



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

Ricardo Milhomem Ramos

**Legislação do Imposto Sobre Serviços no Distrito Federal:
Um estudo de caso de processos**

Brasília – DF

2017

Ricardo Milhomem Ramos

**Legislação do Imposto Sobre Serviços no Distrito Federal:
Um estudo de caso de processos**

Monografia apresentada ao
Departamento de Administração como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Administração.

Professor Orientador: Maria Amélia de
Paula Dias

Brasília – DF

2017

Ramos, Ricardo Milhomem.

Legislação do Imposto Sobre Serviços no Distrito Federal: Um estudo de caso comparativo de processos / Ricardo Milhomem Ramos. – Brasília, 2017.

86 f. : il.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Administração, 2017.

Orientador: Prof. Doutora. Maria Amélia de Paula Dias, Departamento de Administração.

1. Análise de processos 2. Imposto sobre Serviços 3. Redesenho de processos

Ricardo Milhomem Ramos

**Legislação do Imposto Sobre Serviços no Distrito Federal:
Um estudo de caso de processos**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Administração da Universidade de Brasília do aluno.

Ricardo Milhomem Ramos

Doutora, Maria Amélia de Paula Dias
Professora - Orientadora

Doutor, João Carlos Neves de Paiva
Professor-Examinador

Doutor, Carlos André de Melo Alves
Professor-Examinador

Brasília, 08 de dezembro de 2017

AGRADECIMENTOS

À minha família e amigos, que estiveram ao meu lado durante toda esta jornada.

À Universidade de Brasília, pela experiência e conhecimentos imensuráveis.

À minha Professora Orientadora, pelo apoio, ajuda e paciência.

“O objetivo da vida é a felicidade, não importa o que signifique a felicidade. A eliminação da fadiga, começando com um desejo de conservar a vida humana e eliminar o desperdício, deve aumentar os “Minutos de Felicidade” – Frank Gilbreth

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo mapear o processo de pagamento do Imposto Sobre Serviços – ISS no Distrito Federal e propor alterações com o intuito de aumentar sua eficiência. Em um contexto de alto custo deste processo e pouca melhora nos últimos anos, além de poucos estudos sobre o tema. Realizou-se uma revisão teórica sobre os temas de burocracia, gestão de processos, risco, legislação tributária e legislação sobre o ISS. A pesquisa pode ser classificada como descritiva, aplicada e qualitativa, com abordagem de estudo de caso múltiplo aplicado em uma empresa multinacional do ramo de tecnologia, e um escritório de contabilidade local com atuação no mercado há mais de 30 anos. Os resultados demonstraram que existem ineficiências no processo e possibilidades para melhorias, que foram sugeridas por meio de dois novos desenhos de processo. Concluiu-se que mudanças são possíveis, porém devem ser acompanhadas de mudanças na legislação.

Palavras-chave: 1. Análise de processos 2. Imposto sobre Serviços 3. Redesenho de processos

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Disfunções da burocracia	22
Figura 2 - Hierarquia entre as fontes do Direito Tributário	33
Gráfico 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil	10
Quadro 1 - Dimensões da burocracia	18
Quadro 2 - Diferenças entre melhoria e reengenharia de processos.....	25
Quadro 3 - Fontes do direito tributário	32
Quadro 4 - Competências de instituição de tributos	35

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BPMN – Business Process Modeling Notation

BPM – Business Process Modeling

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

CTN – Código Tributário Nacional

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

IE – Inscrição Estadual

IM – Inscrição Municipal

ISS – Imposto Sobre Serviços

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

MEC – Ministério da Educação

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SEFAZ/DF – Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	Burocracia	13
2.1.1	Tipo Ideal (Weber).....	14
2.1.2	Disfunções da burocracia	19
2.2	Gestão de processos.....	24
2.2.1	Risco	30
2.3	Legislação Tributária	31
2.3.1	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.....	36
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	41
3.1	Tipo e descrição geral da pesquisa	41
3.2	População e amostra.....	Error! Bookmark not defined.
3.3	Caracterização dos instrumentos de pesquisa	43
3.4	Procedimentos de coleta e de análise de dados	45
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	46
4.1	Pesquisa documental	46
4.2	Observação	49
4.3	Entrevistas.....	53
4.4	Discussão	57
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	62
	REFERÊNCIAS	64
	APÊNDICES	70
	Apêndice A – Fluxograma do processo de pagamento do ISS da empresa multinacional do ramo de tecnologia.....	70
	Apêndice B – Fluxograma do Processo de Pagamento do ISS do Escritório de Contabilidade.....	72
	Apêndice C – Fluxograma sugerido do Processo de Pagamento do ISS - 1.....	74
	Apêndice D – Fluxograma sugerido do Processo de Pagamento do ISS – 2.....	76
	ANEXOS	78
	Anexo A – Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.....	78
	Anexo B – Constituição Federal do Brasil, 5 de outubro de 1988.....	79
	Anexo C – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000	80
	Anexo D – Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003	81
	Anexo E – Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005	82
	Anexo F – Legenda dos fluxogramas	84

1 INTRODUÇÃO

A legislação tributária brasileira é composta pelo Código Tributário Nacional (CTN) e de atos legais federais, estaduais, do Distrito Federal e dos Municípios, que em conjunto determinam todo o processo ligado ao tributo, desde o fato gerador até o processo de pagamento, um sistema composto de normas, legislações, processos, registros e controles.

Naturalmente, este processo tem um custo: um estudo da FIESP (2013) aponta que, apenas na indústria de transformação, são gastos 1,16% do faturamento com custos para pagar tributos, e ainda vai além ao apontar que cumulativamente, em toda a cadeia produtiva, estes gastos trazem um impacto de 2,6% nos preços dos produtos industriais. Paralelamente, o estudo Doing Business (BANCO MUNDIAL, 2016), aponta que são necessárias 2.038 horas/ano para uma empresa se adequar à legislação, uma queda de 12% em relação ao ano anterior (BANCO MUNDIAL, 2015), porém ainda acima da média de 341 horas/ano para países da América Latina.

Além dos números acima, outro impacto nos custos gerais da legislação tributária vêm da própria carga tributária: o Brasil é reconhecido como um dos países com maior carga tributária entre os países da América Latina e Caribe, de acordo com o estudo de Estatísticas Fiscais da América Latina e do Caribe da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) (2016), percentual que alcançou quase 33% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro em 2014. A Receita Federal do Brasil (MINISTÉRIO DA FAZENDA, Receita Federal do Brasil, 2016) mostra números semelhantes, com aproximadamente 33% de carga tributária sobre o PIB (Produto Interno Bruto) em 2015, em uma trajetória constante nos últimos anos conforme Gráfico 1 (parcelamentos referem-se à dívidas de exercícios anteriores):

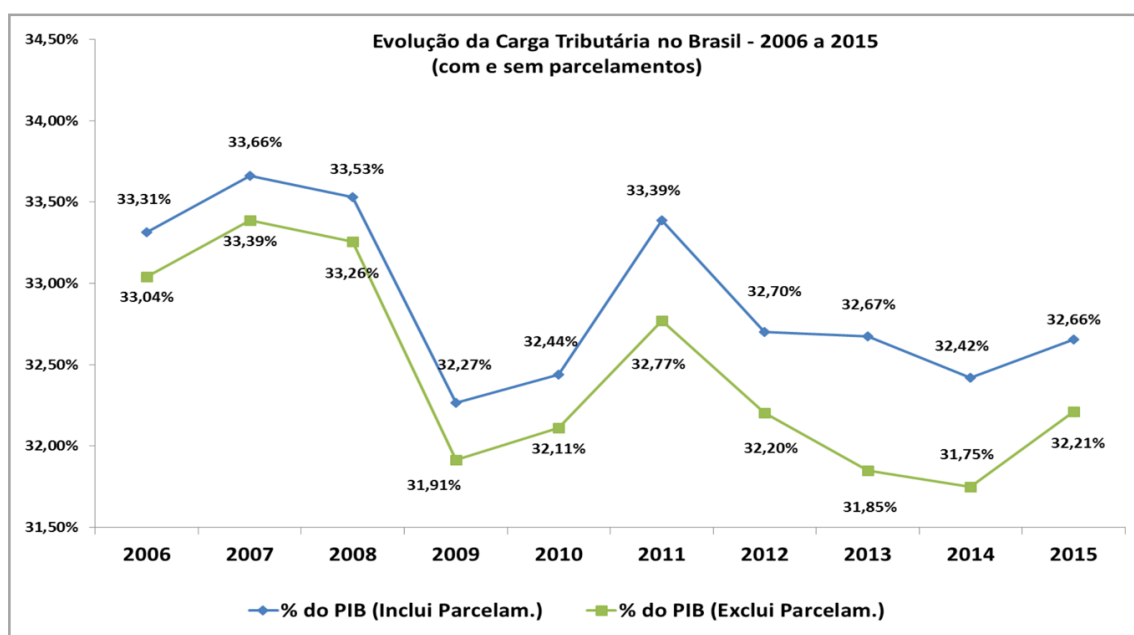


Gráfico 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil

Fonte: Receita Federal do Brasil (2016, p. 2)

Como observam Plutarco *et al.* (2012), “se essa carga tributária é excessiva ou não depende de uma avaliação completa e detalhada do que a sociedade recebe em troca por seus tributos” (PLUTARCO *et al.*, 2012, p. 5), porém, o que o autor chama de carga tributária efetiva, que seria a soma dos valores pagos como tributo, adicionados aos chamados “custos de adequação às regras tributárias” ou custos de conformidade, não costumam ser objeto de análise, o que sinaliza um impacto dos tributos na economia ainda maior. A mesma constatação é feita por Mesquita *et al.* (2015), que identificaram apenas seis estudos científicos sobre o tema entre 2003 e 2015.

A grande disparidade entre os números brasileiros e as médias internacionais levanta dúvida sobre a eficiência da arrecadação tributária brasileira e sugerem uma anomalia, que pode ser advinda de uma falha da do processo de recolhimento: de acordo com o estudo do Banco Mundial (2015; 2016), países da mesma região que o Brasil consomem, em média, aproximadamente seis vezes menos tempo que os contribuintes brasileiros, no pagamento de imposto. Tamanha diferença torna difícil o ato de pagar impostos uma dificuldade – enquanto deveria ser o contrário – podendo

inclusive fazer com que os contribuintes por vezes soneguem impostos pelo simples desconhecimento da norma, ou por dificuldade de se conhecer todas elas. Por outro lado, trazem um custo extra ao tributo que poderia ser revertido em maior renda para o Estado ou para o contribuinte, o que seria de grande utilidade para o país.

Importante mencionar, entretanto, que a burocracia não pode ser apontada como culpada, pois não seria possível controlar o recolhimento de tributos dos diversos tipos, pelos variados órgãos da administração pública, de forma eficiente, com ausência total de regras, documentos e processos, ainda mais considerando que sua definição é justamente de um “sistema social administrado segundo critérios racionais e hierárquicos” (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, prefácio). Na verdade, falam-se de falhas, as chamadas disfunções de uma burocracia, que, conforme será apresentado, são anomalias no sistema social que culminaram por tornar o termo burocracia um sinônimo de morosidade, ineficiência, no vocabulário popular (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 6).

Neste sentido, diversos autores (MESQUITA *et al.*, 2015, CHIEREGATO *et al.*, 2015) apontam que o excesso de burocracia do sistema tributário brasileiro é responsável pela alta complexidade e por muitos custos extras. Chieregato aponta ainda que “um dos mais representativos componentes do chamado custo-brasil é, sem dúvida, o sistema de tributação nacional” (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 1).

Sendo assim, o objetivo geral deste estudo é identificar e avaliar excessos e disfunções burocráticas no processo de pagamento do ISS – Imposto Sobre Serviços, com a finalidade de verificar as ineficiências que podem ser eliminadas e qual seu impacto no processo inteiro. Dito isso, não há que se falar em eliminar a burocracia, tampouco em eliminar o tributo, mas sim de identificar possíveis otimizações com o intuito de diminuir os custos e aumentar a eficiência do pagamento deste, da ocorrência do fato gerador até a apuração e pagamento da obrigação principal, ou tributo propriamente dito.

Em outras palavras, o objetivo deste estudo não é descobrir os custos de conformidade, mas sim descobrir se existem ineficiências no processo de pagamento de imposto que podem ser reduzidas ou eliminadas, tendo como consequência uma diminuição destes custos.

Os objetivos específicos, portanto, são o mapeamento do processo de pagamento do ISS e análise de quais atividades são desnecessárias ou ineficientes, e a proposição de alterações no sentido de melhorar o processo.

A justificativa converge ao próprio objetivo da burocracia: a busca da eficiência. Busca-se, sobretudo, aumentar a racionalidade do processo de pagamento do ISS, diminuindo os custos monetários e temporais, e possibilitando uma melhora nos resultados obtidos, seja na diminuição dos custos de conformidade ou no aumento da arrecadação. Como dita Adam Smith, ainda em 1776, “todo imposto deve ser planejado de tal forma que possa retirar e manter fora dos bolsos das pessoas o mínimo possível além daquilo que ele traz para o tesouro publico do estado” (SMITH, 2009, p. 640), tendo em vista a diminuição dos custos, a estimulação da atividade econômica, a manutenção dos empregos e a diminuição da sonegação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção destina-se a apresentar a revisão bibliográfica dos assuntos pertinentes a este estudo. Inicia-se pela apresentação do conceito de burocracia e suas disfunções, pois o pagamento do imposto é um processo burocrático. Prossegue-se com um panorama sobre gestão de processos e risco, que será utilizado mais à frente para se atingir o objetivo do trabalho. Em seguida, apresenta-se uma visão geral da Legislação Tributária brasileira e do Imposto Sobre Serviços – ISS, que é o processo burocrático objeto deste estudo.

2.1 Burocracia

Segundo Prando (2013), a expressão burocracia é entendida como algo ruim, desagradável, sendo quase um insulto. É sinônimo de lentidão, de papelório, ineficiência. Segundo Motta e Bresser-Pereira (2004, p. 43), entretanto, a burocracia “continua a ser o mais aperfeiçoado tipo de sistema social até hoje criado pelo homem, aquele sistema social em que é possível atingir os objetivos almejados com maior eficiência”. As duas interpretações parecem paradoxais, mas os mesmos autores identificam o motivo da interpretação popular:

O termo burocracia tem um sentido científico, dentro da Administração e da Sociologia, e um sentido popular bem diverso do primeiro. No sentido popular, burocracia significa papelada, número excessivo de tramitações, apego excessivo aos regulamentos, ineficiência. Na verdade, o povo deu nome de burocracia aos defeitos do sistema, ao que Robert K. Merton chamaria de suas “disfunções”. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 6)

No mesmo sentido, Prando (2013) explica: “[...] o que é entendido como algo negativo na burocracia são suas disfunções, ou seja, seus efeitos não esperados. São anomalias em seu funcionamento, caracterizadas como desvio ou exagero de suas características”.

Heady (1970 *apud* PRANDO, 2013, p. 28) aponta que a expressão burocracia é relacionada principalmente ao sociólogo alemão Max Weber. Martins (1998) faz um apanhado da influência e importância dos estudos de Weber na administração, tendo sido colocado junto à Taylor e Fayol como “o terceiro pilar da escola clássica

da administração” (KAST; ROSENWEIG, 1970, *apud* MARTINS, 1998) ao mesmo tempo em que é considerado por muitos teóricos da administração, o pai da burocracia.

O estudo de Weber, entretanto, descreve um tipo ideal. Segundo Hall (1963), Weber listou uma série de atributos organizacionais que, quando presentes, constituíam a forma burocrática de organização. Foram essas dimensões que serviram como base para as delimitações subsequentes da estrutura burocrática. O tipo ideal de Weber, entretanto, é uma abstração, como afirmado por Parsons (1937, *apud* MARTINS, 1997, p. 45): “se fosse ideal não seria tipo, porque estes derivam-se de realidade empírica; se fossem tipos não seriam ideais, porque estes derivam-se da pura abstração”. Dito isso, Motta e Bresser-Pereira (2004) explicam que muitos autores restringiram o conceito de burocracia à um sistema social que se amolda quase perfeitamente ao tipo ideal de Weber, e que para estes autores um desvio ao modelo seria suficiente para que deixar de ser caracterizado como uma burocracia. Entretanto, seguindo a colocação de Parsons, os autores colocam que “todo sistema social administrado segundo critérios racionais e hierárquicos é uma organização burocrática”, podendo variar nos níveis de flexibilidade, formalização e outros, sem que deixem de ser burocracias.

Dada a importância de Max Weber na teoria da burocracia, as variações encontradas com relação ao tipo ideal e o contraste entre o conceito acadêmico e popular da palavra, esta seção se divide entre o conceito de burocracia seguindo o tipo ideal de Weber, e a posterior apresentação das disfunções de seu conceito que dão origem ao conceito popular.

2.1.1 Tipo Ideal (Weber)

Max Weber, na descrição de Hall (1963, p.1), fez um estudo sobre os atributos que constituiriam a organização burocrática, quando presentes. Conforme apresentado anteriormente, o estudo de Weber é considerado um dos mais importantes sobre burocracia e foi utilizado como base para muitos outros. A razão para seu estudo foi uma preocupação com as relações de poder e dominação dentro deste sistema social:

[...] Max Weber, [...] não considerou burocracia um tipo de sistema social, mas um tipo de poder ou de dominação. A burocracia seria um tipo de poder da mesma categoria que o patriarcalismo, o patrimonialismo, o feudalismo e o carismatismo. [...] Entretanto, a cada um desses tipos de poder correspondem um ou mais sistemas sociais diferentes. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 6)

Segundo Martins (1997, p. 45), “o problema central da burocracia, segundo Weber, não é organizacional ou administrativo; é político”. Motta e Bresser-Pereira (2004, p. 205), citam que “para Weber, a burocratização do mundo moderno constituía a maior ameaça à liberdade individual e às instituições democráticas das sociedades ocidentais”. Tal preocupação se dá pois, em seu estado perfeito, a burocracia seria capaz de prever e limitar todo o comportamento humano (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004) em uma relação de dominação racional-legal (ou burocrática), derivada “um sistema de normas racionais, escritas e exaustivas, que definem com precisão as relações de mando e subordinação, tendo em vista os fins visados” (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004). É uma dominação prescritiva, exaustiva e que procura prever todas as ocorrências e enquadrá-las em um procedimento definido, com resultados já esperados (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004), chegando a um nível de detalhamento tal que aproximaria o homem a uma máquina, pois suas ações e consequentes resultados seriam completamente previstos e definidos, e também preveria inclusive meios de coerção.

Weber (2004, p. 141) afirma que a dominação racional-legal se baseia “[...] na crença na legitimidade das ordens estatuídas e do direito de mando daqueles que, em virtude dessas ordens, estão nomeados para exercer a dominação [...]”. Sobre este, Morgan (2010, p. 284) afirma:

[...] para Weber, o próprio processo de racionalização é um modo de dominação. Conforme nos tornamos cada vez mais sujeitos à administração, por meio de regras, e nos envolvemos em cálculos que associam meios e fins e custos e benefícios, nós nos tornamos cada vez mais dominados pelo processo em si. Princípios impessoais e a busca de eficiência tendem a tornar-se nossos novos fatores de escravos. (MORGAN, 2010, p. 284)

A racionalidade que tanto aparece nos estudos de Weber é, de acordo com Motta e Bresser-Pereira (2004, p. 7), o primeiro elemento que diferencia uma burocracia dos outros tipos de sistemas sociais ou organizações. Segundo os mesmos autores, um ato é racional quando representa o meio mais adaptado para se atingir um determinado objetivo, quando é coerente com os fins visados, ou seja,

“exige o mínimo de esforços, o mínimo de custos, [...] para um máximo de resultados” (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004). Na mesma linha, Heady (1970, p. 52) destaca que “[...] a burocracia é, acima de tudo, uma forma de organização orientada pelo conceito de racionalidade, e para a conduta da administração com base em conhecimentos relevantes [...]”. A racionalidade é um conceito relativo; algo pode ser considerado racional ou irracional dependendo da situação.

Motta e Bresser-Pereira (2004) apresentam três características básicas que, não apenas traduzem o caráter racional das burocracias, mas podem ser consideradas características dos sistemas sociais mais burocráticos, que “são formais, impessoais e dirigidos por administradores profissionais, que tendem a controlá-los cada vez mais completamente”.

Quanto ao formalismo, Weber explica:

[...] mesmo nos casos em que a discussão oral é, na prática, a regra ou até consta no regulamento: pelo menos as considerações preliminares e requisitos, bem como as decisões, disposições e ordenações finais, de todas as espécies [...] devem ser estabelecidas por escrito (WEBER, 2004, p. 143)

Motta e Bresser-Pereira (2004) acrescentam:

[...] O formalismo da burocracia expressa-se no fato de a autoridade deriva de um sistema de normas racionais, escritas e exaustivas, que definem com precisão as relações de mando e subordinação, distribuindo as atividades a serem executadas de forma sistemática, tendo em vista os fins visados. Sua administração é formalmente planejada, organizada, e sua execução se realiza por meio de documentos escritos. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 14)

O formalismo faz com que a autoridade seja derivada de normas, normas estas escritas e baseadas nos fins visados, o que as confere legalidade e meios de coerção para garantir a disciplina. São normas escritas e exaustivas, pois precisam estar sempre atuais e prever todos os comportamentos possíveis das pessoas da organização, o que confere grande precisão à burocracia.

A impessoalidade, por sua vez, significa que as normas se referem a um cargo, função, processo, mas não a uma pessoa específica. O poder conferido às pessoas existe apenas enquanto ocupante de um cargo, e limita-se a ele, não tendo influência, pois, de sua personalidade ou alguma tradição. Também significa que a burocracia não deve ter elementos pessoais, como preciosismos, favoritismos e etc., sendo imparcial, objetiva e racional. É definido pelos autores da seguinte forma:

[...] A administração burocrática é realizada sem consideração a pessoas. [...] O governo das pessoas existe apenas na medida que elas ocupam cargo. Isso salienta o caráter estritamente impessoal do poder de cada indivíduo, que não deriva da personalidade do indivíduo, como acontece na liderança carismática, nem de uma herança recebida, como no poder tradicional, mas da norma que cria o cargo e define suas atribuições. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 17)

Essas duas definições se unem com a terceira, que é a administração por profissionais. O formalismo e a impessoalidade, segundo Motta e Bresser-Pereira (2004), fazem com que os requisitos e atribuições do administrador estejam escritos, de forma que não há espaço para o nepotismo ou outras formas de transferência de poder não racionais. Por conseguinte, os autores afirmam:

São necessários, pois, especialistas, homens especialmente treinados para exercer as diversas funções criadas através do processo de divisão do trabalho, que geralmente devem ter um diploma e/ou experiência para poder ocupar o cargo. Ao serem escolhidos, esses homens devem apresentar títulos e são, geralmente, submetidos a testes. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 19)

De acordo com Motta e Bresser-Pereira (2004, p. 19), assim como as outras duas características (formalidade e impessoalidade), a administração profissional tem suas consequências, algumas inclusive influenciadas pelas duas primeiras: a formalidade da burocracia seria tamanha ao ponto de necessitar administradores não apenas com conhecimentos específicos sobre suas funções, mas também de todas as normas, podendo ser esta, inclusive, a especialidade do administrador: o conhecimento da norma.

Vale mencionar que as características citadas acima são as características destacadas por Motta e Bresser-Pereira, baseados no estudo de Weber. Para efeito de comparação e de resumo, o estudo de Hall (1963) apresenta resumidamente um quadro com as características da burocracia de acordo com vários autores, reproduzido no quadro 2. Seis são as características (dimensões) destacadas por este autor com base na frequência em que são citadas e importância teórica:

- Divisão do trabalho baseada em especialização funcional
- Hierarquia de autoridade bem definida
- Sistema de regras cobrindo os direitos e deveres dos encarregados
- Sistema de procedimentos para lidar com situações de trabalho
- Impessoalidade nas relações interpessoais
- Promoção e seleção para emprego baseada na competência técnica

Quadro 1 - Dimensões da burocracia

Dimensões da Burocracia para alguns dos principais teóricos									
Dimensões da Burocracia/Autores	Weber	Friedrich	Merton	Udy	Heady	Parsons	Berger	Michels	Dimock
Hierarquia de autoridade	•	•	•	•	•	•	•	•	•
Divisão de Trabalho	•	•	•	•	•	•		•	•
Competência Técnica	•	•	•	•		•	•		•
Normas de procedimento para atuação no cargo	•	•	•		•		•		•
Normas que controlam o comportamento dos empregados	•	•	•				•	•	
Autoridade limitada do cargo	•		•		•	•			
Gratificação diferencial por cargo	•			•					
Impessoalidade dos contatos pessoais			•						
Separação entre propriedade e administração	•								
Ênfase nas comunicações estritas	•								
Disciplina racional	•								

Fonte: HALL, Richards, 1966.

Como já sinalizado, o tipo ideal de Weber é, entretanto, uma abstração, uma utopia. Neste sentido, Prando destaca que “Weber acreditava que a eficiência de uma organização estava diretamente relacionada à sua capacidade de se aproximar do padrão de burocracia por ele idealizado” (BEETHAM, 1988, *apud* Prando 2013).

Esta observação é complementada com o estudo de Hall (1978), que define a burocracia como um conjunto de dimensões/atributos de forma contínua. Hall (1963) traz um exemplo neste sentido:

[...] O tipo ideal burocrático pode ser utilizado como se fosse uma régua de doze polegadas. Não é esperado, por exemplo, que todos os objetos medidos pela régua meçam exatamente doze polegadas – alguns medirão menos e outros mais. (GOULDNER, 1950, p. 53-54, tradução nossa)

Motta e Bresser-Pereira dizem o mesmo em forma de crítica:

Esse é o quadro ideal. Nele, o segredo maior da eficiência das burocracias está na possibilidade de previsão efetiva do comportamento dos membros das organizações. Na prática, entretanto, isso jamais se verifica inteiramente. A previsão falha. O comportamento dos membros da organização escapa ao modelo preestabelecido. [...] O comportamento previsto era racional, preciso, coordenado. O comportamento que realmente ocorre, e que deixou de ser previsto, pode vir a ser exatamente o oposto daquele planejado. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 43)

Existem burocracias mais ou menos eficientes, mais ou menos próximas do ideal de Weber. Uma burocracia pode apresentar muitas das características ideais, mas ainda assim ter ineficiências. De fato, as características da burocracia têm consequências desejadas e não desejadas. As consequências desejadas são a previsibilidade, a eficiência, o controle. As não desejadas, são, segundo Motta e Bresser-Pereira (2004), os efeitos não previstos nem desejados da burocracia, suas disfunções, que são a razão do conceito popular do termo e que será visto a seguir.

2.1.2

2.1.2 Disfunções da burocracia

O ideal de Weber, em resumo, é a aproximação do homem a uma máquina, visando tornar o funcionamento de uma organização exatamente como o desta: previsível, impessoal e eficiente. Como já sinalizado, a realidade é diferente disto. Motta e Bresser-Pereira (2004) apontam que a imprevisibilidade das organizações persiste por mais burocráticas e formalizadas elas sejam, em menor ou maior grau, e que esta é a origem das disfunções da burocracia. O autor sugere ainda a razão para o significado popular:

A primeira fonte de imprevisibilidade encontra-se, exatamente, no excesso de burocratização, no excesso de formalismo e despersonalização que muitas vezes caracterizam as organizações. As “disfunções” da burocracia têm especificamente essa origem. E é desse excesso de burocratização que resulta a concepção popular de burocracia como um sistema ineficiente, dominado pela “papelada” e por funcionários de mentalidade estreita, incapazes de tomar decisões e pensar por conta própria. (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 43)

A forma que a burocracia busca para obter a previsibilidade, conforme demonstrado nas características do tipo ideal de Weber, é a formalização, de preferência por escrito. Isto tem como consequência, segundo Motta e Bresser-Pereira (2004), uma quantidade enorme de normas, estatutos, regulamentos, regimentos e etc., que tornam o simples conhecimento destas, uma especialidade. O autor destaca ainda que há o risco de as normas se tornarem o fim da organização, ao invés de meio, pois a obediência à norma não será relacionada com as vantagens que disto resultarão, mas sim pela simples existência delas, impedindo que revisões e exceções. No mesmo sentido, Merton (1978, *apud* PRANDO, 2013, p. 63) explica que o foco do funcionário pode deixar de ser os fins da organização, passando para os “detalhes da conduta exigida pelas normas”.

A inversão sugerida, segundo Motta e Bresser-Pereira (2004, p. 44), traz consigo dois problemas: o primeiro, é que o membro da burocracia perde completamente a flexibilidade, fazendo com que situações novas, não previstas na norma, sejam um problema, pois este se atém às normas existentes. O segundo, de ordem semelhante do primeiro, é que os funcionários ao perceberem a importância total das normas e a preocupação dos superiores apenas com a observância delas, passam a ter um desempenho não tão bom, de forma proposital, já que o fim não é o foco.

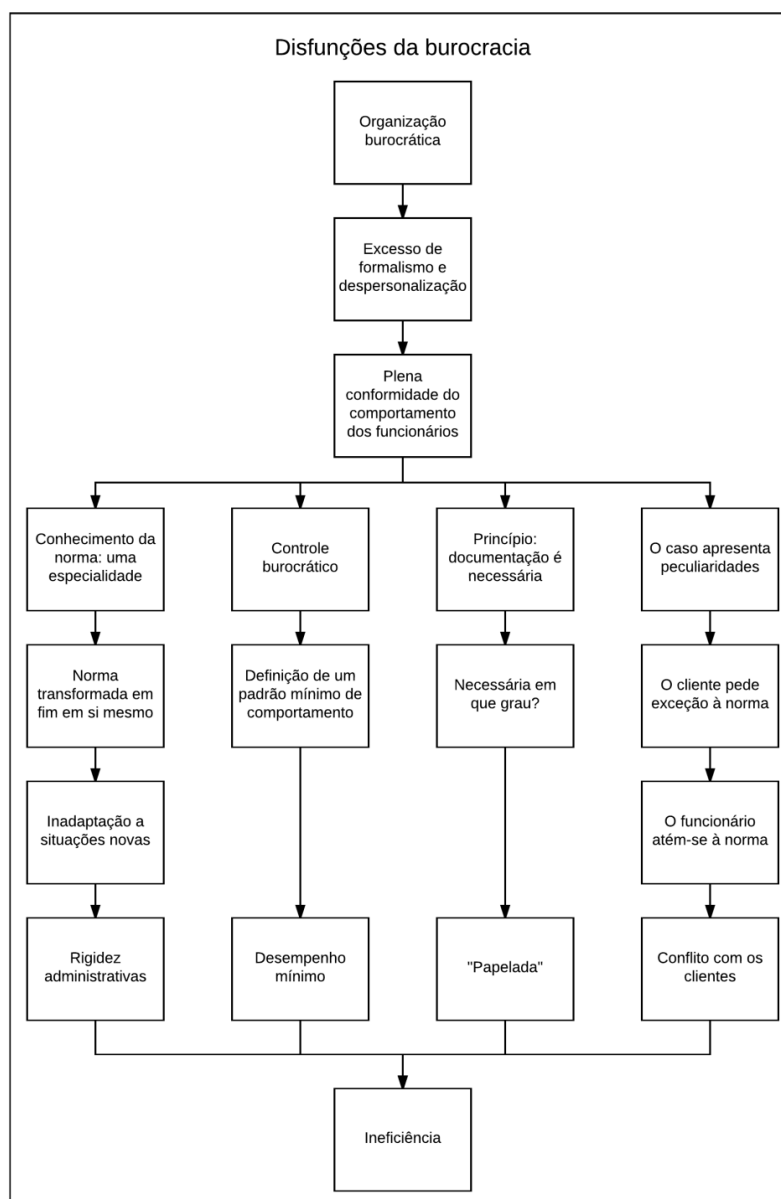
Deste excesso de normas surge outro problema: a “papelada”. Como tudo deve estar formalmente documentado, a burocracia se caracteriza também por uma quantidade enorme de papéis. A documentação não é necessariamente ruim, e vai ao encontro da impessoalidade: permite que seja sempre recuperado o histórico de ações já tomadas, até quando a autoridade burocrata não faz mais parte da organização. O problema reside na determinação da quantidade: o excesso de documentos pode ser desnecessário e tornar a organização ineficiente, enquanto que a falta pode ter igual consequência por não permitir a racionalização do

trabalho. Motta e Bresser-Pereira (2004) apontam consequência disto na administração pública, mas que se replica em qualquer setor:

Na administração pública, simples requerimentos transformam-se rapidamente em imensos processos. A compra de um parafuso, a venda de um prego põem em funcionamento toda a dispendiosa máquina burocrática. E as tramitações se multiplicam: um requerimento, um pedido de compra, para serem aprovados, devem passar pelas mãos de um número imenso de pessoas, para serem visados, carimbados, anotados... Enfim, ocorre o fenômeno que se costuma chamar “papelada”, que muitas vezes é confundido com a própria burocracia [...] (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 46)

Em resumo, os autores apresentam a Figura 1, em que apresentam as disfunções causadas pelo excesso de burocracia:

Figura 1 - Disfunções da burocracia



Fonte: MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 47

Essas não são, de forma alguma, as únicas disfunções da burocracia, nem mesmo de acordo com os autores da Figura 1. Uma das características da papelada, do excesso de burocracia, é o apego às normas, que foi chamada por Motta e Bresser-Pereira de primeira fonte de imprevisibilidade. A segunda fonte de imprevisibilidade, segundo Motta e Bresser-Pereira (2004, p. 47), é exatamente o oposto: a resistência à conformidade das normas.

Como exposto na seção anterior, a burocracia impõe um comportamento aos funcionários, baseado em normas racionais-legais, sendo a autoridade garantida

pois a burocracia dispõe também métodos de coerção e punição. Entretanto, algumas vezes a norma gera conflitos, onde o funcionário deixa de segui-la, causando também ineficiência e imprevisibilidade.

De acordo com os mesmos autores (MOTTA; BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 61), existem ainda as imprevisibilidades causadas por grupos informais dentro da burocracia. Estas duas últimas disfunções não serão citadas mais a fundo por não serem propriamente o foco deste estudo.

Conforme sugerido na Figura 1, as disfunções burocráticas têm como resultado principal a perda de eficiência.

A eficiência, de acordo com Bio (1996, p. 21), diz respeito ao método de trabalho, ao meio pelo qual se atinge o objetivo. Segundo o autor, “uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menos dispêndio possível de recursos, ao menor custo por unidade produzida”, que é justamente o que se busca atingir neste trabalho.

Segundo Maximiano (2007, p. 5), a palavra eficiência indica que a organização “utiliza produtivamente, ou de maneira econômica, seus recursos”, ou usa a “menor quantidade de recursos para produzir mais”. Dalf (1999, p. 39) sintetiza da seguinte forma:

Eficiência [...] diz respeito aos trabalhos internos da organização. A eficiência organizacional é o volume de recursos utilizados para produzir uma unidade de produto. Ela pode ser medida como a razão entre as entradas e as saídas. Se uma organização puder conseguir um determinado nível de produção com menos recursos que outra, diz-se que ela é mais eficiente (DALF, 1999, p. 39).

Pode-se dizer que a eficiência é o objetivo de qualquer administrador, porém não acima de todas as coisas. No caso deste estudo, o produto (ou saída) é o imposto pago, e a eficiência seria pagar o imposto com o menor dispêndio de tempo e recursos possível.

Dito isso, foca-se nos pontos apontados principalmente na penúltima linha da Figura 1, que serão objeto de análise e alterações utilizando-se as técnicas de gestão de processos apresentadas na próxima seção.

2.2 Gestão de processos

No início da seção de burocracia, apresentou-se Weber como importante contribuinte para a administração científica, tendo sido classificado por alguns até como o terceiro pilar desta (MARTINS, 1997). De fato, como explica Araujo (2011), a Organização Racional de Trabalho de Taylor tinha “o objetivo de substituir os sistemas tradicionais por estruturas burocráticas que garantissem a funcionalidade e eficiência do processo produtivo”, demonstrando a importância do estudo de Weber já no início do estudo das organizações.

O objetivo da burocracia de Weber e dos estudos de Taylor podem ser resumidos e consolidados como um só: aumentar a eficiência das organizações. No mesmo sentido, tem-se o estudo dos processos ou a gestão de processos, que de acordo com Cury (2017, p. 288), se iniciaram principalmente com a obra Reengenharia, de Hammer & Champy e estudos de autores como Davenport, Harrington, Ballé e outros, que abordaram tanto a melhoria quanto a reengenharia de processos. De fato, os estudos de Davenport são utilizados como base em muitas, se não todas as referências utilizadas nesta seção do trabalho.

Davenport apresenta a reengenharia de processos como uma orientação horizontal da organização, e nos adianta alguns dos pontos que serão abordados:

A adoção de uma visão de processo das atividades representa uma modificação revolucionária: equivale a virar a organização de cabeça para baixo ou, pelo menos, de lado. Uma orientação baseada em processos nos negócios envolve elementos de estrutura, enfoque, medição, propriedade e clientela. A título de definição, um processo é simplesmente um conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para um determinado cliente ou mercado. (DAVENPORT, 1994, p. 6)

De uma forma um pouco mais genérica, Araujo (2011) apresenta a gestão de processos como uma forma de otimização do trabalho focada na forma como ele é executado (Smith e Fingar, 2003, apud Araujo, 2011, p. 27):

[...] conforme esclarecem Smith e Fingar (2003), a gestão de processos não é uma forma de automação e nem um, segundo eles, novo modismo na teoria das organizações. Pelo contrário, esse modelo de gestão tem por intuito descobrir o que é feito pela organização, de modo a desenvolver novas formas de otimização deste trabalho, traduzidas diretamente para a operação. De forma sucinta, pode-se dizer que se trata de um processo de

investigação em que a prioridade é dada à forma como o trabalho é executado a fim de otimizar os processos. (ARAUJO, 2011, p. 27)

Antes de se adentrar na gestão de processos em si, cabe apresentar a diferença entre a reengenharia e a melhoria de processos. De acordo com Davenport (1994, p. 12), a melhoria de processos visa um nível menor de mudança nos processos, a realização de um mesmo processo com uma eficiência e eficácia um pouco maior, enquanto a reengenharia “significa a realização de um trabalho de maneira radicalmente nova”. Como consequência, a melhoria de processos tem uma mudança gradual, que demora menos tempo para cada mudança e possui menor risco, enquanto a reengenharia demora consideravelmente mais tempo e possui um risco maior, como apresentado pelo autor no Quadro 2:

Quadro 2 - Diferenças entre melhoria e reengenharia de processos

	Melhoria	Reengenharia
Nível de mudança	Gradual	Radical
Ponto de partida	Processo existente	Estaca zero
Frequência da mudança	De uma vez/contínua	De uma vez
Tempo necessário	Curto	Longo
Participação	De baixo para cima	De cima para baixo
Âmbito típico	Limitado, dentro de funções	Ampla, interfuncional
Risco	Moderado	Alto
Habilitador Principal	Controle estatístico	Tecnologia da informação
Tipo de mudança	Cultural	Cultural/estrutural

Fonte: DAVENPORT, 1994.

Como pode-se observar, tratam-se de duas abordagens semelhantes de essencialmente um mesmo objeto, o estudo de processos, guardadas as diferenças naturais entre cada autor. Por este motivo, prossegue-se com o termo mais amplo, que é a gestão de processos.

Os processos, segundo Oliveira (1996, *apud* ARAUJO *et al.*, 2017, p. 24), são “um conjunto de atividades sequenciais que apresentam relação lógica entre si, com

a finalidade de atender e, preferencialmente, suplantando as necessidades e expectativas no plano interno e externo (dos clientes)". Davenport, ainda, apresenta que processos são uma "ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo e um fim, com entradas (*inputs*) e saídas (*outputs*) claramente identificados" (DAVENPORT, 1994, p. 7). Segundo Maranhão e Macieira, a gestão de processos é, portanto, um modelo de gestão que "implica uma ênfase grande na melhoria da forma pela qual o trabalho é realizado, em contraste com o enfoque apenas no próprio produto ou serviço oferecido aos clientes" (MARANHÃO; MACIEIRA, 2004).

O ponto forte da gestão de processos, segundo Araujo (2011) e Cury (2017), é uma abordagem horizontal da organização, em contraponto à visão vertical tradicional adotada nos estudos organizacionais anteriores. De acordo com Cury (2017), a visão vertical seria uma visão focada em funções e organogramas, que sinalizam as funções e atividades especializadas realizadas pelas seções, divisões e departamentos (exemplos: suprimentos, recursos humanos e serviços gerais) da estrutura organizacional. O autor faz uma observação interessante no âmbito deste trabalho, pois associa a visão tradicional das organizações à disfunção da burocracia que visto anteriormente, explicando que o excesso de especialização torna o trabalho "enfadonho, repetitivo, monótono" (CURY, 2017, p. 294), levando a organização a "degenerar-se numa pesada burocracia", com as disfunções que apresentadas anteriormente.

A principal falha da visão tradicional, segundo Cury (2017), é de que não há a visão de como o trabalho é feito e de como a organização realmente funciona, pois não mostra como são as relações interdepartamentais. O objetivo da visão horizontal seria justamente este: mostrar o cliente, o produto e o fluxo de trabalho, a forma como o trabalho é realmente executado e como os relacionamentos internos ocorrem. Araujo consolida as distorções da visão tradicional/vertical citando Rummler e Brache (1994, *apud* ARAUJO *et al.* 2017):

- Os gerentes tendem a ter uma visão funcional e vertical de suas organizações, o que faz com que o gerenciamento também seja feito dessa forma;
- Os gerentes de mesmo nível tendem a perceber as funções do colega como inimigas e não como aliadas;
- A falta de interação entre os silos dificulta a efetividade na resolução de conflitos. O que poderia ser resolvido numa interação

entre áreas é passado para o nível superior de uma área, que por sua vez o passa para o nível superior de outra área;

- A preocupação em entender e melhorar as funções verticalmente garante a melhoria funcional, porém não traz ganho para a organização como um todo. Portanto, a falha de comunicação é o principal ponto de atenção da organização estruturada funcionalmente, pois as informações têm uma boa fluência entre os silos verticais, ou seja, para cima e para baixo e não há facilidade que permita a fluência das informações horizontalmente. (ARAUJO *et al.*, 2017, p. 27)

A ausência de comunicação horizontal sinalizada no último item mostra uma deficiência que busca ser sanada pela gestão de processos, como citado por Oliveira (1996, *apud* ARAUJO *et al.*, 2017, p. 24) anteriormente. Por outro lado, Araujo (2017) mostra uma desvantagem da visão horizontal, pois esta pode trazer uma indefinição de responsabilidades devido à priorização da atividade, criando uma dificuldade em se identificar os limites de responsabilidade de cada unidade.

Por isso, como observa Araujo *et al.* (2017, p. 28), a abordagem horizontal não significa o fim ou a diminuição de importância da abordagem vertical ou do organograma. Como já sinalizado anteriormente, o autor explica que, se por um lado o organograma e a visão vertical não permitem a avaliação dos processos de negócio, por outro lado a visão horizontal não permite a visualização dos “agrupamentos feitos e relacionamentos verticais”, ou seja, as duas formas são complementares ao invés de substitutas. Neste sentido, Rummler & Bracher (1993, *apud* CURY, 2017, p. 296) colocam que “as maiores oportunidades de melhoria de desempenho” estão nos pontos onde há mudança de responsabilidade entre um departamento e outro, no que o autor chama de “espaço branco” de um organograma, que são perceptíveis na visão horizontal da organização.

Interessante observar que a abordagem de Rummler & Bracher deixa implícita uma definição de visão horizontal, e de certa forma, de gestão de processos, que talvez seja a mais básica e generalizada: “o espaço branco de um organograma” (RUMMLER & BRACHER, 1993, *apud* CURY, 2017, p. 296), no sentido de que retrata a forma como as interações entre as áreas da organização acontecem, e de que é um complemento ao organograma. Seguindo este raciocínio, Araujo (2011, p. 32) apresenta o fluxograma (também chamado de *flowchart*, gráfico de processos, mapa de processos, etc), que se soma ao organograma no sentido de mostrar o fluxo do processo, sendo apontado pelo autor como a “técnica mais tradicional e mais utilizada no estudo de processos há mais de cinco décadas”.

Araujo (2011, p. 32) explica que por mais que a utilização do fluxograma seja extremamente importante para a gestão de processos, esta não significa a simples aplicação do fluxograma. De acordo com Adair & Murray (1998, p. 123), o mapa do processo é útil para “adquirir uma visão geral do processo e identificar as principais etapas” e analisar fluxos complexos, com muitos caminhos e ramificações concentrando-se na “apresentação de uma descrição gráfica e compreensível, podendo ser feitos em vários níveis do processo. Esta explicação é interessante por sinalizar a possibilidade de diferentes níveis de detalhamento: o objetivo é apresentar as principais etapas, o que pode significar diminuir ou aumentar o nível de detalhe do mapa de processos de acordo com a necessidade.

Neste sentido, Cury (2017, p. 300) argumenta que englobar toda a análise de uma empresa em um único “megaprocesso” ou “macroprocesso”, não é exequível nem prático, e por esse motivo, há muitas vezes a decomposição destes em processos menores, ou subprocessos. O autor esclarece que o limite da decomposição do processo varia de profissional para profissional, de empresa para empresa, não havendo uma regra fixa.

Seguindo este raciocínio, Davenport explica que o grau de decomposição do processo depende também do objetivo:

Se o objetivo é a melhoria gradual, basta trabalhar com vários processos limitados rigorosamente, já que o risco de fracasso é relativamente baixo. [...] Mas quando o objetivo é uma mudança radical, o processo deve ser definido da maneira mais ampla possível. (DAVENPORT, 1994, p. 32)

De fato, por mais que seja mais fácil trabalhar com processos menores, esta abordagem diminui as chances de identificação de pontos que podem ser melhorados. Ao encontro da abordagem de Rummler & Bracher, Davenport explica que “uma fonte importante de benefício para o processo é melhorar o intercâmbio entre funções, que só pode ocorrer quando os processos têm definição ampla” (DAVENPORT, 1994, p. 32).

Segundo Cury (2017, p. 300) o nível de decomposição apontado como melhor para se trabalhar seria um nível que aponta em sua maioria processos internos, que seriam o terceiro ou quarto nível organizacional.

O autor (CURY, 2017, p. 305) toma a liberdade de sugerir também a utilização da “estrutura de redesenho de processo” de Ballé (1997), apresentando as seguintes orientações gerais:

- Eliminar entrada ou reentrada de dados; automatizar quaisquer possíveis entradas de dados;
- Reduzir as passagens de uma pessoa para outra. Essa etapa pode sugerir modificações organizacionais;
- Separar os itens de trabalho que estejam percorrendo o processo em termos do tempo que levam para ser processados;
- Negociar uma resposta mais rápida com os fornecedores do processo. (CURY, 2017, p. 305)

De forma um pouco mais ampla, Araujo (2011, p. 45) explica que o objetivo do estudo de processos é de “assegurar a fluidez” da movimentação entre os passos, e de “manter os limites de decisão dentro de princípios que não permitam a ineficiência e ineficácia de todo o processo”, o que seria atingido por meio dos objetivos secundários listados pelo autor:

- Identificar a utilidade de cada etapa do processo;
- Verificar as vantagens em alterar a sequência das operações;
- Procurar adequar as operações (passos) às pessoas que as executam; e
- Identificar a necessidade de treinamento para o trabalho específico de processo. (ARAUJO, 2011, p. 45)

Além disso, Araujo (2011, p. 59) faz uma observação extremamente pertinente para qualquer tentativa de melhoria de um processo: eliminar passos do processo é uma das alternativas para melhoria, porém não imperativa nem única. Em alguns casos a criação de passos ou a simples reorganização da sequência também pode trazer bons resultados para o processo.

De todo modo, a visualização do processo por meio de fluxogramas é essencial para a identificação das oportunidades de melhoria, e para isso existem vários tipos de fluxogramas e vários padrões de símbolos que podem ser utilizados, que variam em tipos de informações, forma de apresentação e complexidade. Tendo como objetivo o entendimento facilitado desde estudo para qualquer público, será utilizado o BPMN (Business Process Modeling Notation).

Conforme explica Araujo *et al.* (2017, p. 31), o BPMN é um padrão de notação desenvolvido em conjunto por representantes de empresas como IBM e Lombardi, com o objetivo principal de “ser intuitivo e facilmente compreensível por todos os públicos: usuários, analistas de processos, técnicos, clientes e outros” (ARAUJO *et*

al., 2017, p. 31). Por este motivo, o diagrama de processos do BPMN, o BDP (Business Process Diagram) possui apenas três objetos básicos de fluxo (eventos, atividades e *gateways*, ou pontos de passagem), três objetos de conexão (fluxo de sequência, fluxo de mensagem e fluxo de associação) e as *swimlanes* (raias, que são divisões dentro do fluxograma), o que reduz a necessidade de aprendizado da estrutura do fluxograma (WHITE, 2004). Existem também variações dos elementos básicos apresentados, o que possibilita a inclusão de complexidade ao processo. A relação de elementos utilizados neste trabalho está no Anexo F.

Outra vantagem do BPMN é que para sua elaboração foram revisados diversos outros padrões amplamente conhecidos, como o UML Activity Diagram, o IDEF, o Activity-Decision Flow (ADF) Diagram e o Event-Process Chains (EPCs) (White, 2004), o que resultou na replicação de diversos aspectos já conhecidos e utilizados por analistas de processos, facilitando ainda mais seu entendimento.

Finalizando, é importante ressaltar que é necessária cautela antes de propor qualquer alteração em um processo existente, principalmente quando se trata de um processo que pode resultar em condenações penais e multas, como é tratado aqui. Tendo isso em mente, explica-se resumidamente o conceito de risco, no próximo subitem.

2.2.1 Risco

O conceito de risco não é tratado neste estudo no sentido de mensura-lo no trabalho, mas sim no sentido de auxiliar no esforço de melhoria do processo de pagamento de imposto que será feito mais à frente. Como já mencionado, uma das possibilidades de melhoria em um processo é a eliminação e reorganização de passos, porém, tratando-se de um processo que possui implicações inclusive penais para os que o executam, fazê-lo inadvertidamente pode resultar em riscos diversos.

Por risco, entende-se pela “possibilidade de haver um acontecimento incerto, fortuito (ou acidental, independe da vontade da empresa)”, (ASSI 2014, p. 9), ou de “eventos futuros incertos, que podem influenciar o alcance dos objetivos estratégicos, operacionais e financeiros da organização” (PADOVESE, 2005, *apud* ASSI, 2014, p. 12). Com o intuito de diminuir as chances de tais acontecimentos

ocorrerem, aplicam-se controles, que são “o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas (ASSI, 2014, p. 14), que por sua vez possuem custos, mas que não devem ser eliminados.

No estudo em tela, fala-se em tentar mitigar o máximo possível as possibilidades de autuação pelo fisco devido ao não cumprimento da legislação, ou ainda, de impedir o pagamento majorado de tributos, o que é utilizado por alguns como forma de diminuição do risco (a ser tratado mais a frente).

Como menciona Assi (2014, p. 9), muitos riscos são inerentes ao negócio, porém cabe à organização tomar medidas preventivas para diminuir o nível de perigo. Diante disso, nosso objetivo é não apenas aumentar a eficiência do processo, mas fazê-lo sem um aumento significativo dos riscos ou até mesmo diminuindo-os.

2.3 Legislação Tributária

O conceito de legislação tributária pode ser encontrado na própria legislação, no art. 96º da Lei Complementar nº 5.172 (Anexo A), de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN). De acordo com Oliveira (2013, p. 57), “o sistema tributário vigente encontra sua pedra angular nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (1988)”, que são os artigos que definem as normas gerais da tributação brasileira, como as limitações de poder, os impostos de cada ente federativo e a repartição das receitas tributárias. Rezende *et al.* (2010, p. 29) explicam o papel da Constituição Federal (CF) da seguinte forma:

A Constituição Federal é a Lei Maior e funciona como fonte para as demais leis. [...] No campo tributário mais especificamente, a Constituição organiza o Sistema Tributário Nacional, define os tributos, as competências tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e os limites ao poder de tributar. (REZENDE *et al.*, 2010, p. 29),

De acordo com Oliveira (2013, p. 57), além da CF, as fontes do Direito Tributário são o meio pelo qual o Direito Tributário se manifesta, relacionadas e

explicadas no Quadro 3, divididas em primárias ou secundárias “de acordo com o poder que elas têm de inovar na ordem jurídica”.

Quadro 3 - Fontes do direito tributário

Fontes do direito tributário - Primárias	Função
Constituição Federal e Emendas Constitucionais	Estabelecem as competências e os princípios tributários. A constituição atribui competência, descentralizando o poder político.
Tratados e Convenções internacionais	Uma vez aprovados por decreto legislativo do Congresso Nacional, revogam ou modificam a legislação tributária interna, e as leis posteriores a tais tratados ou convenções deverão se adaptar a eles.
Leis Complementares	Estabelece as normas gerais em matéria tributária, que são as normas básicas reguladoras da competência tributária disposta na Constituição e estabelecidas de regras gerais aplicáveis a todos os tributos.
Leis Ordinárias	Tem a função de instituir tributos, embora haja alguns que, por força da Constituição, precisem ser instituídos por lei complementar.
Leis Delegadas	Elaboradas pelo presidente da República sobre matérias específicas obedecendo o art. 68 da CF, ou seja, quando o Congresso Nacional assim autorizar.
Medidas Provisórias	Normas de iniciativa do Poder Executivo que possuem força de lei, mas dependem de sua conversão em lei no prazo de 60 dias da data de sua publicação, prorrogáveis uma única vez.
Decretos Legislativos	Atos emanados pelo Congresso Nacional que disciplinam matérias privativas da Casa.
Resoluções do Senado Federal	São utilizadas para resolver assuntos de sua competência, não necessitando da sanção do presidente da República.
Fontes do direito tributário - Secundárias	Função
Decretos	Normas expedidas pelo chefe do Poder Executivo que regulamentam leis, não inovando na ordem jurídica, objetivando apenas dar fiel cumprimento aos ditames legais.
Normas Complementares	Atos normativos, decisões administrativas, práticas administrativas e convênios internos que têm como objetivo esclarecer todas as fontes anteriores, não se preocupando em inovar na ordem jurídica.

Fonte: Adaptado de OLIVEIRA, 2013, p. 57.

Em paralelo, Rezende *et al.* (2010) apresentam a hierarquia entre as fontes do Direito Tributário conforme Figura 2.

Figura 2 - Hierarquia entre as fontes do Direito Tributário

Fonte: REZENDE *et al.*, 2010, p. 30

As fontes do direito tributário citadas acima, de acordo com Oliveira (2013, p. 56), formam o sistema tributário brasileiro, “um conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras e princípios normativos relativos à matéria tributária” (OLIVEIRA, 2013, p. 56). É por meio destes instrumentos que, de acordo com Rezende *et al.* (2010, p. 28), são criados, modificados ou extinguidos os preceitos legais da legislação tributária.

Dito isso, o CTN dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, apresentando uma definição de tributo em seu art. 3º.

De acordo com Rezende *et al.* (2010, p. 46) e Oliveira (2013, p. 59), a consequência do que está disposto neste artigo é que o tributo deve ser sempre uma contribuição medida em dinheiro ou uma unidade que seja conversível em moeda, obrigatória (compulsória) e que não pode ser utilizada como pena, sendo de competência exclusiva da administração pública e deve estar sempre vinculada a uma lei.

Rezende *et al.* (2010, p. 25) acrescentam que o tributo tem finalidade arrecadatória e também regulatória, advinda de “um relacionamento contratual entre a sociedade, organizações e o governo (Estado)”, diante da delegação ao governo, pelo povo, do poder de realizar ações direcionadas ao bem comum, ou de criar condições para tal.

Oliveira (2013, p. 60) explica a obrigação tributária da seguinte forma:

A obrigação tributária corresponde ao vínculo derivado da relação do Estado com o particular. Nessa relação, o Estado é o sujeito ativo da obrigação tributária que [...] impõe ao particular, sujeito passivo da obrigação, um dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa em razão da concretização de uma situação hipoteticamente prevista em lei. (OLIVEIRA, 2013, p. 60)

A obrigação a que o autor se refere está prevista no Art. 113 do CTN, dividida em principal e acessória. A obrigação principal é a “obrigação de pagamento, em dinheiro, de tributos ou penalidades pecuniárias” (REZENDE *et al.* 2010, p. 53), enquanto a obrigação acessória, de acordo com Rezende *et al.* (2010, p. 53), é a obrigação contida na legislação de cada tributo que tem natureza diferente do pagamento do tributo, porém também são obrigatórias e podem gerar multas caso não sejam cumpridas. Oliveira *et al.* (2015, p.7) explicam e exemplificam as obrigações da seguinte forma:

[...] as prestações consistem em: pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa imposta por não atendimento à determinação legal (**obrigação principal**) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável (**obrigação acessória**), como, por exemplo, a escrituração de livros fiscais, a apresentação de declarações de rendimentos, o preenchimento de formulários, a abstenção da prática de certos atos etc. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 7)

O fato gerador, citado no Art. 113, é definido nos arts. 114 a 118 do CTN. O fato gerador é a “concretização da hipótese de incidência, ou seja, a materialização da situação descrita em lei” (REZENDE *et al.* 2010, p. 50) como geradora da obrigação tributária devida pelo sujeito passivo, citada por Oliveira (2013) anteriormente.

De acordo com Rezende *et al.* (2010, p. 54), entretanto, “o sujeito passivo, a depender de sua relação com o fato gerador da obrigação, pode ser classificado como contribuinte ou responsável”. De acordo com Oliveira (2013, p. 64), o sujeito passivo contribuinte é aquele que “possui uma relação pessoal e direta com a situação que originou o fato gerador”, enquanto o responsável não possui esta relação (não é contribuinte) mas “sua obrigação originou-se em virtude de uma imposição da lei”. Em outras palavras, apesar de o sujeito passivo responsável não ter participado do fato gerador, ele é quem tem a obrigação de pagar o imposto.

A figura do contribuinte responsável abre espaço, dentre outras coisas, para o que é chamado de substituição tributária, explicado por Rezende *et al.* (2010) abaixo:

Uma outra modalidade de contribuinte responsável é a figura do substituto tributário, que é o contribuinte responsável pelo pagamento do tributo cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente, num elo seguinte da cadeia produtiva, com o objetivo de simplificar a fiscalização, antecipar a arrecadação de tributos e/ou evitar a sonegação fiscal. (REZENDE *et al.* 2010, p. 54)

De acordo com Oliveira *et al.* (2015, p.8), o valor da obrigação principal a ser paga pelo contribuinte é apurado aplicando-se uma alíquota (percentual definido em lei) sobre a base de cálculo (definida em lei complementar), após ocorrido o fato gerador.

As questões apresentadas nesta seção são a essência e origem da legislação tributária, dispostas principalmente no CTN e na CF. A CF, em seu art. 146 (Anexo B), delega à lei complementar algumas questões, dentre elas a definição de tributos.

Nos artigos seguintes, a CF distribui entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a competência de estabelecer suas respectivas legislações tributárias para **instituir** os tributos de sua competência, conforme resumido por Oliveira *et al.* (2015, p.5) no Quadro 4.

Quadro 4 - Competências de instituição de tributos

Ente Federativo	Competência de instituição de tributos
União	<ul style="list-style-type: none"> - Importação de produtos estrangeiros; - Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; - Rendas ou proventos de qualquer natureza; - Produtos industrializados - Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários; - Propriedade territorial rural; - Grandes fortunas
Estados e Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> - Transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens e direitos; - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; - Propriedades de veículos automotores.
Municípios e Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> - Propriedades predial e territorial urbana; - Transmissão <i>inter vivos</i>, por ato oneroso, de

	bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressaltadas as exceções legais; - Serviços de qualquer natureza
--	--

Fonte: Adaptado, OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 5.

Neste sentido, Oliveira *et al.* (2015, p. 6) fazem uma crítica ao tratamento dado pela CF aos tributos, conforme segue:

Essa amplitude e o detalhamento dado pelo texto constitucional promoveram um crescimento desordenado dos tributos cobrados nos últimos anos, o que tem provocado constantes recordes de arrecadação, chegando ao patamar no ano de 2009 de 40% do Produto Interno Bruto (PIB), com isso, de um lado aumenta a indústria da arrecadação e fiscalização e, conseqüentemente, de outro, os custos necessários a sua apuração e recolhimento, sem contar as possibilidades de ocorrência de sonegação. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 6)

Em resumo, a CF e as Leis Complementares definem as normas gerais dos tributos, enquanto cabe aos entes da federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), segundo Oliveira *et al.* (2015, p. 119), instituir, cobrar e arrecadar os tributos sob pena de configurar renúncia de receita, conforme disposto no art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Anexo C), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

O CTN, conforme apresentado nesta seção, contém as normas gerais da legislação tributária, porém também define alguns tributos, como o imposto de importação, por exemplo; outros tributos, como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), são definidos por meio de lei complementar avulsa. Por se tratarem de questões específicas de cada tributo e não estarem consolidadas em uma só lei, serão explicadas nas seções posteriores.

2.3.1 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), conforme já apresentado anteriormente, é um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal definido pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (Anexo D), “incidente sobre serviços de qualquer natureza” (OLIVEIRA; 2013; p. 164). Oliveira *et al.* (2015; p. 119) explicam que o tributo incide sobre os serviços

prestados pelas pessoas jurídicas ou pelos profissionais autônomos, porém o fato gerador não pode ser de competência tributária do Estado ou da União. Um exemplo desta situação são os serviços de telecomunicação, que conforme citado na seção anterior, são de competência do Estado e já são tributados por este. Os arts. 1 e 2 da referida lei complementar dispõem a incidência do ISS de forma bastante específica.

Conforme explicado por Oliveira (2013), os serviços que estão previstos na relação constante da Lei Complementar nº 116 “ficam sujeitos apenas a este imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias” (OLIVEIRA, 2013, p. 164). Ainda de acordo com o autor, “o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista de serviços fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)” (OLIVEIRA, 2013, p. 164). Em outras palavras, Rezende *et al.* explicam que “o ISS e o ICMS não podem incidir sobre a mesma operação” (REZENDE *et al.* 2010, p. 88).

Oliveira *et al.* explicam ainda que o imposto é devido no município onde o serviço é prestado, salvo exceções previstas na Lei Complementar nº 116/2003:

O imposto é devido para o município do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta de estabelecimento, o local do domicílio do prestador. No caso de construção civil, o tributo é devido para o município onde se localizar a obra que está sendo executada.

Portanto, qualquer prestadora de serviços, com exceção das empresas que prestam serviços na construção civil, deve fazer o recolhimento do imposto no município-sede da empresa. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 121)

Os autores acima apresentam uma visão bastante resumida. Rezende *et al.* apresentam uma visão ligeiramente diferente com relação às exceções, conforme segue:

A Lei Complementar 116/03 estabeleceu que o local da prestação de serviços (e, portanto, o Município a quem é devido o imposto) é o do estabelecimento prestador dos serviços ou, na sua falta, o local de domicílio do prestador de serviços.

No entanto, para alguns serviços a Lei Complementar nº 116/03 determina que o ISS deve ser pago em favor do Município onde o serviço foi prestado ou está localizado o tomador, conforme o caso, entre os quais se destacam:

- Importação de serviços;

- Alguns serviços ligados à construção civil, cessão de mão de obra e empreitada;
- Serviços de limpeza, decoração e jardinagem;
- Vigilância e segurança. (REZENDE *et al.* 2010, p. 87)

De todo modo, o art. 3 da Lei Complementar nº 116/03 define a regra geral explicada acima conforme segue, listando suas exceções nos incisos do artigo. Sobre o fato gerador, o ISS, conforme disposto na Lei Complementar nº 116, “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador” (BRASIL, Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003). Apesar do texto acima estar presente na Lei Complementar do ISS, Oliveira *et al.* fazem a seguinte observação:

O fato gerador da obrigação tributária, no caso do ISS, é aquele previsto na lei do município correspondente ao local onde está localizado o estabelecimento do prestador e se for o caso ela determina onde o imposto é indevido.

Esse fato gerador não é estabelecido pela Constituição, tampouco pela lei complementar. A Constituição apenas delimita o âmbito de incidência dentro do qual pode atuar o legislador municipal, enquanto que a lei complementar estabelece normas gerais a respeito. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 121)

No mesmo sentido, Rezende *et al.*, (2010, p. 88) afirmam que o fato gerador “é o descrito em lei ordinária do Município, obedecidas as regras determinadas na Lei Complementar nº 113/03 e pela Constituição Federal”. O Decreto nº 25.508 do Distrito Federal, de 19 de janeiro de 2005 (Anexo E), define o fato gerador em seu art. 1.

Com relação ao contribuinte, Rezende *et al.* (2010, p. 88) resumem como “a empresa ou o trabalhador que presta o serviço tributável”, enquanto Oliveira *et al.* apresentam uma visão um pouco mais detalhada:

São contribuintes desse imposto a empresa ou o trabalhador autônomo que presta serviços tributáveis, ao passo que não são contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e os membros de conselhos consultivos. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 119)

Há ainda uma aplicação do conceito de contribuinte responsável apresentado na seção anterior:

A Lei Complementar Federal nº 116/2003 atribuiu responsabilidade tributária integral aos tomadores de serviços, elegendo-os como responsáveis

tributários quando sem necessariamente revestir a condição de contribuinte a lei atribuir o dever de liquidar o crédito tributário.

A figura do responsável, sujeito passivo [...] obrigado a cumprir o pagamento do tributo em nome do contribuinte, também existe no ISS, porque a legislação municipal pode eleger a pessoa responsável pelo pagamento do imposto. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 121)

No caso do Distrito federal, por exemplo, a situação acima é definida pelos arts. 8 e 9 do Decreto nº 25.508 (substituição tributária), e a Portaria nº 57, de 26 de abril de 2012 possui uma listagem de todos os contribuintes tratados como substitutos tributários.

Com relação ao valor da obrigação principal, a base de cálculo é definida por Oliveira *et al.* conforme segue:

A base de cálculo é o preço do serviço. Considera-se preço do serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, executados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

No caso de obras civis, alguns municípios admitem deduzir do preço dos serviços o valor:

- Dos materiais adquiridos de terceiros e aplicados na obra;
- Das faturas de subempreitadas, já tributadas anteriormente pelo ISS. (OLIVEIRA *et al.*; 2015; p. 122)

Conforme explicam Rezende *et al.*, o imposto é de natureza cumulativa, e por isso não há dedução de valores já recolhidos:

O ISS é um imposto cumulativo, ou seja, o ISS cobrado em operações anteriores não é compensado nas operações posteriores. Por exemplo, se um hotel contrata uma lavanderia para lavar toda a roupa de cama, mesa e banho, sobre o valor dos serviços prestados pela lavanderia ao hotel incide o ISS, o qual é embutido no preço. O hotel, por sua vez, ao prestar serviços de hospedagem aos seus clientes, também terá que pagar ISS, sem direito à compensação do ISS pago no preço dos serviços de lavanderia que comprou. (REZENDE *et al.* 2010, p. 89)

Conforme explica Oliveira (2013), as alíquotas do imposto, por sua vez, são definidas por cada município e variam até 5% da base de cálculo. Rezende *et al.* apresentam novamente uma visão mais detalhada:

A Constituição Federal estabelece uma alíquota mínima de 2% e a Lei Complementar nº 116/03 determina uma alíquota máxima de 5%. Para alguns serviços, os Municípios têm a faculdade de reduzir a alíquota mínima. (REZENDE *et al.* 2010, p. 88)

Em resumo, a regra geral é de que a alíquota do ISS é definida para cada serviço a cargo do município variando entre 2% e 5%, com algumas exceções onde a alíquota pode ser reduzida.

As questões apresentadas nesta seção são, conforme definição de lei complementar apresentada na seção anterior, normas gerais do ISS dispostas principalmente pela Lei Complementar nº 116/2003, que deixa para os Municípios a autonomia de definir diversos pontos, inclusive a forma de apuração do imposto e as obrigações acessórias, que no caso do Distrito Federal estão descritas principalmente nos arts. 73 e 74 do Decreto Distrital nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005. Em suma, os mais de 5 mil Municípios brasileiros, de acordo com o último censo do IBGE (2010), têm autonomia para definir alíquotas diferentes para cada tipo de serviço, substituição tributária a até a forma de apuração do imposto (obrigação acessória), o que faz com que o conhecimento da norma seja uma verdadeira especialidade, e portanto, uma das disfunções apontadas na Figura 1.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Esta seção se destina à descrição dos procedimentos metodológicos utilizados na execução da pesquisa realizada, divididos em tipo e descrição geral da pesquisa, população e amostra, caracterização dos instrumentos de pesquisa e procedimentos de análise e coleta de dados.

3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

O objetivo da pesquisa realizada neste trabalho caracteriza-se como descritivo. De acordo com Gil (2010, p. 27) a pesquisa descritiva “têm como objetivo a descrição das características de determinada população”, o que vai ao encontro do objetivo geral deste trabalho, que conforme mencionado anteriormente, é o estudo do processo burocrático de pagamento do ISS no Distrito Federal com o intuito de identificar e avaliar excessos burocráticos e verificar ineficiências que podem ser eliminadas. De acordo com Vergara (2007, p. 47), a pesquisa descritiva “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”.

Ainda utilizando como base a taxionomia de Vergara (2007), esta pesquisa também pode ser considerada uma pesquisa aplicada por propor uma solução ao problema de pesquisa. De acordo com a autora, a pesquisa aplicada “é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos” e tem “finalidade prática [...] motivada basicamente pela curiosidade intelectual do pesquisador” (VERGARA, 2007, p. 47).

Com relação ao tipo de pesquisa, a pesquisa em questão é do tipo qualitativo, definido por Sampieri *et al.* (2013) como “um conjunto de práticas interpretativas”, ou ainda como “descrições detalhadas de situações, eventos, pessoas, interações, condutas observadas e suas manifestações” (PATTON, 1990, *apud* SAMPIERI *et al.*, 2013, p. 34). Godoy (1995, p. 62) explica que estudos deste tipo têm como preocupação fundamental “o estudo e a análise do mundo empírico em seu ambiente natural”, onde “valoriza-se o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo estudada”.

A abordagem utilizada é de estudo de caso múltiplo, que de acordo com Gil (2010, p. 37), consiste no “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Segundo Yin (2010, p. 39), o estudo de caso é uma investigação empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

3.2 Caracterização do ambiente de pesquisa

O presente estudo de caso foi realizado durante o ano de 2017 em duas empresas, uma multinacional norte-americana do ramo de tecnologia, e um escritório de contabilidade atuante em Brasília, Distrito Federal.

A multinacional atua em todo o território nacional e possui filiais contribuintes do ISS em mais de 15 municípios do país, com faturamento mensal de serviços superior a R\$ 100 milhões. Com foco em fornecimento de serviços de licenciamento de *software*, suporte técnico, processamento de dados e outros. No Distrito Federal fornece serviços para boa parte da administração pública federal direta e indireta, além de clientes privados.

O escritório de contabilidade possui mais de 30 anos de atuação no mercado da região do Distrito Federal. Fornece serviços de escrituração contábil, elaboração e análise de demonstrativos contábeis, preparação de declarações fiscais e assessoria e representação contábil e outros, para pessoas físicas e pessoas jurídicas de pequeno e médio porte.

Os profissionais da multinacional participantes deste estudo são três analistas fiscais com formação em administração (dois) e contabilidade (um), e uma supervisora com formação em direito. No escritório, os participantes foram dois analistas fiscais com forma

Maiores detalhes sobre as empresas foram omitidos propositadamente, visando manter a confidencialidade de suas identidades. O processo de escolha das empresas se deu pela facilidade de acesso, e devido às características de ambas: alguns aspectos do processo adotado pela empresa multinacional podem ser afetados pelo seu tamanho, origem e área de atuação, enquanto o escritório de

contabilidade seria representativo do ambiente encontrado em empresas locais de menor tamanho, que costumam procurar escritórios deste tipo para auxiliá-las em questões tributárias e contábeis.

Com o intuito de facilitar o entendimento e a leitura deste trabalho, a empresa multinacional e o escritório de contabilidade serão doravante mencionados apenas como empresa e escritório, respectivamente.

3.3 Caracterização dos instrumentos de pesquisa

Os instrumentos de pesquisa utilizados foram a pesquisa documental, observação e entrevistas, e serão detalhados separadamente a seguir.

De acordo com Gil (2005, p. 121), a pesquisa documental é imprescindível em qualquer estudo de caso, pois as informações obtidas podem auxiliar na execução dos passos posteriores da pesquisa e diminuir a necessidade de interrogação em entrevistas ou questionários. Yin (2010, p. 128) explica que a pesquisa documental também é importante para “corroborar e aumentar a evidência de outras fontes”, ajudando a mostrar tópicos que devem ser estudados mais a fundo.

Com relação à observação, Yin (2010, p. 136) explica que o estudo de caso naturalmente cria oportunidades para a observação do pesquisador. O autor explica que a observação pode ser feita de duas maneiras: a observação direta, que ocorre quando o pesquisador observa de forma passiva o objeto pesquisado, participando de reuniões, observando o comportamento em salas de aula e etc.; e a observação participante, que ocorre quando o pesquisador faz parte do evento sendo pesquisado.

O tipo de observação utilizado neste estudo foi a observação participante. Yin (2005, p. 139) explica que este tipo de observação é bastante útil e pode fornecer informações preciosas, porém possui riscos, como a potencial parcialidade causada pela participação do pesquisador. Por este motivo, o trabalho não se limitou a este instrumento, e foram efetuadas também entrevistas. Rubin *et al.* (1995, *apud* YIN, 2005, p. 133) definem as entrevistas da seguinte forma:

As entrevistas são conversas guiadas, não investigações estruturadas. Em outras palavras, embora seja observada uma linha de investigação consistente, a verdadeira corrente de questões, na

entrevista de estudo de caso, será provavelmente fluida, não rígida (H. J. RUBIN & RUBIN, 1995, *apud* YIN, 2005, p. 133)

De acordo com Yin (2005, p. 133), um dos tipos de entrevista que podem ser utilizados nos estudos de casos são as entrevistas em profundidade, onde o pesquisador pergunta não somente sobre os fatos, mas também sobre a opinião do respondente, permitindo inclusive que este “proponha seus próprios *insights*”. Outra possibilidade é a entrevista focada, onde a entrevista é mais informal e aberta, podendo assumir um caráter conversacional. O autor coloca que entrevistas deste último tipo devem ser cuidadosamente pensadas, pois o pesquisador deve parecer “genuinamente ingênuo” sobre o tópico, permitindo que o entrevistado faça comentários espontâneos. O objetivo é corroborar informações já obtidas.

Para este trabalho, utilizou-se um misto da entrevista em profundidade com a entrevista focada, visando corroborar as informações já obtidas com o trabalho de pesquisa documental.

As perguntas feitas nas entrevistas foram definidas após resultado das etapas de pesquisa documental e observação, que serão apresentados na próxima seção. Também foram utilizadas as orientações de Ballé, os conceitos de eficiência e os as definições de disfunções burocráticas consolidadas na Figura 1, como auxílio na definição de perguntas. Os pontos questionados, de forma resumida são os abaixo:

- Ineficiências identificadas pelo próprio entrevistado;
- Dificuldades encontradas na execução do processo;
- Até que ponto as normas são seguidas;
- Informalidades do processo;
- Atividades que poderiam ser eliminadas ou melhoradas;
- Questões específicas sobre o funcionamento do processo.

A seleção destes instrumentos também é motivada pela abordagem que será dada à análise do processo, que por ser mais próxima à melhoria de processos, torna mais importante o conhecimento do processo de pagamento do ISS em sua forma atual.

3.4 Procedimentos de coleta e de análise de dados

Inicialmente realizou-se uma pesquisa documental na legislação e em regulamentos locais para auxiliar no exercício de mapeamento e melhoria do processo de imposto, e criar uma base sólida de conhecimento sobre o objeto de pesquisa para seguir com os instrumentos posteriores, além de identificar limitações impostas pela própria legislação. Durante esta etapa, foram estudadas as legislações do ISS à nível federal e do Distrito Federal, bem como documentos normativos e instrutivos da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal – SEFAZ/DF, dentre eles os arquivos de perguntas e respostas disponíveis ao público no sítio eletrônico do órgão. Também foram estudadas as referências bibliográficas sobre direito tributário e ISS citadas em suas respectivas seções e documentos internos da empresa pesquisada. As legislações pesquisadas são as mesmas já apresentadas na seção de legislação tributária, e os documentos normativos e instrutivos da SEFAZ/DF e documentos internos da empresa foram selecionados por se relacionarem com a legislação em questão.

Após o trabalho de pesquisa documental, foi realizado o processo de observação dentro da empresa. Como a empresa e o setor em questão também são o ambiente de trabalho do autor deste trabalho, também foram realizadas entrevistas abertas com o intuito de reduzir a parcialidade, citada por Yin anteriormente como risco em pesquisas de observação em que o pesquisador também é participante.

Inicialmente, foram feitas entrevistas com dois membros da equipe chamada de “operações fiscais”, que é responsável pela emissão das notas fiscais, apuração e recolhimento dos impostos e controle fiscal diário da companhia. Com o intuito de aumentar a utilidade deste estudo, também se buscou um escritório de contabilidade local, onde foi feita uma entrevista aberta com dois colaboradores, responsáveis pelo controle fiscal de diversas empresas locais, o que permitiu a comparação de processos realizados por empresas e pessoas distintas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção serão apresentados os resultados obtidos por meio da aplicação dos instrumentos de pesquisa, bem como as sugestões de alterações ao processo e outras observações que serão apresentadas na seção de discussão. As sugestões de mudanças ou melhorias serão apresentadas apenas nesta última seção, com o objetivo de manter uma separação clara entre como é o processo na realidade e as sugestões de mudanças.

4.1 Pesquisa documental

Para melhor entender como funciona o processo de pagamento de imposto, buscou-se na legislação e em livros e artigos pertinentes, já citados ao longo deste trabalho, as limitações impostas pela própria legislação e pontos de atenção que poderiam ser melhorados. Já nesta fase foram identificadas fontes de ineficiência que infelizmente não poderiam ser objeto de mudança sem que houvesse uma mudança da legislação, como por exemplo a substituição tributária e as obrigações geradas por esta, e a necessidade de múltiplos registros (CNPJ e CF/DF) para a simples prestação de serviço, confirmando a existência da papelada citada por Motta e Bresser-Pereira.

Como explicado na seção de legislação tributária, a substituição tributária ocorre quando a responsabilidade de recolhimento (pagamento) do imposto é de outra parte que não seja o responsável pelo fato gerador. No caso do ISS, o fato gerador é a prestação de serviço, e o responsável pela obrigação principal (recolhimento), portanto, é o prestador de serviços, e a substituição tributária (quando ocorre) é feita pelo tomador de serviços.

O objetivo, neste caso, é melhorar a eficiência do fisco: é mais fácil fiscalizar uma empresa ou um órgão público grande, tomador de muitos serviços, do que fiscalizar vários prestadores de serviços de variados tamanhos que prestam serviços para as mesmas empresas/órgãos. Tal proposição faz sentido, porém representa o acréscimo de um ciclo de verificação para identificar se o tomador dos serviços é substituto tributário.

Identifica-se ainda outra fonte de ineficiência e risco: a substituição tributária é definida por meio de uma portaria (Portaria da Secretaria de Estado da Fazenda do Distrito Federal, nº 57/2012), que pode ser alterada a qualquer tempo para a retirada ou acréscimo de substitutos tributários. A consequência disto é que para não correr riscos de descumprimento da lei, a portaria deve ser verificada com certa frequência para identificar se houve alguma mudança com relação à algum tomador de serviços. Se as empresas mantêm um cadastro de clientes, por exemplo, o impacto é que este pode perder a confiabilidade de forma inesperada. Outro impacto, é que a lei determina que as notas fiscais emitidas para substitutos tributários devem conter identificação de tal condição, portanto, a desatualização do cadastro gerará notas fiscais incorretas.

Além do exposto acima, a substituição tributária no DF representa ainda um risco tanto para os prestadores quanto para os tomadores:

- Ao prestador, pois por mais que a responsabilidade do recolhimento seja repassada ao tomador, o prestador continua corresponsável (Decreto nº 25.508/2005, DF, art. 8º inciso 7º), e por isso, a lei prevê a obrigatoriedade de emissão de uma declaração de retenção por parte do tomador substituto, que deve ser enviada ao prestador que por sua vez deve arquivá-la para que não seja autuado por não pagamento do imposto. Ocorre que esta declaração não é emitida de forma automática, portanto, há novamente um ciclo de verificação (e até cobrança) sobre seu recebimento.
- Ao tomador, pois ele pode ser autuado e ter que prestar esclarecimentos mesmo quando não recebeu a nota fiscal ou não concorda com esta.

Outra fonte de ineficiência identificada é o número de registros necessários para o funcionamento da empresa. Para o ISS, é necessário obter o CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) e a inscrição municipal – IM (no DF chamada de CF/DF), que possuem várias informações que se sobrepõem. Além da dificuldade de manter todos estes registros atualizados por parte da própria empresa prestadora de serviços, adiciona-se ainda mais um passo no processo quando da emissão da nota fiscal, pois é necessária a verificação dos cadastros dos tomadores de serviços nestes registros para garantir a acurácia dos dados que devem ser informados na nota fiscal (endereço, CNPJ e IM). No caso do CNPJ, as informações estão amplamente disponíveis no *site* da Receita Federal independente da localidade do tomador, porém o mesmo não pode ser dito quanto à IM, que nem

sempre está disponível de forma pública. No caso do Distrito Federal, há um *site* de pesquisa onde pode ser localizado o número e as informações das inscrições, porém outros municípios não possuem a mesma ferramenta e quando possuem, o acesso não é padronizado.

Existem ainda documentos extras previstos na legislação, como livros de contratos, livros de ocorrência, livros de atendimento médico e outros, alguns exclusivos para determinados tipos de atividades. Verificou-se que apesar destes documentos serem obrigatórios, existem poucas referências a eles fora da legislação principal do ISS, o que leva a crer que caíram em desuso. Caso a documentação passasse a ser cobrada conforme rege a legislação, ter-se-ia uma enorme falta de padronização com relação às tarefas e obrigações de cada contribuinte. Ambas as opções são preocupantes por representarem duas falhas de uma burocracia: a falta de atualização da norma e a falta de racionalidade desta, já que caso houvesse cobrança desta documentação, o processo de pagamento do ISS teria pouquíssima padronização.

A falta de padronização, aliás, é talvez o maior problema para o contribuinte. Como cada município possui sua própria legislação, além das situações expostas anteriormente relativas apenas ao Distrito Federal, existe ainda uma certa variação entre os processos de cada município. Algumas tão simples quanto a diferença no processo de cadastro da empresa, outras mais complexas, como o funcionamento da substituição tributária. À título de exemplo, documentos internos da empresa multinacional dão conta de que o comprovante de retenção pode ser substituído pela própria nota fiscal, ou até mesmo desconsiderado, dependendo do município onde foi prestado o serviço.

À primeira vista, a variação entre as legislações pode parecer impactante apenas quando uma empresa possui filiais em vários municípios. Ocorre que o tomador do serviço pode não estar localizado no mesmo município, estando sujeito a uma legislação diferente que pode impactar o prestador de serviço mesmo quando este se localiza em outro município.

Outro ponto que chama atenção é que a apuração de quanto é devido de imposto é feita pelo próprio contribuinte, mesmo que teoricamente a SEFAZ/DF possua todas as informações para fazer a cobrança de forma automática. Fazendo uma analogia, é como se o cliente de um restaurante dissesse para o garçom quanto ele consumiu e quanto deve pagar, e o garçom após receber o pagamento

fosse ao gerente verificar e caso necessário, voltaria ao cliente com questionamentos. A razão para o procedimento ser feito desta forma é que existem muitas exceções no processo (substituição tributária e cancelamento de notas fiscais, por exemplo) que fazem com que nem toda nota fiscal tenha que ter imposto recolhido, e também existem algumas possibilidades de haver alteração manual na apuração do imposto que alteram o valor a ser recolhido.

O que foi identificado até aqui já mostra vários desvios à forma como deveria ser uma burocracia. A primeira visão que se tem é de que a norma e as responsabilidades não são claras, e há um excesso de tarefas e documentos no processo que poderiam ser eliminados (registros de CNPJ e IM, por exemplo). Conforme explicado na seção específica sobre o tema, em uma burocracia as responsabilidades e deveres devem ser claros e bem definidos, e acima de tudo, racionais. A disfunção burocrática explicada anteriormente, causada pela irracionalidade, gera excessos e a chamada papelada, que são justamente o que foi sinalizado no início da seção.

Em paralelo, alternativas à forma como são feitas algumas atividades, que poderiam gerar um aumento de eficiência do processo, já foram sinalizadas. O excesso de controles, documentos e verificações que poderiam ser melhorados para aumentar a eficiência do processo. De todo modo, apesar do identificado até aqui permitir algum desenvolvimento, prossegue-se para a observação de como funciona o processo na prática, com o intuito de obter uma visão mais realista.

4.2 Observação

Após pesquisa documental, realizou-se um processo de observação do dia-a-dia da empresa multinacional em seu escritório de Brasília, ao lado da equipe de operações fiscais. Esta etapa foi importante para identificar pontos em que a lei não é seguida à risca, e também para entender o funcionamento do processo na prática.

Inicialmente, identificou-se que a declaração de retenção emitida pelos tomadores de serviços caracterizados como substitutos tributários frequentemente não é emitida, o que gera um risco para o prestador.

No caso da empresa, todas as notas fiscais emitidas nessas condições ficam com um saldo no sistema de contas a receber, referente à alíquota do imposto. Enquanto a declaração não for recebida, os responsáveis pelo contas a receber e o analista de operações fiscais trabalham em conjunto para fazer a cobrança do documento. À primeira vista, parece uma solução sensata, já que, de fato, se o imposto não for recolhido pelo tomador, a empresa prestadora terá que recolhe-lo e receber o valor do tomador. Ocorre que isto gera um volume de trabalho para a equipe do contas a receber, que não tem conhecimento específico sobre a legislação tributária, e também para a equipe de operações fiscais, que muitas vezes não tem experiência e tampouco costume em ter contato com os clientes.

Outro ponto observado é que a relação de tomadores de serviços substitutos tributários muda com certa frequência porém sem periodicidade, podendo ocorrer a qualquer momento. No caso da empresa, por se caracterizar como uma multinacional e do ramo de tecnologia, existe um sistema de cadastro de clientes e um sistema de emissão de notas fiscais, que busca a informação tributária no sistema de cadastro. Como não existe uma periodicidade das alterações, tampouco uma forma automática de fazer a verificação na relação de substitutos tributários, um dos membros da equipe de operações fiscais verifica ao menos uma vez por semana se houve alguma alteração na portaria e, caso tenha havido, identifica se a alteração afeta algum dos clientes da empresa, para que seja alterado o cadastro.

O cadastro, aliás, é outro ponto que gera bastante fluxo de trabalho: as notas fiscais precisam do endereço, razão social, IM e CNPJ do tomador e do prestador de serviços, porém não há uma forma automática de obtenção dessas informações. A razão social e o endereço podem ser obtidos no *site* da Receita Federal por meio de busca utilizando o número do CNPJ, e no caso do DF, a IM pode ser obtida no *site* da SEFAZ/DF, entretanto, ambos os *sites* solicitam o preenchimento de um código de verificação, o que precisa ser feito manualmente. Em outros municípios (o ISS é um imposto municipal), nem sempre há a mesma facilidade de obtenção da IM, que algumas vezes é tratada até como confidencial. O impacto desta situação é que como a incorreção das informações pode gerar a necessidade de cancelamento da nota fiscal, muitas vezes a empresa precisa entrar em contato com o cliente para obter o número da inscrição, mesmo que o imposto seja devido em Brasília e não no outro município.

Entende-se que a emissão de notas fiscais com informações cadastrais incorretas chega a não fazer sentido, por dois motivos:

- Primeiro, porque para a emissão de uma nota fiscal deve haver autorização da SEFAZ/DF, que por sua vez possui as informações cadastrais para empresas do Distrito Federal e portanto, poderia bloquear a emissão de notas fiscais com informações incorretas;
- Segundo, pois para notas fiscais emitidas para clientes de outro município, a inscrição municipal deveria ser facultativa, já que a legislação que se aplica é a legislação do DF e portanto, o imposto é devido nesta área e não há possibilidade de substituição tributária. Neste caso, o CNPJ seria suficiente e uma verificação automática das informações no banco de dados da receita poderia ser feita ou pela própria SEFAZ/DF, ou até pelo programa de emissão de notas fiscais eletrônicas, caso fosse permitido.

Entretanto, o cruzamento dos dados não ocorre pois existem algumas excessões na lei que permitem a emissão de notas fiscais para endereços diferentes do que estão cadastrado no CNPJ ou no CF/DF, dentre outras nuances. De todo modo, observou-se que a ocorrência de cancelamento de notas fiscais na empresa se mostrou bastante frequente, muitas vezes gerando prejuízo pois o cancelamento só pode ser feito dentro de 24 horas após a emissão. Esta condição fez com que a empresa criasse um processo de cancelamento um tanto informal, em que a nota fiscal é baixada no sistema de contas a receber (deixando de ser devida) porém o imposto ainda deve ser recolhido. Para todos os efeitos, a nota fiscal continua válida, apenas não é efetuado pagamento por parte do cliente.

Identificou-se que a retenção indevida do ISS por parte do tomador ocorre com certa frequência em casos onde a nota fiscal é emitida em outro município. Teoricamente, a substituição tributária só ocorre quando a nota fiscal é emitida no mesmo município, já que a legislação que define sua ocorrência apenas tem validade sobre o ISS daquele local. Na prática, muitos contribuintes definidos como substitutos tributários retém o imposto para notas fiscais emitidas em qualquer lugar do país, mesmo que o imposto já tenha sido recolhido pelo prestador no município de emissão da nota fiscal, ocorrendo assim a bitributação. O contrário, apesar de menos comum, também ocorre: alguns tomadores de serviços substitutos tributários não retém o imposto, cabendo à empresa prestadora a identificação deste erro e o efetivo recolhimento do imposto. Viram-se inúmeros exemplos de notas fiscais

emitidas em Brasília para clientes em outras cidades, que tiveram retenção de impostos, bem como também indetificaram-se casos de clientes substitutos tributários de Brasília que não faziam a retenção.

Álias, com relação ao local onde o imposto é devido, a Lei Complementar nº 116 prevê que alguns tipos de serviços devem ser recolhidos no município do tomador e não do prestador, o que adiciona a necessidade de manutenção de registros de inscrição municipal fora do município do prestador, além de uma complicação extra ao processo.

Com relação aos registros que a empresa deve manter, identificou-se que os membros da equipe de operações fiscais precisam comparecer à diversos órgãos (Junta Comercial e SEFAZ/DF, por exemplo) com certa frequência para atualizar documentações societárias (contrato social, alvará e outros), e também para obter e fornecer informações relativas à eventuais processos administrativos abertos. Com relação às documentações societárias, identificou-se que a ineficiencia não é apenas do fisco, já que a empresa realiza alterações com certa frequência. Entretanto, o processo de atualização destes documentos junto à Junta Comercial do Distrito Federal, à Receita Federal e à SEFAZ/DF leva algum tempo. Apesar de não se tratarem de atividades diretamente ligadas ao ISS, qualquer pendência nestas pode impedir a empresa de prestar serviços, gerando enormes prejuízos.

Interessante mencionar que a empresa, talvez pelo seu tamanho e ramo, possui vários sistemas de tecnologia da informação que facilitam bastante o trabalho da equipe de operações fiscais no dia-a-dia, emitindo notas fiscais e até documentos de apuração de forma automática, mesmo com as exceções que a lei prevê. São sistemas sofisticados e que integram diversas áreas e processos, porém seu custo talvez limite sua utilização em empresas de menor porte.

A integração de diversos sistemas e bancos de dados na empresa nos fornece uma valiosa visão sobre o que é possível ser feito com a utilização da tecnologia, que poderia substituir diversas atividades no processo do ISS, tanto do ponto de vista do contribuinte quanto do próprio fisco, aumentando não apenas a eficiência, mas também a eficácia. Entretanto, como sinalizado no último parágrafo, assume-se que as ferramentas disponíveis para a empresa possam não ser utilizadas por empresas de menor porte, não apenas pelo seu custo, mas também pela falta de necessidade de soluções com o nível de sofisticação encontrado. Sendo assim, prossegue-se para as entrevistas, com o intuito de entender o dia-a-dia de pessoas

que trabalham com o assunto e também de ter uma visão das diferenças entre empresas de diferentes ramos e tamanhos.

4.3 Entrevistas

Apesar do valor das informações obtidas com a utilização dos outros instrumentos de pesquisa, optou-se por realizar entrevistas por três motivos principais: fornecer maior imparcialidade ao estudo, obter informações de pessoas que trabalham diretamente com o ISS, e obter uma visão que diferente da empresa multinacional. Por causa deste último ponto, inclusive, buscou-se o escritório de contabilidade, que possui bastante experiência sobre o assunto, porém não possui as facilidades ou dificuldades que a multinacional possui geradas pelo seu ramo e tamanho, como relatou-se no final da última seção.

As informações obtidas nas fases anteriores da pesquisa também foram de grande valia para delinear os assuntos que seriam abordados nas entrevistas, principalmente no tocante às informalidades e funcionamento do processo e às normas que eventualmente não são seguidas. As informações obtidas na empresa e no escritório serão resumidas a seguir.

As entrevistas realizadas informalmente na empresa durante o período de observação revelaram uma dificuldade enorme em lidar com o fisco. A percepção dos entrevistados é de que o fisco está interessado em obter o maior valor possível, e faz pouco para ajudar o contribuinte. Esta percepção, independente de ser confirmada na realidade ou não, explica parcialmente a bitributação relatada anteriormente: mesmo tendo dúvidas sobre a incidência do imposto, muitas vezes o contribuinte o recolhe com medo de ser autuado no futuro.

Nos foi dado um exemplo relativo à anulação do imposto das notas fiscais: existe um processo pouco conhecido que permite anular o imposto de uma nota fiscal já emitida, sendo necessária uma declaração do tomador de que o serviço não foi prestado e algumas alterações manuais no livro fiscal. De acordo com os entrevistados, apesar de o processo existir e estar previsto inclusive em instruções da SEFAZ/DF, sua utilização não é recomendada pois em quase todas as ocasiões,

haverá questionamento por parte do fisco, podendo gerar até mesmo uma greve de zelo com a empresa.

Outro ponto destacado é que as notas fiscais têm sua emissão autorizada mesmo com dados como o CNPJ incorretos, o que já sinalizou-se que poderia ser evitado. Segundo os entrevistados, o fisco está interessado apenas na cobrança do imposto, e independente de a nota fiscal estar correta ou não, o imposto é devido.

Este ponto se mostrou preocupante para os entrevistados, junto com a grande quantidade de alterações na relação de substitutos tributários, pois pode causar a emissão de notas fiscais incorretas e a incorreta apuração do imposto.

Com relação ao cancelamento das notas fiscais, foi apontado que o tempo disponível para cancelamento (24 horas) quase sempre é insuficiente, e que muitas vezes a empresa tem problemas com clientes substitutos tributários, pois é feito o cancelamento informal citada anteriormente e o imposto continua sendo devido.

A substituição tributária também foi mencionada diversas vezes, porém não se identificou nenhuma nova informação além das que haviam sido obtidas já no período de observação.

Os entrevistados também fizeram duas observações com relação à complicação da legislação:

- Primeiro, que muitas pessoas (tanto dentro da empresa quanto nos clientes tomadores de serviços) não possuem conhecimentos básicos da legislação, o que gera diversas solicitações que não podem ser atendidas pela área de operações fiscais (cancelamentos de notas fiscais e cartas de correção, por exemplo);
- Segundo, que a grande complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que muitas vezes sejam cometidos erros por simples desconhecimento sobre a legislação (retenções indevidas, por exemplo).

A complexidade apontada nesta segunda observação é relativa ao conjunto de todos os impostos cobrados no Brasil, e não apenas o ISS. Este é um ponto que frequentemente aparece em discussões sobre tributos no Brasil, pois além da enorme quantidade de tributos com normas diferentes, cada um deles possui inúmeras peculiaridades e exceções, dificultando o cumprimento da legislação por parte do contribuinte.

A redução da dificuldade, simplificando a legislação e se possível reduzindo a quantidade de tributos, foi o ponto onde os entrevistados da empresa sugeriram que

poderiam haver melhorias no processo. Dentro deste conjunto de ações, está a redução das exceções à regra geral, já apresentadas aqui, e a unificação de legislações.

Como já era esperado, o escritório e seus clientes possuem menos ferramentas que a empresa, o que de certa forma chega a eliminar alguns problemas. Não há um sistema de faturamento e de emissão de notas fiscais automáticos, o que significa que sempre há alguém os comandando. Não há também um sistema de cadastro de clientes estruturado como o da empresa, porém o sistema de emissão de notas fiscais guarda as informações de clientes que já foram faturados. De certa forma, acontece o mesmo que na empresa: podem haver alterações nas informações cadastrais do tomador e também inclusão na relação de substitutos tributários sem aviso prévio, podendo causar prejuízo devido à emissão de notas fiscais incorretas. Entretanto, por se tratarem de empresas menores, o contato com os tomadores de serviços é mais fácil, direto e até frequente, o que pode permitir a identificação deste tipo de alteração com mais facilidade. Em contraponto, na empresa existem clientes que não têm contato direto com funcionários, apenas com o *site* da companhia.

Ainda sobre a emissão de notas fiscais, enquanto na empresa a definição da alíquota do imposto é realizada de forma automática com base nas informações armazenadas nos sistemas de faturamento, no escritório é preenchida a alíquota durante a emissão de cada nota fiscal. Trata-se de mais uma possibilidade de erro, pois pode ser preenchida a alíquota errada referente àquele tipo de serviço.

Com relação à substituição tributária, os entrevistados não demonstraram ter a mesma dificuldade que a empresa possui na obtenção das declarações de retenção, porém informaram que muitas vezes o recebimento desta só ocorre após o período de apuração do imposto. Nestes casos, o pagamento da nota fiscal considerando a retenção dos impostos já é considerado suficiente para a apuração do imposto, e a declaração é solicitada e arquivada apenas para fins de auditoria por parte do fisco. De acordo com os entrevistados, o Governo do Distrito Federal faz “vista grossa” ao arquivamento das declarações, pois o cruzamento das informações dos livros fiscais do prestador e do tomador já permite a verificação dos valores devidos relativos ao ISS.

Sobre a apuração, enquanto na empresa há a emissão automática desta utilizando o sistema de emissão de notas fiscais e posteriormente são feitas

alterações manuais (quando necessário), no escritório os entrevistados demonstraram uma dificuldade um pouco maior, pois não há possibilidade de alteração da apuração. Na prática, o que acontece é que a empresa possui capacidade de manipular os sistemas de acordo com suas necessidades, as vezes até alterando-os, enquanto o escritório está limitado ao que pode (ou não) ser feito pelo programa que está sendo utilizado.

De forma geral, a forma de trabalho descrita pelos entrevistados do escritório se mostrou mais manual. Esta situação não pareceu os incomodar, pois demonstraram uma certa satisfação com o processo devido à identificação de um aumento enorme de eficiência com relação há anos passados, quando as notas fiscais, apurações e obrigações ainda eram manuais e até mesmo manuscritos.

Questionou-se todos os entrevistados com relação aos seguintes pontos:

- Impedimento de emissão de notas fiscais com informações incorretas;
- Utilização dos documentos específicos previstos na lei (livros de ocorrências, livros de contratos e etc).
- Inversão no papel de apuração do imposto, passando a responsabilidade para o fisco;

Com relação às notas fiscais, confirmou-se que de fato não há verificação da SEFAZ sobre as informações cadastrais, que inclusive chega a autorizar notas fiscais emitidas para CNPJs inativos.

Sobre os documentos adicionais, os entrevistados tanto do escritório quanto da empresa relataram que não há cobrança destes por parte do fisco, e que por isso, sua utilização de fato caiu em desuso.

A hipótese de inversão no papel da apuração do imposto, passando a responsabilidade sobre tal para o fisco, é algo surreal para os entrevistados. A posição unânime é de que deixando a responsabilidade da apuração para os contribuintes, é possível fazer alterações manuais nos livros fiscais referentes aos cancelamentos de notas fiscais e outras exceções previstas na lei, o que não seria feito pelo fisco. Quando ventilou-se a possibilidade de eliminar tantas exceções e necessidades de alterações manuais, a ideia foi vista pelos entrevistados como utópica ou irreal, pois mudaria drasticamente o processo e a legislação do ISS. Percebeu-se ainda outro ponto: mesmo com uma mudança radical deste tipo na legislação, os entrevistados demonstraram não ter confiança no fisco para apurar o imposto, acreditando que seriam cobrados indevidamente.

Com todas as informações obtidas até aqui, mapeou-se em forma de fluxograma os processos da empresa e do escritório (Apêndices A e B, respectivamente), que serão objeto das sugestões de melhoria apresentadas na seção de discussão, a seguir, onde serão expostos mais a fundo nos pontos citados. As legendas das formas utilizadas nos fluxogramas, que seguiram o padrão BPMN, podem ser encontradas no anexo F.

4.4 Discussão

Conforme explicado no referencial teórico, as ineficiências ocorrem devido à imprevisibilidade das organizações burocráticas, que geram um excesso de normas e a conseqüente papelada, ou excesso de normas e documentos. O que observou-se no processo mapeado é um claro exemplo desta situação: foram criadas várias normas, documentos e atividades para diminuir a imprevisibilidade.

Ocorre que, conforme visto, os meios adotados para tal redução acabaram gerando ainda mais pontos imprevisíveis no processo, o que pode ser facilmente identificado ao se verificar a quantidade de *gateways* exclusivos ligados à substituição tributária, por exemplo, nos mapas dos processos. Houve, na verdade, uma transferência da imprevisibilidade para o contribuinte, em um também claro exemplo de dominação racional-legal e suas conseqüências.

O excesso de documentos e normas parece ser visto apenas quando convém ao fisco, pois identificaram-se também pontos em que a legislação não é clara o suficiente, gerando problemas como a bitributação. Chama a atenção que ao mesmo tempo que a substituição tributária acrescenta tantas atividades e normas com tamanho nível de detalhamento, exista uma incerteza tão básica como a necessidade (ou não) de pagar o imposto, vista nas situações de bitributação e de retenção incorretas. Trata-se de um desvio não apenas ao formalismo previsto em uma burocracia, mas também à impessoalidade, já que existe abertura para a interpretação individual de cada um sobre a norma. Diante deste panorama, a percepção de desconfiança transmitida pelos entrevistados nos parece razoavelmente justificada.

Adiciona-se ainda a racionalidade discutível das normas criadas, como por exemplo a necessidade de envio da declaração de retenção de imposto quando o fisco possui todos os meios para verificar se esta realmente ocorreu, ou até mesmo a questão dos dados cadastrais que citadas mais de uma vez nesta seção. Acrescentaram-se ao menos dois conjuntos de atividades ao processo que poderiam facilmente ser eliminados, ou drasticamente reduzidos, com o uso de tecnologias não muito complexas e amplamente disponíveis nos tempos atuais, como o cruzamento de informações de mais de um sistema ou banco de dados. Aparentemente, nem mesmo o próprio fisco acredita na racionalidade do processo, visto que alguns dos documentos previstos na lei, como os livros específicos, são cobrados.

Entende-se que há aqui motivação suficiente para uma reorganização do processo, devido aos desvios ao que rege a teoria da burocracia, e mais importante ainda, à grande complexidade identificada. Neste sentido, adota-se a abordagem de gestão de processos para aumentar a eficiência, mantendo sempre em mente os princípios burocráticos que convergem com este objetivo.

Tendo como base as orientações de Ballé, citados na página 30 deste trabalho, elaboraram-se duas sugestões de processos, apresentadas no Apêndice C e D (Processo Sugerido 1 e 2). O Processo Sugerido 1 foi elaborado com uma abordagem moderada, mais próxima do modelo de melhoria de processos, enquanto o processo dois foi uma proposta de mudança mais radical, com drásticas reduções na quantidade de atividades. Ambos os processos foram elaborados de forma que pudessem ser utilizados genericamente.

As principais mudanças no Processo Sugerido 1 (moderado) foram as seguintes:

- Eliminação dos números de inscrição municipal (e estadual, apesar de não ter impacto no ISS). Entende-se que não há necessidade de mais um número se já há o CNPJ, e sugere-se que quaisquer informações específicas que o governo local deseje associar à uma determinada empresa, siga este cadastro. Essa alteração elimina a verificação de mais um dado cadastral e facilita a busca pelas informações das empresas;
- Autorização de emissão de notas fiscais apenas quando todos os dados estiverem corretos, diminuindo a necessidade de cancelamento de notas fiscais;

- Autorização de cancelamento de notas fiscais apenas quando o tomador do serviço discorda sobre a prestação, visando evitar fraudes;
- Fornecimento de banco de dados público para verificação automática de dados cadastrais, permitindo a atualização automática de sistemas de cadastro e evitando o cancelamento de notas fiscais;
- Transferência completa da responsabilidade de recolhimento para os tomadores, quando estes forem substitutos tributários. Essa alteração permite a eliminação da declaração de retenção e diminuição do risco de autuação tributária, sem que haja perda de capacidade de fiscalização.

Mesmo não havendo uma mudança tão drástica quando a apresentada na segunda sugestão, espera-se uma melhora significativa de eficiência devido principalmente às alterações nas responsabilidades quando o tomador é substituto tributário. Como um todo, o novo processo representa uma redução de 35% e 23% no total de atividades com relação à empresa e ao escritório, respectivamente, para um total de 17 atividades.

Com relação ao Processo Sugerido 2, as principais mudanças são as seguintes:

- Eliminação dos números de inscrição municipal (e estadual, apesar de não ter impacto no ISS). Entende-se que não há necessidade de mais um número se já há o CNPJ, e sugere-se que quaisquer informações específicas que o governo local deseje associar à uma determinada empresa, siga este cadastro. Essa alteração elimina a verificação de mais um dado cadastral e facilita a busca pelas informações das empresas;
- Eliminação das alíquotas distintas para cada tipo de serviço. Entende-se que muitas vezes a redução da alíquota é utilizada como meio para fomentar o desenvolvimento de um determinado tipo de atividade econômica, porém sugere-se que isso seja feito por meio de desconto quando do pagamento do imposto, facilitando a verificação de quanto é devido à título de imposto e a atuação de empresas em todo o território nacional;
- Unificação das leis municipais em uma só lei federal que permita o ato de desconto. Não foram encontradas diferenças significativas entre as legislações municipais vistas durante a pesquisa, e entende-se que não há espaço para tal já que a Lei Complementar nº 116 determina de forma bastante detalhada a

cobrança do ISS. Essa alteração eliminaria a necessidade de conhecimento de várias legislações e processos distintos;

- Apuração do imposto feita pelo fisco com base nas notas fiscais emitidas, visto que para sua emissão é necessária autorização. Essa alteração automatiza ainda mais a apuração do imposto e facilita o pagamento para prestadores que não fizeram cancelamento de notas fiscais;

- Autorização de emissão de notas fiscais apenas quando todos os dados estiverem corretos, diminuindo a necessidade de cancelamento de notas fiscais;

- Autorização de cancelamento de notas fiscais apenas quando o tomador do serviço discorda sobre a prestação, visando evitar fraudes;

- Eliminação da figura do substituto tributário, já que o imposto será apurado de forma automática por meio das notas fiscais emitidas. Essa alteração elimina a necessidade de verificação de relação de substitutos tributários, a necessidade de envio e armazenamento de declarações de retenção, dúvidas com relação à obrigação de recolhimento de imposto ou não, bitributação e riscos de autuação tributária;

- Fornecimento de banco de dados público para verificação automática de dados cadastrais, permitindo a atualização automática de sistemas de cadastro e evitando o cancelamento de notas fiscais;

- Alteração da legislação para que o ISS seja sempre devido no município onde o serviço foi prestado, eliminando a necessidade de manutenção de registros em outros municípios e diminuindo a possibilidade de dúvidas;

- Definição clara na legislação do conceito de serviço prestado, para evitar a evasão fiscal quando serviços forem prestados por empresas de municípios diferentes. A unificação do cadastro no CNPJ permitiria o pagamento do imposto para mais de um município.

Algumas das mudanças sugeridas são drásticas e exigem mudanças inclusive na Constituição Federal. Entretanto, acredita-se que o ganho de eficiência é significativo, por reduzir enormemente a quantidade de atividades (de 26 na multinacional e 22 no escritório, para 14, uma redução de 47% e 37%, respectivamente) e definir de forma mais clara e simples as responsabilidades. Tais benefícios também podem gerar um aumento de eficácia, por facilitar tanto o pagamento quanto a fiscalização, já que existem menos exceções e, portanto,

menos justificativas para diferenças de entendimento com relação ao imposto devido.

Entende-se que ambas as sugestões tornam o processo mais adequado à teoria da burocracia, respeitando os princípios de formalismo e impessoalidade e reduzindo as imprevisibilidades não por meio do acréscimo de normas e documentos, mas sim com uma generalização maior da norma (principalmente na sugestão dois) de forma que tenha validade nos mais variados cenários; e com uma definição melhor desta.

É interessante notar o grande impacto da simples alteração de responsabilidades na substituição tributária e da eliminação da declaração de retenção no processo como um todo, mostrando um claro exemplo de excesso de burocracia.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Buscou-se, neste trabalho, a identificação de ineficiências e a sugestão de mudanças que pudessem melhorar e tornar mais eficiente o processo de pagamento do ISS no Distrito Federal.

Para alcançar o objetivo almejado, inicialmente foi feita uma pesquisa bibliográfica com o intuito de embasar o trabalho, utilizando autores de forma que permitisse uma visão ampla sobre os assuntos pesquisados. Posteriormente, foi feito um extenso esforço de pesquisa com o intuito de obter uma visão da realidade prática sobre o tema.

Como sugerido na introdução deste trabalho, confirma-se que de fato existe espaço melhoria de eficiência sem eliminação da burocracia: o que foi feito não foi eliminar a burocracia, mas sim eliminar os excessos e falhas. Adicionou-se racionalidade ao processo.

Com relação ao objetivo específico, que era o mapeamento a análise do processo, mapearam-se dois processos já existentes e elaboraram-se outros dois. Esta variedade de processos permitiu a comparação de diferentes soluções e um melhor conhecimento das condições presentes, permitindo uma análise mais detalhada.

A ausência de estudos semelhantes sobre este tema, em conjunto com as estatísticas apresentadas e o resultado obtido, demonstram a importância do estudo diante do cenário tributário atual no Brasil. Os resultados obtidos representam uma quantidade expressiva de possibilidades de melhorias no processo, o que tem sido foco frequente de discussões no Congresso Nacional e na mídia há mais de vinte anos sem sucessos expressivos¹, reforçando ainda mais a utilidade prática deste trabalho. Apesar de a implantação do Processo Sugerido 2 significar mudanças até mesmo na Constituição Federal, as mudanças sugeridas no Processo Sugerido 1 não são tão complexas, e poderiam ser implantadas com facilidade caso houvesse

¹ FERNANDES, Adriana. "Reforma tributária é projeto antigo". *Estadão*, 21 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-e-projeto-antigo,70001636851>

integração dos poderes em questão. Entretanto, conclui-se que sem mudanças na legislação, poucas alterações são possíveis.

Para a sociedade como um todo, uma redução acima de 20% no número de atividades (demonstrado na seção 4.4) que compõem o processo representa uma queda expressiva em números absolutos, quando se leva em conta o tempo e os custos totais para o Brasil.

Uma limitação clara deste estudo é a ausência de uma medida de custo ou de tempo que permitisse comparar todos os processos de forma mais exata. Entretanto, uma análise de custo seria mais adequada a um estudo de contabilidade, área que possui melhores ferramentas e conhecimento para obter tais informações, enquanto a medida de tempos exigiria muito tempo. Dito isso, essas análises são sugestões de estudos futuros.

Também se sugere um trabalho para verificação de quais são as iniciativas de mudança no processo sendo analisadas atualmente, o que permitiria obter ainda mais opções de melhoria e confirmar se as mudanças aqui sugeridas estão sendo consideradas.

Outra sugestão de estudos futuros é uma revisitação ao tema, porém com um foco maior no uso de tecnologia. Este não foi o foco deste trabalho, porém é possível o uso de tecnologias modernas para simplificar ainda mais o processo, como a utilização de tecnologias de cruzamento de banco de dados e processamento de informações por computação cognitiva e técnicas de *big data*, o que teria grande utilidade prática.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Luis César G. de; GARCIA, Adriana Amadeu; MARTINS, Simone. *Gestão de Processos: Melhores resultados e excelência organizacional*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ARAUJO, Luis César Gonçalves de, *Organização, sistemas e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional*. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSI, Marcos. *Gestão de riscos com controles internos: ferramentas, certificações e métodos para garantir a eficiência dos negócios*. São Paulo: Saint Paul, 2012.

Banco Mundial. *Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency*. Washington, 2015. Disponível em <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf>

Banco Mundial. *Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency*. Washington, 2016. Disponível em <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>

BEETHAM, David. *A burocracia*. Lisboa: Editorial Estampa, 1988, apud PRANDO, Ana Amélia Fabres. *Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES*. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de Informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

_____. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*. Brasília, 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm

_____. Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

CHIEREGATO, R.; OLIVEIRA, L. M. ; PERES JUNIOR, J. H. ; GOMES, M. . Manual Contabilidade Tributária - 14ª Edição. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CURY, A. Organização e métodos: uma visão holística. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DALF, Richard L. Teoria e Projetos das Organizações. 6.ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de Processos: Como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DAVENPORT, Thomas H. Reengenharia de Processos: Como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994, apud CURY, A. Organização e métodos: uma visão holística. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FIESP. O Peso da Burocracia Tributaria na Industria de Transformação 2012. São Paulo, 2013. Disponível em <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012/>

FERNANDES, Adriana. “Reforma tributária é projeto antigo”. *Estadão*, 21 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-e-projeto-antigo,70001636851>

G GOULDNER, Alvin. Studies in Leadership. *New York*: Harper & Bros., 1950. In: HALL, Richard H. The concept of bureaucracy: An empirical assessment. *The American Journal of Sociology*, Vol. 69, Nº 1, jul. 1963, p. 32-40.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades. In: RAE – Revista de Administração de Empresas, v. 35, n. 2, p. 57-63, Mar./Abr. 1995. São Paulo, 1995.

GOULDNER, Alvin. *Studies in Leadership*. New York: Harper & Bros., 1950, apud HALL, Richard H. The concept of bureaucracy: An empirical assessment. *The American Journal of Sociology*, Vol. 69, Nº 1, jul. 1963, p. 32-40.

HALL, Richard H. The concept of bureaucracy: An empirical assessment. *The American Journal of Sociology*, Vol. 69, Nº 1, jul. 1963, p. 32-40.

_____, Richard H.. O conceito de Burocracia: uma contribuição empírica, apud CAMPOS, Edmundo. *Sociologia da burocracia*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1966. P. 28-44.

HEADY, Ferrel. *Administração pública: uma perspectiva comparada*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1970.

_____, Ferrel. *Administração pública: uma perspectiva comparada*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1970, apud PRANDO, Ana Amélia Fabres. *Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES*. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

IBGE; Sinopse do censo demográfico: 2010; Rio de Janeiro: IBGE, 2011. Disponível em <http://biblioteca.ibge.gov.br/pt/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=249230>

KAST, F. E.; ROSENWEIG, J. E. *Organizations and management : a systems approach*. New York : McGraw Hill, 1970, apud MARTINS, Humberto F. Em busca de uma Teoria da Burocracia Pública Não-Estatal: Política e Administração no Terceiro Setor. *RAC*, v.2, n.3, Set./Dez. 1998: p. 109-128.

MARTINS, Humberto F. Burocracia e a revolução gerencial – a persistência da dicotomia entre política e administração. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 48, n. 1, jan.-abr. 1997.

MARTINS, Humberto F. Em busca de uma Teoria da Burocracia Pública Não-Estatal: Política e Administração no Terceiro Setor. *RAC*, v.2, n.3, Set./Dez. 1998: p. 109-128.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. *Teoria Geral da Administração: Da revolução urbana à revolução digital*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MERTON, Robert King. Estrutura burocrática e personalidade. In: CAMPOS, Edmundo (Org.). Sociologia da burocracia. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1978. p. 107-124, apud PRANDO, Ana Amélia Fabres. Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

MESQUITA, Roberto C. P.; SILVA, J. D. ; PESSOA, M. N. M. ; CABRAL, A. C. A. ; SANTOS, S. M.. Custos de conformidade à tributação: um estudo sobre a percepção dos gestores de uma organização pública brasileira. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, Foz do Iguaçu, 2015. Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015.

MORGAN, Gareth. Imagens da organização. Tradução de Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. 1. ed. 14. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

MORGAN, Gareth. Imagens da organização. Tradução de Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. 1. ed. 14. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010, apud PRANDO, Ana Amélia Fabres. Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

MOTTA, Fernando Cláudio Prestes; BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Introdução à organização burocrática. 7. ed. São Paulo: Brasiliense, 2004.

OCDE; IBD. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016*. OECD Publishing: Paris, 2016. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2016_rev_lat_car-2016-en-fr#.WKiYBRiZPEY#page36

OLIVEIRA, Djalma de P. R.. Revitalizando a empresa: a nova estratégia de reengenharia para resultados e competitividade: conceitos, metodologia, práticas. São Paulo: Atlas, 1996, apud ARAUJO, Luis César G. de; GARCIA, Adriana Amadeu; MARTINS, Simone. Gestão de Processos: Melhores resultados e excelência organizacional. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. Contabilidade Tributária. 4ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2013.

PADOVESE, Claudio Luís. Controladoria estratégica e operacional. 1. ed. São Paulo. 2005, apud ASSI, Marcos. Gestão de riscos com controles internos: ferramentas, certificações e métodos para garantir a eficiência dos negócios. São Paulo: Saint Paul, 2012.

PARSONS, Talcott. The structure of social action. 1937, apud MARTINS, Humberto F. Burocracia e a revolução gerencial – a persistência da dicotomia entre política e administração. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 48, n. 1, jan.-abr. 1997.

PLUTARCO, H. M.; GICO JR., I. T.; VALADÃO, M. A. P. O custo social das Obrigações Tributárias Acessórias. *Economic Analysis of Law Review*, v. 3, n. 2, jul-dez. 2012. Disponível em: https://works.bepress.com/ivo_teixeira_gico_junior/54/

PRANDO, Ana Amélia Fabres. Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2015 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. Ministério da Fazenda: Brasília, 2016. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1ª Ed.. São Paulo: Atlas, 2010.

RUMMLER, Geary A.; BRACHE, Alan. Melhores desempenhos das empresas: uma abordagem prática para transformar as organizações através da reengenharia. São Paulo: Makron Books, 1994, apud ARAUJO, Luis César G. de; GARCIA, Adriana Amadeu; MARTINS, Simone. Gestão de Processos: Melhores resultados e excelência organizacional. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RUMMLER, Geary A.; BRACHE, Alan. Melhores desempenhos das empresas. Rio de Janeiro: Makron, 2ª ed., 1974, apud CURY, A. Organização e métodos: uma visão holística. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos F.; LUCIO, María del Pilar B.. Metodologia de Pesquisa. 5ª Ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SMITH, Adam. A Riqueza das Nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. Madras: São Paulo, 2009. Tradução: Getulio Schanoski.

TRAGTENBERG, Maurício. Burocracia e ideologia. 2. ed. São Paulo: Ática, 1992, apud PRANDO, Ana Amélia Fabres. Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elbase Barbosa; revisão técnica de Gabriel Cohn. 4. ed. Brasília, DF: Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2004, apud PRANDO, Ana Amélia Fabres. *Disfunção burocrática: Um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES*. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da UFES. Vitória, ES, 2013.

WEBER, Max. *Os fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal*. In: CAMPOS, Edmundo (Org.). *Sociologia da burocracia*. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1978. p. 15-28.

WEBER, Max. *Os fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal*. In: CAMPOS, Edmundo (Org.). *Sociologia da burocracia*. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1978. p. 15-28.

WHITE, Stephen A. *Introduction to BPMN*. IBM Corporation, v. 2, n. 0, p. 0, 2004.

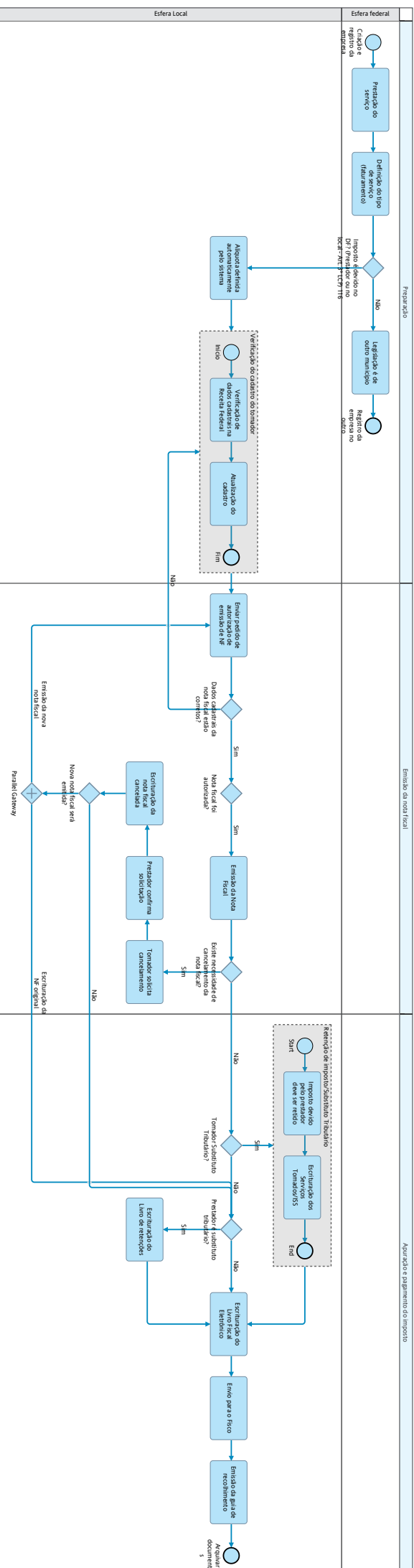
YIN, Robert K.. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 4ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICES

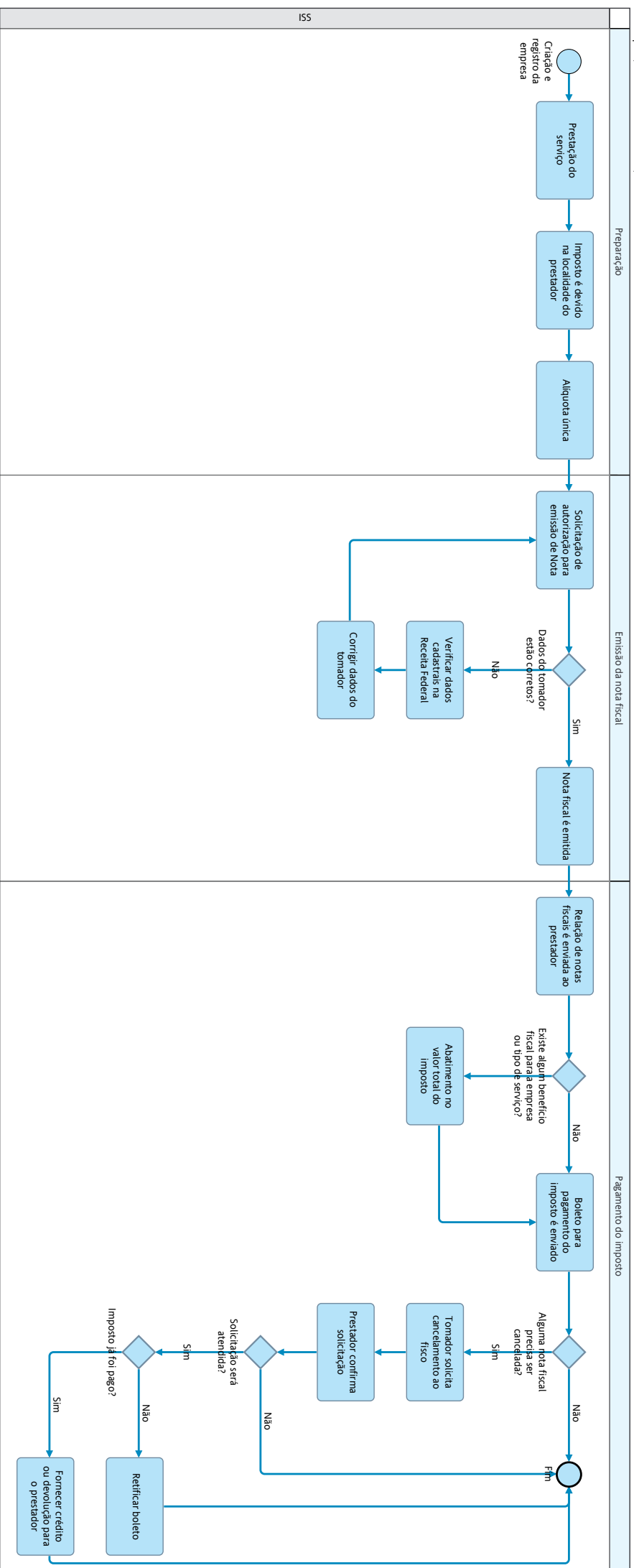
Apêndice A – Fluxograma do processo de pagamento do ISS da empresa multinacional do ramo de tecnologia

**Apêndice B – Fluxograma do Processo de Pagamento do ISS do
Escritório de Contabilidade**

**Apêndice C – Fluxograma sugerido do Processo de Pagamento do
ISS - 1**



**Apêndice D – Fluxograma sugerido do Processo de Pagamento do
ISS – 2**



ANEXOS

Anexo A – Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 3 - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa e plenamente vinculada. (...)

Art. 96º – A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 114 – Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115 – Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 117 – Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – Sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio.

Art. 118 – A definição legal do fato gerador é interpretada, abstraindo-se:

I – Da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – Dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (BRASIL, Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

Anexo B – Constituição Federal do Brasil, 5 de outubro de 1988

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

I – Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...] (BRASIL, Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988)

Anexo C – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000

Art. 11 – Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. (BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000)

Anexo D – Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003

Art. 1 – O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2 – O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3 – O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local [...]. (BRASIL, Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003)

Anexo E – Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005

CAPÍTULO I

DO FATO GERADOR E DA INCIDÊNCIA

Art. 1 – O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços relacionados na lista do Anexo I, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista do Anexo I, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

§ 5º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da atividade do contribuinte;

II - a validade e os efeitos jurídicos dos atos praticados pelo contribuinte ou por terceiros interessados;

III - o cumprimento de exigências legais ou regulamentares relacionadas com a atividade.

§ 6º Considera-se ocorrido o fato gerador, para efeitos do § 1º, no momento do recebimento do serviço pelo destinatário, tomador ou intermediário, por qualquer meio, assim considerado, alternativamente, o que ocorrer primeiro:

I - o recebimento da fatura ou documento equivalente;

II - o reconhecimento contábil da despesa ou custo;

SEÇÃO II

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

SUBSEÇÃO I

DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 8 – Fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto cujo local da prestação do serviço situe-se no Distrito Federal, àqueles a seguir discriminados, vinculados ao fato gerador na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário [...]

SUBSEÇÃO II

DO RESPONSÁVEL

Art. 9 – São responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto, independentemente do disposto no artigo anterior:

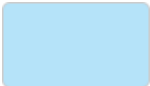





I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista do Anexo I;

III - o inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, do Ministério da Fazenda, a qualquer título, ainda que imune ou isento, relativamente aos serviços que lhe forem prestados por contribuintes que não comprovem a inscrição no Cadastro Fiscal do Distrito Federal – CF/CF. [...]

III - o pagamento. (DISTRITO FEDERAL, Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005)

Anexo F – Legenda dos fluxogramas

Ícone	Descrição
	Atividade normal
	Subprocesso
	Evento de início de processo
	Evento de final de processo
	Ponto de divisão entre dois ou mais caminhos, onde apenas um pode ser seguido (<i>gateway</i> excludente)
	Ponto de divisão entre dois ou mais caminhos paralelos (<i>gateway</i> paralelo)

Fonte: IBM Blueworks Live Docs, disponível em <https://ibm.blueworkslive.com/scr/docs/>