

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E IMPACTOS DO SISTEMA *PHOENIX*  
PARA AUDITORIA CONTÍNUA DAS FISCALIZAÇÕES NA RECEITA ESTADUAL  
DO PARANÁ****Eloiza Andresa Brosko***Universidade Estadual do Oeste do Paraná***Jessica Martins Farias***Universidade Estadual do Oeste do Paraná***Rosane de Meira***Universidade Estadual do Oeste do Paraná***RESUMO**

A Teoria Institucional proporciona importantes contribuições para a gestão nas organizações, uma vez que fornece maneiras de compreender os processos e estruturas de implantação de novos sistemas, assim como os seus resultados. Desse modo, este estudo tem como objetivo analisar o processo de institucionalização do Sistema *Phoenix* para auditoria contínua das fiscalizações na Receita Estadual do Paraná, sob a ótica do modelo de Burns e Scapens (2000). O estudo foi realizado na área da Auditoria por meio de pesquisa descritiva quanto aos objetivos, quanto à abordagem do problema caracteriza-se como qualitativa e no que se refere aos procedimentos classifica-se como estudo de caso. A coleta de dados foi realizada por meio de documentos, entrevistas e questionários aplicados nas três maiores Delegacias da Receita Estadual do Paraná: Curitiba, Ponta Grossa e Guarapuava e na sede da Assessoria e Gerência do Ambiente Analítico (AGAA). Para o exame qualitativo aplicou-se o método de análise de conteúdo de Bardin (2015), para a interpretação dos resultados da entrevista, questionários e documentos. Em síntese, os principais resultados encontrados apontaram que houve a codificação de novas regras e rotinas do Sistema *Phoenix* motivados pela necessidade de mudança no trabalho dos auditores nas fiscalizações e, ainda, uma evolução tecnológica. Por fim, entende-se que o Sistema *Phoenix*, como ferramenta de suporte a auditoria na efetividade do processo de fiscalização, apresentou novas formas de realização do trabalho, gerando consultas e cruzamento de informações de fontes diversas, em menos tempo e com qualidade e também melhorou a eficiência operacional, contribuindo para o controle, agilidade, assertividade, eficácia, prontidão e produtividade no processo de fiscalização.

**Palavras-Chave:** Auditoria Contínua; Institucionalização; *Phoenix*; Receita Estadual.

**1. INTRODUÇÃO**

Com a evolução tecnológica, as empresas se viram pressionadas a automatizarem seus sistemas de informação e de controle interno, a fim de obter melhorias na execução das atividades e acompanhamento dos resultados da atividade empresarial (Miranda, 2018).

De acordo com Zanco, Mendes, Cruz, Paula e Piasecki (2016), para que haja eficiência na execução das atividades é essencial que a organização adote um sistema eficaz de controle interno, para auxiliar, controlar e fiscalizar o cumprimento das operações.

Assim, surge a auditoria contínua, a qual se apresenta como uma ferramenta de complemento à auditoria tradicional, por trabalhar em formato eletrônico e apresentar avaliações emitidas em curto intervalo de tempo, ou mesmo, imediatamente, após a ocorrência de um evento de interesse (Motta, 2010).

Consoante a isso, a Receita Estadual do Paraná, instituição inserida na Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA), aderiu a essa abertura tecnológica em seus processos devido ao crescente aumento de empresas atendidas e controladas, o que gerou mais processos e

dificultou o controle do fluxo de documentos. Em 2011, em meio à massificação dos documentos fiscais eletrônicos e da escrituração digital, a Receita Estadual do Paraná iniciou o projeto de desenvolvimento do Sistema *Phoenix*, um programa que instituiu na SEFA as condições de infraestrutura necessárias para que suas diversas áreas possam utilizar de forma ampla e eficiente a enorme gama de dados existentes, transformando-os em informação (Paraná, 2019).

A auditoria contínua traz benefícios tanto para o auditor como para o gerenciamento, pois, permite a análise dos dados com maior frequência através da execução do controle e da avaliação de riscos em um ambiente de tempo real. A utilização de técnicas de monitoramento em tempo real pode reduzir erros e fraudes aumentando a eficiência operacional da organização, assim, com os avanços tecnológicos surgiu a necessidade constante dos auditores atualizarem suas tecnologias (Motta, 2010).

Por conseguinte, para que os auditores e as instituições consigam se adaptar a essas novas tecnologias é fundamental, em vários casos, que haja mudança nos processos organizacionais. As instituições necessitam sofrer transformações no decorrer do tempo, de acordo com a necessidade ou interesses advindos dos agentes envolvidos neste ambiente (Liszbinski, Kronbauer, Macagnan & Patias, 2014).

A teoria institucional proporciona importantes contribuições para a gestão das organizações, uma vez que fornece maneiras de explicar os fenômenos organizacionais, bem como, compreender os processos e estruturas dentro da organização, e quais são as consequências nos resultados (Pereira, 2012). Um modelo conceitual, voltado para a finalidade de avaliação do processo de institucionalização, é de Burns e Scapens (2000), o qual possui o objetivo de prover uma estrutura para descrever e explicar conceitos analíticos (Guerreiro & Pereira, 2006).

Esse modelo reconhece que as pessoas operam em um ambiente social com regras e valores e tenta investigar as instituições que moldam os comportamentos dentro desse local (Luz, Lisboa, Lavarda & Vicente, 2017). Assim, as práticas desse modelo são abordadas dentro da organização por meio da institucionalização e desinstitucionalização de hábitos, rotinas e regras (Burns & Scapens, 2000).

Guerreiro e Pereira (2006) destacam que uma necessidade que surge no processo de implantação de novos sistemas e tecnologias é o de acompanhar e avaliar o processo de institucionalização dos novos instrumentos. Desse modo, tornou-se pertinente analisar essas mudanças e o processo de implantação do Sistema *Phoenix* para a auditoria contínua e, baseando-se na teoria institucional, compreender, cientificamente, em qual etapa está situada a sua implantação.

O tema sobre auditoria contínua tem sido investigado sob diferentes enfoques: Guerreiro e Pereira (2006) propuseram um modelo de avaliação da eficácia da mudança em sistemas de contabilidade gerencial em um banco brasileiro; Motta (2010), Costa (2012) investigaram modelos, tecnologias e contribuições voltadas à auditoria contínua em tribunais; Silva (2012) apresentou um aprofundamento do conhecimento, técnicas e modelos relacionados com a auditoria interna e governança corporativa. Diferente dos estudos citados, esta pesquisa analisa o processo de institucionalização de um sistema de controle na Receita Estadual do Paraná, sob a perspectiva do modelo teórico de Burns e Scapens (2000).

Diante do exposto, e a importância da auditoria contínua em apresentar-se como fonte de comprovação das informações contábeis e administrativas de forma imediata e da contribuição dos sistemas de automação como o Sistema *Phoenix* nesse processo, o presente estudo foi desenvolvido no intuito de responder a seguinte questão: Como ocorre o processo de institucionalização e os impactos do Sistema *Phoenix* para auditoria contínua das fiscalizações na Receita Estadual do Paraná?

Como forma de responder essa questão, o estudo tem por objetivo analisar em que etapa da institucionalização encontra-se a implantação do Sistema *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná e identificar o impacto do Sistema *Phoenix* como ferramenta de suporte a auditoria contínua para a efetividade do processo de fiscalização em tempo real.

No aspecto teórico, a pesquisa se justifica relevante, pois pode contribuir para conhecer e acompanhar o processo de institucionalização do Sistema *Phoenix* da entidade estudada, apoiada nas perceptivas de uma teoria. No aspecto prático, pode contribuir no sentido de compreender a necessidade de aprimoramento nos controles, a importância de fazer um diagnóstico do processo e avanços das mudanças na instituição para alcançar o êxito nas fiscalizações.

O presente artigo está estruturado em cinco seções. Além desta introdução, a segunda seção apresenta a revisão da literatura que sustenta os temas da pesquisa, a terceira diz respeito à apresentação dos procedimentos metodológicos, a quarta seção apresenta a análise e discussão dos resultados, e por fim, a quinta seção onde são retratadas as considerações finais auferidas pelo estudo.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção apresenta a fundamentação teórica do estudo, a qual aborda uma visão geral da auditoria contínua, do sistema de informação e do Sistema *Phoenix*, além da base teórica que embasou o estudo, a Teoria Institucional, seguindo o modelo de Burns e Scapens (2000).

### 2.1 Auditoria Contínua

A auditoria caracteriza-se como um processo de levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e das demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer um parecer imparcial e fundamental baseado em normas e princípios contábeis a seus usuários (Garcia, Rocha, Garcia & Strassburg, 2013).

Uma tecnologia que auxilia a fornecer esses pareceres e prevenir as empresas de erros e fraudes é a Auditoria Contínua, pois somente através de um processo informatizado e atualizado em tempo real, seja capaz de avaliar controles e riscos em bases contínuas e independentes, de forma a identificar exceções e anomalias, tendências e indicadores de risco (Reis, Tostes & Duque, 2013).

A auditoria contínua é uma metodologia que promove mudança gradual da prática de auditoria para o grau máximo de automação, apoiando-se em uma base tecnológica avançada, como forma de reduzir custos de auditoria e aumentar a automação de auditoria, e requerendo uma reflexão de todo o processo a partir da análise de como os dados são apresentados aos auditores, os testes que serão aplicados e como as ineficiências serão tratadas (Miranda, 2018).

Segundo Vasarhelyi e Halper (1991), a auditoria contínua se diferencia da auditoria tradicional principalmente por sua frequência, com foco em processos automatizados e conceito único de auditoria por exceção.

Silva (2012) afirma que o uso de monitoramento, em tempo real, dos diversos processos das organizações passou a ganhar espaço, principalmente com o uso de novas tecnologias de *Data Warehouse* (DW), e evoluindo o conceito de *Business Intelligence* (BI) ou Inteligência Empresarial, trazendo novos conceitos como *Business Performance Management* (Gestão do Desempenho Empresarial ou Gestão de Performance).

Segundo Ayub (2011), o fator principal que caracteriza essa mudança é a necessidade de uma capacidade de monitoramento mais sofisticada, na qual os negócios mais críticos possam ser avaliados continuamente, permitindo que as decisões sejam embasadas em dados e fatos, e não mais em julgamentos. Assim, para que haja esse monitoramento em tempo real é

necessária à adoção de novas tecnologias, como os sistemas de informação, que facilitam a gestão de informações e de processos dentro da organização.

## 2.2 Sistemas de Informação

Segundo Silva (2012), a tecnologia da informação tem sido utilizada em diversas atividades, na cadeia de valor da organização, na alteração de elementos, disponibilizando resultados para auxiliar a tomada de decisão e integrando processos de negócios entre organizações.

O sistema, tido como conjunto de elementos, materiais, ou ideias que fazem parte de um todo organizado e que mantém um relacionamento entre si, proporciona informações estratégicas para atuação das organizações diante da “economia globalizada” e digital. A evolução dos sistemas promoveu a integração de todos os sistemas da organização de forma harmônica, sistêmica e racional (Strassburg, 2004). Para isso, foi necessário plataformas e *softwares* capazes de processar toda a demanda de dados que a organização recebe, como o *software* de armazenamento de dados DW.

O DW é o centro da arquitetura de sistema que suporta o processo de informações em uma plataforma sólida integrada, com dados históricos para análises e facilidade para integração de dados em um ambiente de sistemas aplicativos não integrados (Silva, 2012).

As organizações implantam o DW como forma de ampliar a capacidade de gerenciamento através das informações fornecidas por ele. Assim, o DW trabalha de forma independente, sem influenciar ou afetar os demais sistemas, recebendo os dados, integrando e transformado esses dados em ferramentas valiosas para serem usadas de forma tática e estratégica (Strassburg, 2004).

Nesse contexto, a Receita Estadual do Paraná desenvolveu seu próprio sistema para suprir a demanda fornecida pelas diversas fontes de dados, o Sistema *Phoenix*.

## 2.3 Sistema *Phoenix*

O Sistema *Phoenix* é um programa em andamento desde o início de 2011, que institui na SEFA as condições de infraestrutura necessárias para que suas diversas áreas (Tributação, Arrecadação, Fiscalização, Financeiro, Recursos Humanos, Tecnologia da Informação, etc.) possam utilizar de forma ampla e eficiente a enorme gama de dados existentes, transformando-os em informação (Paraná, 2019).

Por ser considerada a renovação tecnológica completa do ambiente de análise de dados da Receita Estadual do Paraná, a partir de seu surgimento, o Sistema *Phoenix* solidificou-se como um alicerce nos processos analíticos da organização, desde o controle e fiscalização de contribuintes até a tomada de decisão (Paraná, 2019).

Dentre seus objetivos específicos, o Sistema *Phoenix* busca desenvolver e implementar solução de DW e solução de BI para extração de dados e para criação de relatórios gerenciais, bem como também desenvolver e implementar ferramenta de auditoria fiscal. Essencialmente, as bases de dados transacionais são “copiadas” e especialmente preparadas para carga em um DW. A partir dele, as demais soluções são construídas, como ferramentas para a Auditoria Fiscal e ferramentas de BI para relatórios gerenciais e consultas analíticas (Paraná, 2019).

O novo ambiente analítico da Receita Estadual Paraná, criado a partir dos trabalhos do projeto *Phoenix*, é composto por um conjunto de tecnologias de ponta que proporciona ao Fisco Estadual Paranaense um crescimento significativo em sua capacidade de processar e analisar dados, disponibilizando aos gestores melhores mecanismos de acesso à informação para tomada de decisão e permitindo aos auditores fiscais realizarem com maior amplitude e eficiência seus trabalhos de controle e fiscalização de contribuintes (Paraná, 2019).

A implantação de uma nova tecnologia implica na necessidade de mudança de postura do auditor em relação a sua atribuição e perfil, saindo de uma atividade demandada para uma atividade proativa, dedicada à mineração e à análise de dados, à proposição de indicadores e à análise de tendências de risco com conhecimento fundamentado. Essas mudanças podem ser traduzidas e analisadas através de teorias, no caso estudado, em especial, a teoria institucional.

## 2.4 Teoria Institucional

A implementação de mudanças organizacionais tornou-se um fato cada vez mais frequente no ambiente corporativo, e que nesse processo de mudança, podem ocorrer expressões de pensamentos nem sempre aceitos sem questionamentos por todos os gestores da organização, dificultando o processo de mudança (Reis, 2008).

Berger e Luckman (1967), ao investigarem sobre a origem da Teoria Institucional moderna, discutem como a realidade social é uma construção humana, originada da interação entre os diversos agentes nos processos sociais. Para eles, as normas, regras e valores que foram construídos em um determinado grupo social são transmitidos para os outros indivíduos do mesmo grupo, através do processo de socialização.

A institucionalização pode ser entendida como o processo pelo qual os atores transmitem o que é socialmente definido como real, ou seja, que o processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes da organização, sendo definido como institucionalização (Reis, 2008).

A perspectiva institucional da organização tem por base a questão da sobrevivência dela, por conformação às normas estabelecidas. Posto isto, Reis (2008) afirma que muitas das forças que agem nos ambientes das organizações não estão baseadas somente na eficiência ou na eficácia, mas em pressões sociais e culturais previamente estabelecidas, que determinam como devem ser moldadas as regras e procedimentos a serem estabelecidos.

Assim, um modelo que estuda esse processo de mudança conceitual pode ser o proposto por Burns e Scapens (2000), o qual busca proporcionar uma estrutura institucional para estabelecer os conceitos e estágios do processo de mudança, baseados nos conceitos de hábitos e rotinas, considerando que ambos estão interconectados, proporcionando, ao final de um determinado período o que se considera uma instituição (Reis, 2008).

Para Burns e Scapens (2000), o processo de institucionalização ao longo do tempo, considerando-se a ação dos agentes envolvidos, proporciona uma visão segmentada do processo de institucionalização, dividida em quatro estágios distintos: a) *encoding* (codificação); b) *enacting* (incorporação); c) *reproduction* (reprodução); e d) *institutionalisation* (institucionalização).

O processo de mudança inicia-se com a codificação dos princípios no campo institucional, transformados em regras e rotinas. Esse estágio possui primordial importância nas ações as quais desejam ser institucionalizadas futuramente, pois as instituições são codificadas em comportamentos que representam atividades e padrões, que acontecem de forma contínua (Burns & Scapens, 2000).

Logo em seguida, os atores aderem às regras e rotinas delineadas na etapa inicial. Nesse estágio, o processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, mas, também, pode haver resistência e ser objeto da monitoração e da aplicação do conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas no interior da organização. Essa forma de resistência ocorre especialmente se as novas regras e rotinas forem contrárias aos ideais e valores existentes na organização no momento da mudança, havendo, também, que ser considerado o poder que os atores envolvidos tem para interferir no processo, por tratar-se de algo que transita do campo de ação para o campo institucional (Reis, 2008).

O terceiro estágio do processo de institucionalização ocorre quando o comportamento, reproduzido diversas vezes, conduz a uma repetição das rotinas. Essa reprodução pode ser de

forma consciente ou inconsciente. De acordo com Reis (2008), a forma consciente só acontece quando os atores têm o conhecimento exato do que deve ocorrer e como deve ocorrer, visando à maximização de recursos da forma mais racional possível, entretanto, também, pode ocorrer uma reprodução inconsciente, sem propósito claro, podendo ser notado quando ocorre ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e em situações nas quais as regras e as rotinas não são suficientemente compreendidas ou aceitas pelos atores.

O quarto e último estágio, a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas, mediante o comportamento dos atores de forma individual, agora se transformam simplesmente na maneira que as coisas são, isto é, instituições propriamente ditas, sem questionamento por parte dos atores. Assim, uma vez que determinado processo de mudança foi devidamente institucionalizado, pode ser considerado como concluído, estando consistentemente integrado no campo de ação e no campo institucional ao longo do tempo (Reis, 2008).

No entanto, esse é um processo cíclico, sendo que as instituições poderão ser novamente codificadas nas regras e rotinas em curso e se moldaram novas regras, e assim por diante (Burns & Scapens, 2000). Nesse momento, de acordo com os pressupostos da Teoria Institucional, qualquer ação que vise a alterar o padrão estabelecido terá resistências, uma vez que essas regras e rotinas estão “enraizadas” no comportamento individual de tal forma que seria necessário retornar ao processo de codificação, indicado no primeiro estágio, e passar por todas os demais estágios, para que essa nova mudança alcançasse sucesso (Reis, 2008).

O modelo de Burns e Scapens (2000) consegue explicar o processo de institucionalização tanto no momento de implementação, a partir da codificação, quanto no momento de institucionalização de um sistema implantando. Por esse motivo, o presente estudo adotou o mesmo modelo conceitual e para sua realização uma metodologia de aplicação de estudo de caso utilizando a Receita Estadual do Paraná.

Os procedimentos metodológicos possuem um importante papel no delineamento da pesquisa, no sentido de articular planos e estruturas, a fim de obter respostas para os problemas do estudo (Beuren, 2009). Posto isso, tornou-se essencial evidenciar os métodos da presente pesquisa.

### 3. METODOLOGIA

Esta seção aborda os procedimentos metodológicos quanto à tipologia de pesquisa empregada no estudo, o desenvolvimento das proposições norteadoras, a escolha do procedimento de coleta e análise de dados, bem como suas definições e as limitações encontradas no decorrer da pesquisa.

#### 3.1 Definição do Tipo de Pesquisa

Diante da necessidade de definir o delineamento da pesquisa, Beuren (2009) salientou as tipologias que acredita serem mais aplicáveis a esta área do conhecimento, agrupadas em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva uma vez que tem a pretensão de analisar processo de institucionalização do Sistema *Phoenix* para auditoria contínua das fiscalizações na Receita Estadual do Paraná.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi elaborada por meio de estudo de caso, pois se respalda sob a concentração de um único caso que compreende o departamento de auditoria interna da Receita Estadual do Paraná, limitando-se aos responsáveis pela gestão e usuários operacionais do Sistema *Phoenix*. E no que se refere à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois objetiva analisar a institucionalização do Sistema *Phoenix* e os impactos para a auditoria contínua das fiscalizações.

A partir da formulação do problema o pesquisador pode elaborar seu pressuposto de pesquisa, devendo dedicar atenção a ele, desde a elaboração até sua confirmação ou não. Além de ser relevante para atingir o objetivo do estudo, o pressuposto contribui para dar maior clareza às etapas percorridas até chegar ao resultado da pesquisa.

### 3.2 Definição das Proposições da Pesquisa

Com a aplicação da teoria institucional, pretendendo explicar os fenômenos organizacionais por meio da compreensão de como as estruturas e ações organizacionais tornam-se legítimas e quais as consequências nos resultados planejados para as organizações, tornou-se plausível definir as proposições da pesquisa.

Baseado no modelo de Burns e Scapens (2000), a primeira etapa trata sobre a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Santos (2017) afirma que nessa etapa pode haver alguma objetividade nas regras especificadas nos manuais de procedimento, mas nem todas as regras serão explicitadas dessa maneira. Diante do exposto, estabeleceu-se o primeiro pressuposto teórico testado nesta pesquisa:

P1: O alinhamento do modelo do Sistema *Phoenix* com os princípios institucionalizados da Receita Estadual do Paraná, na etapa de codificação, não está apresentando contradições em relação às rotinas e regras existentes e está contribuindo para o processo de institucionalização.

A próxima etapa do modelo de Burns e Scapens (2000) compreende a incorporação de regras e rotinas. Pode ser sujeita à resistência, principalmente se as novas regras e as rotinas desafiam as ideias e valores existentes, sendo possível identificar através do monitoramento. Nesse contexto, o segundo pressuposto teórico testado na pesquisa foi:

P2: Na Receita Estadual do Paraná, o monitoramento e a capacitação dos usuários envolvidos no processo de incorporação está diminuindo a resistência à mudança no Sistema *Phoenix*.

A terceira etapa, a reprodução, ocorre quando a convivência com o novo sistema já foi incorporada através de comportamentos repetitivos levando à reprodução das rotinas, ou seja, à medida que as regras são introduzidas e implementadas, novas rotinas surgirão (Santos, 2017). Diante disso, estabeleceu-se o terceiro pressuposto teórico testado no estudo:

P3: A repetição constante e o reconhecimento das regras e rotinas do Sistema *Phoenix* da Receita Estadual do Paraná evidenciam a etapa de reprodução.

A última etapa do modelo de Burns e Scapens (2000) é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas a partir do comportamento dos usuários individuais e se tornaram inquestionáveis. Posto isso, tem-se a seguinte proposição da pesquisa testada:

P4: As novas regras e rotinas do Sistema *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná já estão inquestionáveis, portanto, a mudança institucional encontra-se institucionalizada.

Burns e Scapens (2000) afirmam que dependendo do grau, a institucionalização pode acontecer de maneira cerimonial ou instrumental. O comportamento cerimonial emerge de um sistema de valores que restringe o processo de mudança institucional e, por isso, está associado a uma mudança do tipo regressiva. Já o comportamento instrumental, surge de um sistema de valores que aplica os melhores conhecimentos e tecnologia disponíveis aos problemas e busca melhorar as relações, estando associado à mudança progressiva (Santos, 2017). Diante disso, o último pressuposto teórico testado na pesquisa foi:

P5: O Sistema *Phoenix* contribui como ferramenta de suporte, controle, agilidade, assertividade, eficácia, prontidão e produtividade para a auditoria contínua.

As proposições são tentativas de respostas à questão norteadora da pesquisa, visto que têm função de direcionar o pesquisador à situação-problema. Assim, para que essas tentativas tenham êxito, foi necessário determinar os procedimentos de coleta e análise de dados mais adequados ao estudo.

### **3.3 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados**

Os procedimentos de coleta de dados utilizados nesta pesquisa foram: entrevista, questionários e a pesquisa documental. A entrevista e o questionário seguiram o protocolo de Yin (2005) e foram aplicados em três Delegacias da Receita Estadual do Paraná, sediadas nas cidades de Curitiba, Ponta Grossa e Guarapuava, e também na AGAA, responsável pela gestão do Sistema *Phoenix*.

O roteiro da entrevista e do questionário foram elaborados com base no modelo de Burns e Scapens (2000), Guerreiro e Pereira (2006) e Guerreiro, Pereira, e Frezatti (2006) e Santos (2017), para examinar a eficácia do processo de mudança com a implantação do sistema; para a análise das contribuições, a visão de Reis (2008), Motta (2010); Costa (2012) e Silva (2012) para examinar os benefícios do sistema do Sistema *Phoenix* como ferramenta de suporte à auditoria contínua para a efetividade do processo de fiscalização em tempo real.

A pesquisa documental ocorreu sobre os arquivos disponibilizados no portal da Secretaria da Fazenda, no campo do Sistema *Phoenix*, do período de abril de 2011 a setembro de 2019. Os documentos analisados correspondem à legislação vigente, relatórios de desempenho do sistema, materiais de eventos e congressos, documentos técnicos e notícias.

Para a análise dos dados, empregou-se o método de análise de conteúdo através da técnica de análise categorial proposta por Bardin (2015), a qual efetua as operações de desmembramento do texto em unidades/categorias, fazendo reagrupamentos analógicos para verificação e análise.

A aplicação da pesquisa na Receita Estadual do Paraná justifica-se em razão de que, a mesma ocupa uma posição importante dentro da fiscalização brasileira, passando por um processo de mudança profunda nas práticas de controles e obtenção de informações, e por ter rotinas e práticas que são suportadas por documentação definidas.

### **3.4 Limitações do Estudo**

Por se tratar de um estudo de caso, os resultados obtidos no caso estudado não se aplicam a outros contextos. Só foi possível realizar uma entrevista devido às limitações e divergência de horários dos outros usuários. Quanto ao questionário, à pesquisa limitou-se pelas diferenças de entendimentos e interpretações, falta de respostas concisas e questões dispensadas. Quanto à análise documental, houve limite quanto ao acesso das informações, sendo utilizadas somente aqueles disponibilizados no portal do Sistema *Phoenix* e os documentos disponibilizados pelos colaboradores.

Dessa forma, a próxima seção apresenta os dados referentes à organização, o perfil dos respondentes, para poder proceder-se com a análise das entrevistas com vistas a atingir o objetivo da pesquisa.

## **4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Esta seção apresenta o caso estudado e os resultados obtidos através da coleta de informações e dados.

### **4.1 Caracterização da Unidade-Caso**

O caso estudado é a Receita Estadual do Paraná, a qual possui como missão executar com integridade a administração tributária, aplicando a legislação de forma a viabilizar a arrecadação estadual (Paraná, 2019).

Atualmente existem 12 (doze) Delegacias Regionais sediadas nas cidades de Curitiba, Ponta Grossa, Guarapuava, Jacarezinho, Londrina, Maringá, Umuarama, Cascavel, Pato Branco, Delegacia de Julgamento, localizada em Maringá, DCOE (Delegacia de Contribuintes

Localizados em Outros Estados) e EFAZ-PR (Escola Fazendária do Estado do Paraná) ambas localizadas em Curitiba (Paraná, 2019).

#### 4.2 Perfil dos Respondentes

A etapa qualitativa se realizou por meio da aplicação de entrevista semiestruturada, obtidas com base em Burns e Scapens (2000) Guerreiro e Pereira (2006), Guerreiro *et al.* (2006) e Santos (2017) e a aplicação de questionário para quatro respondentes, um ligado à AGAA, mas que não está diretamente relacionado com a gestão do sistema e três respondentes ligados às delegacias regionais de Curitiba, Ponta Grossa e Guarapuava, a fim de analisar o processo de institucionalização do Sistema *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná.

Para descrever o perfil dos cinco colaboradores foram levantados os cargos, as funções, a cidade de atuação, tempo no cargo dentro da Receita Estadual do Paraná, idade e formação acadêmica. Assim, o Quadro 1 evidencia o perfil dos entrevistados.

Classificação	Cargo	Função	Cidade de Atuação	Tempo no Cargo	Idade	Formação Acadêmica
Entrevistado 1	Auditor Fiscal	Chefe da Assessoria e Gerência do Ambiente Analítico (AGAA)	Curitiba/PR	25 anos	47 anos	Mestrado em Administração
Respondente 1	Auditor Fiscal	Assessor Técnico da AGAA	Curitiba/PR	5 anos	37 anos	Mestrado em Física
Respondente 2	Auditor Fiscal	Auditoria em processos de transferência de crédito – ICMS	Curitiba/PR	25 anos	50 anos	Especialização em Direito Tributário
Respondente 3	Auditor Fiscal	Inspetor Regional	Ponta Grossa/PR	25 anos	49 anos	Graduação não especificada
Respondente 4	Auditor Fiscal	Delegado Regional	Guarapuava/PR	25 anos	50 anos	Graduação em Ciências Contábeis

Quadro 1. Perfil dos respondentes

Fonte: Elaborado pelas autoras (2019).

Nota-se no Quadro 1 que o tempo no cargo varia entre 5 e 25 anos, uma diferença ampla, porém, nenhum colaborador entrou recentemente na Receita Estadual do Paraná, tornando todos aptos e com conhecimento necessário para responder as questões da pesquisa.

O entrevistado 1 e o respondente 1, atuam na AGAA, com sede em Curitiba/PR. Somente o entrevistado 1 pertence diretamente à gestão do Sistema *Phoenix*, visto que seu tempo de experiência no cargo é de 8 anos, porém, já está na Receita Estadual do Paraná há 25 anos.

O restante dos auditores fiscais está há mais de 25 anos no cargo, pertencendo às três maiores delegacias da Receita Estadual do Paraná. A diferença entre o tempo de trabalho na Receita Estadual do Paraná sugere que os auditores fiscais participaram do processo de mudança da implementação do Sistema *Phoenix*.

As áreas de formação acadêmica se dividem em Contabilidade, Administração, Direito e Física. Em sua maioria, os colaboradores possuem especialização em Planejamento Governamental, Direito Tributário, Auditoria de Empresas, Redes de Computadores e Gestão de Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC).

#### 4.3 Análises do Processo de Institucionalização

Esta etapa consiste em caracterizar e analisar o processo de institucionalização do Sistema *Phoenix*, seguindo o modelo teórico de Burns e Scapens (2000). As informações

obtidas e os resultados são apresentados como forma de contextualizar os achados e fundamentar as discussões sobre os resultados.

Burns e Scapens (2000) afirmam que a codificação é a primeira etapa do processo de institucionalização. Santos (2017) cita que nessa etapa pode haver alguma objetividade nas regras especificadas nos manuais de procedimento, mas nem todas as regras serão explicitadas dessa maneira.

Com o objetivo de contextualizar a percepção dos usuários em relação à implementação do Sistema *Phoenix* dentro da Receita Estadual do Paraná, procedeu-se alguns questionamentos em relação ao conhecimento sobre implantação, preparação e utilização do sistema.

Em relação aos fatores que motivaram a implantação de um novo sistema, foi identificado por todos os colaboradores, que o sistema anteriormente utilizado não era capaz de gerenciar o grande volume de dados e documentos fiscais. Havia a defasagem no contexto de tecnologia no momento exato da implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NFe) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Questionado sobre a época definitiva da implantação do Sistema *Phoenix* para os auditores fiscais, o entrevistado 1 relatou que por volta de 2012 foi disponibilizado para os auditores um ambiente provisório ainda, mas, de extrema performance, sendo que cerca de 80 auditores tinham o acesso a esse ambiente para fazer as análises. O processo todo ficou bastante maduro e democratizado em 2016 quando se conseguiu colocar os dados da NFe e da EFD na ferramenta de análise de dados, momento em que, definitivamente, conseguiram democratizar o acesso aos dados, de maneira fácil, para todos os auditores.

Ao serem questionados se alguma área não aderiu à utilização do Sistema *Phoenix*, os respondentes 1, 2, e 3 afirmaram que em todas as áreas está implementado o sistema, entretanto, o respondente 4 relata que apenas os setores que necessitam de análise tiveram de alguma forma adesão ao sistema. Já o entrevistado 1, expõe que a área jurídica não aderiu ao uso do sistema, pelo fato de seu trabalho não utilizar análise de dados nos seus processos. Ademais, o respondente 1 acrescenta que alguns funcionários individuais não aderiram ao uso, devido ao esforço de aprendizado requerido para a utilização do sistema.

A respeito de capacitação inicial sobre a utilização do sistema, todos os colaboradores afirmam que foi realizada a capacitação inicial. Ainda, todos os respondentes relatam que a Receita Estadual do Paraná dispõe de treinamentos periódicos para os auditores interessados, e que, atualmente, estão sendo treinados vários auditores para a utilização do *MicroStrategy*, em três módulos, o básico, intermediário e avançado.

Entretanto, o entrevistado 1 expõe que, no começo o treinamento não teve muito efeito, pois, não estavam utilizando o sistema e, em razão disso, se iniciou o processo de treinamento na base de mentoria. Assim, qualquer auditor pode solicitar a um consultor que conhece a ferramenta, para sentar-se ao seu lado, onde vai ajudar a utilizar e criar relatórios específicos para a sua necessidade.

Em síntese, os resultados revelam que no início do projeto, em meados de 2012, foi aplicada para uma pequena amostra de auditores a nova rotina do Sistema *Phoenix*. Somente ao longo do tempo, por volta de 2016, que foi se ampliando o número de usuários, mas que ao decorrer desse processo houve orientações sobre o uso e aplicação da ferramenta.

A etapa de codificação do modelo de Burns e Scapens (2000) afirma que é orientada pela disposição de um conjunto de princípios desejados, sendo esses detalhados e especificados em rotinas e regras, e à medida que as regras são introduzidas e implementadas, novas rotinas surgirão.

Nesse sentido, a mudança na rotina da Receita Estadual do Paraná foi identificada com a implantação do Sistema *Phoenix*, entretanto, ela não segue as características da primeira etapa do processo, tal fato foi evidenciado nos próximos estágios da institucionalização.

Em relação à análise da percepção dos colaboradores sobre a etapa de incorporação, Burns e Scapens (2000) citam que esse estágio envolve os atores representando as rotinas e regras que codificam os princípios institucionais desejados pela organização, é nesta etapa que ocorre a maior possibilidade de resistência, especialmente se as novas regras e rotinas forem contrárias aos ideais e valores existentes na organização no momento da mudança.

Com base nisso, foram realizados questionamentos aos colaboradores da pesquisa, objetivando verificar a ocorrência da incorporação das mudanças codificadas, assim como o monitoramento e capacitação dos atores envolvidos no processo.

Ao serem questionados sobre a forma como as novas regras e rotinas foram definidas e aplicadas, o respondente 3 afirma que foram definidas por meio de manuais, apostilas e cursos. Já os respondentes 1 e 4 relatam que desconhecem a documentação existente, mas que os treinamentos foram realizados e isso supria a falta de documentação.

A existência de acompanhamento da implantação, bem como vídeo-aulas sobre o projeto, foi indicado pelo respondente 2, afirmando que está disponível no portal do Sistema *Phoenix* para os interessados. Por outro lado, o entrevistado 1 relata que há uma dificuldade dentro do fisco de normatizar a forma de trabalho, principalmente os de fiscalização, pois não existe normas específicas do que é para ser feito.

Ao serem questionados se o Sistema *Phoenix* é realmente compreendido pelos auditores, identificou-se que o entrevistado 1 e os respondentes 1, 2 e 4 que o sistema não foi compreendido por todos os usuários, em razão da atividade desempenhada, a dificuldade pela busca da informação, sendo que alguns podem não conseguir realizar as consultas as quais necessitam em meio a tanta informação, e também pelo fato de alguns apresentarem desinteresse, pois já estarem em período de aposentadoria.

Por conta disso, foi questionado apenas aos respondentes quais foram às principais mudanças na rotina após a implementação do Sistema *Phoenix*. O respondente 3 afirmou que a principal mudança foi na agilidade da extração de dados e de se obter informações e relatórios, conseqüentemente, reduzindo o tempo para efetuar a auditoria. Já os respondentes 1 e 4, relatam que a mudança trouxe uma infinidade de possibilidades de obter informações, de criar consultas sem a necessidade de realizar o cruzamento de dados no *Excel* ou *Access*, o que aumentou muito a produtividade e a eficiência no trabalho.

Segundo Burns e Scapens (2000) é no estágio de incorporação que existe a possibilidade de resistência. No caso do Sistema *Phoenix* e com base no relato dos colaboradores, houve uma resistência, por conta de haver dificuldades na busca de dados necessários e a montagem dos relatórios, visto o banco de dados ser muito complexo e nem sempre estruturado de forma intuitiva, sendo assim, as informações podem parecer confusas e não compreensíveis e, dessa forma, pode não se conseguir acompanhar a nova rotina estabelecida pela implementação do Sistema *Phoenix*.

No entanto, como já mencionado anteriormente, por conta dessas dificuldades de compreensão, são realizados treinamentos periodicamente para os interessados sanarem as dúvidas, capacitarem-se e passarem a utilizar a ferramenta de forma eficiente.

Em síntese, os resultados revelam que ocorreu a etapa de incorporação das mudanças codificadas, mesmo que aos poucos, assim como o monitoramento e capacitação periódica dos usuários envolvidos no processo da implementação do Sistema *Phoenix*. Deste modo, entende-se que as evidências levantadas auxiliam na compreensão da próxima fase do processo de institucionalização por Burns e Scapens (2000), analisado a seguir.

A próxima análise consiste na percepção dos colaboradores sobre a etapa de reprodução. A terceira etapa do processo de institucionalização ocorre quando o comportamento reproduzido diversas vezes conduz a uma repetição das rotinas (Burns & Scapens, 2000). Essa reprodução pode ser de forma consciente ou inconsciente. De acordo com Reis (2008), isso só acontece quando os atores têm o conhecimento exato do que deve

ocorrer e como deve ocorrer, visando à maximização de recursos da forma mais racional possível.

Assim, com o objetivo de identificar como está o processo de produção das rotinas, foi questionado aos colaboradores como estão se adaptando a essas novas regras e rotinas, se estão reproduzindo-as e as principais dificuldades na reprodução delas.

Ao serem questionados sobre como estão se adaptando a essas novas regras e rotinas, os respondentes 1, 3 e 4 afirmaram que a adaptação vai acontecer de acordo com as necessidades do serviço, pela troca de experiência entre os usuários e o compartilhamento de relatórios.

Por outro lado, o entrevistado 1 afirma que os auditores adotaram a ferramenta e o sistema e, estão usando e melhorando os seus trabalhos, mas na parte final do seu trabalho voltam para as formas antigas. Assim, o desafio atual é fazer com que eles usem a própria ferramenta e façam o que antes faziam no *Excel* e *Acess*, por exemplo.

Já o respondente 2 expõe que a adaptação para alguns é mais difícil em meio a todo esse processo de modernização, especialmente para servidores mais antigos. Mas, aos poucos, estão procurando treinamento e como os métodos antigos não estão mais disponíveis, surge à necessidade de adaptação.

Em relação às dificuldades encontradas na própria área de atuação durante o processo de implementação do Sistema *Phoenix*, os respondentes 2, 3 e 4 afirmam que não tiveram dificuldade na implementação, pois já tinham certo conhecimento sobre banco de dados, os quais também, durante esse processo, participaram de cursos e incluíram na sua rotina de trabalho o uso do sistema. Já o responde 1 expõe que a dificuldade estava relacionada à consistência de dados, mas que, posteriormente, foi corrigida, e sobre a mudança de versão que obrigavam os usuários a adaptar um conjunto de relatórios, já construído para a nova versão.

O entrevistado 1 relata que a principal dificuldade foi a falta de experiência da organização para trabalhar em um projeto desse porte, com essas tecnologias e com esses conceitos. Outra dificuldade foi à falta de uma equipe de auditores alocados no projeto, ficando muito dependentes de terceiros do mercado.

De forma geral, os resultados indicam a presença de rotinas que foram incorporadas e passaram a ser reproduzidas pelos auditores fiscais ao longo do processo de implementação, porém, quando se trata do uso do Sistema *Phoenix* não se pode considerar a Receita Estadual do Paraná como um todo, pois existem resistências quanto ao uso, seja por setor que não necessitam da análise de dados, como a área jurídica, bem como aqueles usuários que não aderiram por estarem em processo de aposentadoria, ou seja, são usuários que não se enquadram no processo de reprodução.

A contextualização dessa etapa auxilia na compreensão do último estágio do modelo de Burns e Scapens (2000). A quarta e última etapa é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas, mediante o comportamento dos atores de forma individual (Burns & Scapens, 2000). Nessa etapa, as regras e as rotinas transformam-se simplesmente na maneira que as coisas são, isto é, instituições propriamente ditas, sem questionamento por parte dos atores.

Com base nisso, foram realizados questionamentos aos colaboradores da pesquisa, visando à identificação da ocorrência da institucionalização ou não da mudança institucional relacionada à implementação do Sistema *Phoenix*.

Um fator importante para classificar a fase de institucionalização é verificar por meio de qual instrumento se torna possível identificar que o Sistema *Phoenix* faz parte das rotinas diárias dos auditores fiscais, portanto, ao serem questionados se é possível identificar que todos os respondentes relatam que, no setor em que atuam, todos adotaram o uso do Sistema *Phoenix* na sua rotina de trabalho. Entretanto, o respondente 1 afirma que ainda existem

setores que continuam acessando as informações no sistema antigo, constatando assim que ainda falta incentivo para migração total para o novo sistema.

Ademais, o entrevistado 1 expõe que há uma forma interessante de identificar que o Sistema *Phoenix* faz parte da rotina dos auditores, sendo por meio de um painel gerencial que monitora o uso do ambiente, bem como os relatórios que são rodados pelos auditores em tempo real, sendo, portanto, a maior prova de que o sistema está sendo utilizado diariamente em suas rotinas de trabalho.

Ao serem questionados sobre a existência de rotinas antigas que ainda são executadas, somente o respondente 2 afirmou que em seu setor não executem mais as rotinas anteriores. Por outro lado, o entrevistado 1 e os respondentes 1, 3 e 4 relatam que eventualmente alguns auditores podem buscar informações de outros modos que já eram realizados, seja por meio do sistema antigo, uso de planilhas eletrônicas ou ferramentas de bancos de dados.

Ademais, o entrevistado 1 afirma que falta a parte cultural de as pessoas começarem a manter como costume o acesso ao novo sistema, entretanto, por outro lado, ainda faltam alguns dados que precisam ser incorporados para auxiliar os auditores em suas rotinas de trabalho e cobrir as lacunas que impedem a não utilização do sistema.

Outro aspecto que revela se as regras e rotinas do Sistema *Phoenix* estão totalmente implementadas, é identificar se existem resistências quanto à adoção e o uso do sistema. Em seus relatos, identificou-se que o nível de resistência é baixo. Os motivos que podem levar a essa resistência são variados, como setores que não utilizam a análise de dados para desempenhar sua função, exemplo a área jurídica, pessoas que não acessam a nova ferramenta porque estão acostumadas a seguir uma mesma rotina, auditores fiscais que estão em fase de aposentadoria, embora haja uma parte considerável que adotou a nova ferramenta e, também, não menos importante, aqueles usuários que ainda não compreenderam a aplicação do Sistema *Phoenix*.

O respondente 1 destaca que a resistência não é alta porque o sistema é opcional, ou seja, não veio para substituir obrigatoriamente os sistemas antigos, mas sim melhorar a rotinas de trabalho dos auditores, como exposto também pelo respondente 4. Ainda, acrescenta que alguns auditores podem se ver obrigados a usar o novo sistema, porque é o único local em que é possível realizar cruzamento de documentos fiscais, mas mesmo assim a resistência é baixa, pois os consultores estão disponíveis para resolver os problemas de cada usuário.

Em síntese, com base nos relatos é possível identificar que existem resistências sobre o uso do Sistema *Phoenix* na rotina de trabalho, já que o uso do sistema não faz parte da rotina em todos os setores da Receita Estadual do Paraná.

Desse modo, pode-se afirmar que a implementação do Sistema *Phoenix*, como ferramenta de trabalho para as fiscalizações, ainda não se encontra totalmente institucionalizado no contexto organizacional, estando àquelas áreas anteriormente relatadas, como área jurídica, usuários em fase de aposentadoria, bem como aqueles que preferem a rotina antiga, em processo de institucionalização.

Ainda, em meio aos questionamentos desta etapa, os colaboradores sugeriram a melhorias visando a contribuir com o processo de adoção e utilização do Sistema *Phoenix*.

#### **4.4 Análises dos Impactos do Sistema *Phoenix* na Fiscalização**

Em seus relatos, de modo geral, os colaboradores afirmaram que várias foram as contribuições que criaram novas possibilidades de realizar a fiscalização. Dentre elas, o respondente 1 destaca que foi a capacidade de realizar consultas anteriormente impossíveis, a manipulação de um volume maior de dados e cruzamento de informações de diversas fontes. O respondente 2 colabora afirmando que talvez a mais importante contribuição seja mesmo a divulgação de informações e o acesso a elas por toda a organização, facilitando

assim a extração dos dados e, conseqüentemente, aumentando a produtividade na resolução dos processos, ou seja, ter resultados em tempo real.

Os respondentes 3 e 4 expõem que, com a aquisição dos equipamentos e ferramentas de análise de dados modernos, a Receita Estadual do Paraná tem a sua disposição o melhor banco de dados analítico do mundo, o qual possibilita ao auditor fiscal produzir os relatórios em menos tempo, com maior qualidade, evitando retrabalho e procedimentos manuais de auditoria.

O entrevistado 1 acrescenta que, houve eficiência operacional e agilidade, bem como amplitude de trabalho, o qual possibilitou maior assertividade na fiscalização, fazendo com que o Paraná fosse reconhecido como o estado que teve maior arrecadação de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), na casa de bilhões de reais, dentre os cinco maiores estados do Brasil nos últimos anos, sendo que, a única diferença entre eles é que somente a Receita Estadual do Paraná possui o Sistema *Phoenix*.

Analisando em um contexto organizacional, o entrevistado 1 expõe que a maior contribuição consiste no aumento da eficiência operacional. Uma vez que, o auditor é um custo para o estado, ao mesmo tempo em que ocorre a redução do seu trabalho e aumento da eficiência operacional, gerando um ganho financeiro muito maior para o estado. Isso evidencia que a relação entre custo e benefício com a implantação do Sistema *Phoenix* seja inferior em relação ao ganho que se teve com essa mudança institucional.

Por fim, ao serem questionados sobre as possíveis melhorias que podem ser realizadas para contribuir e incorporar totalmente o Sistema *Phoenix* na rotina dos auditores fiscais, os relatos encontrados sugerem que existe muita coisa para melhorar, tanto no ponto de vista processual como de geração e cruzamento de dados.

O entrevistado 1 expõe que existe uma dificuldade cultural, que o fisco ainda não evoluiu, sendo que poderiam estar usando muito além do que estão fazendo, fornecendo melhores condições para os contribuintes e informação em tempo real.

Com base nisso, o respondente 3 relata que o Sistema *Phoenix* foi concebido para ser um processo democrático que parte do princípio de que a construção tem de ser coletiva, a partir do esforço e intelecto de todos os auditores fiscais, e esta construção coletiva tem sido um sucesso em alavancar a análise de dados na organização.

De tal modo, os respondentes citam que seria interessante realizar entrevistas com os usuários finais para adequar o sistema de acordo com as suas necessidades, criar relatórios menos complexos que possam melhorar na operacionalidade da fiscalização, relatórios de uso geral, organizados por assunto, desejando-se mais intuitividade na interface e na modelagem de dados, como sugere o respondente 4.

Assim, acredita-se que essas sugestões podem contribuir para a institucionalização total das novas regras e rotinas ocasionadas pela implementação do Sistema *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná.

Por meio da análise documental, das informações dispostas no portal do Sistema *Phoenix* e disponibilizados pelos colaboradores com algumas categorias percorridas na análise da entrevista e questionário, identificou-se que, com os estudos de implementação do *Phoenix* iniciados, em 2012 foi publicada a Resolução SEFA nº 37/2012, criando o Conselho Gestor de Soluções Analíticas, o qual foi atribuído como sendo o responsável pela estratégia de implementação e manutenção de Soluções Analíticas na Receita Estadual do Paraná (Paraná, 2019).

Os benefícios conquistados com o Projeto *Phoenix* são derivados de localização de situações irregulares encontradas e que ajudaram a melhorar a qualidade dos dados corporativos da Receita Estadual do Paraná, como no Cadastro de empresas, de estabelecimentos que possuem a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE)

secundária idêntica à CNAE principal, bem como os estabelecimentos sem município informado, entre outras situações (Paraná, 2019).

No início de 2019, a Escola Fazendária do Paraná (EFAZ/PR) lançou um programa de formação e treinamento em BI *MicroStrategy*, sendo prevista em 2019 a capacitação em BI para um total de cento e oitenta auditores fiscais. Os treinamentos são divididos em três níveis de complexidade, baseados em dados reais do Fisco e em situações concretas, mostrando ao auditor fiscal toda a série de possibilidades do sistema para controle e fiscalização de contribuintes. Novos treinamentos estão sendo planejados na modalidade de ensino a distância (EAD), para melhorar a eficiência operacional e permitir a auditoria contínua ativa (Paraná, 2019).

Por fim, realizadas todas as análises, as informações utilizadas para o diagnóstico final do estudo foram referentes às respostas dos colaboradores, por meio da entrevista e questionário, de modo que mostrasse a validação ou não das proposições teóricas da presente pesquisa.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar o processo de institucionalização e o impacto do Sistema *Phoenix* para auditoria contínua das fiscalizações na Receita Estadual do Paraná. A investigação foi por meio de estudo de caso, de natureza descritiva e abordagem qualitativa a partir de entrevista, questionários e documentos.

Tendo em vista identificar como foi o processo de implementação do Sistema *Phoenix* e atingir seu objetivo, o estudo foi orientado pela seguinte questão problema: Como ocorre o processo de institucionalização e os impactos do Sistema *Phoenix* para auditoria contínua das fiscalizações na Receita Estadual do Paraná? Para tanto foram analisadas as etapas do processo de institucionalização, com base no modelo teórico proposto por Burns e Scapens (2000), sendo eles: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

Em síntese, os principais resultados encontrados apontam que ocorreu a codificação de novas regras e rotinas do Sistema *Phoenix*, motivados pela necessidade de mudança no trabalho das fiscalizações e evolução tecnológica, logo, passando para a fase de incorporação, na qual se localiza atualmente em áreas específicas, as quais não adotaram integralmente o uso do sistema em suas rotinas de trabalho, mas que devido às resistências a entidade procura constantemente desenvolver mecanismos que facilitam a adoção e, assim, prosseguir para a fase de reprodução. Ademais, também foi identificado que a maioria das áreas se encontra no estágio de reprodução, a qual ocorre pela repetição das novas regras e rotinas com o auxílio de mentorias, treinamentos e pesquisas.

Sobre analisar em que etapa da institucionalização encontra-se a implantação do Sistema *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná, com base nas resistências relatadas, é possível afirmar que a implementação do Sistema *Phoenix* ainda não se encontra totalmente institucionalizado no contexto organizacional. Por outro lado, ainda o analisando na totalidade, entende-se que a implementação do Sistema *Phoenix* se encontra na etapa de incorporação do modelo teórico de institucionalização de Burns e Scapens (2000), mesmo que grande parte dos usuários se encontra na fase de reprodução.

Quanto aos impactos, os resultados apontaram que o sistema trouxe novas oportunidades de realização da fiscalização, gerando consultas e cruzamentos de informações de fontes diversas em menos tempo, com maior qualidade, evitando o retrabalho e procedimentos manuais de auditoria. Desse modo, a implementação do Sistema *Phoenix* contribui como ferramenta de suporte, controle, agilidade, assertividade, eficácia, prontidão e produtividade para a auditoria contínua.

Em relação às proposições da pesquisa, somente o terceiro e quarto pressuposto não foram aceitos. A P3 foi negada, pois descrevia que a repetição constante e o reconhecimento

das regras e rotinas do Sistema *Phoenix* da Receita Estadual do Paraná evidenciaram a etapa de reprodução, e por meio dos relatos dos colaboradores, identificou-se que em determinados momentos alguns auditores utilizam outros meios para auxiliar suas tarefas.

Já a P4, a qual descrevia que as novas regras e rotinas do Sistema *Phoenix* na Receita Estadual do Paraná já estão inquestionáveis, portanto, a mudança institucional se encontra institucionalizada, os resultados evidenciaram que ainda existem questionamentos e setores que não utilizam a ferramenta por não necessitarem da análise de dados, por não compreenderem a sua utilização e até mesmo por estarem em fase de aposentadoria.

Diante de todo exposto, recomenda-se à entidade estudada que reforce aos auditores a importância do Sistema *Phoenix* na auditoria contínua das fiscalizações, de modo que a ferramenta passe a ser cada vez mais participativa em todas as áreas da Receita Estadual do Paraná.

Para a ciência e a contabilidade, a pesquisa contribui cientificamente evidenciando a importância, rotinas do trabalho e barreiras internas nas fiscalizações da Receita Estadual do Paraná. Para a sociedade, demonstrou-se que a entidade necessitou de mudanças e aprimoramento nos controles, objetivando atender e defender os direitos da população, comprovando que quanto maior for o êxito das fiscalizações, maior será a retribuição dos benefícios à sociedade.

Embora os estudos de caso não permitam a generalização estatística, a presente pesquisa possibilita a generalização analítica, pois de acordo com Yin (2005) é sempre possível gerar hipóteses que possam ser testadas em outros contextos (replicação) e, caso sejam reiteradamente confirmadas, podem ser generalizadas para contextos similares, denominada “generalização analítica”.

Por fim, como este estudo descreve a realidade a partir da visão dos colaboradores, alguns aspectos importantes podem ter sido omissos, limitando o trabalho. Dessa forma, sugere-se para estudos futuros, analisar o processo de institucionalização do Sistema *Phoenix*, com colaboradores distintos, e ao mesmo tempo, também aplicar o modelo de análise utilizado neste estudo para futuras pesquisas e estudos que tenham por foco a abordagem do controle nos setores públicos.

## REFERÊNCIAS

- Ayub, G. G. (2011). *Integração de dados para a inteligência empresarial em tempo real*. Dissertação de Mestrado, Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Bardin, Laurence. (2015). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Berger, P., & Luckman, T. (1967) *The social construction of reality*. New York: Doubleday.
- Beuren, I.M. (2009). *Trajetória da construção de um trabalho monográfico em Contabilidade*. In: I. M. Beuren (Org.), *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e prática*. (3. ed., pp. 46-75) São Paulo: Atlas.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, p. 3-25.
- Costa, G. P. C. (2012). *Contribuições da Auditoria Contínua para a efetividade do controle externo*. Brasília, DF. Recuperado em 03 março, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contribuicoes-da-auditoria-continua-para-a-efetividade-do-controle-externo-8A81881F6364D8370163D00488C6622A.htm>
- Garcia, O. P. G., Rocha, L. M., Garcia, E., & Strassburg, U. (2013). Auditoria de sistema: evidenciando os pontos de auditoria de sistemas de escritórios de assessoria contábil. *Anais do Congresso Internacional de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 10 maio, 2019, de <http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/10contecsi/papear/view/351>

- Guerreiro, R., & Pereira, C. A., (2006). *Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para Avaliação do Processo de Institucionalização da Contabilidade Gerencial apresentado no Encontro de ANPAD*, Salvador, BA, Brasil, 30. Recuperado em 01 março, 2019, de <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-ficb-0263.pdf>
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2006) Evaluation management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(3), pp. 196-228.
- Liszbinski, B., Kronbauer, C., Macagnan, C. & Patias, T. (2014). Conformidade no reconhecimento de ativos intangíveis: um estudo na perspectiva da teoria institucional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(24), pp. 85-106.
- Luz, I. P., Lisboa, F.V., Lavarda, C. E. F., & Vicente, E. F. R. (2017). *Teoria Institucional e contabilidade: Revisão dos últimos vinte anos de pesquisa, apresentado no ENGEMA*, São Paulo, SP, Brasil, 19. Recuperado em 01 março, 2019, de <http://engemausp.submissao.com.br/19/anais/arquivos/190.pdf>
- Miranda, W. F. (2018). *Antecedentes da aceitação e adoção da auditoria contínua no setor público brasileiro: o caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 03 março, 2019, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br)
- Motta, E. P., Jr. (2010). *Investigação de modelo de auditoria contínua para tribunais de contas*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil. Recuperado em 15 março, 2019, de <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/2417>
- Paraná (2019). Secretaria de Estado da Fazenda. Projeto Phoenix. Recuperado em 29 maio, 2019, de <http://www.phoenix.fazenda.pr.gov.br/>
- Pereira, F. A. M. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Revista Organizações em Contexto*, 8(16), p. 275-295.
- Reis, L.G. (2008). *A Influência do discurso no Processo de Mudança da contabilidade Gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da Teoria Institucional*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 07 maio, 2019, de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122008-114137/pt-br.php>
- Reis, C. M. N., Tostes, F. P., & Duque, A. P. O. (2013). Auditoria Contínua: tendências no cenário brasileiro. *Revista de contabilidade da Universidade Federal da Bahia*. Brasília, DF, Brasil.
- Santos, K. P. (2017). *Processo de institucionalização no sistema informacional de custos e tratamento do desperdício em uma entidade hospitalar*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil. Recuperado em 30 setembro, 2019, de <http://tede.unioeste.br/handle/tede/3440>
- Silva, W. L. (2012). *Auditoria contínua de dados como instrumento de automação do controle empresarial*. Tese de Doutorado, Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 10 maio, 2019, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br)
- Strassburg, U.(2004). *A contabilidade frente aos avanços tecnológicos*. Cascavel: Edunioeste.
- Vasarhelyi, M., & Halper, F. (1991). The Continuous Audit of Online Systems. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10 (1), 110–125.
- Yin, R. K.(2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (3.ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Zanco, E. A., Mendes, F.R., Cruz, F.M., Paula, R. & Piasecki, L.A.R. (2016). Auditoria Contínua como instrumento de proteção patrimonial. *Revista Thêma et Scientia*, 6(2), pp. 76-95.