



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**



**ANA PAULA FERREIRA DOS REIS**

**A COBRANÇA EFICIENTE DOS TRIBUTOS: UMA RELEVANTE  
DEMANDA ADMINISTRATIVA**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

**CURITIBA  
2013**

**ANA PAULA FERREIRA DOS REIS**



**A COBRANÇA EFICIENTE DOS TRIBUTOS: UMA RELEVANTE  
DEMANDA ADMINISTRATIVA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Câmpus Curitiba.

Orientador(a): Prof. Hilda Alberton de Carvalho

**CURITIBA  
2013**



---

## TERMO DE APROVAÇÃO

A cobrança eficiente dos tributos: uma relevante demanda administrativa

Por

**Ana Paula Ferreira dos Reis**

Esta monografia foi apresentada às 10:40 horas do dia **11 de dezembro de 2013**, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em **Gestão Pública Municipal**, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Câmpus Curitiba. A candidata foi argüida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho aprovado.

---

Prof<sup>a</sup>. Msc. Hilda Alberton de Carvalho  
UTFPR – Câmpus Curitiba  
(orientador)

---

Prof Marcos Ferasso  
UTFPR – Câmpus Curitiba

---

Prof<sup>a</sup> Isaura Alberton de Lima  
UTFPR – Câmpus Curitiba

Dedico aos meus pais por me ensinarem a valorizar os estudos, desde pequena.

Dedico aos meus filhos, pela compreensão e pelo amor que tiveram durante este desafio.

Dedico ao meu marido, pela paciência e pelo amor que teve no decorrer desta jornada.

## AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

Aos meus pais, pela orientação e incentivo aos estudos, que desde a infância me mostraram que a educação é um bem muito valioso.

Aos meus filhos e ao meu marido pela paciência, pelo apoio e incentivo, nessa busca por conhecimento e desenvolvimento durante o curso.

À minha orientadora professora Hilda Alberton de Carvalho, pela sua disponibilidade, interesse e receptividade com que me recebeu e pela prestabilidade com que me ajudou.

Agradeço aos pesquisadores e professores do curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, professores da UTFPR, *Campus* Curitiba.

Agradeço aos tutores presenciais e à distância que nos auxiliaram no decorrer da pós-graduação.

Enfim, sou grata a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para realização desta monografia.

“A verdadeira viagem de descobrimento não consiste em procurar novas paisagens, mas em ter novos olhos.”

(Marcel Proust, 1922)

## RESUMO

REIS, Ana Paula Ferreira dos. A cobrança eficiente dos tributos: uma relevante demanda administrativa. 2013. 68. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

Este trabalho teve como temática a cobrança dos tributos municipais na Prefeitura de Caçapava SP, cujo retorno tem sido oneroso e demorado ao município, diante da forma predominantemente adotada: a execução fiscal judicial. O objetivo geral desta pesquisa foi indicar um conjunto de ações que possam contribuir para a melhoria da eficiência das cobranças de tributos na prefeitura, através da indicação das vantagens e as possíveis formas da cobrança administrativa, da observação e da indicação de possíveis melhorias no sistema de cadastro de contribuintes e com a sugestão de utilização da gestão por processos na cobrança de tributos. Foi observado um grande congestionamento de processos de execução fiscal, com número muito pequeno de sentenças registradas em relação à quantidade de execuções em andamento. Em virtude da quantidade de ações, os cartórios judiciais e os procuradores municipais ficam submersos em cobranças de pequenos valores, deixando de assistir melhor àquelas de maior relevância financeira ao município. A proposta apresentada é de implementação do sistema de cobrança administrativa, que se mostra mais rápida e menos onerosa para alcançar a maioria dos contribuintes, restando o processo judicial somente aos casos de litígio. Foram apresentadas rotinas de trabalho possíveis para a cobrança administrativa e para melhor acompanhamento das execuções fiscais já em andamento, com elaboração de fluxogramas para direcionar e padronizar a condução dos processos. Foi ressaltada a importância do cadastro dos contribuintes, cujo conteúdo necessita ser preciso e completo, tanto no caso das cobranças administrativas quanto nas execuções judiciais. A pesquisa foi realizada a partir de dados do Tribunal de Justiça de São Paulo, informações da Prefeitura de Caçapava SP e bibliografia sobre legislação tributária e sobre gestão por processos. A forma utilizada para este trabalho foi a pesquisa exploratória, com combinação de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A bibliografia forneceu o embasamento teórico jurídico e administrativo; os dados e documentos oficiais forneceram os números relevantes ao presente trabalho e o estudo de caso forneceu as informações qualitativas acerca da realidade do município. Sugere-se novas pesquisas na área de cobrança de tributos municipais, com abrangência de outros municípios ou com a implementação piloto da cobrança administrativa e da gestão por processos. O tema é de grande relevância à Gestão Pública Municipal, pois a arrecadação dos tributos é muito importante e a inadimplência se reflete nas contas públicas.

**Palavras-chave:** Dívida ativa. Cobrança administrativa. Tributos municipais. Gestão por processos.

## ABSTRACT

REIS, Ana Paula Ferreira dos. The efficient collection of taxes: a relevant administrative demand. Year 2013. number of sheets. Monograph (specialization in Municipal Public Administration). Federal Technological University of Paraná, Curitiba, 2013.

This work had as its theme the collection of municipal taxes in Caçapava SP, whose return has been costly and time consuming to the municipality, considering the shape adopted predominantly: the judicial tax foreclosure. The overall objective of this research was to indicate a set of actions which may contribute to improving the efficiency collection of municipal taxes in the Prefecture, by indicating the advantages and the possible forms of administrative collection, observation and indication of possible improvements in the system of register of taxpayers and with the suggestion of use of management by processes in the collection of taxes. It was observed a great congestion of tax foreclosure process, with very small number of decisions recorded in relation to the amount of process in progress. Due to the number of shares, the judiciary and municipal prosecutors are submerged in processes of small values, leaving to attend better to those of greater financial significance to the municipality. The proposal is to implement the administrative billing system, which is faster and less expensive to reach most taxpayers, leaving the judicial process only to cases of litigation. Possible work routines were presented to the administrative billing for better monitoring of tax executions already underway, with developing flowcharts to guide and standardize the conduct of processes. It was emphasized the importance of the register of taxpayers, whose content must be accurate and complete, both in the case of administrative charges as in judicial executions. The survey was conducted from data of the Court of Justice of São Paulo, informations of Caçapava SP and bibliography on tax legislation and on management by processes. The form used for this study was exploratory research, with combination of bibliographical research, documents and case study. The bibliography provided the theoretical legal and administrative basis; the data and official documents have provided the numbers relevant to the present study and the case study provided the qualitative information about the reality of the city. It is suggested further research in the area of collection of municipal taxes, with coverage of other municipalities or the pilot implementation of the administrative collection and process management. The theme is of great relevance to the Municipal public administration, because the collection of taxes is very important and the default is reflected in the public accounts.

**Keywords:** Active debt. Administrative collection. Municipal taxes. Process management.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 01- Fluxograma de Processo de Execução Fiscal.....	22
Figura 02- Quadro do Movimento Judiciário do TJSP em 2013.....	23
Figura 03- Gráfico da quantidade de processos em trâmite pela Primeira Instância do TJSP em 2012.....	24
Figura 04- Gráfico da proporção entre sentenças registradas no TJSP em 2012...	25
Figura 05- Gráfico das Execuções Fiscais do TJSP em 2012.....	25
Figura 06- Gráfico dos demais tipos de processos do TJSP em 2012.....	26
Figura 07- Gráfico das Execuções Fiscais do TJSP desde 2000 até 2012.....	26
Figura 08- Gráfico da proporção entre a quantidade de execuções fiscais e os demais processos entre 2000 e 2012.....	27
Figura 09- Quadro com Definições de Processo .....	30
Figura 10- Ciclo ou Sequência da Abordagem por Processos .....	37
Figura 11- Simbologia adotada segundo o padrão ASME .....	38
Figura 12- Simbologia adotada segundo o padrão ANSI.. .....	39
Figura 13- Quadro dos principais fatores do mapeamento de processos.....	39
Figura 14- Quadro dos Critérios recomendados na modelagem de processos .....	41
Figura 15- Quadro da Análise de Dados de Medição.....	42
Figura 16- Fluxograma do macroprocesso ou sistema de cobrança de tributo municipais.....	49
Figura 17- Fluxograma de Rotinas de Trabalho do Processo de Cadastro de Contribuintes.....	51
Figura 18- Planilha de Controle da Correspondência de Cobrança Administrativa	53
Figura 19- Fluxograma de Rotinas de Trabalho do Processo de Cobrança Administrativa de Inadimplentes.....	54
Figura 20- Gráfico da proporção entre processos em andamento na Comarca de Caçapava.....	56
Figura 21- Gráfico da proporção entre sentenças e processos em andamento em Execução Fiscal.....	57
Figura 22- Gráfico da proporção de processos de execução fiscal municipal, estadual e federal, na cidade de Caçapava.....	58
Figura 23- Quadro dos pontos importantes e momentos processuais.....	59
Figura 24- Fluxograma do Processo de Acompanhamento das Execuções Fiscais.....	60

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 PROBLEMÁTICA .....	11
1.2 JUSTIFICATIVA .....	12
1.3 OBJETIVOS .....	13
1.3.1 Objetivo Geral .....	13
1.3.2 Objetivos Específicos .....	14
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA .....	14
1.5 METODOLOGIA .....	14
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>15</b>
2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	15
2.1.1 Tributos Municipais .....	17
2.1.2 Dívida Ativa .....	19
2.1.3 Responsabilidade Fiscal .....	21
2.1.4 Execução Fiscal .....	22
2.2 COBRANÇA ADMINISTRATIVA .....	27
2.3 GESTÃO POR PROCESSOS .....	29
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>46</b>
3.1. Tipo de Estudo .....	46
3.2. Instrumento e Processo de Coleta de Dados .....	46
3.3. Tabulação e Análise .....	47
<b>4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>48</b>
4.1 CADASTRO DE CONTRIBUÍNTES .....	51
4.2 COBRANÇA ADMINISTRATIVA DE INADIMPLENTES .....	53
4.3 COBRANÇA JUDICIAL DE INADIMPLENTES .....	56
4.4 INDICADORES .....	62
<b>5. SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS</b> .....	<b>63</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>64</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>66</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

Atualmente as prefeituras têm apresentado dificuldade na cobrança de seus tributos.

A inadimplência reflete nas contas públicas, uma vez que o montante não arrecadado se acumula de ano para ano. A manutenção das prefeituras depende essencialmente da arrecadação e quando isso não ocorre, o desequilíbrio prejudica a gestão.

As contas públicas são analisadas pelo Tribunal de Contas do Estado e o desequilíbrio não é uma opção aos gestores públicos.

A legislação, conforme é apresentada no referencial teórico, determina que o município deve cobrar seus tributos e prestar contas acerca das providências tomadas em relação à inadimplência.

Diante da obrigação de promover a arrecadação, a cobrança judicial dos tributos tem sido um meio muito utilizado em todo o estado de São Paulo, porém, é muito demorado e oneroso para todos os envolvidos: as prefeituras, os munícipes e o Poder Judiciário.

Pretende-se com este trabalho desenvolver um estudo acerca da cobrança dos munícipes inadimplentes dos tributos municipais da prefeitura de Caçapava SP, observando as formas adotadas de cobrança, bem como apresentando uma alternativa administrativa de cobrança a partir da gestão por processos.

A gestão pública municipal necessita atender às demandas sociais, porém sem expandir ou inflar seus setores já existentes. A gestão por processos oferece a alternativa de reengenharia ou redesenho das rotinas de trabalho para alcançar melhores resultados.

### **1.1. Problemática**

A cobrança dos tributos municipais nos municípios paulistas tem sido um difícil problema a ser resolvido pelos gestores públicos, pois, é uma atividade pouco popular, aos olhos dos eleitores e, sob o aspecto administrativo, pressupõe comunicação entre os setores de recebimento e de cobrança, acompanhamento adequado das execuções fiscais judiciais e, com o volume de inadimplentes e o

número de servidores e procuradores, em geral, é um desafio. Diante dessa realidade, como tornar mais eficiente a cobrança dos tributos municipais?

## **1.2. Justificativa**

O presente trabalho é relevante porque aborda um problema que aumenta a cada ano: a demora na cobrança dos tributos municipais. A obrigação de buscar receber os tributos dos contribuintes inadimplentes é prevista em lei, mas a forma de executá-la é passível da habilidade do gestor em administrar os setores envolvidos.

A presente pesquisa foi motivada pela observação dos diversos problemas ocorridos na execução fiscal municipal: a execução de valores ínfimos, a falta, a incorreção ou a desatualização de dados dos munícipes devedores, a falta de aviso ou notificação administrativa e o aumento significativo do valor a ser pago pelo munícipe, devido à cobrança das custas judiciais.

A cobrança no âmbito administrativo possibilita maior rapidez, menor ônus ao munícipe e não infla os cartórios judiciais. O ajuizamento indiscriminado causa prejuízos à prefeitura, ao munícipe e ao Judiciário.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo publicou no Diário Oficial do Poder Legislativo, de 07 de junho de 2013, o Comunicado SDG 023/2013, onde informa que o Estado e os Municípios paulistas contabilizavam em 31 de dezembro de 2012 dívida ativa no total de R\$ 257.633.987.035,00, o equivalente a 20% do PIB do Estado de São Paulo:

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que Estado e Municípios contabilizavam em 31 de dezembro de 2012 dívida ativa no total de R\$ 257.633.987.035,00. Reitera-se, diante disso, a necessidade de providências no sentido da recuperação desses valores, seja pela via judicial, observado o teor da consulta respondida nos autos do processo TC-7667/026/08, seja, especialmente, por meios próprios, mediante cobrança administrativa ou protesto extrajudicial, este último, inclusive, objeto da consulta respondida nos autos do processo TC-41852/026/10 e previsto no parágrafo único do artigo 1º da Lei Federal nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. SDG, 05 de junho de 2013. SÉRGIO CIQUERA ROSSI. SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL.

Esses dados demonstram que os municípios estão com um valor considerável a receber dos contribuintes. As modalidades de cobrança ficam a critério de cada município.

Desde a Constituição Federal de 1988, em que os municípios foram elevados à condição de entes federados, sua capacidade de gerir suas próprias contas vem sendo buscada. A autonomia administrativa adquirida, em consonância com a responsabilidade fiscal e a busca pelo equilíbrio no orçamento público condiz a uma gestão pública municipal coerente com suas limitações financeiras. A Escola de Administração Fazendária (2008, p. 29) esclarece que:

De acordo com a legislação brasileira, o orçamento público deve limitar as despesas à receita estimada. Assim, tanto o Projeto da LOA quanto a LOA aprovada devem apresentar igualdade dos totais de receitas e despesas. Durante a execução orçamentária e financeira, no entanto, as despesas podem seguir ritmo diferente das receitas. O gestor financeiro – o Secretário de Fazenda de um Município, por exemplo – deve monitorar o ingresso de receita, evitando que as diversas Secretarias – Educação, Saneamento, Saúde, por exemplo, façam despesas sem cobertura de receita.

A legislação determina que o município busque receber os tributos, promovendo a cobrança dos inadimplentes, para não desequilibrar as contas públicas. A Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2000, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, estabelece em seu artigo 13 que o Poder Executivo deve desdobrar as receitas em metas bimestrais de arrecadação, especificando as medidas de combate à evasão e à sonegação, a quantidade de ações ajuizadas e a evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

O presente trabalho pode contribuir para uma melhor reflexão acerca das formas de cobrança de tributos adotadas no âmbito municipal.

### **1.3. Objetivos**

Neste tópico serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos desta monografia.

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Indicar conjunto de ações que possam contribuir para a melhoria da eficiência das cobranças de tributos na prefeitura.

### **1.3.2. Objetivos Específicos**

- a) Identificar os principais problemas existentes no sistema de cobrança na prefeitura;
- b) Indicar as vantagens e as possíveis formas da cobrança administrativa, elevando esta à condição imprescindível para a proposição judicial;
- c) Indicar possíveis melhorias no sistema de cadastros dos munícipes, possibilitando a eficiência na cobrança administrativa;
- d) Sugerir melhor acompanhamento na inadimplência dos tributos, promovendo a cobrança já no ano seguinte;
- e) Sugerir a utilização da gestão por processos na cobrança dos tributos municipais.

### **1.4. Delimitação do Tema**

A pesquisa será realizada acerca da cobrança dos tributos municipais da Prefeitura de Caçapava SP, utilizando dados da prefeitura e do Tribunal de Justiça de São Paulo, Fórum de Caçapava, onde são ajuizadas as execuções fiscais do município.

### **1.5. Metodologia**

A pesquisa realizada foi uma pesquisa exploratória, com a combinação do estudo de caso com a pesquisa documental e com a pesquisa bibliográfica. A análise dos dados foi qualitativa e quantitativa, com a coordenação das informações obtidas. Os dados foram colhidos junto ao Tribunal de Justiça de São Paulo, Prefeitura de Caçapava SP e com a bibliografia disponível no tangente à legislação e à gestão por processos.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

O presente trabalho possui duas bases teóricas: a base legal e a base administrativa.

A base legal traz a legislação sobre o tema tributário, que respalda a importância da cobrança dos tributos municipais, diante das obrigações que a administração pública municipal possui.

A base administrativa demonstra as ferramentas administrativas e suas vantagens e benefícios para a administração pública municipal, com destaque para a gestão por processos.

### **2.1. Legislação Tributária**

A legislação tributária dispõe os parâmetros para a tributação no Brasil. A abrangência da expressão é grande, mas, conforme preconiza a Constituição Federal de 1988, a Administração Pública deve seguir os princípios elencados no artigo 37 - legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, em cumprimento ao princípio da legalidade, todo tributo deve ser previsto em Lei, determinação que vem novamente explicitada no artigo 150, inciso I.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

O Código Tributário Nacional define, em seu artigo 96, a legislação tributária:

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.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 18, elevou os municípios à condição de ente federado, proporcionando-lhes maior autonomia e, por outro lado, maiores responsabilidades.

Os municípios devem prestar contas acerca da administração sobre o dinheiro público. O artigo 31 da Constituição traz a orientação sobre o controle

exercido sobre a administração municipal, com a atuação da Câmara Municipal e do Tribunal de Contas do Estado ou do Município:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

É interessante ressaltar que a Constituição prevê no artigo 30, inciso III, em relação aos municípios, a competência de instituir, arrecadar e aplicar tributos e suas rendas, sempre reforçando a obrigatoriedade da prestação de contas:

Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (...).

A Constituição Federal também traz a distribuição das competências tributárias entre os entes federados, discriminando os tipos de tributos, sendo seu artigo 156 o dispositivo legal acerca dos impostos municipais:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...)

Tamanha a importância da administração do dinheiro público, que a Constituição dedicou um Título acerca da Tributação do Orçamento.

Destaca-se, nesta pesquisa, a partir das informações deste tópico, a necessidade de o município cobrar eficientemente os tributos de sua responsabilidade.



### 2.1.1. Tributos Municipais

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traz a definição de tributo, como sendo: “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 plenamente vinculada.”.

Os tributos podem ser divididos em: impostos, taxas e contribuições de melhorias, conforme preconiza o artigo 5º do Código Tributário Nacional e também o artigo 145 da Constituição Federal. Para diferenciá-los, é necessário entender a natureza do tributo, que tem como base seu fato gerador, conforme prevê o artigo 4º do Código Tributário Nacional:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Segundo a Escola de Administração Fazendária (2009, p. 26): “Fato Gerador é uma situação prevista em lei que, se acontecer, provoca o nascimento da obrigação tributária.”

Conforme explicam Abrantes e Ferreira (2010, p. 43), fato gerador pode ser entendido como a situação que caracteriza o tributo, ou seja, fato que, se ocorrer, incidirá o tributo. A lei dispõe a situação abstrata, a hipótese que gerará o tributo.

O imposto está descrito no artigo 16 do Código Tributário Nacional: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Como exemplo, pode-se citar o imposto sobre a propriedade territorial urbana.

Segundo Abrantes e Ferreira (2010, p. 57), “as taxas são tributos vinculados a uma atuação específica do Poder Público.” São valores cobrados a partir de uma prestação de serviços, por exemplo, a taxa sobre a limpeza pública.

O artigo 77 do Código Tributário Nacional traz:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Segundo a Escola de Administração Fazendária (2009, p. 26), existem duas modalidades distintas: as taxas de fiscalização e as taxas de serviços:

Taxas de fiscalização: decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal. Exemplo: taxas de publicidade, de localização de estabelecimento comercial e taxa de licença para construção de imóveis, cobradas pelo Município.

Taxas de serviços: são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos. Exemplos: taxa de emissão de passaporte, taxa de coleta de lixo, taxa para emissão de certidão de bons antecedentes.

A contribuição de melhoria é o valor cobrado em virtude da atuação do poder público, como as taxas, porém, agregando valor à propriedade do contribuinte, como, por exemplo, o asfalto nas ruas, a construção de calçadas, entre outros, segundo Abrantes e Ferreira e de acordo com o artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988. A Escola de Administração Fazendária (2009, p.27) explica:

Sua justificativa jurídica está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinado cidadão, em detrimento dos outros.

Os entes federados possuem competências diferenciadas para legislar sobre tributos. Os municípios podem instituir impostos sobre:

- a propriedade predial e territorial urbana;
- a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis entre vivos;
- serviços de qualquer natureza, exceto os compreendidos no artigo 155, inciso II.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, conhecido como IPTU, está previsto na Seção II do Código Tributário Nacional:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

O imposto sobre a transmissão "*inter vivos*" a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), com competência municipal, deve incidir sobre as transações de compra e venda de imóveis, entre pessoas vivas, diferentemente do imposto "*causa mortis*", cuja competência é estadual. Segundo Abrantes e Ferreira (2010):

A CF/88 atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do imposto de transmissão causa mortis, e aos municípios a competência para o estabelecimento do imposto de transmissão de bens imóveis inter vivos. O fato gerador deste imposto está definido, com maior amplitude, no artigo 35 do Código Tributário Nacional (...). Nesse aspecto, podemos considerar como fato gerador desse imposto a transmissão inter vivos a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou a cessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição. Para efeito desse imposto, a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, pois atualmente as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. (...) O artigo 35 do Código Tributário Nacional define que o fato gerador do ITBI, embora fazendo referência ao imposto estadual, está plenamente recepcionado pela CF/88 vigente.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISS ou ISSQN, é amparado pela Constituição, no artigo 156, inciso III, e pormenorizado na Lei Complementar 116/2003:

Art. 1º 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.

As taxas municipais e as contribuições de melhoria podem ser cobradas sobre serviços prestados pelo Poder Municipal, ou seja, se foi o município que efetuou a obra ou prestou o serviço, poderá cobrar do munícipe o tributo.

Para esta pesquisa, vale ressaltar a importância da cobrança dos tributos pela administração pública municipal, posto que a cobrança somente pode ser efetuada pela esfera competente. O governo estadual ou o governo federal não podem socorrer o município nessa obrigação, ou seja, o IPTU, por exemplo, somente pode ser alvo de cobrança se o município for o cobrador.

### **2.1.2. Dívida Ativa**

Com a ocorrência do fato gerador, o cidadão passa a ter a obrigação tributária. O próximo momento é o lançamento tributário, que, realizado pela autoridade administrativa competente, eleva a obrigação a crédito tributário. Não ocorrendo o pagamento, o crédito tributário é inscrito como dívida ativa.

O Código Tributário Nacional define dívida ativa tributária, no artigo 201:

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

A Lei 6830/80, a chamada Lei de Execução Fiscal, traz:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Fernandes e Silva (2009, p. 97) esclarecem a importância da inscrição na dívida ativa:

O crédito tributário é exigível após o lançamento, mas adquire liquidez e certeza com a inscrição na dívida ativa. Portanto, a dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez (...). Cabe ao sujeito passivo o ônus de demonstrar que o conteúdo da certidão está incorreto. A certidão da dívida ativa é um título executivo extrajudicial que permitirá à Fazenda Pública ingressar com a execução fiscal.

Assim, a inscrição na dívida ativa, realizada pela Fazenda Pública do Município deve ser realizada com eficiência e precisão.

Fernandes e Silva (2009, p. 100) ressaltam duas consequências que podem ocorrer caso não seja a Fazenda Pública atenta na cobrança de seus tributos: a decadência e a prescrição. “A decadência é a perda do direito de efetuar o lançamento depois de transcorrido o prazo de cinco anos.” O prazo para que ocorra a decadência, de modo geral, tem início “no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Vale ressaltar que a execução da dívida fiscal é passível de prescrição, que corresponde à perda do direito de executar a dívida, ou seja, cobrar judicialmente o crédito tributário. Inicia-se o prazo prescricional com “o transcurso do prazo para pagar ou impugnar com inércia do sujeito passivo ou data do trânsito em julgado do processo administrativo fiscal.” Suspendem o prazo prescricional, entre outros, o parcelamento e a inscrição da dívida ativa. Interrompem a prescrição a determinação judicial da citação e o protesto judicial, entre outros.

Para o presente trabalho, vale esclarecer que a inobservância dos prazos pela Fazenda Pública, ou a inércia na cobrança podem causar prejuízos aos cofres

públicos. Então, para atingir a eficiência na cobrança dos tributos municipais, o gestor necessita estar atento a todo o processo, desde a inscrição da dívida até sua execução.

### **2.1.3. Responsabilidade Fiscal**

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.” A Escola de Administração Fazendária - ESAF pondera que, antes dessa lei, o descontrole com os gastos públicos era comum, em especial no último ano de mandato. Não havia limite para o comprometimento da receita com as despesas com pessoal, ou regras para iniciar obras públicas. Segundo a Escola de Administração Fazendária, a lei de responsabilidade fiscal:

Estabelece normas de finanças públicas voltadas para uma gestão fiscal responsável, mediante ações que previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade como premissas básicas.

O equilíbrio das contas públicas é a equivalência entre despesas e receitas no orçamento. Se as receitas superam as despesas, a administração pública está sobrecarregando o contribuinte sem oferecer-lhe serviços suficientes que corroborem a tributação. Se, por outro lado, as despesas são maiores do que as receitas, a arrecadação está falha, ou com valores desatualizados, ou os gastos estão excessivos.

A busca pelo equilíbrio nas contas públicas é uma necessidade da administração pública municipal. Segundo Abrantes e Ferreira (2010, p. 10):

Nos municípios de menor porte, o aumento da arrecadação tende a ser explicado pela simples regulamentação e início de cobrança de impostos e taxas, posto que nestas unidades havia uma composição desregulamentada na década passada.

Com a regular cobrança dos tributos municipais, a busca por recuperar os créditos devidos pelos inadimplentes, os municípios podem incrementar bastante

suas receitas, e, conseqüentemente, depender menos de repasses e transferências das demais esferas de governo.

Nesse sentido, a presente pesquisa ressalta a importância da cobrança dos tributos municipais para a administração pública municipal.

### 2.1.4. Execução Fiscal

Para esta pesquisa, é importante apresentar informações acerca da execução fiscal, visto que é uma forma de cobrança de tributos municipais muito utilizada.

O processo judicial de Execução Fiscal é o meio jurídico em que a administração pública pode acionar o contribuinte para que efetue o pagamento da dívida ativa.

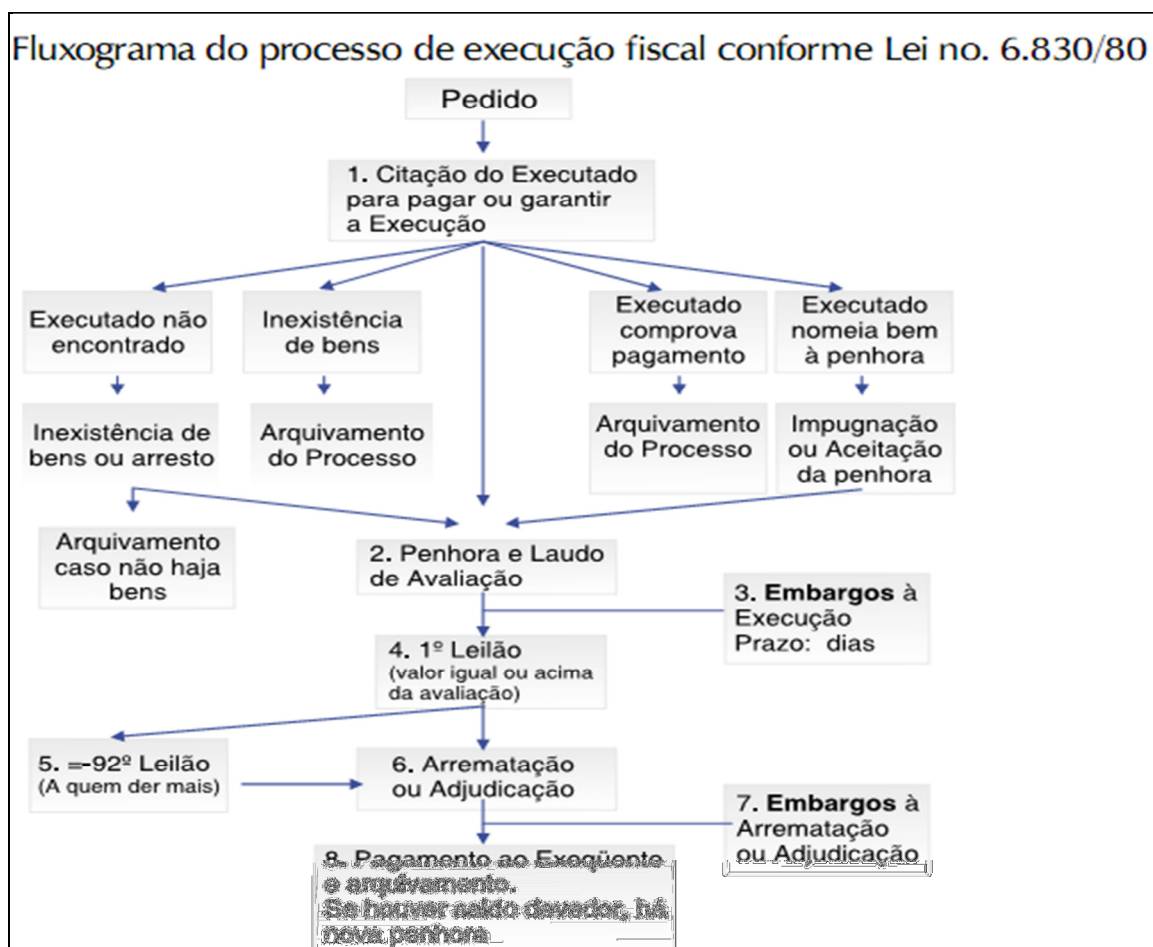


Figura 1: Fluxograma do Processo de Execução Fiscal conforme a Lei 6830/80  
 Fonte: CEBEPEJ– Centro Brasileiro de Pesquisas Judiciais, apud Ministério da Justiça (2007, p. 22).

Atualmente, a execução fiscal é o meio mais utilizado na recuperação dos valores não pagos pelos municípios às Prefeituras.

Esse meio não é o ideal em virtude do tempo que demora, as despesas que oneram o município no decorrer do processo e o aumento que causa no valor efetivamente a ser pago pelo contribuinte ao final da demanda, assim como a sobrecarga que causa ao Poder Judiciário.

Por exemplo, ao cobrar uma dívida de R\$ 100,00, o valor da taxa judiciária seria de R\$ 96,85, pois existe um valor mínimo, que equivale a 5 UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo) que, para o exercício de 2013 é de R\$ 19,37, conforme divulgado no Portal do Tribunal de Justiça de São Paulo.

Além desse acréscimo, há as despesas com a citação, que pode ser realizada por via postal, ou por Oficial de Justiça, a partir de R\$ 13,50, conforme a modalidade e a distância. Assim, o valor a ser pago quase dobra, mesmo que o munícipe efetue o pagamento logo que seja citado.

Segundo a Cartilha Para Execuções Fiscais elaborada e disponibilizada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, “o custo de cada execução fiscal, para o Tribunal de Justiça de São Paulo, era de R\$ 576,40, ano base 2006.”

Assim, é possível visualizar que a ação judicial de execução fiscal é adequada aos casos em que há valores superiores ao mencionado a serem cobrados, e após a tentativa administrativa de cobrança.

Sob a ótica do município, vale ressaltar a sobrecarga dos procuradores, que atuam em inúmeros processos cujos valores são menores, deixando de dar especial atenção aos processos com valores maiores, ou onde há a discussão judicial acerca da cobrança.

Em 22 de janeiro de 2013 o Tribunal de Justiça de São Paulo divulgou a quantidade de processos em trâmite pela Primeira Instância, conforme a Figura 2.

	feitos em andamento	feitos distribuídos	sentenças registradas
Cível	5.396.010	2.221.728	1.708.586
Criminal	1.309.111	754.384	244.543
Infância	264.054	441.580	258.396
<b>Ex. Fiscal</b>	<b>11.185.982</b>	<b>463.224</b>	<b>547.097</b>
JECível	1.230.123	525.869	690.287
JECriminal	387.493	276.118	175.215
<b>TOTAL</b>	<b>19.772.773</b>	<b>5.682.903</b>	<b>3.624.124</b>

Figura 2 - Quadro elaborado a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013  
Fonte: elaborado pela autora

É possível observar que o número de execuções fiscais representa mais que a metade do total de processos em andamento, conforme ilustra a Figura 3.

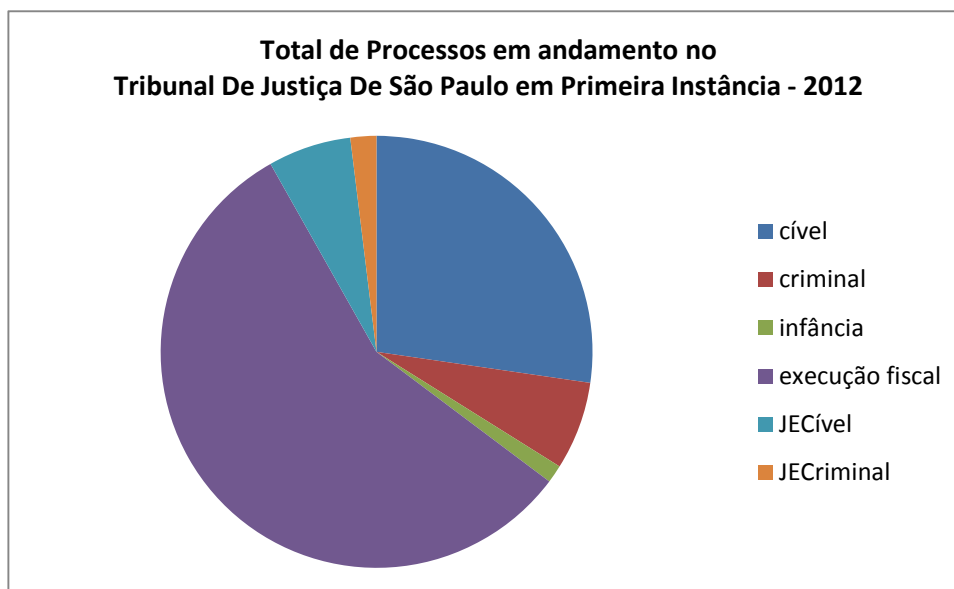


Figura 3 Gráfico elaborado pela autora a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013

Porém, não permanece a proporção em relação à distribuição no ano ou em relação às sentenças, conforme apresentado na Figura 4.

Isso indica um grande congestionamento de processos de execução fiscal, cuja finalização, com sentença proferida e registrada demora.

Observando as Figuras 3 e 4 é possível perceber que os casos cíveis são maioria na proporção das sentenças registradas, ainda que não seja maioria na proporção de processos em andamento. Isso significa que, apesar de todos os anos entrarem muitos processos cíveis, as sentenças também são muitas e, conseqüentemente, a permanência de processos de outros anos é menor.

Diferente do que acontece com as execuções fiscais, onde o número de sentenças proferidas representa uma pequena fatia, em comparação à quantidade de processos em andamento.

Em números absolutos, as sentenças registradas em processos cíveis foram 1.708.586, ao passo que em processos de execução fiscal foram 547.097, aproximadamente um terço da primeira.



Para esta pesquisa, essas representações são relevantes em virtude de a execução fiscal ser muito usada atualmente como principal meio de cobrança dos tributos municipais, e sua análise contribuir para os objetivos deste trabalho.

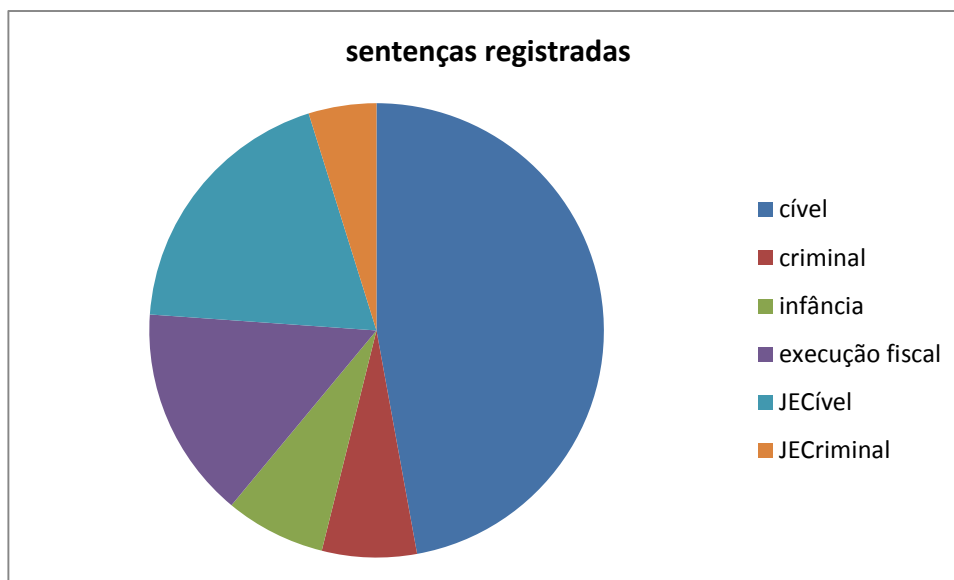


Figura 4 - Gráfico elaborado a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013.  
Fonte: elaborado pela autora

Ainda acerca dos números apresentados, a proporção das Execuções Fiscais em andamento, distribuídas ou sentenciadas está representada na Figura 5.



Figura 5 - Gráfico elaborado a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013

As representações nas Figuras 5 e 6 demonstram que as execuções fiscais permanecem mais tempo nos cartórios judiciais paulistas, ou seja, demoram, em média, mais que as outras demandas, pois, mesmo que a distribuição no ano em

referência não tenha sido imensa, a quantidade de processos que permanece em andamento é muito grande.

A comparação entre os gráficos apresentados nas Figuras 5 e 6 corrobora a afirmativa de que há um grande acúmulo de processos de execução fiscal, de ano para ano.

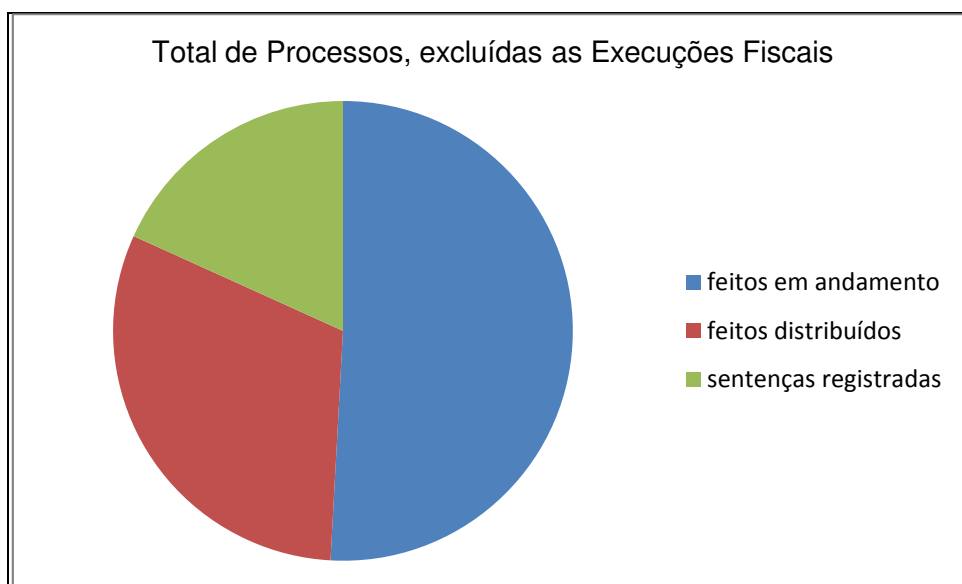


Figura 6 - Gráfico elaborado a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013

O Tribunal de Justiça de São Paulo divulga regularmente o movimento judiciário. A partir das informações obtidas, foi elaborado o gráfico representado na Figura 7, acerca do total anual de execuções fiscais, desde o ano de 2000.

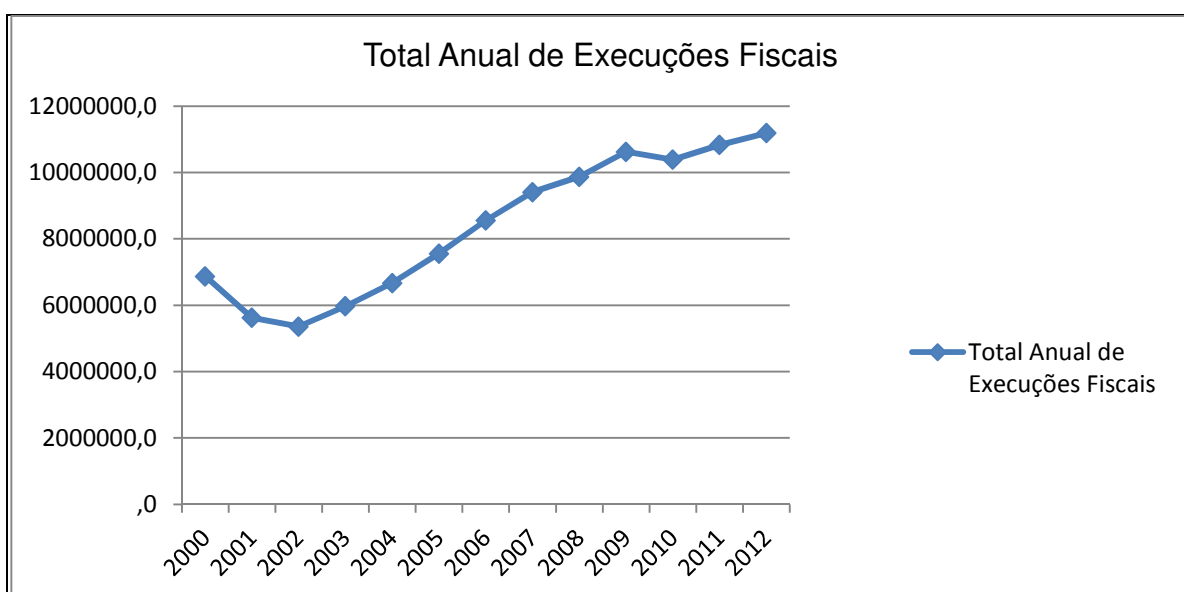


Figura 7 - Gráfico elaborado a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013

Enquanto em 2000 eram 6.870.051 execuções fiscais, em 2012 eram 11.185.982.

A proporção entre a quantidade de execuções fiscais e os demais processos estão representados na Figura 8.

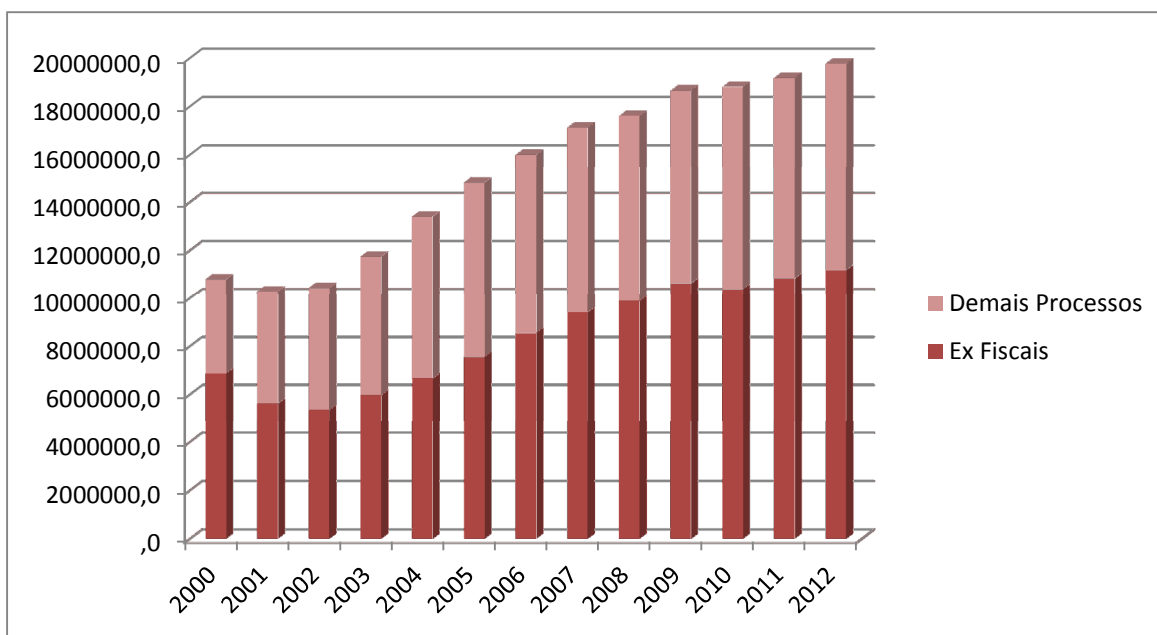


Figura 8 - Gráfico elaborado a partir dos dados publicados no DOE de 22/1/2013  
Fonte: elaborado pela autora

É possível observar como, predominantemente, o número de execuções fiscais é maior que a soma dos demais processos, exceto no ano de 2004.

Isso indica que há um acúmulo de processos a cada ano, com pouca extinção e arquivamento definitivo.

Esse fato denota a necessidade de serem buscados outros meios de promover a cobrança de tributos, além do meio judicial, pois o município necessita recuperar os valores não pagos pontualmente pelos contribuintes, com maior rapidez a fim de atender às necessidades da população.

Para o gestor público, há que ser relevante a escolha da forma de recuperar o tributo não pago, eis que se trata de dinheiro público.

Para esta pesquisa, o esclarecimento acerca da execução fiscal se fez necessário no sentido de contribuir para o entendimento acerca da eficiência do atual sistema de cobrança de tributos municipais. Os gráficos e representações apresentados neste tópico corroboram a necessidade de promover ou implementar outras formas de cobrança desses tributos.

## 2.2. Cobrança Administrativa

A cobrança administrativa é o conjunto de ações administrativas para receber do contribuinte inadimplente o valor referente ao tributo, no âmbito administrativo.

O Ministério da Justiça (2007, p. 63) utiliza o termo desjudicialização:

Por desjudicialização da cobrança da dívida ativa entenda-se desviar a cobrança forçada de seu eixo atual, centrado no Poder Judiciário, para a esfera administrativa, dotando esta última de definitividade, em caso de a parte executada não apresentar resistência.

A cobrança administrativa dos tributos remete à questão do cadastro dos contribuintes.

Ao efetuar o cadastro, é necessário colher informações completas, além do endereço. Hoje, para cadastros novos, são exigidos os números dos documentos como R.G. e C.P.F. para pessoa física e C.N.P.J. para pessoa jurídica, mas nos cadastros antigos há inúmeras lacunas.

Sobre esta questão, o Ministério da Justiça ressalta a necessidade de haver “total integração entre o órgão arrecadador e o encarregado da cobrança judicial.”

O acesso às informações é garantido pelo artigo 37 da Constituição Federal, em seu inciso XXII:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)

Com o amparo da lei, a cobrança administrativa torna-se viável inclusive na busca por dados complementares nas outras instituições públicas. Convênios podem ser firmados entre as diferentes entidades, para promover a localização do devedor e buscar e efetivar a cobrança.

A administração está em constante evolução. A tecnologia, os sistemas de automação e as novas formas de buscar a eficiência são temas constantes. Nesse

sentido, as ferramentas administrativas podem ser adaptadas à administração pública.

Dentre as formas, teorias e métodos de administração, o presente trabalho sugere a gestão por processos como maneira para a implementação da cobrança administrativa dos tributos municipais.

### **2.3. Gestão por Processos**

Neste tópico serão apresentadas as idéias de alguns autores acerca da gestão por processos, que, nos últimos anos, vem ganhando destaque e apresentando-se como alternativa para melhorias dos sistemas estruturados sob as formas mais tradicionais e verticalizadas.

Gonçalves (2000a, p. 16) indica três diferenças entre a gestão por processos e a gestão por funções (tradicional):

A gestão por processos organizacionais difere da gestão por funções tradicional em pelo menos três pontos: emprega objetivos externos; os empregados e recursos são agrupados para produzir um trabalho completo; e a informação segue diretamente para onde é necessária, sem o filtro da hierarquia (Stewart, 1992). O sucesso da gestão por processos está ligado ao esforço de minimizar a subdivisão dos processos empresariais.

A gestão por processos teve como antecessores o Gerenciamento da Qualidade Total e a Metodologia Seis Sigma. A redução do desperdício e a diminuição do trabalho desnecessário ou redundante são pontos que contribuem para a melhoria dos processos de trabalho. Segundo Ladeira *et al* (2012, p. 390):

As primeiras contribuições para o tema do gerenciamento de processos podem ser identificadas no desenvolvimento conceitual e metodológico do gerenciamento da Qualidade Total (*Total Quality Management – TQM*). (...) A melhoria incremental dos processos requer, em um sentido contínuo no tempo, a redução de todas as formas de desperdício de recursos pelas empresas, procurando-se eliminar esforços que geram custos sem a contrapartida de valor efetiva para seus clientes, o que representa, em síntese, uma perda de eficiência do sistema (SCHONBERGER, 2007; WOMACK; JONES; ROOS, 1992). Como extensão da abordagem da qualidade total, tem-se o recente desenvolvimento da metodologia Seis Sigma, que também converge à gestão orientada para processos, por sua ênfase em reduzir a variabilidade e em aumentar a capacidade dos processos organizacionais, de forma a minimizar ou extinguir defeitos e taxas de não conformidade de produtos e serviços (NASLUND, 2008; SCHONBERGER, 2007).

A implementação da gestão por processos é uma opção na busca por mais eficiência na organização. Segundo Lopes (2008, p. 02):

A gestão de processos pode ser implantada em uma organização e funcionar como ferramenta chave de melhoria contínua dos processos produtivos, aumentando a eficiência e conseqüentemente minimizando perdas e maximizando lucros.

A racionalização do trabalho e a reflexão acerca das formas de torná-lo mais eficiente têm sido alvo de vários autores, desde a Administração Clássica e Científica. Neste século, a gestão por processos tem sido propagada e estudada como uma evolução nas organizações. Conforme Maranhão e Macieira (2010, p. 40), é possível entender que:

A busca por melhorias estruturais e consistentes tem estimulado as organizações para rever a condução de suas atividades, em busca de formas mais inteligentes de trabalho, nas quais essas atividades passem a ser analisadas não em termos de funções, áreas ou produtos, mas de **processos de trabalho**.

De acordo com Gonçalves (2000b, p. 13), “a essência da gestão por processo é a coordenação das atividades realizadas na empresa, em particular aquelas executadas por diversas equipes de diversas áreas.”

Para entender a gestão por processos, a definição de “processo” sob a ótica da administração se faz necessário.

Ainda segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 13), no âmbito administrativo, a expressão “processo” tem diversas definições, conforme foi representado na Figura 9:

<b>Fonte Bibliográfica</b>	<b>Definição</b>
Norma NBR ISSO 9000:2000	Conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transforma insumos (entradas) em produtos (saídas).
Integration Definition for Modeling of Process – IDEF0	Conjunto de atividades, funções ou tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e que produzem algum resultado.
Michael Hammer (em Reengenharia – Revolucionando a Empresa e a Agenda)	1- reunião de tarefas ou atividades isoladas. 2- grupo organizado de atividades

	relacionadas que, juntas, criam um resultado de valor para o cliente.
Thomas H. Davenport (em Reengenharia de Processos)	1- conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar em um produto especificado para um determinado cliente mercado. 2- ordenação específica das atividades de trabalho, no tempo e no espaço, com um começo, um fim e <i>inputs</i> e <i>outputs</i> claramente identificados.
Rohit Ramaswamy (em Design and Management of Service Processes)	São sequências de atividades que são necessárias para realizar as transações e prestar o serviço.
Dianne Galloway (em Mapping Work Processes)	Uma sequência de passos, tarefas ou atividades que convertem entradas de fornecedores em uma saída. Um processo de trabalho adiciona valor às entradas, transformando-as ou usando-as para produzir alguma coisa nova.
Geary A. Rummler e Alan P. Brache (em Melhores Desempenhos das Empresas)	Uma série de etapas criadas para produzir um serviço ou um produto.
Business Process Management BPM	Um processo de negócio é uma sequência de atividades (ou tarefas) que ao serem executadas transformam insumos em um resultado com valor agregado.
Gespública	Qualquer atividade ou conjunto de atividade que toma um <i>input</i> (insumos), adiciona valor a ele e fornece um <i>output</i> (produto/serviço) a um cliente específico.

Figura 9 – Quadro com as diferentes definições para “processo”  
Fonte: Maranhão e Macieira (2010, p. 13)

Outra forma de entender o conceito de processos foi apresentada por Pereira Junior (2010, p. 26):

Os processos podem e devem ser tratados como sistemas internos à organização e também, externos com interação entre sistemas de outras empresas que desenvolvem suas atividades em parceria com a organização (DAVENPORT, 1994; KRAJEWSKI, 2009; DE SORDI, 2008).

Ramaswamy (1996, *apud* GONÇALVES 2000b, p. 14) indica as sequências de atividades necessárias para realizar as transações e prestar o serviço como sendo os processos no setor de serviços.

Martin (1996, *apud* GONÇALVES, 2000a, p. 16), associa a idéia de processos às criaturas vivas:

Entender como funcionam os processos e quais são os tipos existentes é importante para determinar como eles devem ser gerenciados para a obtenção do máximo resultado. Afinal, cada tipo de processo tem características específicas e deve ser gerenciado de maneira específica. Os processos devem ter capacidade de resposta aos estímulos semelhante à demonstrada pelas criaturas vivas.

Para esta pesquisa, processos podem ser entendidos como um conjunto de ações organizadas e definidas para que uma equipe de trabalho produza um produto ou serviço.

Gonçalves (2000b, p. 12) destaca a importância dos processos essenciais na administração:

A importância dos processos essenciais na gestão das empresas vai da identificação e definição desses processos, passa pelo aperfeiçoamento de tais processos, pela priorização deles na gestão da empresa como um todo e chega até a redefinição da estrutura organizacional e do funcionamento da empresa em função dos seus processos básicos.

Kerzner (1979) *apud* Ladeira *et al* (2012, p. 391) ressalta que a gestão por processo não significa a ruptura com o sistema já implantado, mas uma nova visão e abordagem eficaz nos processos horizontais:

A abordagem de Kerzner (1979) não pressupõe necessariamente desarticular as estruturas funcionais burocráticas e tampouco o fluxo vertical de trabalho, que, por força de especialização funcional, continuará sendo necessário e de responsabilidade dos gerentes funcionais. Por outro lado, defende as vantagens de uma gestão eficaz do fluxo horizontal, para tentar dirimir os riscos de hiatos operacionais entre os níveis hierárquicos e funcionais.

Na esfera privada, a redefinição da estrutura organizacional é mais acessível do que na esfera pública. A estrutura já existente deriva da hierarquia estabelecida, cargos definidos em lei e providos por concursos. Por isso, a modificação estrutural é mais difícil.



A administração pública possui algumas características diferentes do setor privado. Enquanto este pode fazer o que a lei não proíbe, aquela deve fazer o que a lei determina.

Esse conceito é conhecido como “liberdade negativa”, onde o setor privado pode fazer tudo o que a lei não proibir e deixar de fazer o que a lei não obrigar. Por outro lado, a administração pública deve fazer o que a lei determina, e não pode expandir suas ações em direção não prevista em lei. Ou seja, é regida diretamente pelo “direito positivo”. Segundo Coelho (2009): “A liberdade negativa delimita a esfera de liberdade dos indivíduos na sociedade civil, enquanto o direito positivo determina a esfera de poder do Estado sobre a sociedade.”

As mudanças no setor público dependem de determinações ou normas, pois é o interesse público que está em questão.

Dessa forma, a estrutura organizacional do Estado, para alcançar a eficiência, a exemplo do que ocorre nas empresas privadas, necessita aplicar os novos instrumentos, dentro dos parâmetros das normas.

Nesse sentido, há que ser lembrada a limitação financeira, eis que mudanças que necessitem de investimentos devem ser programadas e incluídas no orçamento público.

Por isso, há a necessidade de fazer mudanças, mas, sempre que possível, com os recursos já existentes. Ainda que essa limitação seja incômoda, não é impeditiva.

A reformulação dos processos de trabalho deve eliminar as tarefas redundantes ou desnecessárias e, assim, liberar os servidores para efetuarem tarefas relevantes.

Segundo Costa (2009, p.32):

Após o levantamento e a modelagem dos processos, passa-se a uma etapa de otimização e redesenho desses processos. Nesta fase os processos deverão ser cuidadosamente analisados, a fim de que seja possível identificar inconsistências, atividades redundantes e desnecessárias, ineficiências.

Outro aspecto a ser citado é a dificuldade em lidar com as oscilações de comando oriundas das diferenças políticas.

A administração pública está periodicamente sujeita a mudanças na cúpula estratégica, em virtude das eleições regulares.

Assim, medidas necessárias, mas pouco populares, nem sempre são aprovadas, para não refletirem nas próximas eleições.

Segundo Mendonça (2010, p. 36):

Em síntese, o que podemos depreender é que organizações públicas são organismos eminentemente políticos, pautados por forças internas e externas que ora assumem conotação antagônica e, em outros momentos, buscam por elementos de coalizão para fazer frente a propostas que atendam a interesses dominantes e comuns. Essa constatação de alguma forma culmina por distanciá-las da chamada orientação por processos, cujo comprometimento básico aponta para a otimização das ações voltadas para satisfazer suas partes interessadas, neste caso ainda mais especificamente as demandas da sociedade que, em síntese, representam a sua razão de existir. (...) A estruturação das organizações nesse contexto tende a privilegiar a componente política em detrimento da técnica e do conhecimento, o que caracteriza como sendo um entrave ao próprio sistema de gestão que elas preconizam.

Ainda que a administração pública tenha características diferentes do setor privado, a abordagem por processos de trabalho pode ser adotada, estabelecendo uma sequência organizada para alcançar resultados positivos em relação aos objetivos almejados.

Ao estruturar uma organização pela abordagem por processos, há a padronização das rotinas de trabalho, eliminando tarefas desnecessárias e possibilitando maior aproveitamento dos recursos disponíveis.

Gonçalves (2000a, p.12) indica duas características importantes dos processos de negócio: a interfuncionalidade e a existência da busca da satisfação do cliente. No caso da administração pública o cliente é a sociedade, o bem comum.

Sobre as duas características importantes, interfuncionalidade e satisfação do cliente, Gonçalves (2000a, p.12) diz:

Embora alguns processos sejam inteiramente realizados dentro de uma unidade funcional, a maioria dos processos importantes das empresas (especialmente os processos de negócio) atravessa as fronteiras das áreas funcionais. Por isso mesmo, são conhecidos como processos transversais, transorganizacionais (*cross-organizational*), interfuncionais ou interdepartamentais. Também são conhecidos como processos “horizontais”, já que se desenvolvem ortogonalmente à estrutura “vertical” típica das organizações estruturadas funcionalmente. (...) O conceito de processo empresarial associa-se à idéia de cadeia de valor, com a definição de fluxos de valor: uma coleção de atividades que envolvem a empresa de ponta a ponta com o propósito de entregar um resultado a um cliente ou usuário final. (...) Esse cliente, ao qual o resultado deve ser entregue, pode ser interno ou externo à organização. Nesse sentido, a empresa é uma coleção dos fluxos de valor voltados à satisfação das expectativas de um determinado grupo de clientes.

Nessa linha de pensamento, e adequando à administração pública, a cadeia de valor é voltada para o bem comum. Visa atender aos interesses da sociedade. E os processos são interfuncionais no sentido de atravessarem as fronteiras dos setores.

Costa (2009, p. 24) apresenta a conceituação dos macroprocessos ou processos principais. Para este autor:

Os macroprocessos ou processos principais são processos que geralmente envolvem mais de uma função na estrutura organizacional e sua operação tem um impacto significativo no funcionamento da organização. Um subprocesso é uma porção de um macroprocesso que desempenha um objetivo específico dentro do processo principal. Todo processo ou subprocesso é constituído de um determinado número de atividades. Atividades são ações executadas dentro dos processos, necessárias para produzir resultados específicos. Cada atividade é constituída por um determinado número de tarefas, que normalmente indicam como um determinado trabalho é executado.

Harrington *et al.* (1997 *apud* COSTA, 2009, p. 24) estratificam hierarquicamente a estrutura dos processos em quatro níveis, do mais amplo para o mais específico: macroprocessos, subprocessos, atividades e tarefas.

Para Georgakopoulos & Tsalgatiidou (1997, *apud* COSTA, 2009, p. 31), são quatro estágios dos processos de negócio: Captura, Reengenharia, Implementação e Melhoria Contínua.

A abordagem por processos, segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 31), abrange os seguintes grandes passos sequenciais: a identificação, o mapeamento, a modelagem (redesenho), a implementação, a avaliação e a melhoria dos processos de trabalho.

A identificação, definição ou captura dos processos de trabalho é o primeiro passo para a gestão por processos.

Diferentes são os nomes adotados pelos autores, porém marca o primeiro momento da gestão por processos. “Identificar o processo como a maneira típica de realizar o trabalho é importante para definir a forma básica de organização das pessoas e demais recursos da empresa” (Dreyfuss, 1996, *apud* GONÇALVES, 2000a, p. 14).

Segundo Rocha (1995) *apud* Mendonça (2010, p. 44), a identificação dos processos pode ser entendido como um método “racional utilizado para caracterizar,

decompor e interpretar um processo, de modo a conhecer seus fatores construtivos, assim como seu comportamento e suas leis de interação.”

Segundo Costa (2009, p. 31) “Após obter uma quantidade suficiente de informação, o processo é capturado através de uma definição de processo, que pode ser conduzida a um nível mais conceitual ou mais profundo (...).”

Mendonça (2010, p. 43) destaca que:

A identificação dos processos funciona, no espaço organizacional, como elemento importante e imprescindível para a realização de estudos que permitam correlacionar a estrutura organizacional, anteriormente abordada, e os trabalhos por ela executados.

Assim, a primeira fase inicia-se com a observação de seus objetivos, passos, tarefas e atividades.

Ao realizar essa observação, é necessário o questionamento constante acerca da necessidade e da conexão de cada passo, para serem eliminados aqueles redundantes ou desnecessários, ou ainda, para inová-los, adaptando-os às novas tecnologias ou novas informações.

Ainda que não haja um consenso acerca da classificação dos processos, segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 62), é possível dividi-los em duas classes: os processos básicos e os processos de suporte.

Os processos básicos são “aqueles que agregam valor ao produto” ao passo que os processos de suporte são “os processos da atividade de apoio à atividade-fim”.

A necessidade de classificar os processos é estabelecer a relação entre eles, de modo que, se em determinado momento o processo básico não necessitar de determinado suporte, o processo deste pode ser eliminado.

A Figura 10 corresponde ao ciclo ou a sequência da abordagem por processos apresentado por Maranhão e Macieira (2010).

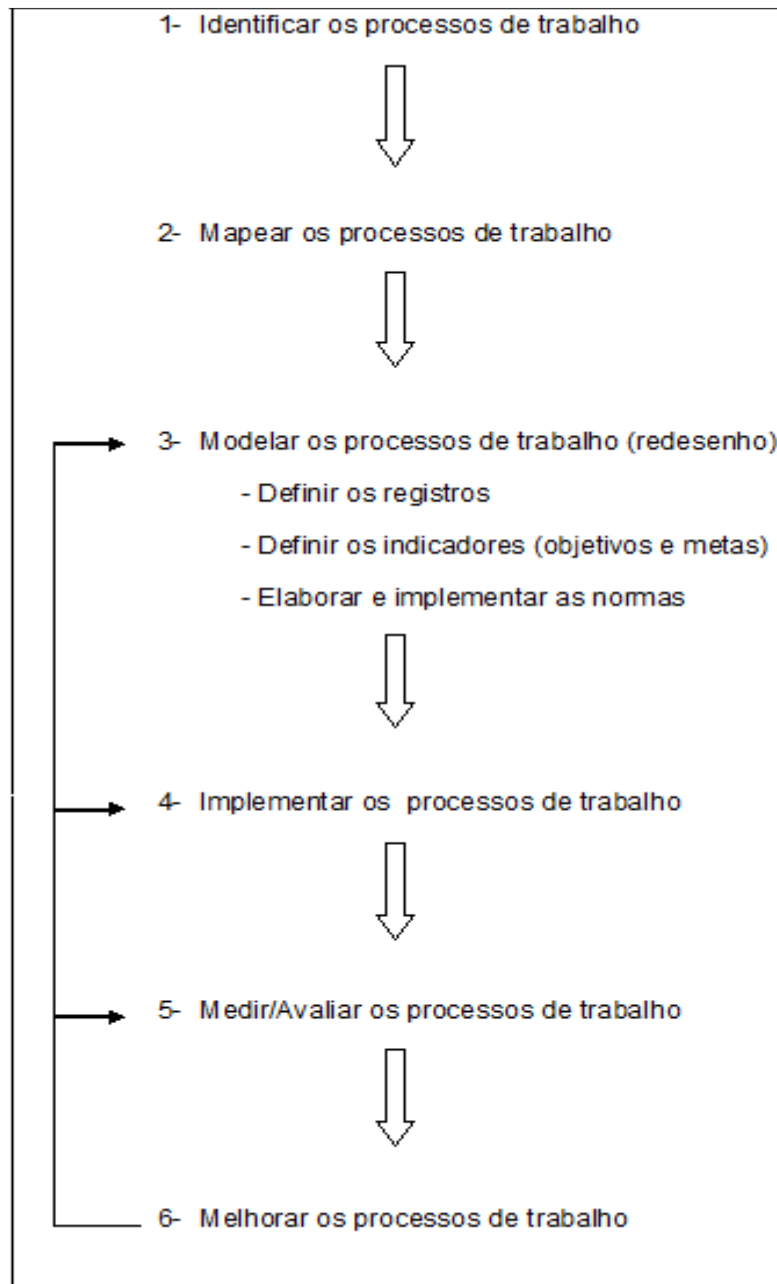


Figura 10 – Sequência da Abordagem por Processos

Fonte: Maranhão e Macieira (2010, p. 31)

Mendonça (2010) indica como ferramentas úteis para identificação e mapeamento de processos, os fluxogramas. As representações gráficas facilitam a visualização das atividades da organização, bem como suas relações. Há padronização na utilização das figuras, sendo muitos utilizados na administração os padrões ASME e ANSI.

Segundo Mendonça (2010, p. 49):

O padrão ASME é normalmente adotado para elaboração de fluxogramas do tipo vertical ou coluna, que, por sua vez, é uma ferramenta que se destina a representar rotinas simples, com aproximadamente 30 passos de

execução, buscando retratar o processamento analítico de trabalho, preferencialmente executado dentro de uma mesma unidade administrativa ou operacional. Também é conhecido como fluxo de processo, dada a sua larga utilização em unidades de características industriais.

Símbolo	Descrição
○	Operação
□	Inspeção
D	Demora
→	Transporte
▽	Armazenamento

Simbologia adotada segundo padrão ASME  
Rocha (1995) apud Mendonça (2010, página 50)

Figura 11

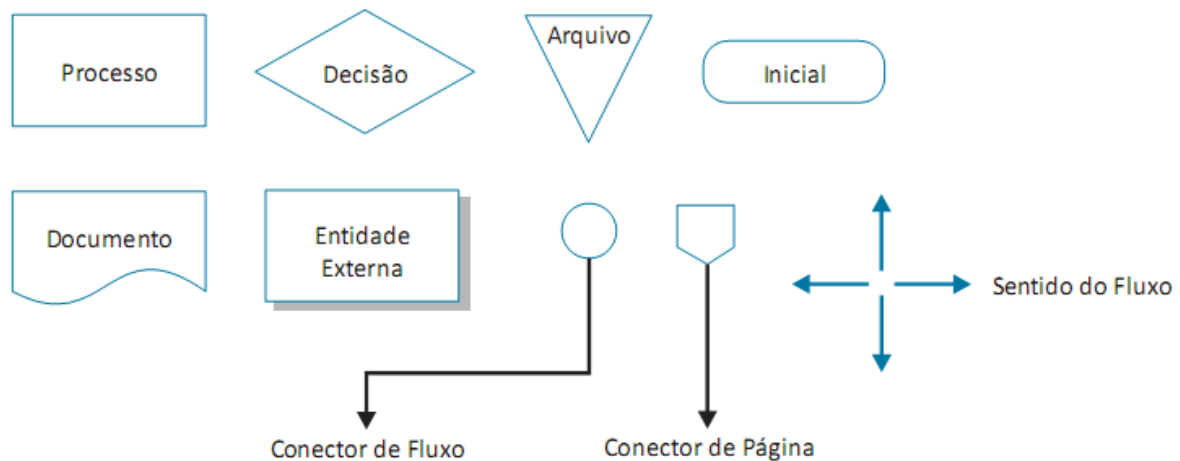
O padrão ANSI, segundo Mendonça (2010, p. 55):

É normalmente adotado para a elaboração de fluxogramas do tipo horizontal e (...) destina-se à representação gráfica de rotinas com maior grau de complexidade que pressupõem a participação e o envolvimento de diversas unidades de trabalho para a sua execução.

A representação gráfica e os fluxogramas são de grande utilidade na identificação e no mapeamento dos processos de trabalho, e, segundo Mendonça (2010, p. 61):

A necessidade de conhecer com precisão a execução de um processo qualquer está direta e decisivamente associada ao aumento do conhecimento sobre o trabalho executado, que concorre para a realização de um conjunto de ações que visem torná-lo mais racional e, portanto, mais fluido.

Conhecer os processos de trabalho da organização é de suma importância para a equipe gestora, pois entender como são realizadas as atividades permite identificar quais pontos podem ser modificados e aprimorados.



Simbologia adotada segundo padrão ANSI  
Mendonça (2010, página 56)

Figura 12

Ao realizar o mapeamento ou a captura dos processos de trabalho da organização há necessidade de verificar as ferramentas e recursos disponíveis, para que o desenho das atividades seja o mais próximo da rotina atual e o seu redesenho seja viável.

Segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 65), mapeamento de processos pode ser entendido como:

O conhecimento e a análise dos processos e seu relacionamento com os dados, estruturados em uma visão do topo da organização para a sua base (top down), até um nível que permita perfeita compreensão das atividades (processos) realizadas no escopo organizacional selecionado para análise.

Maranhão e Macieira (2010, p. 66) apresentam o quadro com os principais fatores a serem observados, no mapeamento de processos, conforme Figura 13.

<b>Recomendação</b>	<b>Finalidade</b>
Controle de documentos	Assegurar a utilização somente de documentos atualizados.
Desvinculação com a estrutura organizacional (hierárquica)	Assegurar o fluxo das atividades, impedindo barreiras criadas pela estrutura hierárquica ou funcional
Evoluir do QUE é feito para o COMO é feito	Iniciar com o mapeamento do que é (visão estática) o processo e concluir com um fluxograma de funcionamento do processo (visão dinâmica)
Foco no cliente do próximo processo	Assegurar a eficácia e eficiência (qualidade) na cadeia de processos
Generalidade	Utilizar a experiência anteriormente existente, para evitar

	“reinventar a roda”
Identificação de áreas/processos atuais e futuros	Delinear precisamente o escopo de trabalho, não omitindo atividades essenciais, nem inserindo atividades desnecessárias ou não correlatas.
Integração entre os processos	Estabelecer interação entre processos e integração entre informações.
Previsão de indicadores de desempenho	Prover medidas de desempenho (para assegurar o gerenciamento dos processos)
Previsão de fatores críticos de sucesso	Definir quais os principais fatores indispensáveis para assegurar eficiência e eficácia ao processo.
Processos “construídos” pelas equipes	Estimular o compromisso das equipes com os processos modelados.
Terminologia padronizada	Estabelecer uma linguagem comum para todos os envolvidos e reduzir variedades desnecessárias.
Uso da ferramenta <i>Benchmarking</i>	Auxiliar as empresas a buscarem, em experiências externas, formas alternativas de melhoria na definição dos objetivos, formas de execução e atributos de seus processos.
Uso pleno da tecnologia da informação (informatização)	Eliminar falhas inevitavelmente cometidas pelas pessoas e aumentar a velocidade de processamento em atividades repetitivas (“atividades sem inteligência”).

Figura 13 – Quadro com os fatores relevantes ao mapeamento de processos  
Fonte: Maranhão e Macieira (2010, p. 66)

Ao serem apresentadas mudanças nas rotinas de trabalho, há que serem considerados os fatores que podem influenciar a sua implementação. Maranhão e Macieira (2010, p. 74) chamaram estas variáveis de fatores críticos de sucesso:

Fatores críticos de sucesso são condições essenciais para que um processo de trabalho seja desempenhado com êxito. (...) Dentre outros, são exemplos concretos de FCS genéricos para qualquer processo: relacionamento saudável entre as pessoas da equipe; condições ambientais satisfatórias (temperatura, umidade relativa, nível de ruído aceitável, ausência de vibrações danosas, iluminação, organização e limpeza, etc.); ferramentas adequadas de trabalho (...).

A importância da sequência de trabalho na proposta de gestão por processos é destacada por Mendonça (2010, p. 62), sendo relevante que o mapeamento de processos seja capaz de:

Expor os detalhes do processo de modo gradual e controlado; encorajar concisão e precisão na descrição do processo; focar a atenção nas interfaces do mapa do processo; e fornecer uma análise de processos poderosa e consistente com o vocabulário do design.

A realização desta fase possibilita a análise dos passos, tarefas e atividades sob o aspecto de sua funcionalidade. É necessário ser fiel à realidade, para ter clareza e facilitar a próxima fase, de modelagem dos processos.



A modelagem dos processos de trabalho, que, segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 83), é “o conjunto de atividades necessárias para redesenhar e documentar os processos de trabalho anteriormente mapeados.”

A partir do desenho da sequência de atividades no processo atual - o mapeamento de processos - é feita a análise, e, consecutivamente, é elaborado o redesenho e a melhoria nas rotinas de trabalho – a modelagem de processos.

A modelagem de processos deve seguir alguns critérios. A Figura 14 traz os critérios e suas finalidades, segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 84):

<b>Critério</b>	<b>Finalidade</b>
Eliminar os processos que não agregam valor	Enxugar custos e reduzir o tempo de ciclo do processo.
Eliminar os processos redundantes	Enxugar custos, prover o desejado efeito sistêmico e eliminar atividades paralelas.
Incluir os processos necessários, mas inexistentes	Assegurar que o processo redesenhado atenda plenamente às necessidades e expectativas mapeadas, não realizadas anteriormente.
Corrigir as disfunções evidentes	Eliminar causas de erros reais ou potenciais visíveis, isto é, que podem ser realizadas sem análise de dados
Introduzir as melhorias óbvias	Aproveitar as oportunidades evidentes de aprimorar o processo redesenhado
Utilizar o melhor da tecnologia de informação disponível	Reduzir ao mínimo o tempo de ciclo e prover robustez, eliminando erros humanos.
Prever os registros indispensáveis	Assegurar a rastreabilidade.
Prever os indicadores	Assegurar gestão baseada em dados, mediante o provimento das métricas indispensáveis
Desenvolver e implementar as respectivas normas (padrões de trabalho)	Consolidar a tecnologia desenvolvida e prover um instrumento básico à gestão que permita: <ul style="list-style-type: none"> <li>- alcançar conformidade com os requisitos do cliente e a melhoria da qualidade;</li> <li>- prover treinamento apropriado;</li> <li>- assegurar a rastreabilidade e a repetibilidade;</li> <li>- prover evidências objetivas; e</li> <li>- avaliar a eficácia e a contínua adequação do sistema de gestão de qualidade.</li> </ul>

Figura 14 – Quadro dos Critérios recomendados na modelagem de processos  
Fonte: Maranhão e Macieira (2010, p. 84)

A partir da modelagem dos processos, a organização pode difundir o novo desenho de trabalho, utilizando manuais de instruções de trabalho. Mendonça (2010) ressalta a importância da documentação, na gestão por processos.

Segundo Simcsik (1992), apud Medonça (2010, p.70):

O Manual de Instruções de Trabalho é aquele que descreve detalhadamente os processos de trabalho, tanto no nível administrativo quanto operacional. Esse manual tem o propósito de reunir, a partir das políticas e diretrizes traçadas, as rotinas de trabalho da organização, com o objetivo de facilitar a consulta por qualquer empregado na pesquisa sobre determinado assunto.

A modelagem de processos promove a elaboração de um novo desenho das rotinas de trabalho, e deve ser apresentada de forma legível e clara aos usuários.

A representação gráfica é de fácil entendimento, por isso, os fluxogramas de processos de trabalho podem ser muito úteis, também na fase de propagação do novo desenho.

O momento seguinte é a implementação dos processos de trabalho. A partir da elaboração do novo desenho dos processos de trabalho, a implementação é o momento de colocar na organização a nova forma como padrão. Segundo Maranhão e Macieira (2010, p. 133), foram identificados os seguintes passos:

- concluir a atividade de modelar o processo, tendo como resultado a elaboração da documentação do processo, nas suas formas preliminares;
- preparar os recursos e a infraestrutura necessários à execução do processo;
- informar à equipe sobre os direcionadores estratégicos, o contexto do processo na organização, a contribuição de cada um na realização do processo e na consecução dos direcionadores estratégicos;
- com base nos documentos preliminares, iniciar os testes de execução do processo, até obter os resultados planejados;
- com base nas experiências, ajustar continuamente a documentação, até consolidá-la na forma final, pronta para ser formalmente aprovada;
- iniciar a avaliação/medição dos resultados da “produção em série”, capaz de assegurar o controle do processo.

Ainda segundo os mesmos autores (p. 135), “implementar o processo é habilitar a equipe para fazê-lo funcionar de acordo com o que foi pensado, promovendo materialidade ao produto planejado, (...)”

A implementação demanda também habilidade do gestor na comunicação. Ser capaz de motivar a equipe a adotar o novo desenho de trabalho é um fator importante, pois a resistência a mudanças existe, mas deve ser superada. Ser claro e objetivo é válido, mas também é relevante ser acessível para esclarecimento de dúvidas.

A partir da instalação de novas rotinas de trabalho, o próximo passo é a medição e a avaliação dos processos de trabalho.

A medição ocorre a partir da elaboração de indicadores de desempenho relacionados aos processos.

A análise dos resultados permite o aprimoramento do processo. A gestão por processos deve ser dinâmica, sendo periodicamente avaliada.

A medição permite verificar a necessidade de manter, ajustar ou excluir determinado processo.

A Figura 15 apresenta, de forma sintética, a análise de dados para a avaliação dos processos de trabalho.

<b>Finalidade do dado</b>	<b>Aplicação</b>
Compreensão da situação real de um processo	Verificar tanto os valores médios quanto o espalhamento dos resultados do processo.
Análise de processos	Análises gerais para estabelecer a vinculação entre causas e efeitos.
Controle de processos	Verificar se o processo é regular (apresenta resultados esperados) ou tem certas causas (ditas “especiais”) que causam resultados anômalos.
Regulação de processos	Ajustar determinada variável de processo, de modo que o resultado se enquadre em faixas desejadas.
Decisão (aceitação ou rejeição)	Aprovação ou rejeição de hipóteses (atende ou não atende uma especificação).

Figura 15 – Quadro da Análise de Dados

Fonte: Adaptação feita pela autora, do quadro apresentado por Maranhão e Macieira (2010, p. 139).

A elaboração de indicadores pode auxiliar o gestor na avaliação do sistema. Indicadores são dados objetivos que descrevem uma situação, sob o ponto de vista quantitativo (Maranhão e Macieira, 2010, p. 149).

Os dados podem ser considerados individualmente ou combinados, coletados sobre os resultados dos processos de trabalho, a fim de permitir a constatação de um resultado.

Os indicadores devem possuir algumas propriedades, como: eficácia ou seletividade, eficiência, oportunidade, rastreabilidade, simplicidade, generalidade, comparabilidade e sistematização (Maranhão e Macieira, 2010, p. 150).

Assim, o indicador deve representar ou ser diretamente relacionado à característica-chave de satisfação; ter custo de implementação compatível com o benefício; apurar resultados em tempo adequado; permitir registro e recuperação das informações; possibilitar interpretação clara e simples; ter aplicação abrangente

e genérica; permitir comparações com referências adequadas; permitir coleta de dados e processamento primário sistemático e, preferencialmente, automatizado.

A elaboração dos indicadores possibilita a visualização da situação em consonância com as medidas tomadas.

A interpretação das informações obtidas deve nortear as decisões quanto à melhoria dos processos de trabalho. Maranhão e Macieira (2010, p. 155), ressaltam:

Um aspecto muito interessante dos indicadores é que, quando eles estão bem selecionados, fortalecem a necessidade de os processos funcionarem de forma padronizada, mesmo quando não está presente um esforço coordenado e genuíno para promover o necessário alinhamento. Em outras palavras, os indicadores promovem o alinhamento da organização. Isso acontece porque os processos ficam melhor balizados e passam a ter 'acostamentos' mais estreitos (menor variabilidade de resultados), condicionados que ficam pela vigilância mais acurada, decorrente de bons indicadores.

Na administração pública municipal, a utilização de indicadores para controlar seus processos de trabalho pode ser aplicada, a exemplo do que acontece em relação aos indicadores sociais e econômicos, que, segundo, Jannuzzi (2009, p. 20):

Mais recentemente, como decorrência da Constituição de 1988, as informações sociais e demográficas para fins de formulação de políticas públicas municipais vêm apresentando uma demanda crescente no Brasil, no contexto da descentralização administrativa e tributária em favor dos municípios e da institucionalização do processo de planejamento público em âmbito local.

Segundo Garcia (2001), apud Jannuzzi (2009, p. 20):

O interesse crescente pela temática dos indicadores sociais e sua aplicação nas atividades ligadas ao Planejamento Governamental e ao Ciclo de Formulação e Avaliação de Políticas Públicas também se deve, em boa medida, às mudanças institucionais pelas quais a Administração Pública tem passado no país, como: os formatos de implementação descentralizada de programas sociais; a preocupação da auditoria dos Tribunais de Contas na avaliação do desempenho dos programas, além da análise na conformidade legal; e a reforma gerencial da Gestão Pública em meados dos anos 1990.

A elaboração de indicadores de desempenho na gestão por processos permite observar os pontos a serem melhorados, bem como a necessidade de atualização das atividades, adaptação às novas demandas ou novas tecnologias.

Segundo Costa (2009, p. 33), “melhorar um processo implica em fazer pequenas correções de curso, ao invés de se ocupar em uma mudança radical.”

As melhorias devem fazer parte do processo e serem incorporadas pela equipe. Considerando que a sociedade está sempre em evolução, o aprimoramento das rotinas de trabalho deve acompanhar as mudanças, tanto do mercado, quanto da tecnologia disponível e também quanto ao aprendizado e conhecimento adquirido pelos membros da equipe.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1. Tipo de Estudo**

A forma de pesquisa escolhida para este trabalho foi pesquisa exploratória, com a busca pelo conhecimento a partir de uma combinação do estudo de caso com a pesquisa documental e com a pesquisa bibliográfica.

A forma de análise de dados escolhida foi qualitativa e quantitativa. A análise quantitativa utilizou os números obtidos nos dados do Tribunal de Justiça de São Paulo e da execução fiscal do município de Caçapava SP.

A análise qualitativa buscou coordenar os dados da pesquisa bibliográfica com os números apresentados na análise quantitativa, apresentando sugestões para o redesenho das rotinas de trabalho na cobrança de tributos, a partir da gestão por processos.

#### **3.2. Instrumento e Processo de Coleta de Dados**

Foram colhidos os dados quantitativos, como quantidade total de processos em andamento, quantidade de processos de execução fiscal em andamento, quantidade de execuções fiscais municipais dentre os processos em andamento e quantidade de sentenças, nas informações do Judiciário Paulista, disponibilizadas no portal do Tribunal de Justiça de São Paulo e em planilhas e atas do judiciário.

A observação dos processos de execução fiscal já ajuizados pela prefeitura de Caçapava contribuiu significativamente para esta pesquisa. Forneceu informações acerca dos valores ajuizados, da quantidade de processos e acerca da qualidade do cadastro dos contribuintes. A verificação do cadastro foi quanto à sua suficiência, como endereço completo e correto e a informação ou a ausência de documentos relevantes, como CPF ou CNPJ.

A pesquisa bibliográfica forneceu dados qualitativos para este trabalho. O estudo foi desenvolvido com base em diversos autores, bem como com foi observada a legislação pertinente à questão da cobrança de tributos municipais. A pesquisa bibliográfica sobre a gestão por processos permitiu o desenvolvimento das sugestões de rotinas de trabalho.

### **3.3. Tabulação e Análise**

A análise dos dados foi feita sob os aspectos quantitativos e qualitativos, ambos se complementam neste trabalho.

A abordagem quantitativa considerou a quantidade de processos judiciais de execução fiscal em andamento, no decorrer de um período de tempo.

Esses dados foram obtidos a partir da análise das informações disponibilizadas pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

A partir dessas informações, foram possíveis as comparações entre a finalização de outros tipos de processos e das execuções fiscais, entre as execuções fiscais municipais e de outras esferas de governo e análise da quantidade dos processos de execução fiscal municipal no decorrer dos anos.

Esses dados são apresentados nos gráficos na seção dos resultados. As comparações e os números foram úteis para esta pesquisa no sentido de demonstrar a necessidade de serem buscadas outras formas de cobrança, diante da baixa eficiência demonstrada.

A abordagem qualitativa apresenta as interpretações, considerando os dados obtidos a partir da observação dos processos de execução fiscal municipal ajuizados pela Prefeitura de Caçapava, tanto em relação à qualidade do cadastro de contribuintes, como em relação à condução dos atuais processos de execução já em andamento e quanto à forma adotada de cobrança dos tributos.

As informações obtidas na pesquisa bibliográfica, a análise qualitativa e a análise quantitativa foram coordenadas, de modo a possibilitar a elaboração das sugestões de rotinas de trabalho para a cobrança dos tributos, com representação gráfica por fluxogramas e orientação para a gestão por processos.

#### 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os principais problemas identificados no sistema de cobrança de tributos municipais em Caçapava foram:

- a utilização do meio judicial indiscriminadamente e
- o cadastro de contribuintes incompleto ou desatualizado.

As vantagens da cobrança administrativa indicadas foram:

- a maior rapidez e
- o menor custo.

Quanto ao cadastro de contribuintes, as melhorias indicadas foram:

- a adoção da gestão por processos e
- a valorização da precisão dos dados inseridos, bem como sua atualização.

A cobrança dos tributos municipais deve ser alvo dos gestores públicos para aprimorar o sistema e promover maior rapidez do recolhimento aos cofres públicos.

A forma adotada para a cobrança dos tributos municipais na cidade de Caçapava – SP tem sido, nos últimos anos, predominantemente por meio judicial.

No ano de 2007 foram distribuídas mais de 8.000 execuções fiscais, sendo que, em sua maioria, o valor cobrado estava abaixo de R\$ 300,00. No ano de 2011, a história se repetiu, com a distribuição de mais de 9.000 processos.

O meio judicial deveria ser buscado após as tentativas administrativas, a exemplo do que é feito na esfera privada de cobranças.

Em muitos casos, o munícipe reclama que não recebeu nenhuma carta ou notificação antes da judicial.

Em outros casos, o cadastro está incompleto, não trazendo dados essenciais para a citação.

A cobrança administrativa é pouco utilizada. O custo para o município por optar pelo meio judicial é, muitas vezes, maior do que o próprio valor da dívida, eis que paga pelas diligências dos oficiais de justiça e pelas cartas precatórias.

Em virtude da quantidade de ações, os cartórios judiciais e os procuradores municipais ficam submersos em cobranças de pequenos valores, deixando de assistir melhor àquelas de maior relevância financeira ao município.

O meio judicial foi, e ainda é, o socorro das prefeituras, eis que é entregue ao judiciário o encargo da cobrança. Porém, diante do volume de processos em andamento, ele não se mostra o meio mais rápido para o município. A execução



fiscal tramita sem prioridades, pois concorre com processos criminais e cíveis, cuja urgência está prevista em lei.

Outra dificuldade causada pela escolha indiscriminada do meio judicial para a cobrança dos tributos é a geração de imenso número de processos judiciais para os procuradores do município.

De modo geral, a cada nova informação nos processos de execução fiscal, se faz necessária a manifestação do procurador. Independentemente dos valores cobrados, o procedimento é o mesmo.

Ao ser proposta a cobrança administrativa, reserva-se a atuação dos procuradores aos processos onde há litígio. Nesses casos, o meio judicial é o meio adequado para a discussão. Hoje, esses processos são remetidos à procuradoria juntamente com os demais, e, com isso, o risco de perda de prazos processuais é grande.

A cobrança dos tributos deve ser valorizada pela gestão pública municipal, pois dispõe sobre parte relevante da receita estimada.

A obrigação de cobrar os tributos existe e está presente tanto na legislação quanto sob o aspecto financeiro, pois a receita estimada aparece no orçamento, e, quando a inadimplência ocorre de forma significativa, o orçamento fica desequilibrado.

A falta de um sistema eficiente de cobrança conduz a um desequilíbrio cumulativo nas contas públicas.

A estrutura administrativa de uma prefeitura pode não dispor de um setor de cobrança administrativa. Porém o processo de cobrança deve ser realizado, seja pelo setor de execução fiscal, seja pelo setor de finanças.

Através de mudanças na organização e na sequência de trabalho, os gestores podem dispor de ferramentas administrativas para atender à demanda de serviço de cobrança.

A adoção da gestão por processos para a implementação do sistema de cobrança administrativa pode ser a alternativa que os municípios ainda não optaram.

O redesenho das rotinas de trabalho permite buscar novas formas de alcançar objetivos sem criar setores ou contratar novos funcionários, que, para a administração pública são, normalmente, mais difíceis.

A partir da bibliografia apresentada, a gestão por processos atende ao objetivo geral de indicar um conjunto de ações que possam contribuir para a melhoria da eficiência das cobranças de tributos na prefeitura.

A cobrança dos tributos municipais abrange uma sequência de processos: o cadastro de contribuintes, a cobrança administrativa e a cobrança judicial. Nesse sentido, pode ser entendida como um macroprocesso.

A Figura 16 foi elaborada para apresentar a sugestão do macroprocesso para a cobrança dos tributos. Nela estão representados os processos que a compõem e suas ligações, que correspondem sempre à indagação acerca do pagamento do tributo, que é o objetivo do macroprocesso.

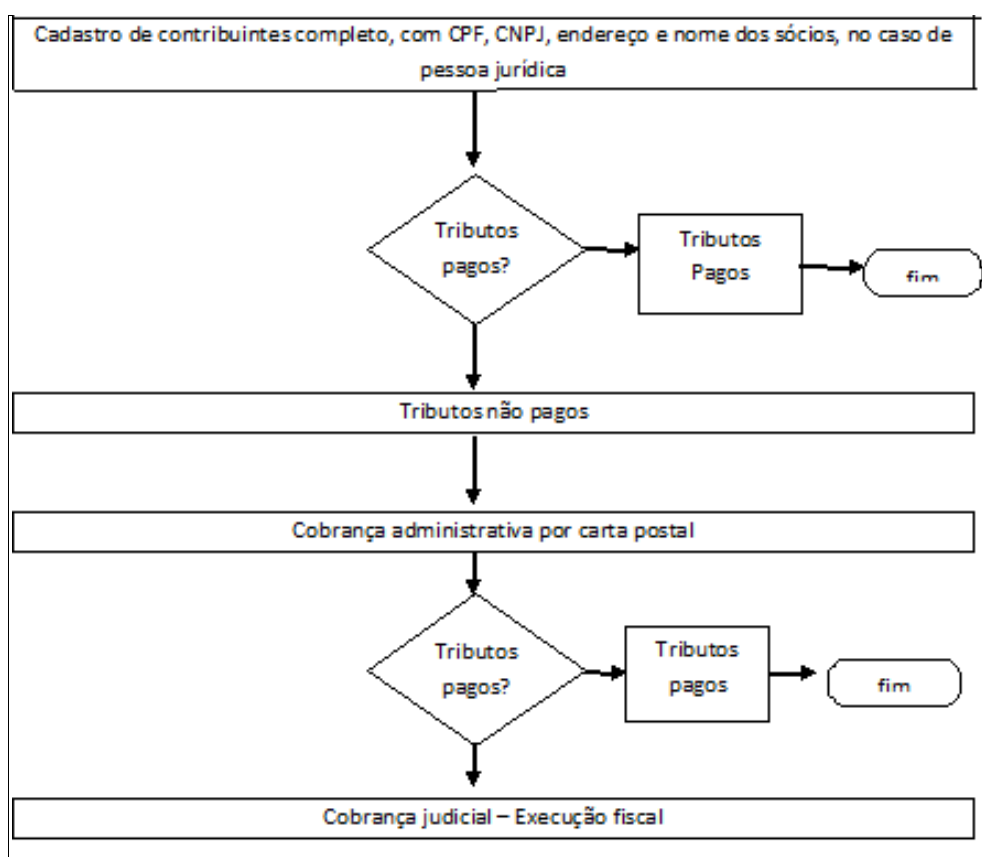


Figura 16: Fluxograma do macroprocesso ou sistema de cobrança de tributos municipais

O macroprocesso de cobrança de tributos possui um processo componente que pode ser considerado “horizontal” ou “transorganizacional”: o cadastro de contribuintes, segundo a classificação de Gonçalves (2000a, p. 12). O cadastro pode ser considerado o início do macroprocesso, eis que no cadastramento do fato gerador se inicia a obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo, portanto, se inicia a necessidade de verificação do efetivo pagamento. Mas, como a

atualização constante do cadastro de contribuintes em qualquer fase da cobrança se mostra importante em todo o processo e deve ser acessível inclusive aos setores da execução judicial e da cobrança administrativa, pode ser considerado um processo “horizontal”, atravessando todo o macroprocesso.

Uma das chaves para alcançar bons resultados está no cadastro dos contribuintes. Os cadastros antigos, muitas vezes, não trazem dados importantes como os números dos documentos dos responsáveis e endereços incompletos. Esses dados devem ser exigidos para a abertura de novos cadastros, mesmo que a prefeitura não escolha implementar a cobrança administrativa, pois na execução fiscal também é imprescindível o cadastro completo.

#### **4.1. Cadastro de Contribuintes**

O cadastro de contribuintes é de extrema importância na administração dos tributos.

A precisão dos dados do cadastro é determinante na cobrança administrativa e judicial, quando o munícipe fica inadimplente. No momento em que o contribuinte comparece à administração, seja para se cadastrar, seja para buscar algum documento, é importante que sempre sejam conferidos os números de CPF ou CNPJ e o endereço atual.

O cadastro das pessoas jurídicas deve conter os dados completos de seus sócios, com documentos e endereços, constando inclusive a data de inclusão ou exclusão da sociedade.

Diante da importância desse processo, observada nesta pesquisa, foi elaborada a sequência de rotinas de trabalho, em conformidade com a gestão por processos, conforme a Figura 17. Ela representa a sequência do processo de cadastro de contribuintes para a gestão municipal.

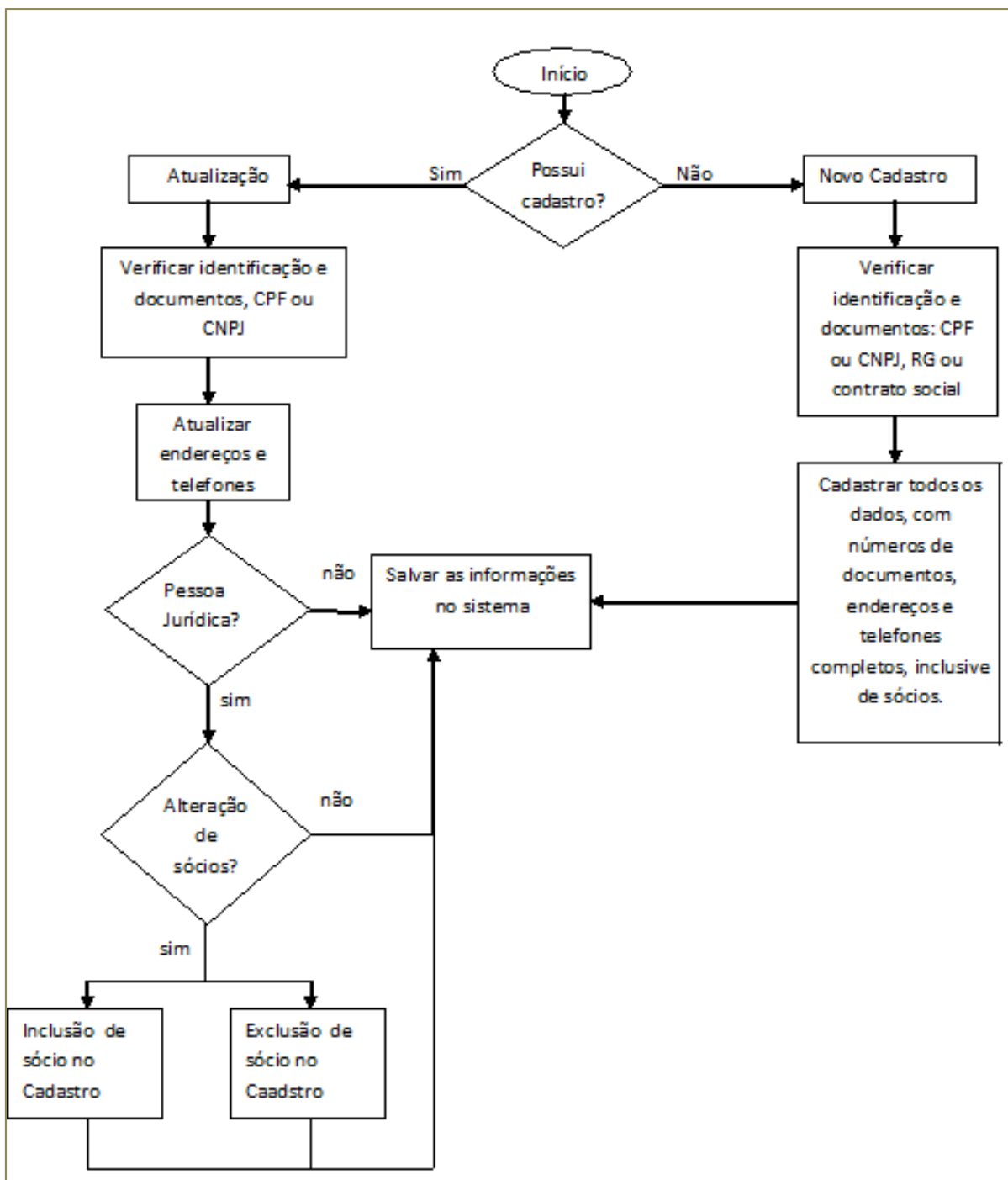


Figura 17: Fluxograma de Rotinas de Trabalho do Processo de Cadastro de Contribuintes

Apesar de sua grande importância, o processo de cadastro de contribuintes não se mostra complicado. A conferência dos dados informados com a apresentação dos documentos é válida para ser minimizada a probabilidade de erros. É interessante destacar a necessidade de atenção nesse processo, pois sua precisão será determinante em todo o macroprocesso.

O processo de cadastro de contribuintes necessita ser acessível em todo o processo de cobrança de tributos, para promover a eficiência. Eis que o contribuinte

pode comparecer ao setor de cobrança administrativa ou ao setor de execuções fiscais judiciais para realizar um acordo para o parcelamento da dívida ou para pagamento, a qualquer tempo, e apresentar seus novos dados e endereços, ou novos sócios. A praticidade de atualizar o cadastro sempre que possível e com maior rapidez será benéfica tanto para o munícipe quanto para o setor municipal que o atender. Se o sistema computadorizado assim não se configurar, há que se ter a possibilidade de o funcionário atendente colher as informações e cópias de documentos necessários e proceder ao encaminhamento para atualização, sem que o contribuinte seja encaminhado ao outro setor, evitando-se o retrabalho e o não comparecimento do contribuinte no setor de cadastro.

#### **4.2 Cobrança Administrativa de Inadimplentes**

A cobrança administrativa de inadimplentes deve ser feita cedo o suficiente para que haja tempo de negociação, mas observado um prazo mínimo de tolerância, para os pagamentos espontâneos das parcelas vencidas.

Pois, ao ser efetuada a cobrança administrativa muito próxima do prazo para ajuizamento da execução fiscal torna-se difícil a negociação e a verificação do cumprimento de acordos firmados nessa fase.

Por outro lado, a cobrança com poucos dias de atraso incorre na sobrecarga de correspondências, pois há muitos casos em que o contribuinte atrasa, mas paga espontaneamente.

A verificação periódica dos inadimplentes deve ser adotada. Quanto mais preciso o acompanhamento, maior a eficiência, pois, ao ser postergado, a cobrança dos tributos de um período se acumulará ao próximo período, tornando o controle mais difícil.

Propõe-se que seja feita após trinta dias do vencimento da última parcela, verificada a ausência de pagamento.

A cobrança administrativa pode ser feita por via postal com aviso de recebimento "A.R.", onde constem os dados das parcelas não pagas, local e horários para atendimento e negociação na prefeitura e as consequências do não pagamento após uma data determinada. Esta data deve corresponder ao início do processo de verificação de inadimplentes para ajuizamento da execução fiscal.

As correspondências devem ser relacionadas para que seja feito o controle da cobrança administrativa. Essa relação não necessita ser impressa, eis que corresponde a um grande número de dados. Mas é de grande valia e necessita ser preenchida com precisão. A utilização de uma planilha eletrônica é indicada. A Figura 18 traz um exemplo de planilha de controle, elaborada para esta pesquisa.

Nome	data de devolução do A.R.	carta devolvida? S/N	Anotação	situação
Munícipe 1	dd/mm/aaaa	Não	Pagou	Fim
Munícipe 2	dd/mm/aaaa	Não	não se manifestou	Executar
Munícipe 3	dd/mm/aaaa (1ª) dd/mm/aaaa (2ª)	1ª Sim 2ª Não	1ª - pesquisa de endereço 2ª – não se manifestou	1ª nova carta - 2ª executar
Munícipe 4	dd/mm/aaaa	Não	pediu parcelamento	aguardar o fim do parcelamento

Figura 18: Planilha de Controle da Correspondência de Cobrança Administrativa

A devolução da carta postal devido à mudança de endereço conduz à necessidade de pesquisa de endereço do responsável pelo tributo. Essa pesquisa pode ser feita pela Internet e através de convênios a serem firmados entre o município e o Cartório de Registro de Imóveis e com a Circunscrição Regional de Transito – CIRETRAN, por exemplo.

Todo novo endereço obtido deve ser acrescentado ao cadastro do município. A atualização do cadastro deve ser feita sempre que forem alcançados novos dados, em toda e qualquer fase do processo.

A Figura 19 apresenta a sequência de trabalho elaborada nesta pesquisa, a partir da ótica da gestão por processos, para o processo de cobrança administrativa.

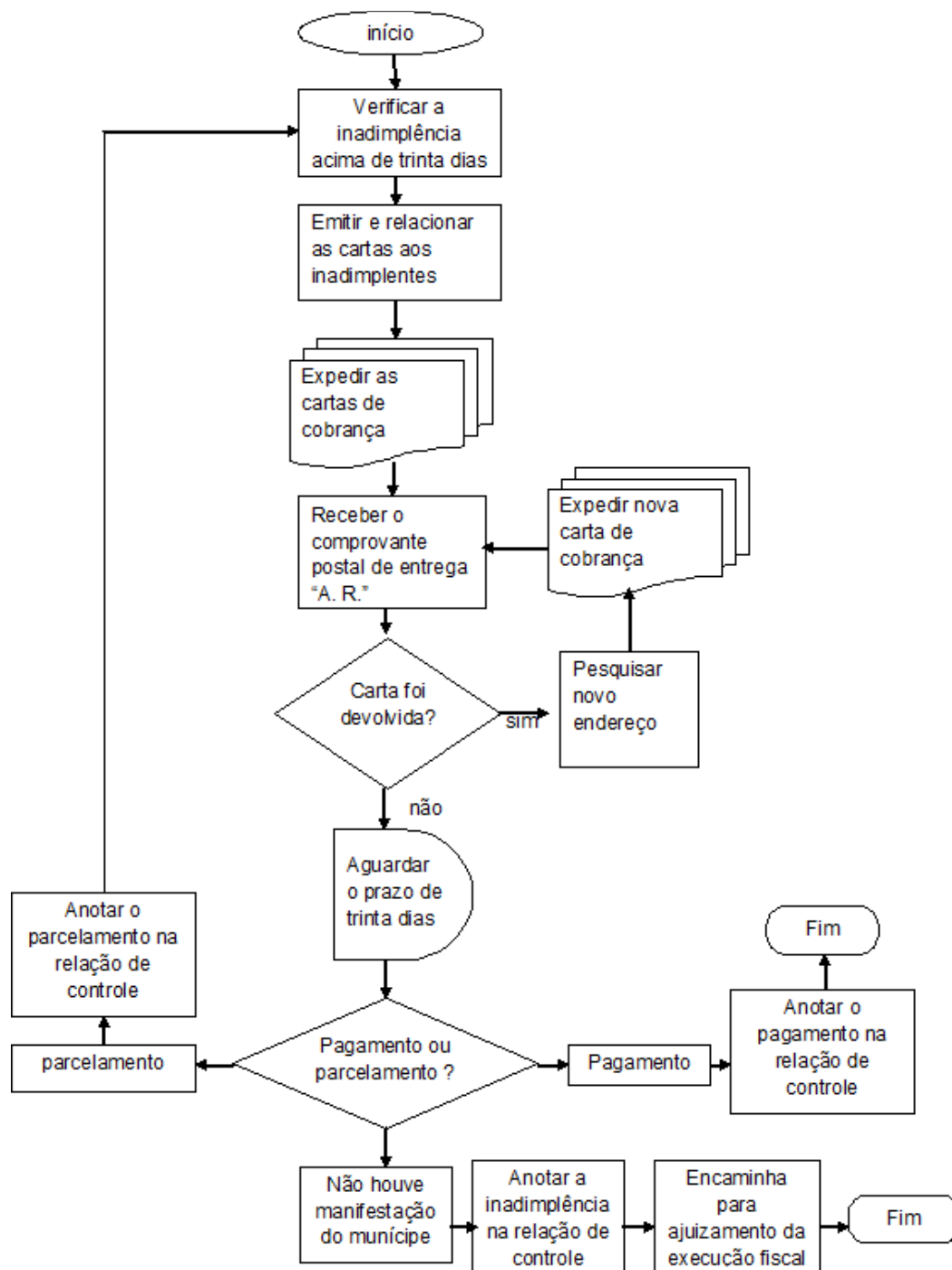


Figura 19: Fluxograma de Rotinas de Trabalho do Processo de Cobrança Administrativa de Inadimplentes

Com a inadimplência acima de trinta dias, a correspondência de cobrança administrativa deverá ser encaminhada.

Caso a carta seja devolvida, deverá ser feita a pesquisa de endereço e expedida nova carta.

Ao receber o comprovante de entrega, o prazo começa a ser contado. Decorrido o prazo estabelecido, verifica-se o pagamento, parcelamento ou pedido de cancelamento do débito.

Caso não haja manifestação do munícipe em nenhum sentido, faz-se o encaminhamento para o ajuizamento da ação de execução fiscal.

Se o munícipe efetuou pedido de cancelamento ou parcelamento, deve ser realizada a anotação na planilha eletrônica e periodicamente deve ser verificado seu andamento. Com o pagamento, o processo termina.

### **4.3 Cobrança Judicial de Inadimplentes**

A cobrança judicial dos tributos é a execução fiscal no judiciário. Os tributos municipais são direcionados para o judiciário estadual, eis que a Constituição Federal de 1988 não contemplou os municípios com judiciário municipal.

Atualmente, a cobrança judicial é o meio mais utilizado. Porém, como o judiciário atende a diversas demandas e públicos, a ação de execução fiscal não é tratada como prioridade.

Além desse aspecto, há a diferença de prazos em relação à administração pública que possui prerrogativas como prazos em dobro, conforme preconiza o artigo 188 do Código de Processo Civil, Lei 5869/1973: “Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.” E, em conformidade com o artigo 25 da Lei de Execuções Fiscais, Lei 6830/1980, a intimação da administração pública deve ser pessoal, acerca das determinações judiciais: “Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.” Essas diferenças contribuem para a demora na finalização do processo.

As Figuras 20 e 21 representam as proporções dos processos em andamento e das sentenças registradas na Comarca de Caçapava SP, segundo o Tribunal de Justiça de São Paulo, em dezembro de 2012.



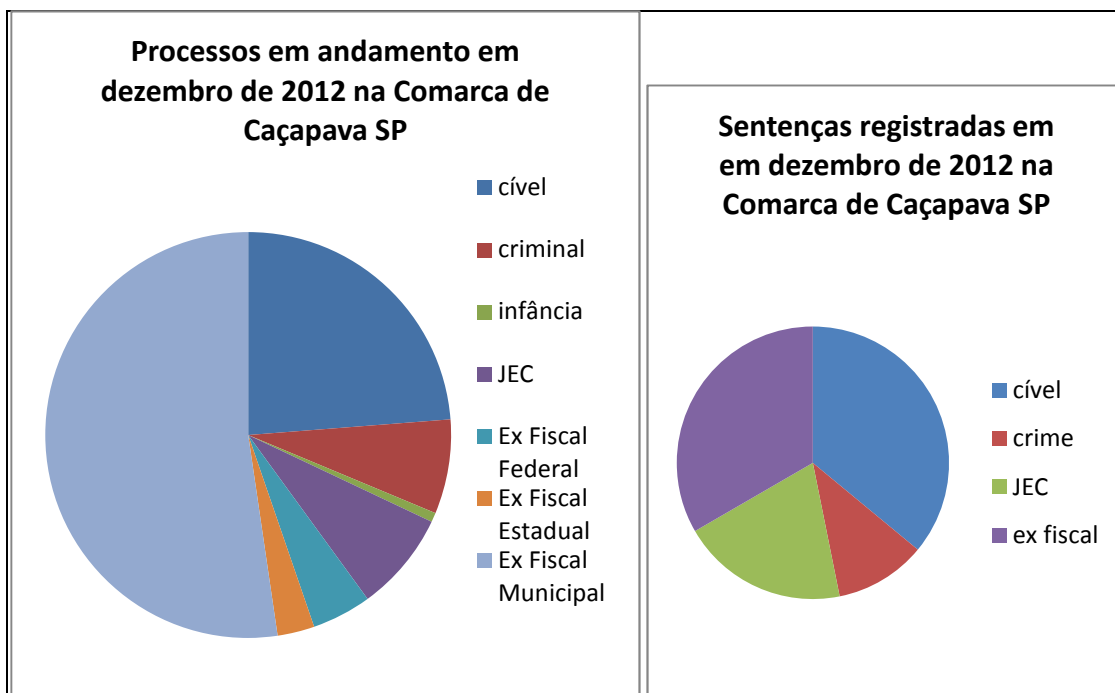


Figura 20: Gráficos elaborados pela autora com dados da Comarca de Caçapava SP

É possível observar a grande quantidade de execuções municipais em comparação aos demais processos.

Porém a proporção nas sentenças é diferente: as execuções fiscais não equivalem nem à metade das sentenças proferidas.

Isso demonstra que os processos de execução fiscal permanecem mais tempo em andamento para serem finalizados.

Desse modo, para a administração municipal, a cobrança de todos os inadimplentes por meio judicial não se mostra a mais adequada ou a mais eficiente.

A distribuição de inúmeras ações de execução fiscal sem a tentativa de cobrança administrativa resulta em uma grande quantidade de processos judiciais, cujo andamento deve seguir normas e prazos legais, sendo que muitos processos poderiam ser resolvidos através de parcelamentos administrativos.

Os procedimentos administrativos podem ser mais rápidos que os processos judiciais em virtude de não necessitarem seguir os ritos processuais, não necessitarem de remessas entre o cartório e a procuradoria, entre outros fatores.

A opção judicial é adequada aos casos em que não houve êxito na cobrança administrativa, inclusive quando o munícipe não concorda com a cobrança, contestando-a.

A discussão acerca da execução pode se dar inicialmente em processo administrativo, e, caso não haja consenso, seguir para a esfera judicial.

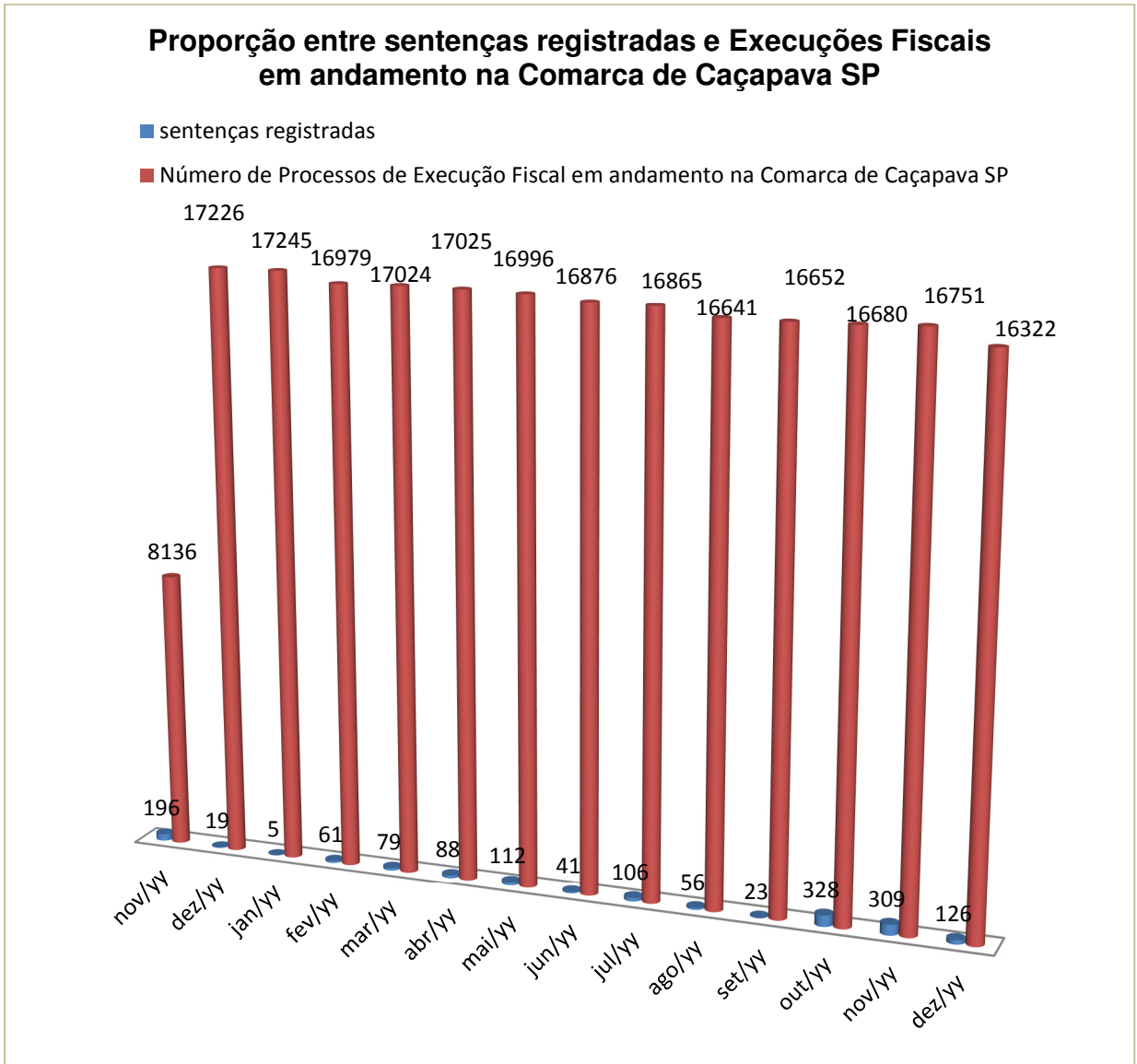


Figura 21: Gráfico da proporção entre sentenças e processos em andamento em Execução Fiscal, na cidade de Caçapava SP, a partir de dados do Tribunal de Justiça de São Paulo. Elaborado pela autora.

A Figura 21 representa a proporção entre as sentenças registradas em execuções fiscais e a quantidade de processos em andamento, conforme dados do Tribunal de Justiça de São Paulo. A imagem ilustra o congestionamento de processos em execução fiscal, no sentido de demonstrar quão pequena é a quantidade de sentenças proferidas em relação ao total de processos que ainda permanecem em andamento.

O número de sentenças proferidas é pequeno em relação ao número de processos que permanecem em cartório.

Os dados obtidos referentes à execução fiscal no Tribunal de Justiça de São Paulo demonstram que há um grande congestionamento de processos, onde o acúmulo de processos de um ano para outro é significativo, gerando um crescimento progressivo do número de processos em andamento.

A Figura 22 apresenta a proporção de processos de execução fiscal municipal, estadual e federal, na cidade de Caçapava, segundo dados do Tribunal de Justiça. É possível observar que a esfera municipal é responsável pela maior parte das demandas.

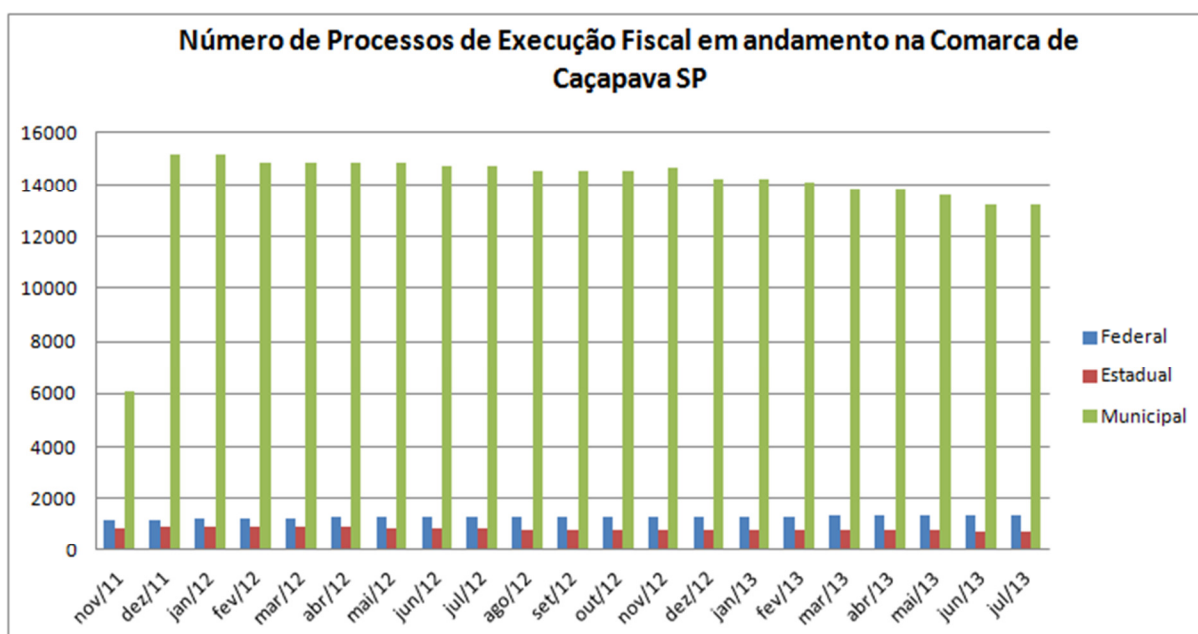


Figura 22: Gráfico elaborado pela autora a partir de dados do Tribunal de Justiça de São Paulo

Os números demonstram a necessidade de serem realizadas outras formas mais rápidas de cobrança de tributos, pois a quantidade de sentenças é, em geral, aproximadamente 1% da quantidade de processos de execução fiscal em andamento.

Outro aspecto apresentado neste estudo é a necessidade de melhor acompanhamento dos processos já em andamento pela procuradoria municipal. Sob o ponto de vista do município, o que pode ser feito é o acompanhamento mais atento dos parcelamentos, para a verificação do pagamento integral ou, no caso de nova inadimplência, a continuidade da execução.

Uma das consequências da distribuição judicial sem prévia tentativa administrativa de cobrança é a imensa quantidade de processos com valores de até R\$ 100,00.

Foi observado que, em grande parte desses casos, assim que ocorreu a localização do executado, houve a informação de pagamento do débito. Também foram observados casos em que o munícipe executado judicialmente já tinha efetuado o pagamento, e que, por alguma falha no sistema, não foi computado. Esses processos não teriam sido distribuídos, se a tentativa administrativa de cobrança tivesse ocorrido.

Diante da quantidade de processos em andamento e o pequeno número de procuradores que atuam neles, também foi observada dificuldade do município em dar andamento satisfatório a todos. As informações denotam que há também congestionamento no setor de execução fiscal do município.

O acompanhamento das execuções fiscais deve ocorrer desde a entrada no Judiciário até a extinção e o arquivamento do processo.

Os principais pontos a serem observados são apresentados na Figura 23.

<b>MOMENTOS PROCESSUAIS</b>	<b>PONTOS IMPORTANTES</b>
distribuição da execução fiscal no Judiciário	dados cadastrais completos
citação, penhora de bens, exceção de pré-executividade, leilão e embargos	acompanhamento das fases da execução, conforme a legislação, com atenção aos prazos para manifestação
Parcelamento	verificação dos prazos até integral pagamento
pagamento integral	extinção e arquivamento dos processos

Figura 23: Quadro com os pontos importantes a serem observados pelo município

A Figura 24 representa a proposta de rotinas de trabalho da cobrança judicial dos inadimplentes, sob a visão do município.

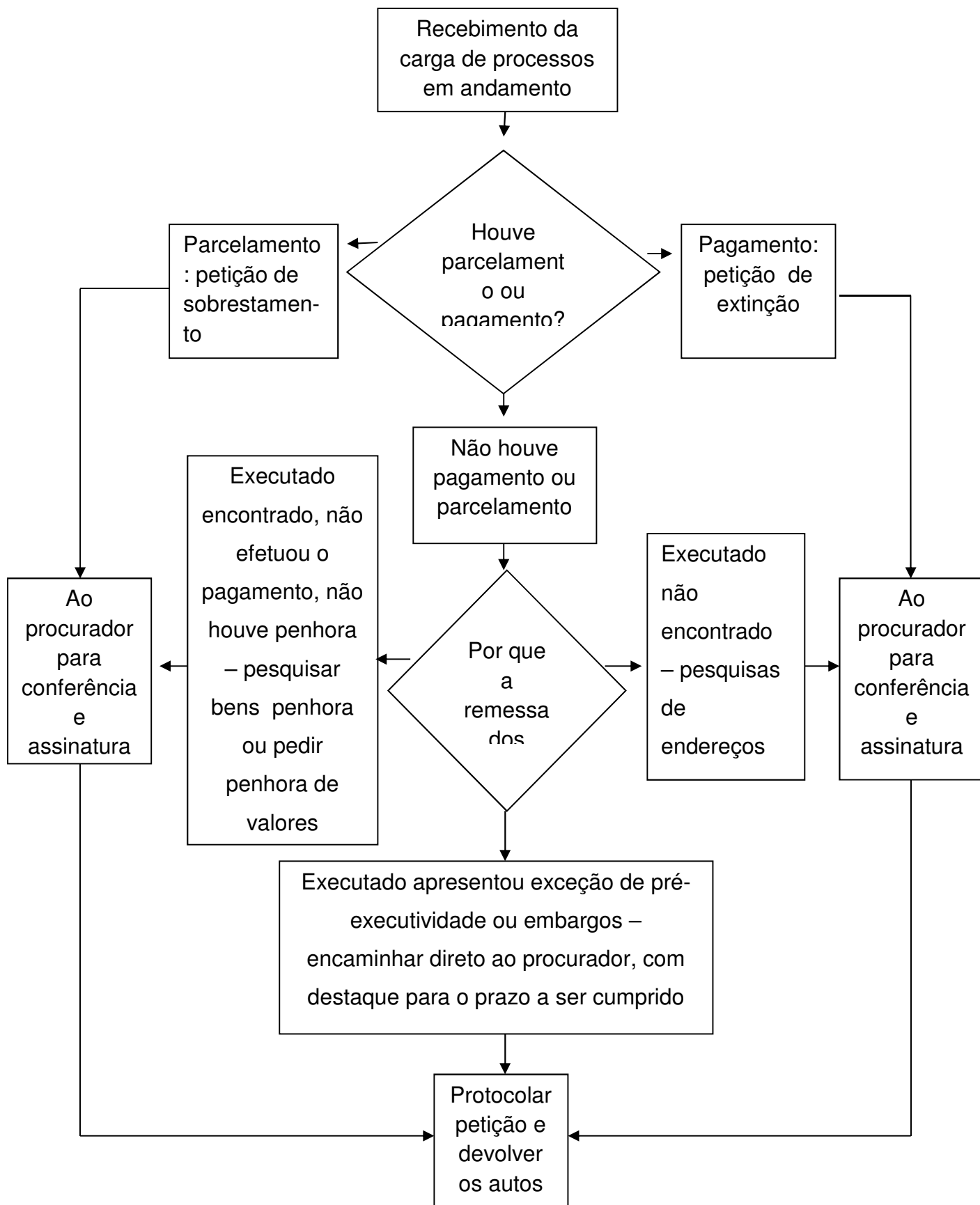


Figura 24: Fluxograma do acompanhamento das execuções fiscais pelo município

#### 4.4 Indicadores

A inadimplência é uma variável fora do controle da administração pública. Muitos são os fatores que podem contribuir para seu aumento ou decréscimo. Nesse sentido, aprimorar os processos de cobrança é necessário, para diminuir seu reflexo nas contas públicas.

Para a contínua melhoria do sistema de cobrança de tributos municipais, e, em conformidade com a gestão por processos, se faz necessária a verificação a avaliação regular do sistema.

Sugere-se que sejam elaborados indicadores de desempenho para auxiliar o gestor municipal na avaliação tanto do macroprocesso quanto dos processos que o compõem.

O Conselho Nacional de Justiça utiliza a taxa de congestionamento, disponibilizada em seu portal eletrônico, onde mede a proporção de processos judiciais baixados em relação ao total de processos que permanecem em andamento, considerando inclusive a entrada de novos processos:

A taxa de congestionamento mede a efetividade do tribunal em um período, levando-se em conta o total de casos novos que ingressaram, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período. (...) Ele tem analogia direta com uma caixa d'água, que quando dá vazão ao volume que entra e mantém um nível baixo, resulta numa baixa taxa de congestionamento. Ao contrário, quando não dá vazão ao que entra e ainda mantém um estoque alto resulta numa alta taxa de congestionamento.

A elaboração e aplicação de índices para medir o desempenho do sistema de cobrança de tributos, com abrangência à cobrança administrativa e judicial, poderá contribuir para o aprimoramento do sistema. O presente trabalho, em virtude de não dispor de projeto piloto para aplicação, apresenta esta sugestão para novas pesquisas.

## **5. SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS**

Esta pesquisa foi realizada a partir da utilização dados do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e da Prefeitura de Caçapava SP.

Comparando as proporções existentes em todo o estado com a proporção do município estudado, no tema execução fiscal, pode-se visualizar que a cobrança de tributos municipais necessita ser observada pelos gestores públicos municipais de diversas cidades paulistas.

Sugere-se a realização de novos estudos na área de cobrança de tributos municipais, com a abordagem do tema também em outros municípios.

A implementação piloto da cobrança administrativa poderia ser realizada com acompanhamento do pesquisador, e, conforme seus resultados, expandida a outras prefeituras.

Sugere-se também a adoção da gestão por processos em uma prefeitura, como alvo de pesquisa.

Para a melhoria do processo de cobrança administrativa de tributos, apresenta-se como sugestão a elaboração de indicadores para medir seu desempenho, para que o gestor municipal visualize e aprimore suas rotinas.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho, sem a pretensão de esgotar o assunto, buscou contribuir para o conhecimento na área de administração pública, com a pesquisa acerca da cobrança de tributos municipais.

A gestão por processos e a cobrança administrativa foram indicadas, nesta pesquisa, como conjunto de ações que podem contribuir para a melhoria da eficiência das cobranças de tributos na prefeitura, a fim de atingir o objetivo geral deste trabalho.

A partir do referencial teórico apresentado e a pesquisa realizada, foram elaboradas as rotinas de trabalho para serem alcançados melhores resultados na cobrança dos tributos, com abrangência do cadastro de contribuintes, da cobrança administrativa e judicial.

Foram elaborados os fluxogramas das rotinas de trabalho sugeridas, para a gestão por processos da cobrança dos tributos municipais, em conformidade com o referencial teórico apresentado.

A utilização do meio judicial indiscriminadamente e o cadastro de contribuintes incompleto ou desatualizado foram os principais problemas identificados no sistema de cobrança de tributos municipais em Caçapava.

As vantagens da cobrança administrativa indicadas foram: a maior rapidez e o menor custo.

Quanto ao cadastro de contribuintes, as melhorias indicadas foram: a adoção da gestão por processos e a valorização da precisão dos dados inseridos, bem como sua atualização.

O melhor acompanhamento da cobrança foi incluído nas rotinas de trabalho da cobrança administrativa e da cobrança judicial elaboradas para esta pesquisa.

A gestão por processos foi apresentada, com base na pesquisa bibliográfica e com a elaboração de sugestões para o macroprocesso de cobrança de tributos municipais e seus processos componentes: o cadastro de contribuintes, a cobrança administrativa e a cobrança judicial.

A presente pesquisa ressaltou a necessidade de ser observada mais atentamente pelos gestores públicos municipais a cobrança dos tributos.



Como sugestão de caminho para proporcionar melhorias no sistema de cobrança dos tributos, a presente pesquisa apresentou a possibilidade de implementação da gestão por processos, que tem sido aplicada na esfera privada e difundida dentro da administração.

Esta pesquisa se restringiu a apontar problemas e sugerir modificações. Sugere-se a implementação de mudanças em um projeto municipal de cobrança de tributos, com apresentação dos resultados em novas pesquisas.

## REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luiz A.; FERREIRA, Marco A. M. **Gestão Tributária**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5172/66 - Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5869/73 - Código de Processo Civil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6830/80 - Lei de Execução Fiscal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101 - Dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 116 - Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm).

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF. **Função social dos tributos**. Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF. **Gestão democrática e controle social dos recursos públicos**. Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. rev. e atual. Brasília: ESAF, 2008. (Série Educação Fiscal. Caderno 4).

\_\_\_\_\_. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo Sobre Execuções Fiscais no Brasil**. 1ªed. São Paulo: 2007. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/reforma/main.asp?View={597BC4FE-7844-402D-BC4B-06C93AF009F0}>

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COELHO, Ricardo Corrêa. **O público e o privado na gestão pública** – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2009.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Portal CNJ. **Taxa de Congestionamento**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/gestao-e-planejamento-do-judiciario/indicadores/486-rodape/gestao-planejamento-e-pesquisa/indicadores/13659-03-taxa-de-congestionamento>

COSTA, Lourenço. **Formulação de uma metodologia de modelagem de processos de negócio para implementação de workflow**. 2009. 130 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Ponta Grossa, 2009. Disponível em: <http://www.pg.utfpr.edu.br/dirppg/ppgep/dissertacoes/arquivos/112/Dissertacao.pdf>

FERNANDES, Marcos A. O.; SILVA, Mauro J. **Direito Tributário**. – São Paulo : Barros, Fischer & Associados, 2009. – (Para aprender Direito; 7)

GONÇALVES, José Ernesto Lima. As empresas são grandes coleções de processos. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v.40, n.1, p.6-19, Jan./Mar. 2000a. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v40n1/v40n1a02.pdf>

\_\_\_\_\_. Processo, que processo? **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v.40, n.4, p.8-19, Out./Dez., 2000b. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v40n4/v40n4a02.pdf>

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores socioeconômicos na gestão pública** - Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2009.

LADEIRA, Marcelo Bronzo; RESENDE, Paulo Tarso Vilela de; OLIVEIRA, Marcos Paulo Valadares de; McCORMACK, Kevin; SOUSA, Paulo Renato de; FERREIRA, Reinaldo Lopes. Gestão de processos, indicadores analíticos e impactos sobre o desempenho competitivo em grandes e médias empresas brasileiras dos setores da indústria e de serviços. **Gestão & Produção**. São Carlos, 2012, v. 19, n. 2, p. 389-404. ISSN 0104-530X. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0104-530X2012000200012&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2012000200012&lng=pt&nrm=iso)

LOPES, Marco Aurélio B.; BEZERRA, Marlene J.S. Gestão de processos: fatores que influenciam o sucesso na sua implantação. **XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, Outubro 2008. Disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008\\_TN\\_STO\\_069\\_496\\_10656.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008_TN_STO_069_496_10656.pdf)

MARANHÃO, Mauriti; MACIEIRA, Maria E. B. **O Processo Nosso de Cada Dia: modelagem de processos de trabalho**. - 2ª ed. – Rio de Janeiro : Qualitymark, 2010.

MENDONÇA, Ricardo Rodrigues Silveira de. **Processos administrativos**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

OLIVEIRA, Djalma de P. R.de. **Sistemas, Organização e Métodos: uma abordagem gerencial**. - São Paulo: Atlas, 1986.

PEREIRA JÚNIOR. Edson Hermenegildo. **Um método de gestão por procesos para micro e pequena empresa**. 2011. 137 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Ponta Grossa, 2011. Disponível em: <http://www.pg.utfpr.edu.br/dirppg/ppgep/dissertacoes/arquivos/166/Dissertacao.pdf>

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Comunicado SDG nº 023/2013. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/comunicado-sdg-n-232013>

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. Corregedoria Geral de Justiça.. **Dividas Ativas e Execuções Fiscais Municipais**. 2ª ed. São Paulo: TJSP. 2012, disponível em: <http://www.tjsp.jus.br/Institucional/Corregedoria/Downloads.aspx>

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência do Tribunal de Justiça de São Paulo. Disponível em: <http://www.tjsp.jus.br/Institucional/CanaisComunicacao/Transparencia/Produtividade/Default.aspx>

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ. Comissão de Normalização de Trabalhos Acadêmicos. **Normas para elaboração de trabalhos acadêmicos** -Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Comissão de Normalização de Trabalhos Acadêmicos. - Curitiba : UTFPR, 2008.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração** – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2009.