

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

**Vera Regina Alves Land**

**REESTRUTURAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DOS RECURSOS  
ADMINISTRATIVOS DO PROCESSO FISCAL DE IMPOSTO SOBRE  
SERVIÇOS NO MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO/RS**

**Porto Alegre**

**2012**

Vera Regina Alves Land

**REESTRUTURAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DOS RECURSOS  
ADMINISTRATIVOS DO PROCESSO FISCAL DE IMPOSTO SOBRE  
SERVIÇOS NO MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO/RS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Luciano José Martins Vieira

Porto Alegre

2012

Vera Regina Alves Land

**REESTRUTURAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DOS RECURSOS  
ADMINISTRATIVOS DO PROCESSO FISCAL DE IMPOSTO SOBRE  
SERVIÇOS NO MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO/RS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Conceito final:

Aprovado em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. integrante da banca

---

Prof. integrante da banca

---

Prof. integrante da banca

---

Orientador: Prof. Luciano José Martins Vieira

Dedico este trabalho aos meus filhos pelo apoio irrestrito em todos os momentos de minha vida. Ao meu marido que soube tão bem compreender os meus momentos de ausência em função deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a princípio a Deus, que me permitiu a inteligência.

Ao meu orientador, pelas orientações precisas em todos os momentos solicitados.

*“O mundo tem muitas coisas boas a oferecer para quem tem a ousadia de buscar.”*

(Zibia Gasparetto)

## RESUMO

Este trabalho consiste em uma pesquisa que visa propor práticas de melhoria e de reestruturação a serem adotados pelo Poder Executivo de São Leopoldo que resultem numa maior celeridade na apreciação dos recursos administrativos de Processos Fiscais de Imposto sobre Serviços (ISSQN). Para a realização do estudo utilizou-se a metodologia de levantamento exploratório qualitativo, com aplicação de um questionário encaminhado a servidores, que apreciam processos administrativos do mesmo tipo, de cinco secretarias da fazenda, de municípios com porte semelhante, localizados no Vale do Rio dos Sinos e região, e três especialistas da área tributária. Após análise qualitativa de conteúdo das respostas, esta pesquisa propõe soluções às demandas, tais como: aumento da qualificação dos profissionais, melhor estrutura tecnológica, aumento do número de funcionários, revisão da legislação, mecanismos de apreciação com rotinas de redação, criação de uma biblioteca digital, integração com outras áreas.

**Palavras-chave:** Reestruturação. Procedimentos de recursos.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Identificação dos entrevistados .....	43
Quadro 2 - Síntese dos problemas existentes na apreciação dos processos de recursos administrativos de ISS, no município de São Leopoldo .....	53
Quadro 3 - Forma empírica apresentada pelos servidores de secretarias municipais da fazenda e sugestões dos especialistas .....	54



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2 BUSCA PELA CELERIDADE PROCESSUAL</b> .....	<b>15</b>
2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).....	19
2.2 PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO .....	20
2.3 ETAPAS DO PROCESSO DE DEFESA ADMINISTRATIVA .....	21
2.4 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO .....	22
<b>2.4.1 Princípios Processuais Constitucionais</b> .....	<b>24</b>
<b>2.4.2 Princípios de Direito Administrativo</b> .....	<b>25</b>
<b>2.4.3 Dos Princípios Específicos do Processo Administrativo Fiscal</b> .....	<b>27</b>
<b>2.4.4 Estrutura Organizacional da Administração Pública</b> .....	<b>28</b>
<b>2.4.5 Característica das Organizações Públicas</b> .....	<b>31</b>
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>34</b>
3.1 MÉTODO ESCOLHIDO E JUSTIFICATIVA .....	34
3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	35
3.3 PARTICIPANTES DA PESQUISA .....	36
3.4 APLICAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	37
<b>4 CONTEXTO DE REALIZAÇÃO DA PESQUISA</b> .....	<b>39</b>
<b>5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>41</b>
5.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA.....	41
5.2 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS .....	42
5.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	42
5.4 ANÁLISE QUALITATIVA.....	42

<b>5.4.1 Grupo 1: Análise das Entrevistas com Servidores de Secretarias Municipais da Fazenda .....</b>	<b>43</b>
<b>5.4.2 Grupo 2: Análise das Entrevistas com os Especialistas.....</b>	<b>48</b>
<b>6 CONTRIBUIÇÕES E CONCLUSÕES.....</b>	<b>51</b>
6.1 LIMITAÇÕES DE ESTUDO .....	52
6.2 RECOMENDAÇÕES .....	53
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXOS</b>	
ANEXO A - LEI Nº 5047, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2001 .....	61
ANEXO B - LEI Nº 7015, DE 23 DE OUTUBRO DE 2009.....	63
ANEXO C - LEI Nº 7242, DE 30 DE JULHO DE 2010 .....	65
ANEXO D - ORGANOGRAMA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA MUNICIPAL .....	67
ANEXO E - CARTA ENVIADA DE FORMA ELETRÔNICA, AO ESPECIALISTA NÚMERO 02, RESPONDEDOR DA PESQUISA .....	68
ANEXO F - QUESTÕES DO QUESTIONÁRIO E DA ENTREVISTA APLICADA AOS 03 ESPECIALISTAS .....	69
ANEXO G - QUESTÕES DA ENTREVISTA APLICADA AOS SERVIDORES MUNICIPAIS DAS PREFEITURAS DE SÃO LEOPOLDO, GRAVATAÍ, NOVO HAMBURGO, VIAMÃO E CANOAS.....	70

## 1 INTRODUÇÃO

A vida política e econômica do país sofre constante alteração. São mudanças que afetam diretamente as instituições e os indivíduos, os quais de uma maneira ou de outra são atingidos pelos resultados. Essa dinâmica dos acontecimentos gera, entre outras, uma disputa de ordem tributária sobre os entes, que coloca de um lado sujeito ativo e de outro sujeito passivo, ambos em busca de soluções administrativas. Há uma busca constante pelo aprimoramento dos procedimentos do contencioso administrativo, tendo em vista que os sujeitos envolvidos são contribuintes e, portanto, merecem respeito da administração pública. A imediata e plena aplicabilidade dos princípios basilares da administração pública, oriundos da Constituição Federal, tais como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, diante dos recursos administrativos de Processos Fiscais do Imposto sobre Serviços (ISS) demonstra atenção e gera segurança ao contribuinte.

São Leopoldo, município de origem alemã fundado em 1824, é considerado berço da colonização alemã no Brasil. Segundo o censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizado em 2010, a população é 214.087. Há ampla disponibilidade de empresas prestadoras de serviços na cidade e na região para as indústrias, como, por exemplo, no caso das metalúrgicas: usinagem, fundição, tratamento térmico, corte, jateamento e banhos. A cidade tem 5.914 prestadores de serviços, contribuintes do imposto sobre serviços de qualquer natureza e uma receita superior a R\$ 27 milhões só de ISS em 2010 (informação verbal)<sup>1</sup>.

Nesse sentido, o processo de recurso administrativo de ISS não deve ser considerado como imposição de penalidade, mas como solução ao conflito de interesses entre sujeitos, que na busca de seus direitos vêm-se compelidos a impetrar recurso administrativo.

A última edição do Código Tributário Municipal (CTM) data de 26 de dezembro de 2001, entretanto face evolução natural da constituição, a legislação local vem sofrendo alterações e modificações através de Lei Ordinária, Decretos,

---

<sup>1</sup> Informação obtida na Prefeitura Municipal de São Leopoldo em 1 de dezembro de 2011.

Decretos Legislativos e Resoluções, sempre com o intuito de atender as demandas do contribuinte. São alterações da legislação, que visam suprir ou esclarecer o contribuinte.

Diante da situação apresentada, é possível colocar-se como mediador e ir ao encontro de alternativas que visem a minimizar a situação do contencioso administrativo, que resultará sem dúvida num incremento de receita aos cofres públicos.

Atualmente o Departamento de Análise e Processamento de Recursos Fiscais integra o Poder Executivo. Com a competência de processar e julgar em primeira e segunda instância os recursos referentes aos processos administrativos tributários interpostos pelos contribuintes do Município contra atos ou decisões sobre matéria tributária, localiza-se juntamente com a Procuradoria-Geral da Fazenda, na Secretaria Municipal da Fazenda.

No aspecto material o departamento dispõe de dois computadores defasados, espaço físico aquém do desejado, sala de 30 m<sup>2</sup> comporta 15 funcionários e suas respectivas mesas de trabalho; e um sistema de informática muito lento. O quadro pessoal é composto de dois servidores, que processam e julgam os recursos administrativos de Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços (ISS). Aguardam para análise aproximadamente quinhentos processos de recursos administrativos; cujo valor é superior a R\$10 milhões. A média de tempo para serem respondidos é de cinco anos, tendo em vista que os mesmos seguem uma ordem cronológica. Essa situação é um dos fatores que causa morosidade na solução dos recursos administrativos, podendo haver outros critérios que preservem a garantia dos direitos do contribuinte e da administração, chegando a um deslinde com mais agilidade, possibilitando o ingresso de receita aos cofres públicos (informação verbal)<sup>2</sup>.

Considere-se, ainda, que os recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços (ISS) estão cada vez mais qualificados, o que exige do servidor parecerista uma atenção redobrada com emprego de um tempo que poderia ser aplicado na análise de outros pareceres.

---

<sup>2</sup> Informação obtida na Prefeitura Municipal de São Leopoldo em 1 de dezembro de 2011.

Portanto, insurge o questionamento sobre quais procedimentos podem ser adotados pela Administração Pública com a finalidade de tornar mais célere a apreciação dos recursos administrativos dos Processos Fiscais de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)?

A perspectiva é a obtenção de maior eficiência no processo e o conhecimento de outros critérios ou procedimentos aos recursos administrativos, visando a obter maior agilidade, mantendo-se a qualidade e a garantia dos direitos do contribuinte e da administração, possibilitando o ingresso desta receita aos cofres públicos de forma mais rápida e com menos esforços e atritos.

O estudo objetiva a proposição de práticas de melhorias da eficiência no processo que possam ser adotados pelo Poder Executivo de São Leopoldo e que resultem na celeridade da apreciação dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços (ISS).

Nesse sentido, os objetivos específicos que norteiam esta pesquisa são:

- a) Conhecer os procedimentos adotados na apreciação dos processos fiscais de recursos administrativos de ISS, em outras prefeituras;
- b) Identificar, através da aplicação de entrevista guiada por um roteiro junto aos servidores de outros municípios e 02 especialistas da área, bem como um questionário com questões abertas aplicadas ao especialista de outro Estado, critérios que possam ser adotados na apreciação dos processos fiscais de recursos administrativos de ISS no município de São Leopoldo;
- c) Analisar o fluxo a ser seguido pelo processo dentro da secretaria, a forma de monitoramento do tempo em que um processo fica com um servidor, criar formulários padrão para o julgamento, bem como a necessidade de pessoas e de equipamentos, assim como alterações e novos procedimentos na busca de maior eficiência.

É de fundamental importância a realização deste trabalho quanto aos procedimentos adotados nos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços (ISS), pois relatando esta realidade chega-se a conclusão por que um processo fiscal de recurso administrativo de ISS demora

em média cinco anos para a solução. Esta questão pode ser esclarecida ao contribuinte e à própria administração, que necessita do ingresso de receita nos cofres públicos.

Por vezes é objeto de notícia a falta de dinheiro para realizar obras ou pagar funcionários, o que significa dizer quanto à necessidade de ingresso de receita aos cofres públicos. Também é comum, a realização de reuniões com a finalidade de esclarecimentos sobre a redução de receitas e o aumento das despesas, justificativa evidente de necessidade de aumento na arrecadação. Nesse cenário, apresenta-se o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) que representa 9% da arrecadação.

Com o conhecimento de novos critérios e procedimentos adotados aos processos fiscais de recursos de ISS tem-se entre os benefícios o aumento da arrecadação, a motivação dos servidores em chegar ao deslinde de uma situação em curto prazo. Esse sentimento gera nos servidores uma satisfação de dever cumprido e aos contribuintes confiança na prestação dos serviços públicos.

Os procedimentos adotados na apreciação dos processos fiscais de recursos administrativos de ISS, necessitam ser revistos uma vez que geram um numerário superior a R\$ 10 milhões, valor suficiente a incentivar e justificar algumas mudanças.

Na introdução, aborda-se o objetivo geral e específico, bem como as justificativas que levaram a escolher o assunto pesquisado. No segundo capítulo, tratam-se os anseios do cidadão, juristas e dos estudiosos pela busca da celeridade processual. Integra esse capítulo a definição sobre Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, processo e procedimento administrativo, etapas do processo de defesa administrativa e uma breve explanação sobre a fase do contencioso administrativo, que se subdivide em: princípios processuais constitucionais, princípios de Direito Administrativo, princípios específicos de processo administrativo fiscal, estrutura organizacional da Administração Pública e as características das organizações públicas. O terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos, explica o método escolhido, a justificativa e os

instrumentos de coleta de dados utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. define os participantes da pesquisa e a forma de aplicação dos instrumentos de pesquisa. O quarto capítulo aborda de forma contextualizada a realização da pesquisa. O quinto capítulo apresenta a análise dos resultados e compreende a contextualização da pesquisa, os procedimentos para análise e interpretação dos dados, a análise dos resultados e a análise qualitativa dos dados colhidos através da entrevista e do questionário aplicados ao grupo 1 e ao grupo 2. Finalmente, o sexto capítulo apresenta as contribuições e conclusões, as limitações de estudo e as recomendações feitas a partir deste estudo, à administração do município de São Leopoldo.

## 2 BUSCA PELA CELERIDADE PROCESSUAL

A preocupação quanto à celeridade processual é tema de estudiosos, legisladores e aplicadores da lei. Soma-se a esses o trabalho realizado por Marchiori (2008), Theodoro Júnior (2004), Santi (2009), Pisani (2007) e Souza (2007). Marchiori (2008) traz a tona a edição da Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004. Segundo a autora, ao prescrever a EC nº 45, o legislador objetivava especificamente a “Reforma do Judiciário”, tendo acrescentado ao art. 5º, da CF, de 1988 o inciso LXXVIII, que passou a vigorar com a seguinte redação: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Para a autora seria o espírito do legislador com o intuito de validar os direitos e garantias fundamentais cujos princípios estão elencados no artigo 5º da CF de 1988, bem como um impulso a informatização do processo.

A autora, em sua monografia, destaca o trabalho implantado na Receita Federal do Brasil, supervisionado por Marcelo de Souza Silva, ganhador do prêmio Shontag, 2006. Expõe sobre a importância do processo eletrônico no contencioso administrativo fiscal e sob a forma de instrumentalização tecnológica à disposição do contribuinte, bem como as vantagens advindas da implantação do processo eletrônico pela RFB, tais como: maior agilidade na comunicação dos atos processuais e de todo procedimento; garantia de acesso, eficácia e celeridade à disposição dos cidadãos, com total segurança e a concretização de um ideal, o da Justiça célere.

Theodoro Júnior (2004) em seu estudo sobre celeridade e prestação jurisdicional, faz uma análise histórica e relata uma busca incessante pelo aprimoramento processual. Para Theodoro Júnior (2004) o processo tem função política no Estado Social de Direito, por isso tem que ser organizado e para o alcance desse aprimoramento processual significa fazer tudo o que for necessário, mas tudo mesmo; seja na elaboração da lei com o ouvir do clamor da população, bem como na instrumentalidade posta à disposição do cidadão, só assim haverá segurança do pleno acesso à tutela jurisdicional: “O estudioso do



processo e o aplicador das normas processuais têm, necessariamente, de ir além da dogmática jurídica, além dos conceitos e categorias exclusivas do Direito. Têm de dar ouvidos a todo o clamor que se ouve no meio sócio-econômico sobre o qual o Direito Processual deve atuar. Somente assim se conseguirá dar ao processo e às normas que o regem força de garantir, e não apenas de declarar, direitos na vida social. E será assim que como, de fato, vem ocorrendo na sensível transformação do Direito Processual de nosso tempo, se conseguirá realizar o ideal de “acesso à Justiça”, preocupação que, necessariamente, ocupa “o ponto central da moderna processualística”. Em seu estudo Theodoro Júnior (2004), declara que o processo tem uma finalidade a cumprir, tem que ser capaz de propiciar efetividade à garantia de “acesso à Justiça”; assim é que a norma apresenta formas à concretização do acesso. Como a legislação previu e os aplicadores da lei almejam é que se verifica uma verdadeira revolução em termos de instrumentalização a disposição do cidadão como meio a informação e justiça social nos trâmites do processo fiscal. Nesse sentido, Theodoro Júnior (2004) conclui que a partir da Constituição Federal de 1988 é que o Direito Processual começou a ter uma maior importância na prática da democracia frente ao cenário sócio-político da sociedade. O processo e a estrutura do Direito Constitucional estão interligados, tendo em vista que a norma processual no momento que concede acesso à justiça garante também, processo justo e sem tribunais de exceção. Esse é o juiz natural que promove um julgamento ilibado sem suspeições, o que na verdade está garantindo são os direitos e garantias fundamentais do cidadão. Segundo Theodoro Júnior (2004) esta é uma nova ordem processual em que o processo eletrônico nasce como sendo mais um instrumento à disposição do sistema, tendo em vista que garante mais agilidade na comunicação dos atos processuais e dos procedimentos.

É nesse sentido o pensamento de Theodoro Júnior (2004) “o processo, para cumprir a missão que lhe atribui o moderno Estado Social de Direito, tem de se apresentar como instrumento capaz de propiciar efetividade à garantia de “acesso à Justiça”.

Em 2009 foi criado o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF), formado pelos Conselhos de Contribuintes da Receita Federal, Estadual, Municipal e das Procuradorias, sob a coordenação geral do Professor Eurico Marcos Dinis de

Santi (2009), professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas; com o firme propósito de propor e estudar aprofundadamente o Processo Administrativo Federal (PAF), de forma a identificar problemas e informar soluções para os gargalos processuais presentes no Decreto 70.235/72, que regula o tema.

É certo que o trabalho versa sobre uma reestrutura no âmbito municipal, entretanto não pode ser esquecido, que para análise dos recursos administrativos fiscais utilizamos subsidiariamente, de toda legislação que faz parte do ordenamento jurídico. Todo estudo que envolve o Decreto nº 70.235/72 e o Código Tributário Nacional (CTN) são pertinentes à ordem processual em qualquer esfera. Aplicando uma diversificada metodologia neste estudo, o NEF realizou de forma empírica entrevistas cujos entrevistados eram Conselheiros, ex-Conselheiros, Advogados, Procuradores, Auditores-Fiscais e Pesquisadores.

Santi (2009) com o firme propósito de estudar aprofundadamente o Processo Administrativo Fiscal, defende a Comunicação e intercâmbio entre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os Fiscais, como forma de incremento na relação entre ambos e traz ganhos em termos de economia processual. Defende ainda, os benefícios da tecnologia ao conceder a ampla transparência aos dados do Processo Administrativo Fiscal à comunidade jurídica, sobre os julgados de primeira instância, da movimentação processual e dos inteiros teores de todas as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Esta referência é sobre os acórdãos (decisão de um colegiado). Para Santi (2009) investir em tecnologia, significa também implantar amplo processo eletrônico no Processo Administrativo Fiscal, otimizando procedimentos de intimação e de formalização das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em uma análise Pisani (2007), explica que o Conselho de Contribuintes é um órgão colegiado de julgamento administrativo, em segunda instância, das pendências relacionadas com tributos federais, instauradas entre fisco e contribuinte. O conselho é um órgão de formação paritária, sendo metade dos conselheiros constituída por representantes da Fazenda Pública (agentes da tributação) e a outra metade formada por representantes de contribuintes

indicados pelas associações de classe, entre os especialistas da matéria tributária. Segundo Pisani (2007), com esta formação paritária a tendência é a de tratamento igual entre fisco e contribuinte. Nesta análise o autor assim como Santi (2009) vislumbra com grande importância a presença do Conselho de Contribuintes. O autor enaltece a presença do Conselho de Contribuintes como importante fator de soluções de conflitos, até mesmo propiciando desafogo ao Poder Judiciário, que também apresenta morosidade por consequência do elevado número de litígios. Destaca ainda, que a competência e o preparo dos conselheiros indicados resultam em decisões imparciais e tecnicamente fundamentadas. Esta formação gera confiança entre os contribuintes e a garantia de justiça fiscal.

Souza (2007) refere que o direito à razoável duração do processo administrativo é um direito novo, inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004 denominada “Reforma do Judiciário”. Esse direito não se destina somente aos processos judiciais em trâmite no Poder Judiciário, mas também é expressamente aplicável aos processos administrativos no âmbito da Administração Pública, é uma garantia constitucional processual, como por exemplo, do contraditório e da ampla defesa. Souza (2007) afirma que é difícil ao legislador fixar ou pré determinar uma data para encerrar um processo fiscal, tendo em vista as diversas circunstâncias que podem ocorrer no desenvolvimento do processo administrativo, como por exemplo, a complexidade da instrução probatória. Entretanto, Souza (2007) recomenda que se estabeleçam prazos para a prática de atos administrativos e exemplifica medidas que visam assegurar celeridade do processo administrativo tais como a criação de leis que combatam a morosidade dos processos; a profissionalização do servidor, de modo a assegurar uma melhor qualidade nos serviços públicos prestados ao administrado; é necessária a mudança de mentalidade dos próprios servidores públicos; a responsabilização administrativa do agente público desidioso, conduta esta que se traduz em desempenho funcional ineficiente; é imprescindível a responsabilização administrativa do agente público desidioso.

Constata-se que com intuito de ratificar e dar alcance a preocupação do legislador quanto à celeridade ou morosidade processual, é que foi acrescido pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, a eficiência. Esse princípio é mais

uma exigência que a administração pública deve obedecer na realização dos processos administrativos considerado atualmente, parte do princípio do bom administrador.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:  
[...].

Em sua obra Moraes (1999 apud VETTORATO, 2003, p. 1) descreve o conceito do princípio da eficiência: "Assim, princípio da eficiência é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social." Esse princípio se refere a razão e fim maior do Estado que é a prestação dos serviços públicos necessários à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum.

## 2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) é um imposto municipal e segundo o Artigo 156, inciso IV, da Constituição Federal, somente os municípios têm competência para instituí-lo. A única exceção é o Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios. O Imposto sobre Serviços (ISS) tem como fato gerador a prestação (por empresa ou profissional autônomo) de serviços descritos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116 (de 31 de julho de 2003). Os contribuintes do imposto são as empresas ou profissionais autônomos que prestam o serviço tributável. Se o contribuinte deixa de cumprir ou faz de maneira incorreta uma regra prevista no Código Tributário Municipal, a mesma será apurada através de um processo fiscal cujos procedimentos legais estão

descritos no Código Tributário Nacional e Municipal. Instaura-se assim o contencioso, sendo o recurso administrativo o procedimento para impugnar tais alegações.

Através de informações obtidas com servidor da Secretaria da Fazenda da Prefeitura Municipal de São Leopoldo, referente ao exercício 2010, o imposto sobre serviços representa 9% da receita corrente líquida.

## 2.2 PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Tauil (2003), conclui que o processo administrativo fiscal, ou processo administrativo tributário também denominado “processo fiscal” é uma expressão que deveria ser exclusiva ao processo judicial e que o administrativo seria voltado à noção de “procedimento fiscal”. Ao procedimento fiscal poder-se-ia dizer que é uma metodologia formal adotada para resolver controvérsias de ordem jurídica através de pronunciamentos de autoridades da administração. Entretanto, por tradição ou para diferenciar na área administrativa, do simples procedimento fiscal, geralmente restrito aos despachos de autoridades administrativas, ao processo fiscal, cercado de maiores cuidados de arquivamento e aberto às juntadas de pronunciamentos de pessoas não pertencentes à Administração, é que mantêm-se a denominação de processo administrativo fiscal. Nesse sentido, o processo administrativo tributário municipal tem seus procedimentos determinados pela legislação, e cada município cria de forma independente suas leis procedimentais, não existindo, portanto, um procedimento único, padrão, do ordenamento processual. Entretanto, existem regras básicas que devem ser cumpridas, originárias da própria Constituição Federal.

O estudo sobre a distinção entre procedimento e processo administrativos ultrapassa os limites geográficos, donde podemos conjugar definições, extraída do texto, esclarecedor elaborado pelos alunos da Disciplina de Direito Público:

O procedimento administrativo é entendido como uma cadeia de ações, sucessão encadeada e organizada de atos e formalidades, diferentes entre si, mas relacionados, tendentes à obtenção de um resultado, concretizada numa decisão final. O procedimento é concebido sob uma ideia de racionalização e eficiência administrativas. A administração apóia-se nele para, quando um interesse público seja posto em causa, atuar de forma exata, eficiente e tomando em consideração todos os interesses envolvidos. Queremos com isto dizer que: a decisão administrativa não resulta de um “palpite”, entretanto baseia-se numa ponderação de fatos e confrontação de interesses (CARVALHO, 2006).

O processo administrativo é o “conjunto de documentos em que se traduzem os atos e formalidades que integram o procedimento administrativo”. Em primeiro lugar não é um mero amontoado de documentos, e sim um conjunto ordenado cronologicamente, unificados, demonstrando o modo como se formou a vontade jurídica da Administração, e que pressupõem em fácil consulta. Em segundo, eles são produzidos para dar suporte físico e jurídico ao procedimento administrativo, assumindo a forma escrita, através de atas, autos, relatórios, notificações, etc., que se incorporam no processo para que sejam tomados em consideração na decisão final.

Um forte aliado da administração na solução dos processos e procedimentos administrativos é a eficiência. A eficiência é dos princípios do direito administrativo, que consiste no zelo pelo aperfeiçoamento dos atos administrativos, sendo a duração razoável do processo uma forma de instrumentalização desse princípio, gerando transparência dos atos.

### 2.3 ETAPAS DO PROCESSO DE DEFESA ADMINISTRATIVA

Concluída a fiscalização pelo fiscal tributário o mesmo emitirá um termo de encerramento descrevendo detalhadamente sobre os procedimentos e relata se houve ou não irregularidades. Se houve ocorrência de irregularidades, o fiscal tributário emitirá Auto de Infração e Intimação, cobrando os tributos que julga serem devidos. A partir do momento da lavratura do auto de infração, a empresa deve efetuar a defesa administrativa de fato e de direito, anexando provas com o objetivo de reverter a cobrança dos tributos.

O processo de defesa administrativa pode ser elaborado pelo Contador ou qualquer outro profissional, não havendo a exigência de um profissional específico.

Com prazos definidos no CTN, após o recebimento do Auto de Infração o contribuinte poderá ou não ingressar com recurso de primeira instância. Caso não concorde com esta decisão poderá ingressar com recurso em segunda instância administrativa.

Se o contribuinte perder o processo na esfera administrativa, poderá recorrer ao Poder Judiciário na tentativa de anular a exigência fiscal. Um processo de defesa administrativa, considerando as duas instâncias, tem uma estimativa de duração de 05 anos; no Judiciário a estimativa é de mais uns 04 a 05 anos. São 07 a 10 anos de espera.

Em resumo, se o Contador, por ocasião do lançamento contábil, levantar todas as provas necessárias (mesmo em assuntos controversos pela fiscalização) poderá administrar com sobra todos os aspectos de tributação da empresa.

## 2.4 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

A formalização da lide fiscal funde-se ao contencioso administrativo. Neste momento, o procedimento fiscal, transforma-se em processo tributário previsto no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ele inerentes”. O processo administrativo engloba o conjunto de normas que disciplinam o regime jurídico para solucionar as lides fiscais formalizadas junto a administração tributária. O processo compreende a impugnação dos atos administrativos, a produção de provas, as diligências e os julgamentos em primeira e segunda instância, em conformidade com os princípios constitucionais, os princípios gerais da Administração Pública e os princípios processuais.

Não se pode criar ou julgar ao bel prazer os questionamentos dos contribuintes, mas sim, delimitar e interpretar a norma e até integrá-la de forma harmônica. Assim dispõe o Capítulo IV do Código Tributário Nacional, no artigo 107 e 108 e na lacuna de disposição expressa à autoridade competente para aplicar a legislação tributária poderá utilizar-se sucessivamente, na ordem indicada de outros dispositivos. Nesse sentido assim como o julgador, tais dispositivos seguem os princípios basilares da lei, seja da constituição federal, do direito administrativo ou do processo administrativo fiscal.

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (BRASIL, 1966).

Na aplicação da legislação, o julgador além da legislação local estará se utilizando das fontes do direito processual administrativo fiscal.

Fontes do Direito Processual Administrativo Fiscal:

- 1) Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988;
- 2) Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei do Processo Administrativo Federal – LPA);
- 3) Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

De acordo com a Lei nº 9.784/99 e o Decreto nº 70.235/72, os princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal, são divididos em 3 categorias:



### 2.4.1 Princípios Processuais Constitucionais

Previstos na Constituição da República do Brasil. São os princípios constitucionais que conferem estruturas e coesões ao ordenamento jurídico (BRASIL, 1988).

- *Princípio do Devido Processo Legal*: previsto no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, esse princípio é considerado o princípio fundamental do processo por ser base o qual os outros se sustentam. Esse princípio consiste na garantia aos contribuintes de obter a utilização de todos os corolários do processo, como por exemplo, contraditório e da ampla defesa;
- *Princípio do Contraditório*: tem íntima ligação com o da igualdade das partes e se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis, previsto no inciso LV, artigo 5º da Constituição Federal;
- *Princípio da ampla defesa*: previsto no inciso LV, artigo 5º da Constituição Federal, consiste na possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas. No processo administrativo, há previsão para a observância do contraditório e da ampla defesa na lei 9784/99, em seu artigo 18, parágrafo 7º;
- *Direito de petição*: no processo administrativo está assegurado no artigo 5º, XXXIV da Constituição Federal. A garantia do direito de petição há de ser entendida como o direito de obter do Poder Público à manifestação sobre o que for solicitado, abrange a manifestação;
- *Princípio da Isonomia*: previsto no “caput” do artigo 5º da Constituição do Brasil, a aplicação desse princípio visa proteger a sociedade primordialmente contra o arbítrio administrativo, impedindo a prática de atos administrativos com fundamento em apreciações de natureza meramente subjetiva, assegurando critérios objetivos no exercício do poder discricionário conferido as autoridades administrativas de modo

que sejam adotadas as mesmas medidas e as mesmas condições a todos os particulares, ou seja, no campo processual, os litigantes devem receber tratamento imparcial;

- *Princípio da publicidade*: previsto no art. 5º, inciso LX da Constituição Federal e da necessidade de transparência e visibilidade da atuação administrativa. No processo administrativo fiscal, esse princípio deve ser aplicado com cautela, em face do sigilo que a Administração deve guardar a respeito da vida do contribuinte;
- *Princípio da motivação das decisões*: os atos administrativos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos anteriores e com a indicação dos fundamentos e fatos jurídicos que o embasaram, previsto no inciso IX, artigo 93 da Constituição do Brasil.

#### **2.4.2 Princípios de Direito Administrativo**

- *Princípio da legalidade*: princípio consagrado pela Constituição Federal se encontra no inciso II do artigo 5º, como basilar do Estado Democrático de Direito que vincula a atividade da administração à lei. Deste modo, temos que a conduta da administração tem que tirar seu fundamento inexoravelmente do conteúdo legal, sendo vedada qualquer atuação fora, contra ou em inobservância da lei, conforme previsão explícita no “caput” do artigo 37º da Constituição Federal. Em sede tributária, a preocupação é quanto a inviabilização da arbitrariedade do Estado na majoração dos tributos de maneira injustificada, previsto no inciso I, artigo 150, da Constituição Federal. De forma genérica, é encontrado no inciso II do artigo 5º, da Constituição Federal;
- *Princípio da moralidade*: é uma regra geral do direito no qual se exige uma conduta ética, de boa fé e leal da Administração Pública, desde o lançamento do crédito tributário até o trâmite final do processo administrativo. Esse princípio fundamenta-se na ideia de um interesse público em detrimento de um interesse particular. O princípio da

moralidade foi inserido expressamente, na Constituição Federal de 1988, em dois momentos, no inciso LXXIII artigo 5º e “caput” do artigo 37;

- *Princípio da Segurança Jurídica*: nesse momento temos que o ideal configura-se na estabilidade das relações jurídicas, por onde a administração tem o dever de observá-la em prol do contribuinte. É a proteção do contribuinte contra a arbitrariedade do Estado, devendo-se primar pela imutabilidade das relações jurídicas somente na medida em que se esteja protegendo o primeiro contra os abusos do segundo, previsto de forma expressa no artigo 2º, caput, da Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo). Este princípio de está implícito no texto constitucional quando se refere à segurança jurídica do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, do Direito adquirido e do instituto da prescrição que traz o mínimo de estabilidade nas relações. Dessa forma, o princípio da segurança jurídica possui seu fundamento legal insculpido no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, estando intimamente ligado à confiança que o cidadão possui em um ordenamento que está sempre sofrendo mudanças;
- *Princípio da eficiência*: consiste em um princípio fundamental da administração tendo em vista que sua “credibilidade está intimamente relacionada com a eficiência de seus serviços e qualificações de seus servidores”. Desse modo, cabe a Administração zelar pelo seu aperfeiçoamento para que assim consiga manter coerência. A mais importante forma de instrumentalização desse princípio, em âmbito tributário, se perfaz na duração razoável do processo. Previsto no inciso LXXVIII, do artigo 5º, da Constituição Federal, foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004. É uma garantia fundamental, tanto na esfera judicial quanto administrativa.

### 2.4.3 Dos Princípios Específicos do Processo Administrativo Fiscal

Os princípios específicos do processo administrativo fiscal são: Princípio da verdade material, Princípio do informalismo moderado, Princípio da ficialidade e Princípio da preclusão.

- I) *Do princípio da verdade material*: o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fator gerador e a constituição do crédito tributário. Deve, portanto, o julgador, exaustivamente, pesquisar se, de fato, ocorreu àquela hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. Dessa forma o administrador é obrigado a buscar não só a verdade posta no processo como também a verdade de todas as formas possíveis. A própria administração produz provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrito somente ao que consta no processo. Nesse sentido, em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. A verdade material é um princípio específico do processo administrativo, contrapondo-se ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. Este princípio é resultado do princípio da legalidade, consagrado pela Constituição Federal, no “caput” do artigo 37º, pelo qual a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material;
- II) *Do princípio do informalismo moderado*: segundo o artigo 2º, inciso IX da Lei 9.784/99 é a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza e respeito aos direitos dos administrados. O processo administrativo deve ser simples, sem exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, pois nem sempre ele está familiarizado com os termos processuais. No entanto, não há como aceitar uma informalidade absoluta, devendo ser observada a sistematização necessária à sua condução eficiente;

- III) *Do princípio da informalidade*: por esse princípio compete à própria Administração impulsionar o processo até seu final, qual seja, a decisão. E nesse sentido informa o artigo 2º, inciso XII da Lei 9.784/99, quando prevê a impulsão de ofício do processo administrativo, sem prejuízo da atuação de interessados. No mesmo sentido, dispõe o Decreto 70.235/72, em seu artigo 18, quando prescreve que a autoridade pode determinar, de ofício, a realização de diligências ou perícias, quando a entender necessárias;
- IV) *Princípio da preclusão*: o princípio da preclusão está ligado ao princípio do impulso processual e consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo fisco na primeira instância, não poderá mais contestá-lo. Ocorre a preclusão com relação à pretensão de impugnar a instância superior, conforme artigo 17 do PAF.

Quais procedimentos podem ser adotados pela administração pública para o fim de tornar célere o andamento dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços (ISS)?

#### **2.4.4 Estrutura Organizacional da Administração Pública**

A pesquisa de Mintzberg, mencionada por Mendonça (2010), nos estudos sobre a estruturação das organizações, caracterizou cinco configurações básicas e presentes em maior ou menor escala. Mintzberg (*apud* MENDONÇA, 2010, p. 27) entende que “as organizações são estruturadas para apreender e dirigir sistemas de fluxos e determinar inter-relacionamentos das diferentes partes”.

Mintzberg (1995) apresenta dois tipos de elementos básicos, que se comunicam constantemente:

- *Tecnoestrutura*: constituída por analistas, engenheiros, contabilistas, responsáveis pelo planejamento e pela organização de métodos, os quais visam obter sistemas de trabalho que permitam a standardização da organização;
- *Logística*: constituída por pessoas que têm a seu cargo serviços de apoio, serviços jurídicos, relações públicas e laborais, investigação, etc.

Essa configuração denominada Estrutura Burocrático-Mecânica ocorre em organizações geralmente maiores. Suas características principais fundam-se numa “organização por funções”, muito estruturada e baseada numa separação clara entre o pessoal de concepção e o pessoal de execução. Tem como principal mecanismo de coordenação a padronização dos processos de trabalho, em que a tecnoestrutura apresenta papel preponderante nesse tipo de organização, pois faz elevada pressão para a rápida solução dos processos. Nas organizações com esse tipo de estrutura todo o trabalho operacional é rotineiro, repetitivo e simples existindo ainda uma grande formalização de procedimentos. Toda a atividade da estrutura obedece a um conjunto de regras e regulamentos que todos devem cumprir. Esta estrutura caracteriza-se ainda, por uma elevada divisão do trabalho, existindo diferenciação vertical e horizontal do trabalho, há diferença entre os funcionais e os operários, diferença entre os vários níveis hierárquicos e diferença também entre as funções e entre o estatuto dos membros.

Mintzberg (1995), refere que esta estrutura comporta uma importante centralização nos poderes de decisão sendo que a organização tem como principal objetivo controlar tudo o que se passa de cima para baixo. O vértice estratégico preocupa-se essencialmente com a eficiência da máquina burocrática. A linha hierárquica possui um poder considerável e está sempre filtrando a informação. A tecnoestrutura possui elevado estatuto e define todos os procedimentos. O centro operacional baseia-se na formalização de todos os procedimentos com o intuito de padronizar os processos de trabalho.

A vantagem desse tipo de organizações está na elevada eficiência, alcançada com o deslanche da produção, com predominância da técnica.

Entretanto, possui como desvantagem a coordenação dos vários departamentos ou unidades. Isto porque, podem surgir conflitos internos entre as diferentes unidades devido a sua forte especialização. Pois, cada unidade tem objetivos previamente delineados que muitas vezes são conflitantes com outras unidades da organização pondo em causa a unidade da mesma.

É importante também referir, que essas organizações reagem mal às mudanças devido à sua rigidez e quando o faz geralmente estabelece mais regras, mais procedimentos, maior controle e, conseqüentemente, diminui a motivação dos profissionais. Esses acontecimentos provocam mais conflitos e produzem comportamentos paralelos à própria estrutura que escapam ao controle do gerente. Trata-se, portanto, de uma estrutura inflexível que se encontra organizada para um único objetivo, que é eficiente em determinado ambiente de intervenção. Não se adaptando bem a ambientes complexos e dinâmicos.

Pode-se dizer que as organizações públicas são organismos predominantemente políticos, que obedecem a forças internas e externas que ora assumem conotação contrária e, em outros momentos, buscam pela coalizão para fazer frente a propostas que atendem os interesses comuns. Verifica-se que há uma distância da chamada orientação por processos, cujo comprometimento básico aponta para a solução das ações voltadas para satisfazer suas partes interessadas, mais especificamente as demandas da sociedade, que em síntese é o sentido da existência.

Provavelmente, este é um dos pontos de maior desafio da Administração Pública. A estruturação das organizações neste contexto costuma dar privilégios ao componente política em detrimento da técnica e do conhecimento, o que caracteriza como sendo um retrocesso ao próprio sistema de gestão que se preconiza.

Atualmente, para o atendimento das demandas municipais, cada vez mais se exige das autoridades a adoção de doses maciças de talento, competência, comprometimento e criatividade para a resolução de questões de interesse da sociedade.

Mintzberg e Quinn (2001), destacam que os gerentes das organizações necessariamente tem que dispor de tempo considerável para compartilhar suas informações, seja com terceiros, uma espécie de porta-voz quanto com o pessoal interno (em uma espécie de disseminador). Com efeito, esses autores entendem que o ato de gerenciar é fundamentalmente uma questão de processar e de organizar informações nas organizações, seja falando e ouvindo. As organizações, portanto, devem recorrer aos meios de informação para a viabilização da melhor decisão.

Nesse sentido a inovação tecnológica, é mais uma importante fonte de instrumentalização a disposição do setor público. A digitalização, por exemplo, em muitos casos, dispensa o documento físico, acelera a comunicação entre os servidores, facilita a pesquisa e torna público atos que até então não estavam disponíveis ao cidadão. É a concretização da eficiência de processos tida como um dos princípios basilares do direito administrativo, trazendo benefícios ao cidadão e ao administrador.

#### **2.4.5 Característica das Organizações Públicas**

No Brasil, entidades da administração pública são organizações burocráticas, cujas atividades são consideradas obrigações inerentes ao cargo, os papéis são designados segundo as qualificações técnicas, existência de hierarquia de autoridades e a existência de regras claras e bem definidas. Burocrata é o funcionário que segue rigorosamente as regras impostas e serve aos objetivos da organização, e pejorativamente é considerado como alguém que ignora o propósito e o significado do seu comportamento que é o de atender as necessidades dos clientes. O burocrata volta-se completamente para dentro da organização, para suas normas e regulamentos, para suas rotinas, procedimentos e para o superior hierárquico, que é seu único cliente e que avalia seu desempenho. Essa situação tende a gerar conflitos com os clientes (contribuintes) de uma organização, uma vez que todos são atendidos de forma padronizada e impessoal, seguindo os regulamentos e rotinas internos. O público se irrita com isso e entende que é um descaso e pouca atenção com seus



problemas e necessidades particulares e pessoais. Isso gera no cliente uma má impressão e o mesmo começa a ver a organização como aterradora e retrógrada. A burocracia implica em racionalidade para a melhor eficiência, entretanto, não significa que ao agir de forma racional, os agentes estejam racionalmente, ignorando o indivíduo como pessoa, nem tão pouco em mau atendimento, descaso ou falta de educação. A burocracia é um modelo organizacional que pode ser encarada como uma ferramenta que melhor integra seus recursos, efetiva suas operações e ordena seu funcionamento, faltando apenas acrescentar ao comportamento dos burocratas um sorrir, um bom humor diário, cortesia e presteza. Seria a realização de duas eficiências, a do melhor atendimento e da organização.

A realização do modelo burocrático é o que leva à eficiência. Essa característica vem ao encontro dos anseios do legislador, refletida com a edição da emenda constitucional nº 45 que incluiu o princípio da eficiência como princípio fundamental da administração.

A teoria da burocracia fundamenta-se em uma perspectiva dimensional, obtendo uma série de atributos que, se presentes, constituem uma forma burocrática de organização. Motta e Breser-Pereira (2004) descrevem os atributos da teoria da burocracia, da seguinte forma:

- *Divisão do trabalho*: atende a uma racionalidade, decorrendo a eficiência no cumprimento dos objetivos da organização, sendo assim uma estrutura racionalmente organizada;
- *Hierarquia de autoridade*: um sistema organizado de domínio e subordinação mútua entre as autoridades, mediante supervisão das inferiores pelas superiores, possibilitando ao subordinado apelar da decisão de uma autoridade inferior a uma autoridade superior;
- *Separação entre administração e proprietário*: surge o profissional especializado em gerir as organizações, que não se trata necessariamente do proprietário, e sim de um profissional preparado para a função de administrador;

- *Salário e promoção baseado na competência técnica*: as escolhas de definição de salários e de estabelecimento de promoções são realizadas pelo mérito e não por preferências pessoais;
- *Impessoalidade no relacionamento*: não sendo possível a observação de sentimentos nas relações;
- *Rotinas e procedimentos padronizados*: o funcionário não determina o que pretende ser, ele é o que a burocracia determina ou impõe, e o desempenho no cargo é assegurado por um conjunto de regras;
- *Caráter legal das normas*: é uma organização regida por normas preestabelecidas por escrito, caracterizada por ter uma legislação própria;
- *Caráter formal das comunicações*: usa-se comunicação escrita, todas as ações e decisões são comprovadas por documentação adequada, sendo realizadas repetitivamente através de formulários.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, apresentam-se os métodos e técnicas utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. Inicialmente enfoca-se a contextualização da pesquisa e a classificação do estudo, seguindo-se para a definição do instrumento de coleta de dados. Por fim, segue explanação dos instrumentos utilizados para análise e interpretação de dados.

A delimitação do público no tocante a realização deste estudo exploratório cinge-se a todo cidadão beneficiário da adoção dos novos procedimentos no processo fiscal, bem, como aos gestores públicos que terão maior celeridade na definição de litígios sobre uma importante fonte de receita, o ISS.

#### 3.1 MÉTODO ESCOLHIDO E JUSTIFICATIVA

Silveira (2001), conclui que para que um conhecimento seja considerado científico, é essencial que seja determinado qual foi o método que propiciou o alcance deste conhecimento, identificando as operações mentais e técnicas utilizadas para sua verificação.

Não é suficiente o estudo literário na solução do problema levantado na intervenção, entretanto, não fossem os frequentes apelos nessa forma de expressão, a própria legislação não traria resultados a favor.

Pinheiro (2011), afirma que é muito complexo conceituar o tipo de pesquisa, e num estudo por vários autores, apresenta as diversas classificações utilizadas:

- Quanto à natureza das variáveis pesquisadas: pesquisas qualitativas e pesquisas quantitativas;
- Quanto à natureza do relacionamento entre as variáveis estudadas: pesquisas descritivas e pesquisas causais;

- Quanto ao objetivo e ao grau em que o problema de pesquisa está cristalizado: pesquisa exploratória e pesquisa conclusiva;
- Quanto à forma utilizada para a coleta de dados primários: pesquisa por comunicação e pesquisa por observação;
- Quanto ao escopo da pesquisa em termos de amplitude e profundidade: estudo de casos, estudos de campo e levantamentos amostrais;
- Quanto à dimensão da pesquisa no tempo: pesquisas ocasionais e pesquisas evolutivas;
- Quanto à possibilidade de controle sobre as variáveis em estudo: pesquisas experimentais de laboratório, pesquisas experimentais de campo e pesquisas *ex-post facto*; e
- Quanto ao ambiente de pesquisa: pesquisa de campo, pesquisa de laboratório e pesquisa por simulação.

A metodologia qualitativa é opção que propicia o atingimento proposto nos objetivos da pesquisa na busca de subsídios em documentos e entrevistas a gestores de outras prefeituras. Nesse sentido a abordagem exploratória-qualitativa mostra-se adequada ao processo como estratégia de pesquisa.

Trata-se, portanto, de uma pesquisa qualitativa-exploratória, baseada no levantamento de dados por documentos e entrevistas.

### 3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta e levantamento dos dados primários desta pesquisa, foi utilizada a combinação da entrevista guiada por um roteiro e um questionário com questões abertas. Dentre as vantagens da entrevista está a flexibilidade e liberdade do entrevistador em perguntar algo novamente, caso não tenha compreendido, bem como a forma espontânea do entrevistado em responder aos questionamentos. No questionário há mais tempo para responder, horário é favorável e proporciona redução de tempo e custo. Lakatos e Marconi (apud

POZZA, 2007, p. 28) o questionário detém respostas precisas e há maior sinceridade por parte dos respondentes.

O questionário foi aplicado ao especialista número 02 e enviado via correio eletrônico, no que fora solicitado ao respondente que as respostas fossem enviadas via correio eletrônico no mesmo endereço do recebimento.

### 3.3 PARTICIPANTES DA PESQUISA

Participaram da pesquisa oito entrevistados, sendo cinco municípios representados por cinco servidores, e três especialistas sobre o assunto focado.

Em cada município, houve o contato telefônico com a Secretaria da Fazenda expondo a realização deste estudo e informando sobre a importância da participação, sendo indicado, para entrevista o servidor chefe da equipe julgadora dos recursos administrativos do processo fiscal de ISS. Na sequência foi agendado diretamente, com o entrevistado a data específica para entrevista, que se realizou na organização pública onde o servidor encontra-se lotado.

O especialista número 01 foi escolhido tendo em vista seu vasto conhecimento na área de tributos municipais, mais especificamente ISS, ao ministrar curso sobre o Simples Nacional aos servidores do município de São Leopoldo em outubro de 2011. Agente Fiscal da Receita Municipal de Porto Alegre, Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, autor de artigos e livros tributários é especialista reconhecido em Direito Tributário. Inicialmente houve o contato telefônico com o especialista expondo a pesquisa e a importância de sua colaboração, que se prontificou espontaneamente a contribuir com o estudo. Foi agendado data para realização da entrevista que se realizou na organização pública em que o entrevistado se encontra lotado.

O especialista número 02 foi definido a partir do seu sítio divulgado na Internet ([www.consultormunicipal.adv.br](http://www.consultormunicipal.adv.br)). Notável conhecedor em gestão administrativa municipal, o especialista é integrante do grupo de consultores cuja finalidade específica é a de colaborar com uma administração moderna e eficaz.

Além da edição de artigos, periódicos e livros tributários, presta serviços de assessoria técnica, consultoria a distância e realiza cursos e treinamentos. A comunicação foi a partir do contato disponível em seu sitio com a exposição da pesquisa, que de imediato concordou em colaborar. Foi enviada mensagem eletrônica via e-mail, descrevendo sobre a pesquisa exploratória, informando a importância da participação, determinando um tempo para devolução e a forma de avaliação. Foi solicitado também, que a devolução do conteúdo das informações ocorresse de forma eletrônica, no endereço informado.

O especialista número 03 foi definido a partir da sua atuação profissional, no município. Atuante no município desde 2000 iniciou sua carreira como estagiário, passando a agente administrativo, Advogado e Procurador. Graduado pela UNISINOS, especialista em Processo e Constituição pela UFRGS, especialista em Direito dos Contratos e Responsabilidade Civil, atualmente é Procurador-Geral do Município de São Leopoldo. Conhecedor das deficiências do órgão público, soma em seu currículo larga experiência na administração pública. Após exposição pessoal da pesquisa desenvolvida, o mesmo se pronunciou a colaborar nas informações. Após agendamento, a entrevista ocorreu na organização pública onde se encontra lotado o entrevistado.

### 3.4 APLICAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

A entrevista e o questionário, como formas de instrumento de pesquisa, é uma forma empírica, cuja conveniência é a vivência prática dos que operam diretamente na solução de recursos administrativos e assuntos tributários. É nesse sentido o relato do conhecimento dos cinco servidores municipais e dos três especialistas na área os quais pela inegável experiência e incontestável conhecimento sugerem formas de equalizar o contencioso administrativo no contexto da administração municipal.

A preparação da entrevista exigiu um roteiro referente aos questionamentos. Inicialmente foram solicitadas informações pessoais do entrevistado tais como: sexo, idade, tempo de serviço público e formação. Na sequência, questões específicas sobre celeridade e procedimentos dos recursos

administrativos do Processo Fiscal de ISS, aplicados aos recursos de primeira e segunda instância.

O questionário aplicado ao especialista número 02 é estruturado por 05 questões abertas, a fim de permitir a análise de caráter qualitativo.

A questão de número 01 refere-se à primeira instância, as questões de número 02 a 05 permeiam basicamente sobre os problemas existentes na apreciação dos processos fiscais de recursos administrativos de ISS e solicita ao respondente que apresente sugestões sobre a matéria.

#### 4 CONTEXTO DE REALIZAÇÃO DA PESQUISA

Inicialmente os processos de recursos administrativos eram analisados pelos fiscais tributários, passando para uma comissão e posteriormente ao encargo dos procuradores, dentro da Procuradoria Geral do Município.

Entretanto, a ampla generalidade de atividades, bem como o acúmulo de serviço desenvolvido pela Procuradoria Geral do Município não permitiu o avanço nos processos de recursos administrativos fiscais e, com a criação da Procuradoria Geral do Município em 2009, foi possível o enquadramento deste departamento, com finalidade específica.

O processo administrativo fiscal tem como finalidade a apuração de infrações à legislação tributária, a responder consultas para esclarecimento de dúvidas relativas ao entendimento e aplicação da legislação tributária, julgamento de processos e execução administrativa das respectivas decisões bem como ao pedido de restituições.

Diz-se que um processo tributário é contencioso quando há adoção de qualquer dos procedimentos previstos no artigo 163 da Lei Municipal nº 5047/2001 (Código tributário Municipal) e que, portanto excluem a espontaneidade do sujeito passivo:

Art. 163 - O processo tributário por meio de procedimento Contencioso, terá início:

I - com a lavratura do termo de início de ação fiscal ou intimação escrita para apresentar livros comerciais ou fiscais, outros documentos de interesse para a fazenda municipal;

II - com a lavratura do termo de retenção de livros ou documentos fiscais;

III - com lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento;

IV - com qualquer ato escrito de agente do fisco, que caracterize o início do procedimento para apuração de infração fiscal, de conhecimento prévio do fiscalizado;

V - com a impugnação pelo sujeito passivo, do lançamento ou ato administrativo dele decorrente.

§ 1º - O início do procedimento tributário exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, independentemente de intimação, a das demais pessoas envolvidas nas infrações verificadas.

§ 2º - Iniciada a fiscalização ao contribuinte terão os agentes fiscais o prazo de trinta (30) dias para concluí-lo, salvo quando submetidos a regime especial de fiscalização.

§ 3º - Havendo justo motivo, o prazo referido no parágrafo anterior poderá ser prorrogado pelo Secretário de Finanças.



Durante o processo de fiscalização é analisado o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao (ISS), cujo descumprimento leva a emissão do auto de infração e intimação ou notificação de lançamento. O termo de encerramento é peça integrante do processo fiscal e contém detalhadamente, o desenvolvimento da fiscalização, relata ocorrências relativas ao processo, inclusive quanto à emissão de auto de infração e intimação ou não.

Não havendo nenhuma irregularidade, encerra-se a fiscalização. Constatada irregularidade, o contribuinte terá o prazo de trinta dias, se for notificação de lançamento ou vinte dias, se for auto de infração e intimação, para ingressar via protocolo, com recurso administrativo de primeira instância junto ao departamento de análise de recursos administrativos de ISS.

O recurso de primeira instância e o de segunda instância não exige que sejam elaborados por advogado.

Impetrado o recurso administrativo de processo fiscal de ISS, em primeira instância, o julgador proferirá despacho (parecer) debatendo todas as questões levantadas pelo sujeito passivo. Nesta fase analisa-se quanto à permanência do auto de infração e as razões trazidas pelo sujeito passivo, cujas decisões poderão ser deferidas, indeferidas ou deferidas parcialmente. As decisões de primeira instância são ratificadas pelo Secretário Municipal da Fazenda.

Se a decisão for desfavorável ao sujeito passivo, o mesmo terá o prazo de trinta dias para ingressar com recurso administrativo em segunda instância, contra decisão de primeiro grau. O julgador de segunda instância, após análise emite parecer que após ratificação do prefeito é entregue ao sujeito passivo, esgotando-se assim, o procedimento administrativo, nos termos do artigo 172 ao artigo 178 do CTM.

## 5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, apresentam-se os métodos e técnicas utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. Inicialmente enfoca-se a contextualização da pesquisa e a classificação do estudo, seguindo-se para a definição do instrumento de coleta de dados. Por fim, segue explanação dos instrumentos utilizados para análise e interpretação de dados.

A delimitação do público no tocante a realização deste estudo exploratório cinge-se a todo cidadão beneficiário da adoção dos novos procedimentos no processo fiscal, bem, como aos gestores públicos que terão maior celeridade na definição de litígios sobre uma importante fonte de receita, o ISS.

### 5.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada com servidores municipais lotados em secretarias municipais da fazenda de quatro municípios de porte e população semelhantes a **São Leopoldo**, que atualmente, conta com 214.087 habitantes, **Gravataí** com 255.660 habitantes, **Novo Hamburgo** com 238.940 habitantes, **Viamão** com 239.384 habitantes e **Canoas** com 323.827 habitantes, todos com informações coletadas pela Fundação de Economia e Estatística (FEE) em 2010.

A semelhança estrutural e as características entre secretarias de outros municípios são importantes, na medida em que servem como referencial à proposição na implantação da reestruturação dos procedimentos dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços no município de São Leopoldo/RS.

Cada organização pública é representada pelo responsável da equipe julgadora dos recursos administrativos do processo fiscal de ISS, havendo, portanto, 05 pessoas que responderam a entrevista aplicada aos servidores públicos.

A pesquisa foi aplicada também, a 03 especialistas na área tributária que trazem sua colaboração com o relato de práticas sobre os recursos administrativos de ISS, sob a forma de respostas ao questionário e a entrevista.

## 5.2 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Para os dados qualitativos, colhidos através de pergunta aberta, constante na entrevista e no questionário, procedeu-se a análise descritiva de conteúdo das respostas.

## 5.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a aplicação da coleta dos dados, realizada através de entrevista, composta por 14 questões abertas e um questionário, composto por 05 questões abertas, procedeu-se à análise de conteúdo dos dados qualitativos.

## 5.4 ANÁLISE QUALITATIVA

Para a análise qualitativa das perguntas tipo aberta, constante do instrumento de coleta de dados, procedeu-se a análise em separado por respondente (servidor público responsável pelos Recursos Administrativos), dos 05 municípios participantes da pesquisa, denominados A, B, C, D e E.

Igualmente para análise das perguntas tipo aberta, constante do instrumento de coleta de dados, procedeu-se a análise em separado por respondente, dos 03 especialistas participantes da pesquisa, denominados 1, 2 e 3.

Quadro 1 - Identificação dos entrevistados

RESPONDENTE	SEXO	IDADE	TEMPO DE SERVIÇO PÚBLICO MUNICIPAL	TEMPO NA ATUAL FUNÇÃO	FORMAÇÃO
<b>GRUPO 1</b>					
SERVIDOR A	F	56	13	4	PÓS-GRADUAÇÃO
SERVIDOR B	M	43	1,6	1,6	SUPERIOR
SERVIDOR C	M	44	16	4	PÓS-GRADUAÇÃO
SERVIDOR D	F	33	13	3	PÓS-GRADUAÇÃO
SERVIDOR E	F	40	16	15	PÓS-GRADUAÇÃO
<b>GRUPO 2</b>					
ESPECIALISTA 1	M	50	30	1	PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALISTA 2	M	58	30	0	PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALISTA 3	M	36	1	1	PÓS-GRADUAÇÃO

Fonte: Elaborado pela autora

#### 5.4.1 Grupo 1: Análise das Entrevistas com Servidores de Secretarias Municipais da Fazenda

Na questão sobre o número aproximado, de processos de recursos administrativos de ISS que aguardam apreciação, os resultados foram os seguintes: no município de São Leopoldo são 500, no município B são 50 processos, no município C são 08 processos, no município D são 03 processos e no município E são 25 processos. Constata-se que na maioria dos municípios há poucos processos que aguardam apreciação, o que atende ao princípio do direito administrativo que é o da razoável duração do processo. Trata-se de uma garantia constitucional processual inserida pela Emenda Constitucional nº 45/2004, denominada “Reforma do Judiciário.” Este aspecto mostra-se interessante para ser implementado pelo município de São Leopoldo.

Ao tema sobre o valor aproximado, dos processos de recursos administrativos de ISS que aguardam apreciação, os resultados foram os seguintes: no município de São Leopoldo R\$20 milhões, no município B, R\$100 mil reais, no município C, R\$50 mil reais, o município D, declara que não tem liberdade para falar em valores, o município E declara que não tem liberdade

para falar em valores. Constatase que na maioria dos municípios há valores de recursos administrativos de ISS, que aguardam para apreciação, porém em menor quantidade ao município de São Leopoldo, fato justificado no número de processos pendentes de avaliação.

Em relação à questão sobre quantas instâncias existem para responder aos processos administrativos de ISS, os resultados foram os seguintes: no município de São Leopoldo são duas instâncias, no município B são duas instâncias, no município C são três instâncias, no município D são três instâncias e no município E são duas instâncias. Com isso é possível verificar a existência de mais de uma instância na maioria dos municípios, o que atende ao princípio constitucional da ampla defesa, cuja formação gera confiança no contribuinte e a garantia de justiça fiscal.

Sobre quantos servidores atuam em cada instância, os resultados foram os seguintes: no município de São Leopoldo é um servidor público na primeira e outro servidor público na segunda instância, no município B são três servidores na primeira instância e três na segunda instância, no município C são quatro servidores na primeira instância e três servidores na segunda instância, no município D são três servidores públicos, na primeira e segunda instância e um servidor na terceira instância, no município E são três servidores na primeira instância e três servidores na segunda instância. Constatase que a maioria dos municípios tem uma quantidade bastante considerável de servidores públicos nas instâncias julgadoras de recursos administrativos. Portanto, se compararmos ao município de São Leopoldo, constatase que os municípios com menor número de processos para avaliação são aqueles que justamente possuem mais servidores.

O nível de escolaridade dos servidores que respondem aos processos administrativos de ISS, os resultados da pesquisa foram o seguinte: no município de São Leopoldo, não há exigência legal quanto a escolaridade, entretanto os servidores que analisam aos processos têm formação superior, no município B nível superior, no município C a maioria tem graduação superior, no município D todos tem nível superior e no município E todos tem nível superior. Constatase que a maioria dos servidores tem formação superior. Esta é uma das

características da teoria da burocracia, baseada na competência técnica. Uma maior titulação tende a trazer maior competência técnica no trabalho, e por isso certamente maior eficiência, menor tempo, maior qualificação e menor proporção de re-apresentações (ou recursos) dos processos. Outrossim, se a formação e qualificação forem mais específica para o exercício da função, obviamente que mais vantagens decorrem para a realização de trabalho mais rápido.

Sobre o tema qual o nível de satisfação quantos aos equipamentos de informática utilizados pela comissão que analisa os recursos administrativos de ISS, os resultados foram os seguintes: o município de São Leopoldo está insatisfeito, o município B, declarou insatisfação, o município C está satisfeito, o município D está satisfeito e o município E, está satisfeito. Constata-se que a maioria dos municípios está satisfeito com os equipamentos de informática disponíveis. É a inovação tecnológica, fonte de instrumentalização à disposição do setor público. A falta de estrutura tecnológica do setor em São Leopoldo pode ser um dos motivos pela morosidade dos julgamentos. Com melhores recursos de informática, em termos de hardware, softwares e conexões de acesso, maior auxílio ao trabalho é possível propor e, portanto, certamente, maior celeridade.

Em relação, as fontes de pesquisa disponíveis aos julgadores de recursos administrativos de ISS, os resultados foram os seguintes: o município de São Leopoldo utiliza Legislação, Doutrina e Internet, o município B utiliza Legislação, Doutrina e Internet, o município C utiliza Legislação, Doutrina e Internet, o município D utiliza Legislação, Doutrina e Internet e o município E utiliza Legislação, Doutrina e Internet. Constata-se que todos os municípios utilizam são unânimes quanto às fontes de pesquisa. Verifica-se, portanto, que os servidores possuem os mesmos meios para avaliar os processos. Observe-se ainda, que eles possuem as mesmas formações.

Sobre a existência de legislação específica que regulamenta os recursos de ISS, os resultados foram os seguintes: município de São Leopoldo respondeu que sim, o município B respondeu que sim, o município C respondeu que sim, o município D respondeu que sim e o município E respondeu que sim. Verifica-se que os municípios pesquisados possuem legislação específica sobre recursos

administrativos e atendem ao princípio da legalidade, um dos princípios do direito administrativo.

Sobre a existência de prazos para conclusão dos processos de recursos administrativos, os resultados da pesquisa foram os seguintes: o município de São Leopoldo respondeu que não há prazo, o município B respondeu que há prazo de 50 dias, o município C respondeu que há prazo de 90 dias, o município D respondeu que não há prazo e o município E respondeu que há prazo de 15 dias, para conclusão dos processos de recursos. Percebe-se que a maioria dos municípios possuem leis com previsão de prazo de conclusão do processo, o que atende a expectativa de uma razoável duração do processo administrativo. É a “Reforma do Judiciário”, que visa assegurar uma melhor qualidade nos serviços públicos prestados ao administrado. Este exemplo afasta ou minimiza a morosidade dos processos administrativos, e pode ser uma alternativa para o município de São Leopoldo, além de garantir a concretização da justiça fiscal. Certamente seria também importante que os prazos dos processos fossem monitorados, de forma a focar a atenção sobre gargalos, uniformizar procedimentos para casos que se repetem, e propor atenção maior para os casos novos e mais complexos.

Ao ser questionado aos servidores quando teve início a atual estrutura de formação quanto aos julgadores que analisam os recursos administrativos, o resultado foi o seguinte: o município de São Leopoldo respondeu que foi em 2001, o município B respondeu que foi em 2006, o município C respondeu que foi em 2003, o município D respondeu que foi em 2010 e o município E respondeu que foi em 2005. Verifica-se que quatro dos municípios tiveram sua estrutura formada há menos de sete anos, evidenciando que as providências para adequações de estrutura demoram, e a existência de rigidez e inflexibilidade, uma característica da estrutura organizacional das organizações públicas.

Sobre o tema se há critérios para responder os recursos administrativos, o resultado foi o seguinte: o município de São Leopoldo obedece aos critérios constitucionais e de ordem cronológica, o município B obedece aos critérios constitucionais e de ordem cronológica, o município C obedece aos critérios

constitucionais e de ordem cronológica, o município D obedece ao critério de ordem cronológica e o município E também obedece aos critérios constitucionais e de ordem cronológica. Com isso é possível verificar a unanimidade quantos aos critérios ou princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, bem como obediência ao critério de ordem cronológico (entrada no protocolo).

Se há apoio ou aplicação de recursos por parte da administração na equipe que analisa os recursos administrativos de ISS, o resultado foi o seguinte: o município de São Leopoldo, não soube responder, o município B respondeu que não existe apoio e nem aplicação de recursos, o município C não soube responder, o município D respondeu que existe apoio e aplicação de recursos e o município E não soube responder. Consta-se que a maioria dos municípios não soube responder. É importante destacar que a utilização de parte dos recursos recuperados na qualificação do serviço e do setor público, reflete transparência dos atos, do administrador. A publicidade, um dos princípios processuais constitucionais, consiste na necessidade de transparência e visibilidade da atuação administrativa. Cite-se ainda, que o princípio da eficiência, também se reflete na aplicação de recursos na qualificação dos servidores.

Foi perguntado aos servidores sobre o que eles tinham a dizer sobre a forma escrita (redação), dos recursos; entretanto, para melhor entendimento da questão a edição do questionamento foi o seguinte: Quando perguntado aos servidores se a forma escrita (redação), com a presença de advogado, dificulta a análise dos processos de recursos, o resultado foi o seguinte: o município de São Leopoldo, respondeu que sim, o município B respondeu que não, o município C respondeu que não, o município D respondeu que não e o município E respondeu que não. Consta-se que a participação de advogados nos processos atende aos princípios processuais constitucionais, tais como princípio do devido processo legal, princípio do contraditório e da ampla defesa. Consta-se, ainda, que em quatro municípios a forma escrita (redação), com a presença de advogado, não dificulta a análise dos processos dos recursos, entretanto no município de São Leopoldo esta realidade é um obstáculo.



#### **5.4.2 Grupo 2: Análise das Entrevistas com os Especialistas**

Sobre como deve ser a composição da equipe que analisa os recursos administrativos de primeira instância de ISS, o resultado foi o seguinte: o especialista 1 respondeu que a formação deve ser composta por servidores públicos, o especialista 2 respondeu que deve ser composta por servidores públicos, o especialista 3 respondeu que deve ser composta por servidores públicos e representantes de entidades privadas. Constata-se que a maioria dos especialistas tem o entendimento de que a primeira instância deve ser composta por servidores públicos. Uma formação interdisciplinar da equipe de analistas proporciona ao processo uma visão com base em diferentes formações e, conseqüentemente, múltiplos pontos de vista, tais como: bacharéis em administração, em direito, contabilidade, em economia e mesmo outras formações.

Sobre o principal problema na apreciação dos recursos administrativos de ISS, o resultado foi o seguinte: o especialista 1 respondeu que é a parcialidade radical pró-fisco, o especialista 2 respondeu que é a falta de informações nos autos e o especialista 3 respondeu que é a deficiência de pessoal. Constata-se diversidade de problemas tais como falta de informações nos autos. Seria importante que os analistas tivessem formação em ética, cidadania, direitos humanos, ouvidoria, princípios de administração pública, código do servidor público e assuntos correlatos, de forma a terem maior empatia e flexibilidade com os direitos dos cidadãos.

Em quais aspectos a legislação dificulta a apreciação dos recursos administrativos, o resultado foi o seguinte: o especialista 1 respondeu que a falta de uma legislação bem definida quanto a garantia e a ampla defesa do contribuinte, o especialista 2 respondeu que desconhece a legislação do município em questão e o especialista 3 respondeu que a legislação é muito complexa. Percebe-se que a maioria dos especialistas é do entendimento que deve ser seguido o princípio da legalidade, um dos princípios do direito administrativo, que vincula a atividade da administração à lei. É importante destacar que o princípio da legalidade nos remete a necessidade de uma

redação legislativa adequada, que evite interpretações dúbias da lei. Uma legislação adequada evita brechas para processos administrativos e judiciais no âmbito fiscal. Esses processos, sob a ótica do Executivo, são danosos, pois diminui a arrecadação prevista, com conseqüências para a execução de ações públicas para a sociedade.

Quanto a celeridade de recursos sem a perda das garantias de defesa do contribuinte, o resultado foi o seguinte: o especialista 1, respondeu que deveria haver uma relação constando sobre os documentos necessários ao processo de recurso, respostas objetivas e baseadas na legislação, o especialista 2 respondeu que a exigência de prazos para o cumprimento dos processos e o especialista 3 respondeu que a criação de turmas julgadoras e a criação de leis enxutas. Verifica-se que a maioria dos especialistas cita que a legislação detalhada, explicando procedimentos como favorável à celeridade dos processos de recursos. É o princípio da legalidade, um dos princípios do direito administrativo, que vincula a atividade da administração à lei.

Como o poder público pode ser célere na apreciação dos processos de recursos administrativos de ISS, o resultado foi o seguinte: o especialista 1 respondeu que com a constituição de uma equipe com conhecimento, qualificada, bem treinada e capacitada para a função, o especialista 2 respondeu que cumprindo prazos, criando mecanismos de apreciação com rotinas de redação, julgamentos com formato padronizados, emissão de relatórios e a criação de uma biblioteca digital editada por assunto sobre as decisões anteriores, seria uma espécie de “jurisprudência”. O especialista 3 respondeu que mediante o incremento de mais servidores nas atividades de julgamento, qualificação dos servidores que analisam os processos de recursos, revisão da legislação com adoção de procedimentos mais céleres e uma infraestrutura adequada para o serviço.

Esse resultado evidencia que a maioria dos especialistas entende que a qualificação dos servidores pode tornar a apreciação dos processos de recursos mais célere, o que vem ao encontro da tendência de se buscar celeridade processual, conforme analisada pelos autores Marchiori (2008), Theodoro Júnior (2004), Santi (2009), Pisani (2007) e Souza (2007). Marchiori (2008), cuja

Emenda Constitucional nº 45/2004, garante a todos a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade.

## 6 CONTRIBUIÇÕES E CONCLUSÕES

Neste capítulo, apresentam-se as principais conclusões e implicações extraídas da análise de dados coletados junto aos entrevistados, composto por servidores públicos (representantes de Instituições Públicas) e especialistas na área tributária.

Os resultados da pesquisa fornecem subsídios para a proposição de uma reestruturação dos procedimentos dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços no município de São Leopoldo/RS.

Para tanto, partiu-se do referencial teórico, tratado no segundo capítulo, o qual forneceu a sustentação necessária para a elaboração do instrumento de coleta de dados, suporte para a metodologia de desenvolvimento da pesquisa e para análise e interpretação dos dados qualitativos, investigados através da análise qualitativa de conteúdo das respostas.

Dentre as contribuições apontadas pelo grupo 1, que possam favorecer ao Município de São Leopoldo, na implementação de uma reestruturação, é importante destacar a necessidade de alternativas que evitem o acúmulo excessivo de processos de recursos administrativos. O incentivo à qualificação, valorização ao conhecimento, à técnica dos servidores, aplicação em tecnologia e uma quantidade maior no labor humano, são ações que possibilitam o desenvolvimento da reestruturação.

A representação de advogados nos processos de recursos administrativos, não é causa que leva à morosidade, porém, a criação de leis com previsão de prazos à conclusão dos processos administrativos, são contribuições úteis e necessárias a reestruturação dos procedimentos dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços no município de São Leopoldo/RS.

Somam-se a essas, as contribuições trazidas pelo grupo 2, cuja análise recomenda para reestruturação a participação de servidores na formação da composição dos julgadores de recursos administrativos de primeira instância.

Outra forma de contribuição à reestruturação trazida pelo grupo 2, é a recomendação pelo aprimoramento laboral do servidor público. A revisão da legislação, a criação de mecanismos de apreciação com rotinas de redação, padronização dos julgamentos, criação de uma biblioteca digital, são alternativas que viabilizam a reestruturação dos procedimentos dos recursos administrativos de ISS.

Para finalizar o trabalho expõem-se as limitações do estudo e as recomendações para reestruturação.

## 6.1 LIMITAÇÕES DE ESTUDO

Esta pesquisa sobre procedimentos que possam ser adotados na reestruturação dos recursos administrativos do processo fiscal de ISS. Junto ao município de São Leopoldo, fornece relevantes dados a respeito do assunto, porém devem ser ressaltados as limitações do trabalho.

Inicialmente foi necessário obter de forma pessoal, alguns dados atualizados junto a Prefeitura Municipal de São Leopoldo, tendo em vista que a pesquisa se concentra numa realidade de tempo presente.

A opção da delimitação dos integrantes da pesquisa em restringir-se a cinco municípios, levou em consideração o referencial populacional e a estrutura idêntica ao município em questão, cuja fundamentação é a impossibilidade prática de aplicar o instrumento da coleta de dados a todos os municípios brasileiros com estas características, em razão da indisponibilidade de tempo e de recursos, não tendo assim o estudo a pretensão de que os resultados da análise sejam aplicáveis a toda a população.

Quanto à delimitação dos integrantes da pesquisa, a três especialistas da área, teve como parâmetro o nível de conhecimento dos mesmos, tendo em vista que a matéria exige prática, saber jurídico, informações necessárias para exarar uma conclusão e principalmente a questão de logística. Seria impossível aplicar o instrumento de coleta de dados a todos especialistas da área tributária.

Para uma melhor análise da investigação de novos métodos que possam ser adotados na reestruturação dos procedimentos dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços no município de São Leopoldo/RS, poder-se-ia estender a pesquisa de investigação a um número maior de municípios e especialistas, elaborando um estudo aprofundado e comparativo.

## 6.2 RECOMENDAÇÕES

A partir da pesquisa, é possível visualizar os problemas e apresentar propostas para a Prefeitura de São Leopoldo, que propiciem melhorias quanto a eficiência nos procedimentos e celeridade na apreciação dos processos de recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços.

Quadro 2 - Síntese dos problemas existentes na apreciação dos processos de recursos administrativos de ISS, no município de São Leopoldo

Síntese dos problemas existentes na apreciação dos processos de recursos administrativos de ISS, no município de São Leopoldo:
• Elevado número de processos que aguardam apreciação;
• Número de servidores inferior à demanda de processos;
• Falta treinamento específico aos servidores que analisam os processos de recursos administrativos;
• Equipamentos tecnológicos defasados tais como computadores;
• Espaço físico aquém do desejado, sala de 30 m <sup>2</sup> comporta 15 funcionários e suas respectivas mesas de trabalho;
• Ambiente inadequado e tumultuado, não há silêncio necessário para desenvolver um parecer;
• Legislação não detalha adequadamente os procedimentos dos recursos administrativos;
• Imprevisibilidade de prazos na legislação, quanto a determinados procedimentos;
• Falta regulamentação quanto aos documentos a serem apresentados nos processos de recurso;
• Inexistência de uma biblioteca digital por assuntos;
• Redação dos pareceres de processos de recursos não são padronizadas, resultando em extensas laudas;
• Falta formulário padrão que limite o parecer.

Fonte: Elaborado pela autora

A forma empírica apresentada pelos servidores de secretarias municipais da fazenda bem como as sugestões dos especialistas podem ser assim sintetizadas:

Quadro 3 - Forma empírica apresentada pelos servidores de secretarias municipais da fazenda e sugestões dos especialistas

<b>GRUPO 1</b>	
<u>Servidores de secretarias municipais da fazenda de outros municípios</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A existência de mais do que uma instância;</li> <li>• Número razoável de servidores que apreciam aos recursos administrativos;</li> <li>• Servidores com nível de escolaridade de formação superior;</li> <li>• Servidores treinados especificamente, para análise dos recursos;</li> <li>• Legislação enxuta, detalhada, com previsão de prazos, procedimentos e documentos a serem apresentados.</li> </ul>
<b>GRUPO 2</b>	
<u>Sugestão dos especialistas</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participação de servidores, com formação multidisciplinar na análise de recursos administrativos;</li> <li>• Maior número de informações nos autos do processo;</li> <li>• Redação legislativa adequada, enxuta, que evite interpretações dúbias da lei, com previsão de prazos, documentos necessários e procedimentos detalhados;</li> <li>• Respostas objetivas, por parte dos analistas;</li> <li>• Mecanismos de apreciação com rotinas de redação, julgamentos com formato padronizados, emissão de relatórios, criação de biblioteca digital editada por assuntos (jurisprudência);</li> <li>• Infraestrutura adequada, com um número de servidores apropriado à demanda de processos e que sejam qualificados especificamente, à apreciação dos processos de recursos administrativos.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pela autora

A análise dos resultados da pesquisa permitiu verificar a necessidade de uma reestruturação nos procedimentos dos recursos administrativos do Processo Fiscal de Imposto sobre Serviços no município de São Leopoldo/RS. Sendo assim, a sugestão é que o município crie alternativas e adote novos critérios que atendam de forma eficiente, a apreciação dos processos administrativos, com respeito aos princípios basilares do processo.

O município de São Leopoldo adota o duplo grau de jurisdição, na apreciação dos processos de recursos administrativos em primeira e segunda instância, entretanto as pesquisas evidenciam que é fundamental a participação

de servidores com treinamento específico à apreciação dos processos. A prática dos servidores demonstra ainda, que a participação de pessoas com alto nível de escolaridade tende a tornar célere a apreciação dos processos. Nesse contexto, os especialistas recomendam a participação de servidores com formação multidisciplinar, os quais elevam à qualidade e o grau de eficiência dos processos de recursos administrativos.

Os resultados da pesquisa, apresentados no quinto capítulo são enfáticos quanto ao número de pessoas que analisam aos processos, sendo determinante a demanda dos mesmos, levando a média de 05 servidores. Com esta formação seria possível a realização da sugestão levantada pelos especialistas quanto a emissão de relatórios, uniformização das decisões e a criação de uma biblioteca digital editada por assuntos os quais serviriam como “jurisprudência” e facilitaria as pesquisas.

Tendo em vista a situação atual dos processos de recursos administrativos de ISS, conforme síntese dos problemas descritos no sexto capítulo, a administração deveria compor a equipe com servidores graduados nas mais diversas áreas, seja Administração, Ciências Jurídicas, Ciências Sociais, Engenharia, Arquitetura e outros. Independente do curso de formação do servidor, sempre trará benefícios em relação ao parecer, tendo em vista que o teor dos processos trazem assuntos diversos. Um processo de recurso analisado por uma equipe com entendimento diversificado proporciona um trabalho rico e diferenciado em termos de qualidade, que traduz uma efetiva celeridade processual.

Alterações na legislação. A pesquisa demonstra que uma legislação apropriada aos processos de recursos administrativos prevê prazos para conclusão de condutas, detalha procedimentos e documentos a serem apresentados. Segundo os especialistas é prática recomendável e salutar uma legislação adequada, uma vez que evita interpretações dúbias da lei, evitando ações judiciais e pagamento de custas.

A administração municipal poderia determinar prazo para conclusão do processo de recurso administrativo de primeira e de segunda instância. Trata-se



de uma imposição que desencadearia em uma resposta positiva, uma vez que indiretamente a administração ver-se-ia compelida a dispor de um número maior de servidores para o cumprimento da legislação e atendimento da demanda dos processos. É o que se evidencia da pesquisa realizada com servidores de outros municípios, que prevêem prazos e cujo número de processos que aguarda apreciação, não ultrapassa a média de 21,5 processos.

Os especialistas recomendam como proposta de reestruturação, um maior número de informações, nos autos do processo. São informações quanto aos procedimentos adotados pela fiscalização, que são extremamente importantes e auxiliam ao servidor na tomada de decisão, as quais resultam em respostas objetivas.

Recomenda-se ainda, infraestrutura adequada quanto a capacidade física e inovação tecnológica do departamento. A administração deveria disponibilizar um espaço compatível com a função desempenhada pela equipe que analisa os processos de recursos. Sala individual, ambiente tranquilo e acomodações para os processos, são o mínimo necessário para o desenvolvimento de uma atividade cuja memória é constantemente avocada. Há uma incompatibilidade entre a demanda de processos e a tecnologia de “hardware” e “software” oferecida aos servidores. A administração poderia reduzir esta diferença com o incremento tecnológico. A pesquisa demonstra que os servidores de outros municípios que respondem aos processos de recursos têm a seu alcance modernos computadores, o que viabiliza agilidade na apreciação dos processos.

Numa rotina normal, tais medidas poderiam ser gradativamente realizadas, entretanto, por tratar-se de uma circunstância crítica, com muitos processos aguardando para análise, a administração deveria tomar uma atitude extrema e iniciar de imediato as alterações propostas, a fim de minimizar a situação em que se encontra o departamento de análise dos processos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2011

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei n. 12.394**, de 4 de março de 2011. Confere ao Município de São Leopoldo, no Estado do Rio Grande do Sul, o título de Berço da Colonização Alemã no Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12394.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei n. 9.784**, de 29 janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2011.

CARVALHO, Luís Nandin de. **O procedimento e o processo administrativos**. maio 2006. Disponível em: <<http://direitopublico2006.blogspot.com.br/2006/05/o-procedimento-e-o-processo.html>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

FEE – Fundação de Economia e Estatística. Disponível em: <[www.fee.tce.br/](http://www.fee.tce.br/)>. Acesso em: 29 nov. 2011.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 29 nov. 2011.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI. Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985. Acesso em: 10 jan. 2012.

LEIS MUNICIPAIS. **Lei n. 5.047**, de 26 de dezembro de 2001. Estabelece o Código Tributário do Município. Disponível em: <<http://www.leismunicipais.com.br/legislacao-de-sao-leopoldo/114097/lei-5047-2001-sao-leopoldo-rs.html>>. Acesso em: 6 nov. 2011.

MARCHIORI, Tâmara Cristina Ribeiro. **Processo administrativo fiscal eletrônico (e-processo)**. 2008. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/tamara\\_cristina\\_ribeiro.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/tamara_cristina_ribeiro.pdf)>. Acesso em: 16 nov. 2011.

MENDONÇA, Ricardo Rodrigues Silveira de. **Processos administrativos**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC / Brasília: CAPES: UAB, 2010. Acesso em: 07 jan. 2012.

MINTZBERG, H.; QUINN, L. B. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. Acesso em: 08 jan. 2012.

MORAES, Alexandre de. **Reforma Administrativa**: Emenda Constitucional n. 19/98. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. Acesso em: 07 jan. 2012.

MOTTA, Fernando C. Prestes; BRESER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Introdução à organização burocrática**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning. 2004. Acesso em: 07 jan. 2012.

PINHEIRO, Ivan Antônio. **Do projeto à monografia de conclusão de curso**. Porto Alegre: [S.n.], 2009. Apostila da disciplina Seminário de TCC, Curso de especialização em Gestão Pública Municipal, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://moodleinstitucional.ufrgs.br>>. Acesso em: 9 nov. 2011.

PISANI, José Roberto. **O conselho de contribuintes e a legitimidade de suas decisões**. 2007. Disponível em: <[http://www.migalhas.com.br/mostra\\_noticia\\_articuladas.aspx?cod=34476](http://www.migalhas.com.br/mostra_noticia_articuladas.aspx?cod=34476)>. Acesso em: 17 nov. 2011.

POZZA, André. **Investigação sobre a estrutura organizacional nas agências de pequeno porte do Banco do Brasil S.A.** Monografia. Porto Alegre: ESAF, 2007. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/maria\\_de\\_lourdes\\_almeida.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/maria_de_lourdes_almeida.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Relatório final NEF 2009**: reforma do Processo Administrativo Federal (PAF)/CARF. 21 dez. 2009. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2009.

SILVA, Marconi Mendonça da. **A Reforma Administrativa e a Emenda Constitucional 19/1998**. 2005. Disponível em: <<http://www.direitopositivo.com.br/modules.php?name=Artigos&file=display&jid=168>>. Acesso em: 12 dez. 2011.

SILVEIRA, M. A. **Diretrizes para elaboração de pesquisas**. Publicação Interna – Laboratório de Tecnologia e Gestão. São Paulo: Instituto Nacional da Informação, 2001.

SOUZA, Márcio Luís Dutra de. Direito à razoável duração do processo administrativo. **Jus Navigandi**. Teresina, a. 12, n. 1460, 1 jul. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10056>>. Acesso em: 17 nov. 2011.

TAUIL, Roberto Adolfo. **O processo administrativo fiscal**. 18 set. 2003. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Celeridade e efetividade na prestação jurisdicional**: insuficiência na reforma das leis processuais. Belo Horizonte: Academia Brasileira de Direito Processual Civil, 2004. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/artigos/artigo51.htm>>. Acesso dia 1 nov. 2011.

VETTORATO, Gustavo. O conceito jurídico do princípio da eficiência da Administração Pública: diferenças com os princípios do bom administrador, razoabilidade e moralidade. **Jus Navigandi**. Teresina, a. 8, n. 176, 29 dez. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4369>>. Acesso em: 19 jan. 2012.

# ANEXOS

**ANEXO A - LEI Nº 5047, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2001**

ESTABELECE O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO.

WALDIR ARTUR SCHMIDT, Prefeito Municipal de São Leopoldo. Faço saber que a Câmara de Vereadores aprovou e eu sanciono a seguinte LEI:

SEÇÃO IV  
DOS RECURSOS

Art. 172 - Ao contribuinte é facultado encaminhar, em 1ª instância, reclamação ao titular do órgão fazendário, dentro do prazo de:

I - trinta (30) dias, contados da data da Notificação de Lançamento, salvo nos casos previstos no inciso seguinte;

II - vinte (20) dias, contados da data da lavratura do Auto de Infração

Parágrafo Único - A impugnação tem efeito suspensivo e instaura a fase contraditória do procedimento.

Art. 173 - Analisado o processo, a autoridade fazendária proferirá despacho, por escrito, em que resolverá todas as questões debatidas e pronunciará a procedência ou improcedência do auto de infração ou da reclamação.

Art. 174 - Do despacho que resultar em decisão desfavorável ao sujeito passivo caberá recurso voluntário em 2ª instância, total ou parcial, com efeito suspensivo, ao Prefeito, dentro do prazo de vinte (20) dias, contados da ciência do despacho de 1ª instância.

Art. 175 - A autoridade julgadora, em qualquer grau, determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, fixando-lhe prazo, indeferirá as que considerar prescindíveis, impraticáveis ou protelatórias.

Parágrafo Único - Se da diligência resultar oneração para o sujeito passivo, relativamente ao valor impugnado, será reaberto o prazo para oferecimento de nova reclamação ou aditamento da primeira.

Art. 176 - Proferida a decisão em 2ª instância, esgota-se o recurso na esfera administrativa.

Art. 177 - A impugnação encaminhada fora do prazo previsto no art. 172, desta Lei, não será analisada, sendo indeferida e não cabendo recurso administrativo em instância superior.

Art. 178 - Na hipótese da impugnação ser julgada, definitivamente, improcedente, os lançamentos dos tributos e penalidades impagos serão objeto dos acréscimos legais de multa, juros moratórios e correção monetária, a partir da data dos respectivos vencimentos, quando cabíveis.

§ 1º - O sujeito passivo poderá evitar, no todo ou em parte, a aplicação dos acréscimos referidos no "caput", desde que efetue o pagamento dos valores exigidos dentro do prazo para interposição em primeira instância.

§ 2º - No caso de decisão final favorável, no todo ou em parte, ao sujeito passivo, serão restituídas a este, dentro do prazo de 20 (vinte) dias, contados da decisão final, na proporção do que lhe for cabível, as importâncias referidas no parágrafo anterior, corrigidas monetariamente pelo mesmo índice de correção adotado pelo Município, a partir da data em que foi efetuado o pagamento.

**ANEXO B - LEI Nº 7015, DE 23 DE OUTUBRO DE 2009**

(Revogada pela Lei nº 7160/2010)

CRIA A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA MUNICIPAL, DEFINE SUAS ATRIBUIÇÕES E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

ARY JOSÉ VANAZZI, Prefeito Municipal de São Leopoldo. Faço saber que a Câmara Municipal aprovou e eu sanciono e promulgo a seguinte, LEI:

Art. 1º - Fica criada a Procuradoria-Geral da Fazenda Municipal, órgão especial subordinado a estrutura administrativa e orçamentária da Secretaria Municipal da Fazenda e vinculado as atribuições judiciais e extrajudiciais da Procuradoria-Geral do Município conforme definido nesta Lei.

(...);

Art. 3º - A Procuradoria-Geral da Fazenda Municipal tem a seguinte estrutura básica:

- I - Gabinete do Procurador-Geral da Fazenda Municipal;
- II - Departamento de Dívida Ativa;
- III - Departamento de Consultoria Jurídica-Tributária.

Art. 4º - O Gabinete do Procurador-Geral da Fazenda Municipal é formado pela Assessoria de Direito Tributário.

Art. 5º - O Departamento de Dívida Ativa é formado pelos seguintes órgãos:

- I - Núcleo do Contencioso Administrativo;
- II - Núcleo do Contencioso Judicial.

Art. 6º - O Departamento de Consultoria Jurídica-Tributária é formado pelos seguintes órgãos:



- I - Núcleo de Pesquisa e Atualização Jurídica;
- II - Núcleo de Processamento de Recursos Fiscais.

(...).

Prefeitura Municipal de São Leopoldo, 23 de outubro de 2009.

**ANEXO C - LEI Nº 7242, DE 30 DE JULHO DE 2010**

DISPÕE SOBRE A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO PODER EXECUTIVO.

ARY JOSÉ VANAZZI  
PREFEITO

LEI Nº 7242, DE 30 DE JULHO DE 2010

ARY JOSÉ VANAZZI, Prefeito Municipal de São Leopoldo. Faço saber que a Câmara Municipal aprovou e eu sanciono e promulgo a seguinte, LEI:

A Prefeitura Municipal de São Leopoldo, visando instituir uma administração pública voltada para a consecução das garantias e direitos previstos na Carta Magna, destinada à construção política de uma hierarquia governamental com fundamentos fulcrados nos princípios basilares, objetivando unicamente a implantação de unidades administrativas que assegurem os direitos essenciais à vida, tais como a saúde, a educação, a segurança, tendo como escopo a edificação de uma cidade mais justa e solidária, vem pela presente, promulgar a seguinte Lei.

(...).

**DO DEPARTAMENTO DE ANÁLISE DE RECURSOS FISCAIS**

Art. 189. O Departamento de Análise e Processamento de Recursos Fiscais tem a competência para processar e julgar em primeira instância os recursos referentes aos processos administrativos tributários interpostos pelos contribuintes do Município contra atos ou decisões sobre matéria tributária, praticados pela autoridade administrativa por força de suas atribuições.

§ 1º As decisões do Departamento de Análise de Recursos Fiscais serão firmadas pelo Diretor deste Departamento e homologadas pelo Secretário Municipal da Fazenda.

§ 2º É facultado ao contribuinte recurso voluntário da decisão do Departamento de Análise de Recursos Fiscais que não conhecer ou que conhecer e rejeitar por manifesta improcedência o recurso interposto em primeiro grau administrativo.

§ 3º O recurso que trata o parágrafo anterior será dirigido ao Procurador-Geral da Fazenda Municipal e homologado pelo Prefeito Municipal, que poderá confirmar ou reformar a decisão de primeiro grau administrativo.

§ 4º Tanto o recurso de primeira, quanto o de segunda instância devolvem o exame de toda a matéria tributária em discussão.

§ 5º Não haverá recurso das decisões que apenas corrigirem erro manifesto.

§ 6º Os requisitos de admissibilidade dos recursos previstos neste artigo e demais normas procedimentais serão regulamentadas por Decreto do Poder Executivo.

## DO SETOR DE PROCESSAMENTO DE RECURSOS FISCAIS

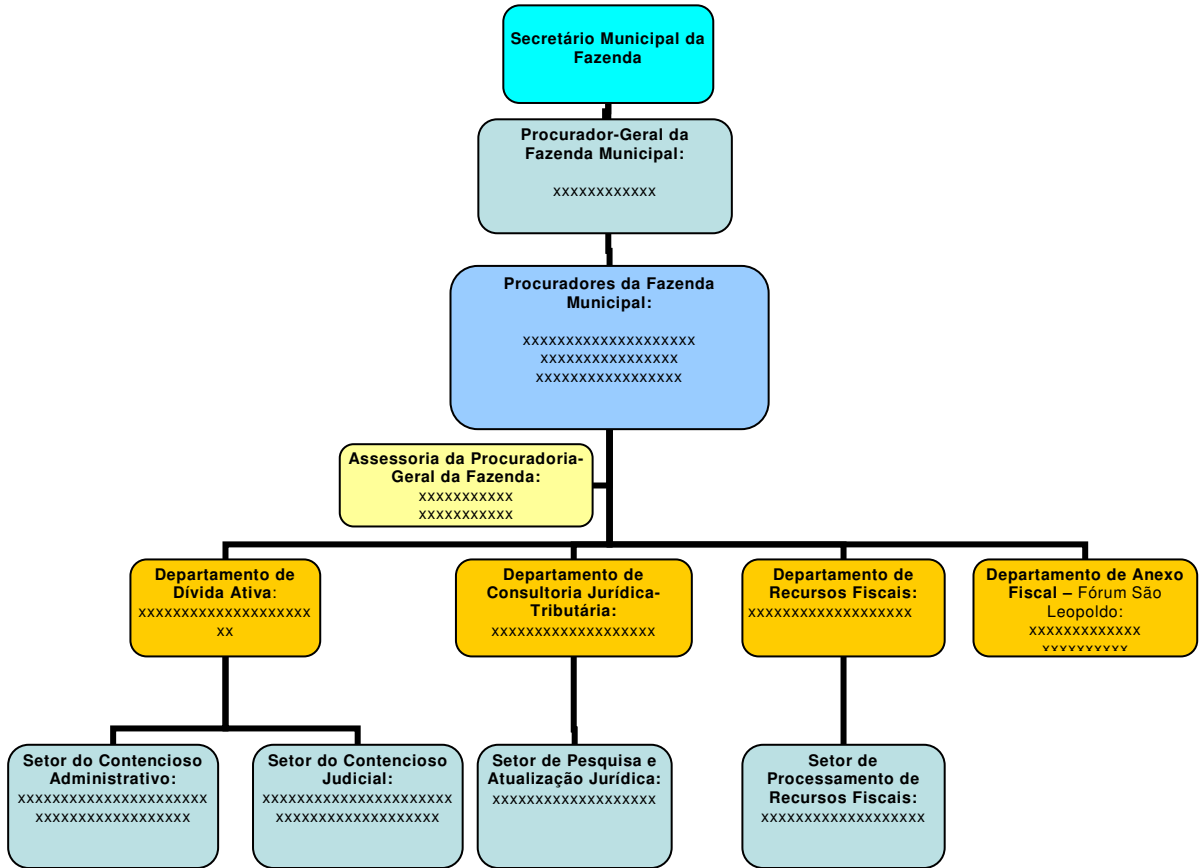
Art. 190. Compete ao Setor de Processamento de Recursos Fiscais:

I - recepcionar todos os processos administrativos relativos a impugnações e defesas de contribuintes em autos de lançamento tributário ou notificações de débito;

II - submeter ao Secretário Municipal da Fazenda os pareceres de resposta às impugnações de autos de lançamento tributário ou notificações de débito para homologação;

III - a execução dos projetos de coordenação governamental e demais atividades da Secretaria.

## ANEXO D - ORGANOGRAMA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA MUNICIPAL



**ANEXO E - CARTA ENVIADA DE FORMA ELETRÔNICA, AO ESPECIALISTA  
NÚMERO 02, RESPONDEDOR DA PESQUISA**

Bom dia!

Este questionário faz parte de uma pesquisa sobre a Reestruturação dos procedimentos dos recursos administrativos do Processo Fiscal do Imposto sobre Serviços no município de São Leopoldo, cujos resultados serão utilizados na elaboração do trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, ministrado pela UFRGS na modalidade de ensino a distância.

A pesquisa tem como objetivo a investigação a respeito de novos procedimentos no Departamento de Recursos Administrativos de ISS, fazendo um comparativo da dotação mínima, existente até novembro de 2011, composta por 01 servidor que responde os recursos de primeira instância e 01 servidor que responde os de segunda instância administrativa.

Não existindo neste instrumento o conceito da resposta certa ou errada, é necessário apenas que você responda cada item com base na sua vivência e no seu entendimento.

Desde já agradeço à sua colaboração e fico a disposição para esclarecimentos através do telefone 51 3526.5105 ou pelo e-mail [vera@saoleopoldo.rs.gov.br](mailto:vera@saoleopoldo.rs.gov.br)

Enviar o questionário via e-mail

Atenciosamente  
Vera Regina Alves Land  
Matricula 080386

## **ANEXO F - QUESTÕES DO QUESTIONÁRIO E DA ENTREVISTA APLICADA AOS 03 ESPECIALISTAS**

1. Como deve ser a composição da equipe que analisa os recursos administrativos de ISS de primeira instância?
2. Qual o principal problema existente na apreciação de recursos administrativos?
3. Em quais aspectos a legislação atual dificulta a apreciação destes recursos?
4. Como poderia haver a celeridade de recursos sem a perda das garantias de defesa do contribuinte?
5. Como o poder público pode agilizar a apreciação de processos administrativos?

**ANEXO G - QUESTÕES DA ENTREVISTA APLICADA AOS SERVIDORES  
MUNICIPAIS DAS PREFEITURAS DE SÃO LEOPOLDO, GRAVATAÍ, NOVO  
HAMBURGO, VIAMÃO E CANOAS**

1. Sexo, idade, tempo de serviço público e formação acadêmica do respondente.
2. Qual é o número aproximado, de processos que estão aguardando para serem respondidos?
3. Qual é o valor total aproximado em reais, de processos que estão aguardando para serem respondidos?
4. Quantas instâncias para responder aos processos administrativos de ISS?
5. Quantos servidores atuam em cada instância administrativa?
6. Qual é o nível de escolaridade dos servidores que respondem aos processos administrativos de ISS?
7. Qual a satisfação quanto aos equipamentos (computador) utilizados pelas comissões que analisam os processos administrativos de ISS?
8. Quais as fontes de pesquisa disponível aos julgadores de recursos administrativos de ISS?
9. Há legislação específica que regulamenta os recursos administrativos de ISS?
10. Há previsão de prazo para conclusão dos processos de recursos administrativos?
11. Quando teve início a atual estrutura de formação quanto aos julgadores que analisam os recursos administrativos?
12. Existe algum critério para responder os recursos?
13. Existe apoio ou aplicação de recursos por parte da administração à equipe que analisa os recursos administrativos de ISS?
14. Sobre a forma escrita (redação) o que você tem a dizer dos recursos?