244 respondentes demonstrou qualquer grau de discordância com esse propósito da NF-e, embora um percentual de 13,52% tenha preferido não emitir opinião.

A questão 23 afirmou que o uso da NF-e favoreceu as atividades de monitoramento e fiscalização das empresas, pois permite a realização de auditorias eletrônicas, realizadas a distância, a partir de múltiplas fontes de dados e alcançando 100% das operações. Sobre esse

aspecto, pôde-se verificar um percentual de opiniões favoráveis de 74,18%, sendo de 10,25% as opiniões contrárias e 15,57% os que não se posicionaram.

O comparativo realizado pelo ENCAT (2008), e apontado no Quadro 7 da parte teórica desta pesquisa, acerca das mudanças na forma de atuação das atividades de monitoramento e fiscalização, as quais foram provocadas pela transição dos documentos fiscais em papel pelos eletrônicos, ratificam o resultado verificado neste quesito. Balamint *et al* (2008) também confirmaram essa posição, ao destacarem que, com a NF-e, as administrações tributárias evitam o trabalho de fiscalização na sede das empresas, realizando-os, portanto, a distância.

Finalmente, a última questão trouxe a asserção: os benefícios advindos da utilização da NF-e somente são percebidos devido ao uso concomitante com outros sistemas informatizados da SEFAZ-CE. 73,77% do total de respondentes da pesquisa manifestaram-se favoráveis à asserção, enquanto 12,71% discordaram, em maior ou menor grau, desta afirmação, e um percentual de 13,52% preferiu não emitir opinião.

Pereira *et al* (2008) citam como prática de sonegação a utilização de uma mesma nota fiscal para transportar várias vezes o mesmo tipo de mercadoria documentada. Com efeito, ao tempo do documento fiscal em papel, não seria impossível detectar o fato de que uma determinada nota fiscal já houvesse sido utilizada em operação anterior para acobertar o trânsito de uma mercadoria. A existência de um sistema informatizado, entretanto, que realize essa busca de forma automática em um banco de dados, certamente, torna essa atividade mais rápida e segura de ser realizada.

O resultado favorável a essa questão, evidenciado pelos auditores fiscais da SEFAZ-CE, possivelmente considerou a atuação do Sistema de Controle da Mercadoria em Trânsito (SITRAM), posto em operação pela SEFAZ-CE após o advento da NF-e, o qual, com a simples leitura de sua chave de acesso, acusa notas fiscais sendo reutilizadas, canceladas pelo emitente, cujo destinatário esteja em regime especial de fiscalização, com sua situação cadastral baixada a pedido ou de ofício, com inscrição estadual inativada, entre outras pendências ou irregularidades.

Os resultados obtidos quanto ao quarto objetivo específico permitiram confirmar o segundo e terceiro pressupostos da pesquisa, pois verificamos que os auditores fiscais da SEFAZ-CE percebem de forma positiva os benefícios em potencial listados para todos os sujeitos envolvidos, assim como foi constatado que a utilização da NF-e representa uma ferramenta eficaz de combate à evasão fiscal.

5 CONCLUSÃO

Nesta seção, foram reveladas as conclusões do trabalho, sendo evidenciados, novamente, os objetivos específicos definidos na pesquisa, a fim de confrontá-los com seus respectivos resultados. Adicionalmente, a seção trouxe também a verificação da veracidade dos pressupostos estabelecidos na pesquisa.

A investigação tratou do estudo da NF-e, a qual pode ser caracterizada como uma ferramenta da gestão fiscal desenvolvida com o intuito de modernizar a Administração Pública tributária, na medida em que sua sistemática promoveu uma otimização dos processos relacionados às obrigações dos contribuintes no que respeita às transferências de suas informações fiscais para os órgãos governamentais, assim como o compartilhamento desses dados entre as entidades tributantes.

A teoria que norteou essa demanda acadêmica foi a governança eletrônica, considerando que a elaboração desse novo modelo de documento fiscal demandou a utilização de todo um aparato tecnológico para promover o necessário avanço nas relações estabelecidas entre os fiscos e os contribuintes, o que caracteriza ações de governança aplicadas à Administração Pública.

Nesse âmbito, o objetivo geral do trabalho consistiu em analisar as consequências da utilização da NF-e, sob a óptica da governança eletrônica, na perspectiva dos auditores fiscais da SEFAZ-CE.

O alcance desse objetivo foi conseguido mediante a definição de quatro objetivos específicos. Quanto ao primeiro, que consistiu em identificar o nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ-CE acerca dos assuntos pertinentes aos temas governança eletrônica e governo eletrônico, os resultados tornaram possível depreender que, a despeito da temática proposta ser considerada um assunto emergente nos ambientes acadêmico e profissional, os auditores fiscais da SEFAZ-CE detêm um bom nível de conhecimento sobre o tema.

Esse resultado mostrou-se muito satisfatório para o objetivo geral do estudo, pois indicou que os auditores fiscais da SEFAZ-CE, consultados na pesquisa, não apenas conhecem os aspectos técnicos e fiscais pertinentes à NF-e, e que estão intrinsecamente relacionados à atividade, por eles exercida, de fiscalização dos tributos estaduais, mas também são conhecedores de que, através da NF-e, a Secretaria pode praticar diversas condutas de governança eletrônica que permitam atingir o bem comum.

Comprovamos, haja vista esse resultado, que o primeiro pressuposto da pesquisa foi refutado, o qual estabelecia que o grupo de auditores fiscais da SEFAZ-CE, aqui investigado, não tem conhecimento aprofundado sobre o tema governança eletrônica, nem conhece sua relação com a NF-e.

Quanto ao segundo objetivo específico, que buscou analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para os contribuintes, as respostas obtidas permitiram enumerar os aspectos ligados aos contribuintes emissores e/ou receptores da NF-e (vendedores e/ou compradores de mercadorias), resultante das operações comerciais que realizam, adiante delineados.

- (I) Trouxe relevante redução nos custos de impressão e aquisição de papel.
- (II) Trouxe relevante redução nos custos de envio e armazenagem do documento fiscal.
- (III) Trouxe aumento nas despesas relacionadas com TIC.
- (IV) Trouxe relevante simplificação das obrigações acessórias, como, por exemplo, a dispensa de AIDF.
- (V) Diminuiu a quantidade de procedimentos administrativos, trazendo contribuições significativas na agilidade dos processos internos.
- (VI) Promoveu redução no tempo de parada de caminhões nos postos fiscais.

Esses resultados revelaram que, na visão dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, a utilização da NF-e propicia a prática de uma das condutas caracterizadas como sendo de boa governança, a redução dos custos de transação, pois, à exceção do terceiro aspecto enumerado, todos os demais, efetivamente, representam benefícios dessa natureza para os contribuintes.

Outra conduta de boa governança pôde ser verificada nesta pesquisa e também está ligada aos contribuintes, usuários da NF-e – a participação cidadã ou integração social. Essa prática está relacionada ao próprio histórico da NF-e no Brasil, pois seu desenvolvimento contou com a criação de um projeto-piloto do qual foram chamadas a participar 19 empresas dos mais variados setores econômicos.

A experiência de empresas usuárias da NF-e nesse estágio inicial foi de enorme importância para a construção do modelo nacional. Assim, depreende-se que a prática dessa conduta de governança eletrônica colaborou para transformar significativamente a operacionalização das empresas e seu relacionamento com o Fisco.

O terceiro objetivo específico foi analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para a sociedade. Foi possível constatar, com base nas respostas fornecidas pelos sujeitos desta pesquisa, que a utilização da NF-e trouxe consequências não apenas para as empresas envolvidas em operações comerciais com mercadorias, mas também impactou de modo mais amplo, e positivamente, toda a sociedade, havendo apurado que:

- (I) Incentivou o uso de relacionamentos eletrônicos e de novas tecnologias.
- (II) Contribuiu para o surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à tecnologia da NF-e.

Podemos inferir, portanto, que a adesão compulsória à sistemática da NF-e incrementou o cenário econômico do País, na medida em que novas oportunidades de negócios surgiram, notadamente para as empresas e profissionais do ramo de TIC, que puderam desenvolver produtos e/ou serviços de consultoria destinados a atender à obrigatoriedade das empresas, que comercializam mercadorias, de emitir seus documentos fiscais de forma digital.

Finalmente, o último objetivo específico procurou analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para as administrações tributárias. Os respondentes da pesquisa expressaram que a NF-e acarretou diversas consequências positivas para as administrações tributárias, como as enumeradas a seguir:

- (I) Aumentou o grau de confiabilidade nas informações constantes da NF-e.
- (II) Otimizou o controle fiscal e possibilitou um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos.
- (III) Promoveu redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito.
- (IV) Contribuiu para a diminuição da sonegação e aumento da arrecadação.
- (V) Ofereceu relevante suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da SRF, o SPED.
- (VI) Favoreceu as atividades de monitoramento e fiscalização das empresas, pois permite a realização de auditorias eletrônicas, realizadas a distância, a partir de múltiplas fontes de dados e alcançando 100% das operações.

A despeito dos inúmeros benefícios elencados, os auditores da SEFAZ-CE acreditam que o advento da NF-e deve vir acompanhado de investimentos em TICs, também por parte da

administração tributária estadual, para que todo o seu potencial possa ser aproveitado e, assim, se reverta em benefícios para todos os envolvidos.

Esse aspecto foi percebido com base nas opiniões majoritárias do grupo pesquisado, ao constatar que:

(VII) Os benefícios advindos da utilização da NF-e somente são percebidos devido ao uso concomitante com outros sistemas informatizados da SEFAZ-CE.

Os resultados obtidos quanto ao quarto objetivo específico da pesquisa revelaram mais duas práticas de governança eletrônica percebidas pelas administrações tributárias após a implementação da NF-e: o aumento de eficiência e a interação dos governos.

Com efeito, a maior confiança dos agentes do Fisco nas informações depositadas na base de dados da NF-e; a questão da redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas para fiscalização; além da possibilidade de se realizar auditorias eletrônicas que, por usarem sistemas informatizados, podem ser realizadas a distância e alcançando 100% das operações dos contribuintes, são aspectos que se refletem em maior eficiência para as Secretarias de Fazenda exercerem seu papel primordial – o de reduzir a sonegação e aumentar a arrecadação para seus estados.

A maior interação dos governos foi observada pelo fato de a sistemática da NF-e ter possibilitado melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos, além de oferecer relevante suporte a outros dois importantes projetos do Governo Federal que visam à integração e à modernização das administrações tributárias, que são a ECD e a EFD, ambos integrantes do SPED.

À vista dos resultados evidenciados, pudemos confirmar o segundo pressuposto desta pesquisa, pois notamos que o sujeito ativo da relação tributária, representado pelo grupo de auditores fiscais da SEFAZ-CE, percebeu de forma positiva os benefícios em potencial listados para todos os sujeitos envolvidos, os contribuintes, a sociedade e as administrações tributárias.

De igual forma, na medida em que a sistemática da NF-e contribuiu para diminuir a sonegação, também restou confirmado o terceiro pressuposto da pesquisa, o qual asseverava que a utilização da NF-e representa uma ferramenta eficaz de combate à evasão fiscal.

Respondendo à pergunta que configurou o problema a ser respondido nesta pesquisa, concluímos que os auditores fiscais da SEFAZ-CE detêm um bom nível de conhecimento sobre a temática que envolve a governança eletrônica e uma de suas dimensões, o governo eletrônico; em

suas percepções, a utilização da NF-e trouxe consequências para os contribuintes que configuram as condutas de governança eletrônica relacionadas à redução dos custos de transação e à participação cidadã ou integração social; em suas opiniões, a utilização da NF-e impactou de forma mais ampla e positivamente, toda a sociedade; e, com relação às administrações tributárias, as práticas de governança eletrônica percebidas pelos auditores fiscais da SEFAZ-CE foram o aumento da eficiência e a interação dos governos.

Como limitação deste trabalho, podemos relatar a captação das opiniões oriundas apenas do grupo de auditores fiscais que integram a Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias da SEFAZ-CE. A inclusão das percepções dos servidores de outras coordenadorias e células desta Secretaria poderia trazer uma visão mais ampla e completa acerca da problemática estudada.

Finalmente, este trabalho contribuiu com a literatura de cunho científico, ao estudar dois temas ainda escassos e emergentes na academia, a NF-e e a governança eletrônica. Dessa forma, os resultados aqui apresentados, decorrentes da visão dos agentes fiscais da Secretaria fazendária do Ceará, têm a pretensão de ajudar para a consolidação e a evolução da temática.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Everson Lopes de. Governança eletrônica móvel no Brasil: situação atual e perspectivas. *In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO (CLAD) SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, 17., 2012, Cartagena, Colombia. Disponível em: <<http://www.gestaoti.org/SISP/clad/aguiaeve.pdf>>. Acesso em 04 abr. 2013.

ALVES, Marcus Vinícius Chevitarese; DUFLOTH, Simone Cristina. Portais eletrônicos de compras da administração pública: contribuição para avaliação da governança eletrônica no Brasil. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 8, n. 1, p. 1-19, jan/jul. 2008.

ALVES, Natália. **Trajectórias Académicas e de Inserção Profissional dos Licenciados pela Universidade de Lisboa 1994-1998**. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2000. Disponível em: <<http://repositorio.ul.pt/handle/10451/1839>>. Acesso em 28 fev. 2014.

BALAMINUT, Antônio Luiz *et al.* Os benefícios do sistema público de escrituração digital. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXVII, n. 174, 2008.

BRASIL. **Decreto Presidencial** de 3 de abril 2000. Institui Grupo de Trabalho Interministerial para examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas com as novas formas eletrônicas de interação. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.gov.br/o-gov.br/historico>>. Acesso em 7 out. 2013.

_____. **Decreto Presidencial n.º 6.022**, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 3 ago. 2013.

_____. **Emenda Constitucional n.º 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 18 fev. 2013.

_____. **IN RFB n.º 787**, de 19 de novembro de 2007b. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 1 ago. 2013.

_____. **Lei Complementar n.º 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Lei n.º 58**. Rio de Janeiro: 26 de setembro de 1836.

_____. **Portal do Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT)**. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/apresentacao>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Portal do Programa de Governo Eletrônico Brasileiro**. Disponível em: <<http://www.governoeletronico.gov.br/>>. Acesso em: 5 out. 2013b.

_____. **Portal do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/default.htm>>. Acesso em: 22 fev. 2013c.

_____. **Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)**. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>>. Acesso em 22 fev. 2013d.

_____. **Protocolo ENAT n.º 01**, de 17 de julho de 2004. Cadastro sincronizado. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/protocolos/protocolo-01-2004-cadastro-sincronizado/>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Protocolo ENAT n.º 02**, de 17 de julho de 2004b. Cooperação práticas. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/protocolos/protocolo-02-2004-cooperacao-praticas/>>. Acesso em: 23 jul. 2013.

_____. **Protocolo ENAT n.º 02**, de 27 de agosto de 2005. SPED. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/protocolos/protocolo-02-2005-sped/>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Protocolo ENAT n.º 03**, de 27 de agosto de 2005b. NF-e. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/protocolos/protocolo-03-2005-nf-e/>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Protocolo ENAT n.º 02**, de 10 de novembro de 2006. NF-e conjugada. Disponível em: <<http://www19.receita.fazenda.gov.br/enat/protocolos/protocolo-02-2006-nf-e-conjugada/>>. Acesso em: 23 jul. 2013.

CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet**: reflexões sobre a *internet*, os negócios e a sociedade. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2003.

CASTRO, Marina Grimaldi de. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. *In*: Congresso do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), 17., 2008, Brasília. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/anais_brasilia.html>. Acesso em: 7 out. 2013.

CEARÁ. **Decreto n.º 28.900**, de 27 de setembro de 2007. Altera a estrutura organizacional e a denominação dos cargos de direção e assessoramento superior da Secretaria da Fazenda (Sefaz). Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/institucional/gerados/estrutura.asp>>. Acesso em: 07 fev. 2013.

CEARÁ. **Portal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE)**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/institucional/gerados/missao.asp>>. Acesso em: 07 fev. 2013.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ajuste SINIEF n.º 07**, de 05 de outubro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm>. Acesso em: 3 out. 2012.

_____. **Ato COTEPE ICMS n.º 72**, de 20 de dezembro de 2005b. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento e Inutilização de NF-e, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2005/ac072_05.htm>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Ato COTEPE ICMS n.º 11**, de 13 de março de 2012. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e da utilização de WebServices, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2012/ac011_12.htm>. Acesso em: 3 set. 2013.

_____. **Convênio ICMS n.º 133**, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-133-1997.htm>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

_____. **Convênio ICMS n.º 143**, de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm>. Acesso em: 1 ago. 2013.

_____. **Protocolo ICMS n.º 10**, de 18 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2007/pt010_07.htm>. Acesso em: 3 set. 2013.

_____. **Protocolo ICMS n.º 42**, de 03 de julho de 2009. Estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica. Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/icms/2009/pt042_09.htm>. Acesso em: 19 fev. 2013.

CRUZ, Elaine Patrícia. Operação Yellow prende em São Paulo empresários suspeitos de fraudes fiscais bilionárias. **Empresa Brasil de Comunicação – EBC**. Brasília, 21 maio 2013. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2013-05-21/operacao-yellow-prende-em-sao-paulo-empresarios-suspeitos-de-fraudes-fiscais-bilionarias>>. Acesso em 30 jul. 2013.

CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da; DUCLÓS, Luis Carlos; BARBOSA, Alexandre Fernandes. Institucionalização do e-governo como instrumento de legitimidade da governança eletrônica no setor público no Brasil, Chile e Peru. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (ANPAD)*, 30., 2006, Salvador. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-adic-2856.pdf>>. Acesso em: 4 abr. 2013.

CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da. Meios eletrônicos e transparência: a interação do vereador brasileiro com o cidadão e o poder executivo. *In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO (CLAD) SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, 10., 2005, Santiago, Chile. Disponível em:

<https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3045/1/meios_eletronicos_transparencia_interacao.pdf>. Acesso em: 22 out. 2013.

DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teoria e abordagens**. Tradução de Sílvia Regina Netz. 2. ed., Porto Alegre: Artmed, 2006.

DINIZ, Eduardo Henrique; BARBOSA, Alexandre Fernandes; JUNQUEIRA, Alvaro Ribeiro Botelho; PRADO, Otavio. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro 43 (1), p. 23-48, jan/fev 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n1/a03v43n1.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2013.

ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES E ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS (ENCAT). **Manual de Orientação do Contribuinte: Padrões Técnicos de Comunicação**. Versão 5.0. Brasília, 2012. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/manuais/manual%20de%20orienta%C3%A7%C3%A3o%20do%20contribuinte%20%E2%80%93%20nf-e.pdf>>. Acesso em: 3 set. 2013.

_____. **O ENCAT e a nota fiscal eletrônica – NF-e**. 39. Brasília, 2008.

FERNANDES, Andréa Gomes; AFONSO, José Roberto Rodrigues. E-Governo no Brasil: experiências e perspectivas. **Revista do Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES)**, Rio de Janeiro, v. 8, n.15, p. 21-64, jun 2001. Disponível em:

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1502.pdf>. Acesso em: 6 mar. 2013.

FLICK, Uwe. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed., Porto Alegre: Bookman, 2008.

FREITAS, Vinicius Pimentel de. **Nota fiscal eletrônica reduz custos para o contribuinte?**. 2010. 142 p. Dissertação (Mestrado em gestão empresarial) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

FREY, Klaus. Governança eletrônica: experiências de cidades européias e algumas lições para países em desenvolvimento. *In*: EISENBERG, José; CEPIK, Marco (Orgs.). **Internet e política: teoria e prática da democracia eletrônica**. Belo Horizonte, p. 141-163, 2002.

GASPARI, Elio. Diniz quebrou a lei siciliana. **Folha de S. Paulo**. São Paulo, 14 dezembro 2003. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc1412200319.htm>>. Acesso em 30 jul. 2013.

GONÇALVES, Alcindo. O conceito de governança. *In*: Encontro do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI), 14., 2005, Fortaleza. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/078.pdf>>. Acesso em: 6 mar. 2013.

GOVERNANCE AND DEVELOPMENT. 1992. Disponível em: <http://www.gsid.nagoya-u.ac.jp/sotsubo/Governance_and_Development_1992.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2013.

HAIR JR., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HOLZER, Marc; KIM, Seang-Tae. **Digital governance in municipalities worldwide (2005): a longitudinal assessment of municipal websites throughout the world**. Division for Public Administration and Development Management, Department of Economic and Social Affairs, United Nations. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/aspa/unpan022839.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 34. ed., São Paulo: IBGC, 2009.

JUNQUEIRA, Alvaro Ribeiro Botelho. **Implementação de projetos de governo eletrônico com múltiplas agências: uma análise dos fatores críticos de sucesso do projeto nota fiscal eletrônica sob a ótica do PMBOK**. 2007. 232 p. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Milca Schneider; LUCIANO, Edmara Mezzomo; TESTA, Mauricio Gregianin. Proposta de um framework para apoio à adoção da nota fiscal eletrônica. *In*: ENCONTRO DA

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (ANPAD), 32., 2008, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2008/ADI/ADIA2916.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2013.

MAY, Tim. **Pesquisa social**: questões, métodos e processos. Tradução Carlos Alberto Silveira Netto Soares. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. Índice de governança eletrônica dos estados brasileiros (2009): no âmbito do Poder Executivo. **Journal of Information Systems and Technology Management (JISTEM)**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 375-408, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/jistm/v7n2/07.pdf>>. Acesso em: 5 mar. 2013.

MELLO, Newton Oller de. **Coleção SPED, volume III: NF-e**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010.

MELLO, Newton Oller de; DIAS, Eduardo Mário; FONTANA, Caio Fernando; FERNANDEZ, Marcelo Luiz Alves. *The implementation of the eletronic tax documents in Brazil as a tool to fight tax evasion*. In: PROCEEDINGS OF THE 13TH WSEAS INTERNATIONAL CONFERENCE ON SYSTEMS, 2009. Disponível em: <<http://www.wseas.us/e-library/conferences/2009/rodos/SYSTEMS/SYSTEMS66.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2012.

MILES, Matthew B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis**: an expanded sourcebook. 2. ed. Califórnia: Sage Publications, 1994.

MIMICOPOULOS, Michael G.; KYJ, Lada; SORMANI, Nicolas; BERTUCCI, Guido; QIAN, Haiyan. Public governance indicators: a literature review. New York: ST/ESA/PAD/SER.E/100, United Nations, 2007. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan027075.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2013.

MITRA, Ananda; LANKFORD, Sam. **Research methods in park, recreation and leisure services**. Champaign, IL: Sagamore Publishing, 1999.

OKOT-UMA, Rogers W' O. Eletronic governance: re-inventing good governance. 2001. Disponível em: <<http://webworld.unesco.org/publications/it/egov/wordbank%20okot-uma.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2013.

OLIVEIRA, Wolney Resende de; MAIA, Diulie Fernandes. Nota fiscal eletrônica: projeto nacional e a iniciativa municipal de São Paulo – uma análise comparativa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: Conselho Federal de Contabilidade, 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/anais/artigos/526.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2012.

PEREIRA, Sidinei Aparecido; LOCKS, Rosilene; MATOS, Duilo Souza; COSTA, Gleimíria Batista da. Governança eletrônica na administração pública: estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica – NF-e. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008,

Gramado. **Anais...** Gramado: Conselho Federal de Contabilidade, 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/anais/artigos/421.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2012.

PESSOA, Everton Bessa. **Utilização da nota fiscal eletrônica no controle da arrecadação tributária sob a ótica dos gestores fazendários**: estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. 2012. 99 p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012.

PINHO, José Antônio Gomes de. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro, 42 (3), p. 471-493, mai/jun 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n3/a03v42n3.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2013.

PNAFE. Governo eletrônico e as administrações tributárias estaduais brasileiras: quarto benchmark (2005). Ministério da Fazenda, Secretaria Executiva, Unidade de Coordenação de Programas (UCP). Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/docs/PNAFE-Internet-QuartoBenchmark_2005.pdf>. Acesso em: 30 set. 2013.

REZENDE, Denis Alcides. **Tecnologia da Informação integrada à inteligência empresarial**: Alinhamento estratégico e análise da prática nas organizações. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

REZENDE, Denis Alcides; FREY, Klaus; BETINI, Roberto Cesar. **Governança e democracia eletrônica na gestão urbana**. Artigo apresentado em: Seminário Internacional em Gestão Urbana, Curitiba, 2003. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/29555-29571-1-PB.pdf>>. Acesso em: 4 abr. 2014.

ROESCH, Sylvia Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RUEDIGER, Marco Aurélio. **Governo eletrônico ou governança eletrônica**: conceitos alternativos no uso das tecnologias de informação para o provimento de acesso cívico aos mecanismos de governo e da reforma do Estado. *In*: CONCURSO DE ENSAYOS Y MONOGRAFÍAS DEL CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO (CLAD) SOBRE REFORMA DEL ESTADO Y MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA “GOBIERNO ELECTRÓNICO”, 16., 2002, Caracas. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30677-32637-1-PB.pdf>>. Acesso em: 5 mar. 2013.

RUELAS, Ana Luz; ARÁMBURO, Patricia Pérez. El gobierno electrónico: su estudio y perspectivas de desarrollo. UNirevista, v. 1, n. 3, jul. 2006. Disponível em: <http://www.flacsoandes.org/comunicacion/aaa/imagenes/publicaciones/pub_118.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2014.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed., São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, Bianca dos; MULLER, Neri; CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. NFe – Nota Fiscal Eletrônica: percepção dos contribuintes enquadrados na atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, estabelecidos no município de Florianópolis. *In*: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4., 2011, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2011. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110113154542.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2012.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências**. 3. ed., São Paulo: Cortez, 2005.

SANTOS, Izequias Estevam dos. **Manual de Métodos e Técnicas de Pesquisa Científica**. 5. ed., Niterói: Impetus, 2005.

SANTOS, Roberval de Jesus Leone dos. **Governo eletrônico**: o que se deve e o que não se deve fazer. *In*: CONCURSO DE ENSAYOS Y MONOGRAFÍAS DEL CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL DESARROLLO (CLAD) SOBRE REFORMA DEL ESTADO Y MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA “GOBIERNO ELECTRÓNICO”, 16., 2002, Caracas. Disponível em: <http://www.clad.org/siare_isis/fulltext/0043109.pdf>. Acesso em 7 out. 2013.

SARKER, Partha Pratim. Governança eletrônica e em rede. *In*: AMBROSI, Alain; PEUGEOT, Valérie; PIMIENTA, Daniel. (Coords.). **Desafios de Palavras**: enfoques multiculturais sobre as sociedades da informação. C&F Éditions: 2005. Disponível em: <<http://vecam.org/article527.html>>. Acesso em: 7 jun. 2013.

SEPÚLVEDA, María Alejandra; GUTIÉRREZ, Patricio; VÁSQUEZ, Álvaro. **Gobierno electrónico em Chile 2000-2005**. Chile: Maval, 2006. Disponível em: <<http://www.economia.gob.cl/2011/03/10/gobierno-electronico-en-chile-2000-2005-estado-del-arte-ii.htm>>. Acesso em: 19 jul. 2013.

SOARES JÚNIOR. Juracy Braga. **Utilização da tecnologia da informação pelo fisco estadual cearense: o entrelaçamento de bases de dados de contribuintes do ICMS como ferramenta de auditoria fiscal**. 2007. 150 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

SOUSA, Jucélio Praciano Rodrigues de. **Impactos da utilização da nota fiscal eletrônica nas atividades de monitoramento e fiscalização do ICMS**: um estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. 2010. 132 p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

TAKAHASHI, Tadao. (Org.). **Sociedade da informação no Brasil**: Livro Verde. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000. Disponível em: <<http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/18878.html>>. Acesso em: 25 fev. 2013.

United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization – UNESCO. Defining e-governance. 2005. Disponível em: <http://portal.unesco.org/ci/en/ev.php-URL_ID=4404&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html> Acesso em: 4 abr. 2013.

VAZ, José Carlos. **Governança eletrônica:** para onde é possível caminhar. Edição especial: Mobilização cidadã e inovações democráticas nas cidades. 2005. Disponível em: <<http://www.polis.org.br/uploads/745/745.pdf>>. Acesso em: 6 mar. 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 4. ed., Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO

QUESTIONÁRIO APLICADO AOS AUDITORES FISCAIS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Instruções de preenchimento:

Para preencher o questionário a seguir, é suficiente que seja marcada a alternativa correspondente à opção que você considere a verdadeira com um “X”. O questionário foi elaborado de forma a tornar o trabalho de resposta o mais breve e menos cansativo possível, sendo necessário um tempo máximo de 10 minutos.

PARTE I – PERFIL DO RESPONDENTE

1. Sexo do respondente:

A) () Feminino

B) () Masculino

2. Faixa etária do respondente (em anos):

A) () 20 a 29

B) () 30 a 39

C) () 40 a 49

D) () 50 a 59

E) () Acima de 60

3. Tempo de serviço na Sefaz-Ce (em anos):

A) () de 1 a 5

B) () de 6 a 10

C) () de 11 a 20

D) () de 21 a 30

E) () Acima de 30

4. Grau de escolaridade:

A) () Ensino médio

B) () Ensino superior

C) () Especialização

D) () Mestrado

E) () Doutorado

F) () Pós-Doutorado

5. Formação acadêmica do respondente (ignore se respondeu item A na questão anterior):

A) () Administração

B) () Ciências Contábeis

C) () Direito

D) () Economia

E) () Outro. Qual? _____

6. Órgão de lotação: Posto Fiscal _____

PARTE II – PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS QUANTO ÀS CONSEQUÊNCIAS DA UTILIZAÇÃO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-e)

Com relação ao tema governança eletrônica e governo eletrônico, informe seu conhecimento em cada afirmação, segundo a escala de atitude de cinco pontos, explicada abaixo:

1 = Discordo totalmente; 2 = Discordo; 3 = Sem opinião; 4 = Concordo; 5 = Concordo totalmente.

	1	2	3	4	5
7) Conheço os conceitos pertinentes ao tema de governança eletrônica e governo eletrônico.					
8) A NF-e representa um instrumento de governo eletrônico, do qual a SEFAZ-CE se utiliza para promover melhorias em seus processos internos.					
9) A NF-e representa um instrumento de governo eletrônico, do qual a SEFAZ-CE se utiliza para melhorar a prestação de serviços públicos aos contribuintes.					

Com relação à utilização da NF-e, seus impactos e contribuições para cada um dos sujeitos envolvidos (contribuintes, sociedade e administrações tributárias), informe a sua percepção em cada afirmação, segundo a escala de atitude de cinco pontos, explicada abaixo:

1 = Discordo totalmente; 2 = Discordo; 3 = Sem opinião; 4 = Concordo; 5 = Concordo totalmente.

	1	2	3	4	5
Para o contribuinte emissor e/ou receptor da NF-e (vendedor/comprador):					
10) Trouxe relevante redução nos custos de impressão e aquisição de papel.					
11) Trouxe relevante redução nos custos de envio e armazenagem do documento fiscal.					
12) Trouxe aumento nas despesas relacionadas com Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC).					
13) Trouxe relevante simplificação das obrigações acessórias, como por exemplo, a dispensa de autorização para impressão de documentos fiscais (AIDF).					
14) Diminuiu a quantidade de procedimentos administrativos, trazendo contribuições significativas na agilidade dos processos internos.					
15) Promoveu redução no tempo de parada de caminhões nos postos fiscais.					
Para a sociedade:					
16) Incentivou o uso de relacionamentos eletrônicos e de novas tecnologias.					
17) Contribuiu para o surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados à tecnologia da NF-e.					
Para as administrações tributárias:					

18) Aumentou o grau de confiabilidade nas informações constantes da NF-e.					
19) Otimizou o controle fiscal e possibilitou um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos.					
20) Promoveu redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito.					
21) Contribuiu para a diminuição da sonegação e aumento da arrecadação.					
22) Ofereceu relevante suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED).					
23) Favoreceu as atividades de monitoramento e fiscalização das empresas, pois permite a realização de auditorias eletrônicas, realizadas à distância, a partir de múltiplas fontes de dados e alcançando 100% das operações.					
24) Os benefícios advindos da utilização da NF-e somente são percebidos devido ao uso concomitante com outros sistemas informatizados da SEFAZ-CE.					

APÊNDICE B

PROTOCOLO DA PESQUISA

I. Visão geral do projeto	a. Tema	Estudo da nota fiscal eletrônica como instrumento da governança eletrônica: perspectiva dos auditores fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.
	b. Problema	Segundo a Teoria da Governança Eletrônica, quais as consequências da utilização da NF-e, na perspectiva dos auditores fiscais da SEFAZ-CE?
	c. Objetivos	(I) Identificar o nível de conhecimento dos auditores fiscais da SEFAZ-CE acerca dos assuntos pertinentes aos temas governança eletrônica e governo eletrônico; (II) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para os contribuintes; (III) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para a sociedade; (IV) Analisar as percepções dos auditores fiscais da SEFAZ-CE, acerca da utilização da NF-e para as administrações tributárias.
	d. Referencial teórico	(I) Governança na Administração Pública (II) Governança eletrônica e governo eletrônico (III) NF-e no Brasil i. Conceitos, benefícios e operacionalização da NF-e ii. Estudos anteriores da NF-e
	e. Pessoal envolvido	Pesquisadora: Cibele Marques Moreira, Esp. Orientadora: Prof.a Dr.a Maria da Glória Arrais Peter.
II. Procedimentos de campo	a. Entidade	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE).
	b. Coleta de dados	Utilização de questionário autoadministrado.
	c. Fonte dos dados	Primários: Auditores Fiscais da SEFAZ-CE. Secundários: livros, artigos, dissertações, teses e documentos legais.
	d. Ambiente	Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Divisa e Núcleo de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias na Região Metropolitana.
III. Questões do estudo		Consta no Apêndice A.
IV. Guia para relatório		Análise interpretativa das tabelas construídas a partir das respostas, tomadas em conjunto, de cada pergunta do questionário.

APÊNDICE C

CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Universidade Federal do Ceará – UFC

Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo –
FEAAC

Mestrado Profissional em Administração e Controladoria

Orientadora: Prof.a Dr.a Maria da Glória Arrais Peter

Mestranda: Cibele Marques Moreira

Caro(a) colega fazendário(a),

Solicitamos aos senhores(as) a gentileza de responder ao questionário que segue, o qual constitui-se em instrumento de coleta de dados para a realização de dissertação de mestrado que tem como título: ESTUDO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA COMO INSTRUMENTO DA GOVERNANÇA ELETRÔNICA: PERSPECTIVA DOS AUDITORES FISCAIS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ, sendo o mesmo requisito final para a conclusão do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, junto à UFC/FEAAC.

Asseguramos que as opiniões/informações prestadas serão mantidas em sigilo, bem como sua identificação pessoal e funcional, uma vez que a finalidade do estudo é tão somente de cunho científico. Os dados serão trabalhados de forma agrupada e não individual.

O questionário preenchido deverá ser remetido à pesquisadora. Para otimizar o controle das respostas recebidas, solicita-se o especial obséquio de que seja respondido pelo e-mail que foi enviado com o questionário em anexo. Assim, depois de responder o questionário, salve-o com o nome “Questionário” e adicione-o como anexo em e-mail que tenha como destinatário o seguinte endereço eletrônico: cibele.moreira@sefaz.ce.gov.br. A data limite para envio do questionário respondido será o dia 08/02/2014.

O questionário foi elaborado de forma a tornar a tarefa de respondê-lo o mais simples e menos demorada possível. No entanto, caso existam dúvidas, queira, por favor, dirimi-las pelo e-

mail cibele.moreira@sefaz.ce.gov.br ou pelo telefone (85) 9992-4644. Portanto, é de grande importância que ele seja respondido e remetido de volta no menor espaço de tempo possível.

Um resumo dos resultados da pesquisa será encaminhado aos respondentes.

Desde já agradecemos por sua valiosíssima contribuição com o desenvolvimento desta pesquisa.

Cibele Marques Moreira

Auditora Fiscal da Receita Estadual

Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará