

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO - EA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS**

Roberto Fernandes Steffen

**Análise da implantação do Macroprocesso do Crédito Tributário
como uma ferramenta de redução de custos e otimização da receita
tributária**

**Porto Alegre
2011**

Roberto Fernandes Steffen

**Análise da implantação do Macroprocesso do Crédito Tributário
como uma ferramenta de redução de custos e otimização da receita
tributária**

**Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado ao Departamento de Ciências
Administrativas da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul, como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em
Administração.**

Orientador: Prof. Diogo Joel Demarco

**Porto Alegre
2011**

SUMÁRIO

1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E JUSTIFICATIVA.....	3
2 OBJETIVOS.....	8
2.1 OBJETIVOS GERAIS.....	8
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	8
3 REVISÃO TEÓRICA.....	9
3.1 BASE LEGAL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO.....	9
3.2 PDCA.....	15
3.3 BRAINSTORMING.....	18
3.4 FLUXOGRAMAS.....	18
3.5 DIAGRAMA CAUSA EFEITO.....	19
3.6 5W2H.....	21
4 METODOLOGIA.....	23
5 MAPEAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	29
5.1 LANÇAMENTO E IMPUGNAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	29
5.2 IMPUGNAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.....	31
5.3 RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FEDERAIS	
CARF).....	36
6 MELHORIAS PROPOSTAS.....	39
6.1 MÉTODOS DE INTIMAÇÃO: O PROBLEMA DOS EDITAIS.....	39
6.2 RIGIDEZ RELATIVA AOS PRAZOS.....	42
6.3 MOVIMENTAÇÕES PROCESSUAIS.....	44
6.4 INTEGRAÇÃO DO ATENDIMENTO ENTRE RECEITA FEDERAL E PGFN.....	45
6.5 E-PROCESSO.....	46
6.6 A JURISDICIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	47
6.7 UNIFICAÇÃO DO CARF.....	49
6.8 A REDUÇÃO DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS.....	50
7 CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	53

1 DEFINIÇÃO DO TEMA DE ESTUDO E JUSTIFICATIVA

Desde o final da década de 80, com a abertura do mercado, a gestão pública brasileira vem passando por uma crescente transformação em seu modelo administrativo, incorporando conceitos que antes eram apenas aplicados ao setor privado. O setor público sempre foi visto como um ramo despreocupado com a busca de resultados e com processos de gestão voltados para o aperfeiçoamento e melhoria das atividades-fim de suas entidades. A burocracia e a rigidez de sua estrutura impediam um maior desenvolvimento.

Atualmente, há uma procura por mecanismos e métodos que visam preparar, estruturar e atualizar as empresas e organizações públicas, buscando uma maior eficiência, eficácia e efetividade das ações do governo e trazendo uma série de mudanças internas nos órgãos e nos seus processos. Inúmeros programas que visam à melhoria da gestão e o foco nos resultados alcançados também estão sendo implantados, tendo como prioridades agilizar as funções de planejar, organizar, liderar, controlar e coordenar. Estudos demonstram a importância de um aperfeiçoamento contínuo nos modelos da administração pública, sempre revendo processos e conceitos de forma a aperfeiçoá-los. Dessa maneira, a administração dos órgãos e entidades públicas pode e deve sempre buscar a excelência total, sendo desenvolvida para o bem estar do cidadão, respeitando os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, construindo um Estado capaz de enfrentar os atuais problemas e preparado para os desafios futuros.

É nesse contexto, que o Ministério da Fazenda vem buscando uma melhoria em seus processos de gestão, através de uma maior integração de seus órgãos responsáveis pelo tratamento do crédito tributário da União. Atualmente, o modelo de cobrança de créditos tributários não vem se mostrando eficiente. Quando o contribuinte não concorda com o lançamento tributário ou com o auto de infração lavrado pelas autoridades competentes da Receita Federal, tem início o processo administrativo tributário. Nesse processo, temos inúmeros graus de jurisdição e julgamento, passando por vários órgãos do Ministério da Fazenda, antes do valor ser efetivamente cobrado. O presente estudo busca fornecer um panorama atual da

situação do tratamento do processo tributário da União e, principalmente, sugerir mudanças e melhorias com o objetivo de melhorar a eficiência arrecadatória federal.

Para financiar seus gastos, é necessário que o governo obtenha recursos. Uma das maneiras para isso é a arrecadação compulsória de tributos, o que representa o sistema tributário do país. Em regra geral, o sistema tributário tem como objetivo maior gerar recursos para a administração. Como qualquer relação entre Estado e cidadão, o poder de cobrar tributos está definido em um conjunto de leis e normas que compõe o sistema tributário legal. Cabe salientar, além da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, o Decreto número 70.235, de 6 de março de 1972. Esse dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito da União, que será objeto dessa pesquisa. Outra lei federal que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal é a 9.784 de 1999, que traça normas gerais dos processos administrativos na esfera federal.

O imposto cobrado pelo governo nasce de um fato gerador. Fato gerador nada mais é que a situação definida em lei que, por sua prática ou ocorrência, define o surgimento de uma obrigação do cidadão (sujeito passivo) de pagar à União (sujeito ativo) um determinado valor, denominado crédito tributário. Uma vez lançado o crédito tributário, o sujeito passivo tem a obrigação de pagá-lo. Caso não concorde com o lançamento do crédito tributário, é facultado ao contribuinte impugná-lo, dando início ao processo administrativo tributário.

Assim, para começar o processo é necessário que o contribuinte manifeste sua inconformidade por escrito em relação ao auto de infração ou notificação de lançamento emitida. Dessa forma, está instaurado o conflito entre a administração e o administrado.

O órgão responsável por lançar o tributo e julgar a impugnação do sujeito passivo em primeira instância é a Receita Federal do Brasil. Quando o contribuinte manifesta sua discordância com o imposto constituído em seu nome, o processo é instruído com sua manifestação escrita e mais todas as provas que julgar necessárias e enviado para a Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal (DRJ). A DRJ é a primeira instância do processo tributário no âmbito administrativo. Esse primeiro grau de julgamento é desempenhado por julgadores administrativos, os auditores fiscais da Receita Federal.

Caso a parte que obtenha uma decisão desfavorável em primeiro grau de jurisdição resolva recorrer, o processo já mudará de órgão. O responsável pelo

segundo grau de julgamento é o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CARF). Nessa etapa, também há o envolvimento de um terceiro órgão: a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que, através de seus procuradores, é responsável por defender os interesses da Fazenda Pública, buscando o pagamento do crédito tributário por parte do sujeito passivo.

Existe, ainda, a possibilidade de interposição de um último recurso, dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que é o órgão máximo de decisão a nível administrativo.

Nossa Constituição Federal assegura que toda lesão ou ameaça a direito poderá ser discutida no Poder Judiciário, o que caracteriza uma unidade de jurisdição. Isso significa que o contribuinte tem o direito constitucional de recorrer ao referido Poder sempre que se achar lesado pelas decisões da administração tributária. Assim, mesmo após percorrer todas as instâncias de julgamento descritas acima, a matéria em questão ainda poderá ser discutida judicialmente.

Através desse breve resumo do rito obedecido pelo processo administrativo tributário federal, podemos verificar que ele cumpre um extenso caminho antes de poder ser cobrado do contribuinte. Esse percurso envolve algumas instâncias de julgamento em diferentes órgãos da administração pública, tornando-o vagaroso e demasiadamente dispendioso para os cofres públicos. Em muitos casos, o valor do crédito tributário discutido é tão baixo que não chega a cobrir as despesas processuais pagas pela Fazenda Pública. Ou seja, financeiramente falando, seria mais vantajoso que o governo abrisse mão do direito creditório ao invés de discuti-lo com o contribuinte. Além disso, a discussão administrativa é demasiadamente limitada, muito devido à competência legal de seus julgadores. O julgador administrativo não pode analisar a constitucionalidade de uma norma legal, por exemplo, uma vez que tal competência pertence ao Poder Judiciário. Dessa forma, estão estritamente vinculados à lei, não podendo discutir sua validade.

Além disso, mesmo que a Fazenda Pública ganhe o direito de cobrar o crédito tributário na esfera administrativa, o contribuinte pode voltar a discutir o assunto judicialmente, uma vez que nossa Constituição o garante esse direito. Nessa nova etapa, haverá mais custas para os cofres públicos, mobilizando novamente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e todo seu aparato administrativo para a defesa dos interesses arrecadatórios federais. Todo o tempo e dinheiro despendido

durante o processo administrativo pode ser desperdiçado completamente caso o Poder Judiciário decida de outra forma.

A tabela abaixo exemplifica a situação atual da cobrança dos créditos tributários da União. Analisando-a, podemos constatar um alto valor a receber, porém um valor muito baixo de créditos que efetivamente foram cobrados. Além disso, há uma quantidade muito grande de processos em fase de discussão administrativa ou judicial.

Créditos Tributários	
Inscritos na Dívida Ativa	624 bilhões
Não-inscritos na Dívida Ativa	649 bilhões
Total dos Créditos Tributários da União	1,316 bilhões
Baixo Recebimento	
Cobrança Judicial	3 bilhões
Depósito Judicial	10 bilhões
Elevada Quantidade de Processos	11,6 milhões

Tabela 1.1 – Situação atual das cobranças da União

Fonte: http://www.fesdt.org.br/docs/palestras/8cdtq/luis_inacio.pdf

Além de não conseguir cobrar a maioria dos valores acima ilustrados, os processos ainda demoram muito tempo para serem resolvidos. Atualmente, a duração média do processo tributário é de 4 anos na esfera administrativa e 12 anos no judiciário. Ou seja, um litígio que percorra todas essas fases demorará em torno de 16 anos para ser solucionado.

Portanto, temos muitos pontos a serem discutidos e melhorados até que se consiga um modelo de cobrança mais eficiente. A burocracia rígida, segmentada e incomunicável que rege a relação entre os órgãos integrantes do Ministério da Fazenda é uma dos entraves para a melhora. O envolvimento de diversos órgãos também gera uma instabilidade jurídica, visto que as decisões são muitas vezes divergentes, dificultando o estabelecimento de normas claras para os cidadãos. Há a

necessidade de se criar novos canais de comunicação entre os órgãos, que evitem o retrabalho e interpretações diferentes em face da mesma norma.

Nesse sentido, já vem sendo estudada no âmbito do Ministério da Fazenda a implantação do Macroprocesso do Crédito Tributário. O principal objetivo desse projeto é buscar uma otimização dos trabalhos executados pelo Ministério por meio de seus órgãos, almejando uma maior integração entre eles, uma diminuição dos custos administrativos, com estruturas mais centralizadas e voltadas especificamente para área de atuação de cada órgão e, principalmente, uma redução no tempo de tramitação dos processos. Algumas mudanças inclusive já estão sendo colocadas em prática, como a constituição do Comitê Executivo de Gestão do Macroprocesso do Crédito Tributário – CMCT, criado através da Portaria 116 do Ministério da Fazenda, de 25 de fevereiro de 2009. Foi idealizado com a finalidade de estabelecer as diretrizes e coordenar a atuação dos órgãos envolvidos na concepção, execução e controle do projeto. Outra mudança já adotada é a integração do atendimento ao contribuinte da Procuradoria da Fazenda e da Receita Federal.

A integração é necessária e possível, uma vez que os órgãos possuem objetivos e interesses comuns e também uma relação relativamente estável e não hierárquica. Dessa forma, com atividades e projetos efetivamente alinhados em direção a um objetivo comum, se criará um ambiente onde se atendam plenamente os interesses da administração e as necessidades dos contribuintes.

Assim, a questão que este estudo busca responder é quais os procedimentos e processos que podem ser melhorados visando aumentar a eficiência da cobrança do crédito tributário da União.

2 OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GERAL

Analisar o Processo Administrativo Tributário Federal, no âmbito da Receita Federal, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Procuradoria da Fazenda Nacional, com a finalidade de identificar procedimentos e processos que possam ser otimizados e melhorados visando um aumento na eficiência arrecadatória da cobrança do Crédito Tributário da União.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Mapear detalhadamente todas as etapas do Processo Administrativo Tributário Federal
- Identificar gargalos operacionais e outros aspectos que prejudicam a eficiência e eficácia da arrecadação de tributos
- Identificar mudanças que auxiliem na redução dos custos administrativos do Processo Tributário
- Sugerir medidas que reduzam o tempo de tramitação dos processos
- Analisar novas medidas que visem estimular o pagamento ou parcelamento de débitos sem a necessidade de instauração de litígios administrativos

3 REVISÃO TEÓRICA

3.1 BASE LEGAL E ETAPAS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Por se tratar de um assunto relativamente novo e ainda em fase de estudo dentro do Ministério da Fazenda, Receita Federal e dos demais órgãos envolvidos, ainda não há uma definição clara das premissas e diretrizes a serem seguidas para que se alcance de forma plena os resultados arrecadatários e de gestão buscados com a implantação do Macroprocesso do Crédito Tributário. Porém, há uma extensa bibliografia sobre a situação atual do problema, considerando suas características e possíveis pontos a serem melhorados. Portanto, esse estudo buscará apoio nessas referências para fazer uma comparação do que já foi pesquisado e proposto com as ações efetivas que já vem sendo tomadas pelos órgãos que trabalham no processo tributário federal. A partir dessa análise, poderá se propor melhorias e novas idéias que contribuam com a implantação das mudanças necessárias no âmbito de cada etapa do processo.

Primeiramente, é importante termos alguns conceitos, que serão muito usados ao longo desse estudo, claramente definidos. Há bastante tempo, estudos relacionados a análise de processos estão presentes na bibliografia ligada à Administração de Empresas. Definir e mapear processos se tornou uma ferramenta valiosa no sentido de se identificar gargalos e possíveis pontos a serem melhorados a fim de se obter uma vantagem competitiva perante os concorrentes. Em se tratando de órgãos públicos, o fim maior buscado é o bem público, é administrar de maneira que a sociedade possa usufruir dos bons resultados alcançados por seus administradores. Segundo Oliveira (2006, p. 8):

[...] processo é um conjunto estruturado de atividades seqüenciais que apresentam relação lógica entre si, com a finalidade de atender e, preferencialmente, suplantam as necessidades e as expectativas dos clientes externos e internos da empresa.

Outro conceito importante é o de macroprocesso. De acordo com Santos (2008), trata-se de “um processo que envolve mais de uma função na estrutura

organizacional e a sua operação tem um significativo impacto no modo de como a organização funciona”.

Diante desse conceito, fica mais fácil se ter uma noção exata do que estamos tratando quando falamos em Macroprocesso do Crédito Tributário. Sabemos da complexidade que envolve o processo administrativo fiscal, porém, para se ter a possibilidade de repensar e reestruturar qualquer procedimento é necessário se conhecer detalhadamente o estado atual do problema. De acordo com Santos (2008):

Para mapear os processos de uma organização, é necessário um diagnóstico para verificação de como a organização trabalha. A partir deste diagnóstico, faz-se necessário mapear a organização com os processos existentes, ou seja, identificar os problemas dos processos para chegar a um modelo de como deve ser através da implantação de um novo processo.

Portanto, começaremos abordando a situação atual do problema, descrevendo mais detalhadamente todo trâmite do processo. Para isso, uma das principais fontes a serem consultadas e consideradas é o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Além de alguns aspectos formais a serem seguidos, o decreto nos fornece a informação de como deve ser trabalhado o processo fiscal dentro dos órgãos envolvidos, bem como suas instâncias julgadoras. Já no art. 7º, temos a explicação de como surge o litígio. Tudo começa com a notificação de lançamento ou auto de infração lavrado pela autoridade competente:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Embasado pelo princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, o contribuinte pode fazer uso de sua prerrogativa constitucional de peticionar ao Poder Público em defesa de seus direitos. Essa prerrogativa abre a

possibilidade de discussão de conflitos com a administração por meio de processo administrativo, antes de um possível enfrentamento judicial.

Romeu Bacelar Filho (1998, p.60) afirma que:

O processo administrativo -enquanto garantia constitucional- possibilita a regulação do exercício da competência (garantia geral de estrutura do ordenamento jurídico) e age como instrumento de proteção do indivíduo perante a ação daquela competência. Na relação entre Administração e cidadão, técnicas processuais tutelam competências para aquela e direito e liberdades para estes.

Assim, caso não concorde com a notificação emitida pelas autoridades fazendárias, o contribuinte pode iniciar uma discussão administrativa através da Impugnação de Lançamento. Como nos ensina Campos (2009, p.38):

A impugnação, defesa ou reclamação são termos utilizados para designar a peça pela qual o contribuinte se manifesta em desacordo com exigência formulada, apresentando os argumentos de fato e de direito que entenda invocar a seu favor.

O sujeito passivo da obrigação tributária terá o prazo de trinta dias, contados da data da ciência da notificação de lançamento, para protocolar sua impugnação. De acordo com o artigo 16 do decreto 70.235/72:

A impugnação mencionará:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida

II – a qualificação do impugnante

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir

Se o impugnante desejar que sejam realizadas diligências ou perícias, deverá solicitá-las expondo os motivos que as justifiquem. Todas as provas documentais que o contribuinte desejar usar em seu favor também deverão ser entregues no momento do protocolo da impugnação. As provas não apresentadas ou não solicitadas junto com o pedido inicial estarão sujeitas à preclusão. Assim, a apresentação extemporânea de documentos comprobatórios só poderá ser feita por motivo de força maior, devidamente fundamentado ou em caso de fato superveniente.

Apresentada a impugnação, abre-se um processo administrativo que será enviado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). É de competência das DRJ's o julgamento dos processos em primeira instância. Essas Delegacias foram criadas em 1993 com a finalidade de dar mais credibilidade às decisões proferidas. Anteriormente, a mesma autoridade responsável pelo lançamento do crédito fazia seu julgamento em primeira instância. Ou seja, o Delegado da Receita Federal era responsável pelo lançamento e julgamento do crédito tributário.

As DRJ's estão diretamente subordinadas ao Secretário da Receita Federal e estão divididas quanto à jurisdição territorial e também relativamente à matéria que analisam. Assim, os julgamentos em primeiro grau passaram a ter maior credibilidade, pois, além das decisões não serem proferidas pela mesma autoridade que lançou o tributo, também não são mais realizadas de forma monocrática e centralizada, e sim por órgãos colegiados, através de turmas de julgamentos.

Portanto, a decisão é tomada de forma coletiva, em turmas de cinco julgadores cada uma. Essas turmas também são divididas de acordo com o tributo em análise. Algumas julgam apenas assuntos relacionados ao Imposto de Renda (IR), outras apenas Imposto Territorial Rural (ITR), e assim por diante. O artigo 25 do decreto 70.235/72 nos esclarece a competência para o julgamento de questões tributárias:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial

Como podemos notar através da leitura do artigo acima transcrito, a segunda instância de julgamento se dá no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF. Isto ocorre quando o cidadão não concorda com a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento. Assim, terá um prazo de trinta dias para protocolar seu recurso. Para ter direito a interpô-lo, era exigido o depósito 30% do valor da autuação, conforme medida provisória 1.973-57, de 11 de janeiro de 2000. Após inúmeras contestações judiciais que julgaram inconstitucionais este pagamento, o valor passou a não ser mais cobrado, uma vez que tal exigência configurava-se como um obstáculo à fruição do direito fundamental ao recurso, como meio intrínseco à garantia da ampla defesa.

O CARF surgiu da unificação do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CC) com o Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF), instituída através das modificações promovidas pela lei 11.941/09 no Decreto 70.235/72. Atualmente, é dividido em três Seções, compostas por Câmaras de Julgamento. Essas, por sua vez, são subdivididas em Turmas. Dentre os integrantes das Turmas, metade representa a Fazenda Nacional e a outra metade os contribuintes. Os representantes dos contribuintes são indicados por entidades de classe de categorias econômicas de nível nacional.

Cada Seção é competente para julgar uma matéria específica. À primeira, competem assuntos relativos ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre outros. A segunda julga recursos em questões relativas principalmente ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e Contribuições Previdenciárias. Por fim, à terceira Seção, compete julgar matérias baseadas em Imposto de Importação e Exportação, IPI no caso de comércio exterior, trânsito aduaneiro e demais objetos relacionados com o comércio internacional de mercadorias e serviços.

A respeito das decisões do CARF, Campos (2009, p.43) pondera:

A decisão, em forma de acórdão ou resolução, será assinada pelo relator e pelo presidente, e dela constará o nome dos conselheiros

presentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram impedidos.

Interessante observar que, já na segunda instância de julgamento, há uma mudança do órgão envolvido no processo que sai da Receita Federal e ingressa no CARF. Também há o envolvimento de um terceiro órgão, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), uma vez que, durante a fase recursal, o sujeito passivo ou seu representante legal podem se manifestar oralmente, assim como o Procurador da Fazenda, com o objetivo de defender a posição da Fazenda Pública. Ou seja, há uma grande mobilização do aparato público para julgar causas que, muitas vezes, podem resultar em valores insignificantes em termos de arrecadação.

Há ainda, um último julgamento na instância administrativa, caso o contribuinte não concorde com a decisão proferida pelo CARF. É um julgamento em instância especial, realizado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Essa Câmara é o órgão colegiado responsável por controlar as decisões do próprio Conselho Administrativo, sendo composta por três Turmas de Julgamento, formadas exclusivamente pelos Presidentes e Vice-Presidentes de cada Câmara da respectiva Seção. Assim, cada Seção possui sua CSRF. Além disso, há o Pleno da CSRF, órgão judicante que completa a estrutura do CARF. O mesmo é composto pelos integrantes da CSRF de cada Seção e do Presidente e Vice do CARF. O recurso especial pode ser protocolado tanto pelo contribuinte quanto pelo Procurador da Fazenda Nacional, mas só é admitido se interposto dentro do prazo e se existir divergência em face de interpretação da legislação tributária entre as Câmaras, turma de Câmara, turma especial ou entre a própria CSRF relativamente à matéria discutida na lide. Ou seja, atualmente a competência da CSRF está bastante reduzida e limitada a casos específicos onde haja necessidade de se uniformizar decisões e interpretações legais.

O juízo de admissibilidade ou não do recurso especial caberá ao presidente da câmara recorrida, que deverá admiti-lo ou negá-lo em despacho fundamentado. Sempre que o juízo de admissibilidade for negativo, o presidente do Pleno da CSRF irá, obrigatoriamente, reapreciar a matéria. Porém, antes disso, é necessário que o contribuinte seja intimado da decisão e que lhe seja facultado, dentro do prazo de cinco dias a contar da ciência, o direito de manifestar-se por escrito expondo as razões pelas quais julga que o recurso deva ser admitido. Se o recurso for

definitivamente negado, fica mantida a decisão proferida pelo CARF. Caso seja acolhido, o processo segue para seu último julgamento administrativo.

Entendendo melhor a estrutura do processo administrativo tributário, podemos ver que se trata de um procedimento altamente complexo, com muitas formalidades a serem cumpridas durante seu rito, justificando sua morosidade e falta de eficiência. Existem alguns métodos administrativos que podem ajudar a melhorar o tratamento do litígio tributário no sentido de torná-lo mais organizado e eficiente. Medidas que visem reduzir o retrabalho, identificar gargalos operacionais e tornar o processo menos dispendioso e mais célere, podem e devem ser aplicadas. Por isso, serão ressaltadas a seguir algumas teorias administrativas na área de administração de processos que poderão subsidiar o presente estudo.

3.2 PDCA

Talvez o mais conhecido e utilizado método de controle e melhoria de processos organizacionais foi criado pelo americano Shewart, tendo como maior divulgador Edward Deming. Trata-se do método chamado PDCA. Cada letra da sigla em questão corresponde a um verbo da língua inglesa, quais sejam: Planing (planejar); Do (fazer); Check (checar); Act (agir). Campos (1996, p.262), define a ferramenta com a seguinte sentença: “O PDCA é um método de gerenciamento de processos ou de sistemas. É o caminho para se atingirem as metas atribuídas aos produtos dos sistemas empresariais”.

Cada etapa do processo é interligada com a anterior e com a posterior, formando um ciclo, como mostra a figura abaixo:

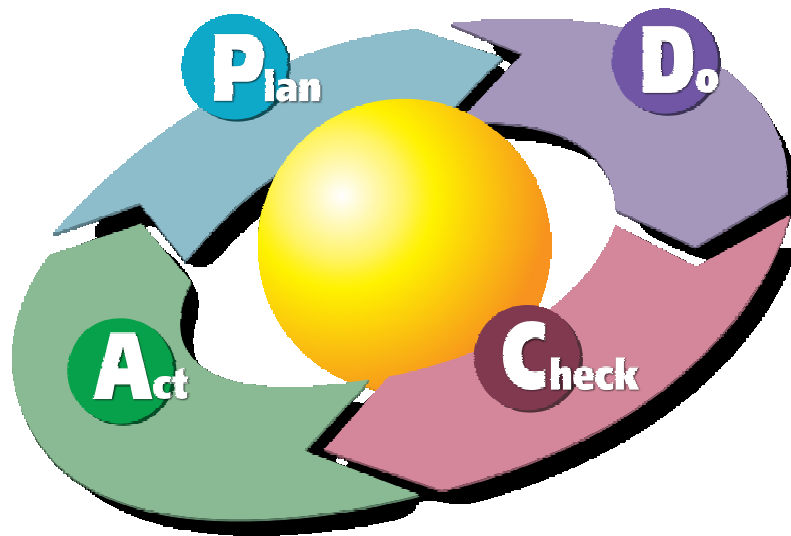


Figura 2.2.1 – PDCA

Fonte: <http://ideiasideias.blogspot.com/2011/02/o-ciclo-de-melhorias-continuas-ou-pdca.html>

As fases do ciclo podem ser assim descritas:

Planejar: consiste em uma das etapas mais importantes de todo processo. É nesse momento que é feito um estudo detalhado do mesmo, analisando os principais pontos a serem melhorados, as metas buscadas e as ferramentas e métodos que serão utilizados para que se atinja os fins propostos. Como nos ensina Nunes (2008), “é desta função que parte todas as ações previstas da organização, é a dela também que temos a oportunidade de fazer uma análise mais profunda do mercado e da própria organização”.

Dessa forma, podemos dividir a fase do planejamento em três passos principais: estabelecer os objetivos; definir o caminho a ser seguido para que se consiga as melhorias propostas; definir o método de implantação que será usado.

1. Fazer: é o momento em que é colocado em prática tudo que foi planejado anteriormente. Importante observar que nessa etapa deverão ser coletadas todas as informações e resultados parciais alcançados, de modo a proporcionar a execução do próximo passo do ciclo.

2. Verificar: consiste em monitorar os resultados até então atingidos, comparando-os com as metas propostas. É quando se verifica se as melhorias que estão sendo implantadas estão de fato melhorando o processo e contribuindo para um melhor resultado organizacional.
3. Atuar: caso tenham sido detectados erros ou possíveis pontos de melhoria na etapa anterior, é nesse momento que são feitas as correções necessárias para que as metas propostas sejam alcançadas. Por outro lado, se os resultados verificados forem considerados satisfatórios, deve-se atuar de maneira a consolidar o plano proposto e garantir que as melhorias sejam mantidas.

Assim, o método PDCA possibilita uma melhoria contínua do processo em análise, uma vez que se trata de um ciclo, que esta sempre em busca de novas idéias e soluções visando aperfeiçoar de maneira constante as práticas adotadas na organização. Na era atual, vivemos em um ambiente muito dinâmico, sujeito a mudanças em várias variáveis, o que acaba afetando os procedimentos das organizações. No caso do Macroprocesso do Crédito Tributário, mudanças na legislação e novas tecnologias implantadas nos sistemas informatizados dos órgãos envolvidos acabam impactando em todo fluxo do processo. Por isso, a utilização do método PDCA se torna de extrema valia para a organização, dado que há uma revisão constante dos mecanismos adotados, possibilitando as correções necessárias. Assim, temos uma otimização na execução dos processos, possibilitando uma redução de custos e um aumento da produtividade.

3.3 BRAINSTORMING

Outra técnica bastante difundida e muito utilizada no meio administrativo para o melhoramento de procedimentos é o brainstorming. Em uma tradução livre, significa uma “tempestade cerebral” e consiste em uma dinâmica de grupo orientada a levantar os principais problemas do processo e definir quais as melhores atitudes a serem tomadas no sentido de combatê-los. Segundo Costa (1991, p.129),

“Brainstorming é uma rodada de idéias, destinada à busca de sugestões através do trabalho de grupo, para inferências sobre causas e efeitos de problemas e sobre tomada de decisão”.

Portanto, configura-se em uma ferramenta muito importante, principalmente na parte de planejamento do PDCA. Nessa etapa, quanto maior o número de visões diferentes sobre o processo e sugestões para melhorá-lo mais abrangente e completo será o plano de ação que será posteriormente colocado em prática. Importante observar que, como já foi anteriormente explanado, no processo administrativo tributário há um envolvimento de diversos departamentos em diferentes órgãos. Assim, para um brainstorming adequado, é necessária uma participação efetiva e geral, em que, todos os envolvidos devem participar e expor sua visão do problema. Só assim se poderá ter uma compreensão global do processo, desde o questionamento do contribuinte ao auto de infração até a última instância decisória.

3.4 FLUXOGRAMAS

Como se sabe, para poder se propor melhorias em qualquer tipo de processo, é necessário que tenha bem claro todas suas etapas. Por isso, utiliza-se representá-lo através de fluxogramas. Como nos ensina Oakland (1994, p.79),

Fluxograma é uma representação gráfica destinada ao registro das diversas etapas que constituem um determinado processo, facilitando sua visualização e análise. Tem a finalidade de ordenar a seqüência de etapas.

Na prática, um fluxograma é uma documentação dos passos necessários para a execução do procedimento em estudo. Quando bem elaborado, permite uma fácil visualização de suas fases, o que colabora para maior compreensão do processo como um todo. Dessa maneira, é essencial que esse traduza fielmente e de forma clara todas as etapas envolvidas, para que não haja distorções na hora de se avaliar e planejar mudanças. Portanto, desenvolver um fluxograma do processo

tributário administrativo pode nos ajudar a ter uma noção mais operacional de seu trâmite legal. Na figura abaixo, temos um exemplo simplificado de um fluxograma:

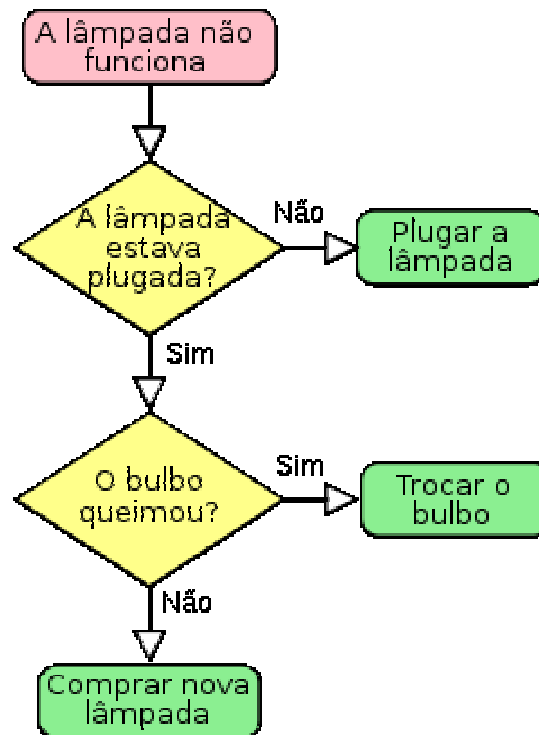


Figura 2.4.1 – Fluxograma

Fonte: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Fluxograma>

3.5 DIAGRAMA DE CAUSA EFEITO

Outra ferramenta disponível para o estudo e melhorias de processos é conhecida como “Diagrama de Ishikawa” ou “Diagrama de Causa Efeito”. Esta técnica de representação de um processo serve para nos ajudar a identificar a relação existente entre os resultados obtidos, ou seja, os efeitos, com as causas que nos levaram a atingir esses resultados. Segundo Paladini (1994, p.68),

Aplica-se na análise de defeitos, falhas, perdas e desajustes do produto à demanda, no estudo de melhorias ocorridas acidentalmente que se deseja perenizar ou, ainda, na estruturação de decisões relativas a situações que devem se mantidas ou eliminadas

Muito usado na área de produção, é geralmente representado pelo modelo chamado “6 M’s”. Cada “M” representa um fator de influência ou problema que está envolvido diretamente no processo, quais sejam: Métodos, Mão-de-obra, Matéria-prima, Material, Meio-ambiente, Medida e Máquina. Porém, como o presente estudo não possui um enfoque na área de produção, é mais conveniente usarmos o modelo de “4 P’s”, que são: Políticas, Procedimentos, Pessoal e Planta (arranjo-físico). Para cada “P” deverão ser feitas considerações sobre os problemas que com eles se relacionam. Analisando a figura abaixo, podemos entender melhor o que viria a ser um Diagrama de causa efeito e sua aplicabilidade prática:

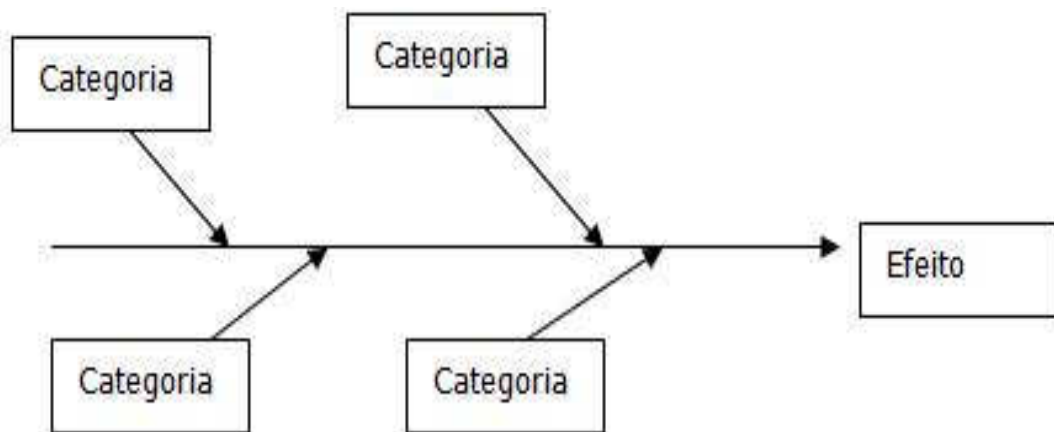


Figura 2.5.1 Diagrama Causa Efeito

Fonte: <http://www.esalq.usp.br/qualidade/ishikawa/pag1.htm>

Com certeza, identificar todos os problemas e elaborar um diagrama satisfatório para o processo tributário não será uma tarefa fácil. Porém, tendo o processo mapeado de maneira satisfatória e com os objetivos a serem alcançados claramente definidos, podemos usar o diagrama de forma que nos ajude a elucidar os principais pontos a serem melhorados no sentido de conferir maior eficiência e eficácia ao tratamento dos litígios tributários.

3.6 5W2H

Depois da análise do processo e do planejamento da ação, a próxima etapa a ser seguida na implantação de melhorias no processo, é colocar em prática o plano de ação. Nesse momento, podemos fazer uso de uma técnica administrativa muito usada para organizar a implantação das medidas de melhoria, chamada de 5W2H. O nome deriva das iniciais das palavras em inglês que servem de diretrizes para o procedimento:

- What (o quê)?
- Who (quem)?
- When (quando)?
- Where (onde)?
- Why (por quê)?
- How (como)?
- How much (quanto custa)?

Através das respostas das perguntas acima, conseguimos eliminar qualquer dúvida ou questionamento que possa surgir quando da implantação do processo. De acordo com o Colenghi (1997, p.49), “as respostas a estes questionamentos fornecem subsídios para meios mais adequados e controles mais eficazes para que se desenvolva o processo”. Ficará bem claro o que será feito, quem serão os responsáveis, quando será colocado em prática, onde será aplicado e quais departamentos serão atingidos, quais os problemas se buscarão solucionar, como será essa solução e qual será o ônus para a instituição. O 5W2H se configura em uma importante ferramenta a ser utilizada, pois para se colocar em prática as mudanças nos processos organizacionais é de extrema importância que todos os envolvidos estejam cientes do que será desenvolvido.

Portanto, ferramentas administrativas para subsidiar a melhoria de processos organizacionais não faltam para nos ajudar nesse estudo. Porém, todo processo de mudança requer muito empenho, dedicação e força de vontade de todos envolvidos. Quando se trata de uma organização pública, a tarefa é ainda mais complicada, pois

é necessário que se tenha vontade política para que se possam fazer as mudanças necessárias. Porém, como os órgãos envolvidos possuem objetivos e interesses complementares, pode haver uma facilidade no desenvolvimento dessas melhorias, uma vez que todos poderão ser beneficiados.

4 METODOLOGIA

Para que se alcancem os objetivos acima expostos, é necessário um estudo detalhado de todo o procedimento objeto desse estudo, com coleta de informações que possam ajudar a definir onde residem os principais problemas. Quando nos propomos a estudar algum processo, nosso objetivo principal é buscar suas falhas, para podermos explorá-las e saneá-las. Existem alguns indicadores que nos evidenciam a falta de eficiência e eficácia do processo administrativo tributário e a necessidade de se encontrar alternativas para aperfeiçoá-lo.

O presente estudo tem uma perspectiva qualitativa e busca fazer uma análise profunda de todo processo, buscando um amplo e detalhado conhecimento de todas suas etapas. Por meio dessa análise será possível identificar e conhecer toda a complexidade da cobrança tributária administrativa.

Além da pesquisa bibliográfica, é realizada uma pesquisa participante, que se caracteriza pelo envolvimento e identificação do pesquisador com os processos e as pessoas investigadas, uma vez que o autor do presente estudo é funcionário da Receita Federal do Brasil e, portanto, convive com as situações aqui estudadas. A pesquisa participativa valoriza muito a experiência profissional do pesquisador e propiciará soluções mais práticas para os problemas encontrados, ou seja, que sejam passíveis de aplicação na realidade.

Com essas duas fontes de pesquisa, é possível identificar os principais gargalos e problemas enfrentados pela administração tributária federal e, dessa forma, propor melhorias no processo como um todo.

É preciso também que seja esclarecido em quais órgãos é feita a coleta de informações e a análise dos dados obtidos. Como já explicado anteriormente, o processo administrativo tributário envolve a Receita Federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portanto, nosso campo de estudo será basicamente esses três órgãos, com um foco maior na Receita Federal e na PGFN, nos quais são desenvolvidas as principais etapas e onde se apresentam o maior número de problemas.

Para atingir os objetivos propostos, o estudo adota o modelo representado pela figura 4.1. Consiste em um fluxograma que nos serve de base para a análise do processo. É formado por sete etapas principais, que se subdividirão em outras fases

do projeto que serão explicitadas a seguir. Dessa forma, tendo como princípios as ferramentas administrativas do PDCA, fluxogramas e demais teorias já expostas, se buscará a maneira mais conveniente e que possua resultados mais significativos no sentido de aperfeiçoar o processo estudado.

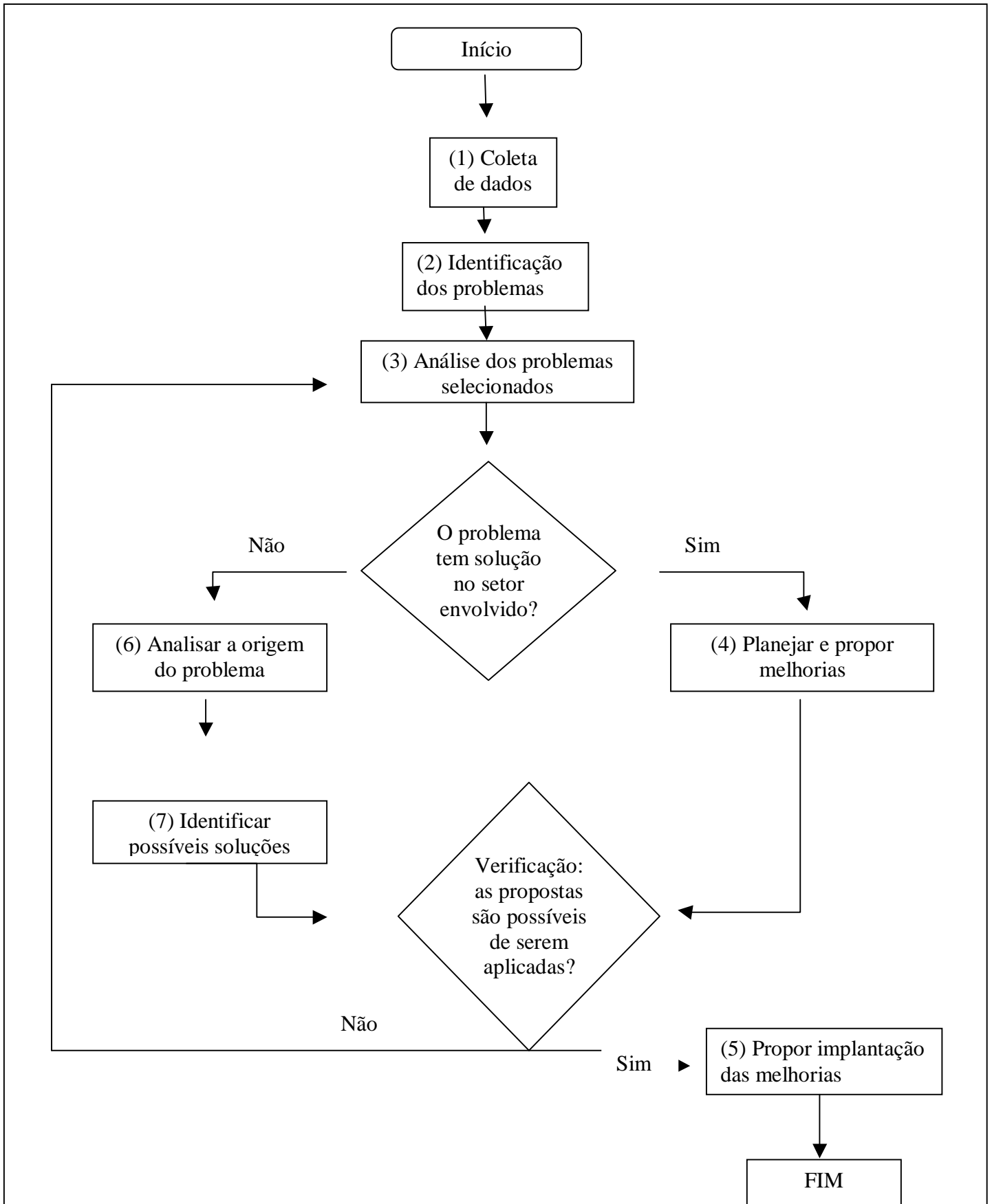


Figura 4.1 – Fluxograma metodológico

A seguir, será exposto de forma mais detalhada cada etapa representada pela figura 4.1. Assim, ficará mais clara a proposição metodológica do trabalho e os meios que foram usados para se atingir os objetivos especificados.

(1) – Coleta de dados

Essa talvez seja uma das etapas mais importantes para que realmente se consiga fazer o levantamento de todos os problemas existentes e propor melhorias que estejam de acordo com a realidade dos órgãos envolvidos. Para isso, realizou-se uma pesquisa dentro dos mesmos, para que pudéssemos ter uma noção aproximada de sua realidade de trabalho. Informações sobre instalações físicas, recursos humanos e tecnológicos são algumas das variáveis que podem influenciar diretamente na qualidade do serviço prestado e, portanto, são de extrema relevância para o estudo do processo como um todo. É sabido que a implantação do macroprocesso do crédito tributário buscará uma integração entre os três órgãos participantes. No entanto, para que isso ocorra de maneira satisfatória, é primordial que se saiba em que estágio essa integração se encontra, quais pontos que se pretendem atingir e quais os principais problemas enfrentados para execução do plano proposto.

Como o objeto desse estudo é um tema relativamente novo e com poucos estudos a respeito, os principais instrumentos de coleta de dados usados foram a observação pessoal do autor e a pesquisa bibliográfica em artigos e livros sobre o assunto.

Realizou-se uma extensa pesquisa bibliográfica sobre as leis que regem o processo administrativo, uma vez que as atividades desenvolvidas dentro de organizações públicas são vinculadas aos dispositivos legais existentes no direito brasileiro. Portanto, é necessário um conhecimento sobre esses dispositivos para que possamos propor mudanças que não extrapolem os limites legais.

A observação pessoal também é utilizada como meio de comparação entre as informações obtidas nas fontes pesquisadas e a realidade. Estando envolvido diretamente em algumas etapas do processo, por trabalhar na Receita Federal, usei a minha experiência como um dos subsídios no desenvolvimento desse projeto.

(2) – Identificação dos problemas

Após a coleta de dados, é possível fazer uma análise mais detalhada do processo. A partir dessa análise, podemos determinar os principais problemas enfrentados pela gestão tributária da união no sentido de integrar seus processos e aumentar a eficiência arrecadatória.

(3)- Análise dos problemas selecionados

Selecionados os principais problemas envolvidos, é necessária uma análise criteriosa de sua origem e causa. Essa deve buscar várias visões diferentes, entre os diversos envolvidos, uma vez que o objetivo é que haja uma maior integração entre eles. Para que isso ocorra, a investigação deve levar em consideração as peculiaridades de cada órgão e de cada etapa do processo. Quando nos deparamos com algum problema, geralmente tentamos apontar os culpados e achar uma rápida solução. Porém, dada a complexidade do tema, as soluções devem ser muito bem pensadas e estudadas para que possam trazer benefícios permanentes.

(4) - Planejar e propor melhorias

Essa é a primeira e uma das mais importantes etapas do PDCA. Tudo começa com um planejamento adequado e que possa ser executado de maneira a melhorar os resultados finais do processo.

(5) – Propor a implantação das melhorias

Por se tratar de uma organização pública, a implantação de qualquer projeto novo ou sugestão demora a ocorrer e percorre um amplo regime burocrático até sua aprovação. O presente estudo tem como objetivo colaborar com as idéias já em andamento sobre o macroprocesso do crédito tributário e propor a utilização das demais soluções encontradas.

(6) / (7) – Analisar a origem do problema / Identificar possíveis soluções

Muitas vezes, principalmente no setor público, os problemas enfrentados não podem ser diretamente combatidos nos locais em que são detectados. Alguns derivam de situações que fogem da alçada de decisão do setor e, portanto, necessitam da ação de outros envolvidos para que possam ser saneados. Outros se originam de entraves legais ou da burocracia extrema presente no nosso sistema. Assim, para os problemas que não possam ser eliminados no setor envolvido, procuramos analisar sua origem e verificar que medidas seriam capazes de resolvê-los.

5 MAPEAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Todo processo envolve uma série de ações predefinidas e organizadas de maneira a atingir um objetivo previamente proposto. Dessa forma, é essencial que se tenha claramente definidos sua seqüência de atividades, as pessoas ou setores envolvidos e os recursos necessários para que se desenvolva de maneira satisfatória. Portanto, a primeira tarefa a ser realizada nessa busca por melhorias na cobrança administrativa da União é o mapeamento do processo tributário, desde o momento do lançamento do crédito até a última instância recursal na esfera administrativa.

Antes de planejar e propor qualquer mudança é imprescindível que se conheça o estado atual do nosso objeto de estudo. Só assim será possível identificar onde residem as principais dificuldades e problemas e quais são as soluções que podem ser implantadas. Assim, será elaborado um detalhado fluxograma do processo administrativo tributário da União, onde se possa identificar e definir todas as etapas que são cumpridas em seu desenvolvimento atualmente. De maneira geral, o processo fiscal segue o mesmo rito, independentemente do imposto sobre o qual se refere. Porém, há pequenas particularidades que ocasionam algumas diferenças no trato processual de cada imposto. Assim, face ao grande número de tributos federais existentes e as peculiaridades que cada um apresenta durante o processo tributário, o mapeamento será feito tendo por base as lides referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

5.1 LANÇAMENTO E IMPUGNAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O direito da Administração pública de cobrar impostos nasce com o lançamento do crédito tributário. É a partir desse momento que o sujeito passivo da obrigação tributária passa a ter o dever de pagar impostos para o poder público. Existem algumas formas de lançamento do crédito que serão explicitadas mais adiante, porém, para que o mesmo seja válido é necessário que ocorra um fato

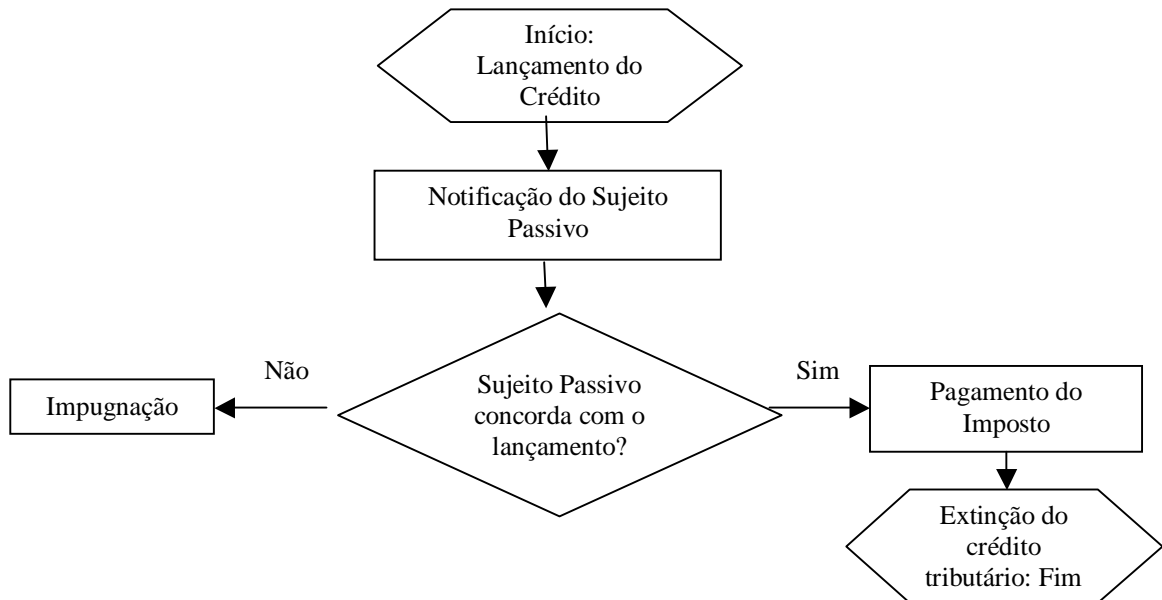
gerador da obrigação tributária. O fato gerador nada mais é que uma situação definida em lei que gere ao cidadão uma obrigação de pagar impostos. Por exemplo, quando alguém obtém algum tipo de rendimento monetário superior ao mínimo previsto na legislação vigente ocorre o fato gerador do Imposto de Renda e surge a obrigação de pagamento de impostos para a União. Portanto, o lançamento e o fato gerador do crédito tributário estão intimamente ligados, uma vez que um depende do outro para que se verifiquem as circunstâncias necessárias para as suas ocorrências.

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa. No caso dos impostos federais, essa competência cabe à Receita Federal do Brasil. É esse o órgão responsável por verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo e fazer o cálculo do montante devido.

Depois de regularmente lançado o crédito tributário e estando o sujeito passivo devidamente notificado de sua existência, esse só poderá ser alterado em virtude de três razões: a impugnação do sujeito passivo, o recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Quando se tem a ocorrência do primeiro caso (a impugnação do sujeito passivo), instaura-se a fase litigiosa do procedimento de cobrança tributária e se dá início ao Processo Administrativo Tributário.

A impugnação ocorre quando não há concordância por parte do cidadão com o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, ou seja, ele está em desacordo com a exigência imposta pela Fazenda Pública. Nesse caso, o contribuinte tem o direito de apresentar os argumentos que julgar cabíveis para sua defesa.

Assim, o fluxograma do processo tributário começará a ser formulado de acordo com os procedimentos acima expostos, ficando assim definido:



5.2 IMPUGNAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Como já explicado anteriormente, a impugnação do sujeito passivo ao auto de infração ou notificação de lançamento emitida pela autoridade administrativa competente, instaura, a nível administrativo, a fase litigiosa entre o fisco e o contribuinte. Importante ressaltar que só há litígio caso o contribuinte manifeste sua inconformidade por escrito perante o lançamento efetuado, uma vez que a União não inicia o processo administrativo por iniciativa própria, ou seja, de ofício.

A impugnação deverá ser apresentada no prazo de trinta dias contados da ciência da notificação de lançamento. Há três formas de intimar o contribuinte para que lhe seja dada ciência do procedimento administrativo. A primeira é a intimação pessoal, que ocorre quando o contribuinte é informado pessoalmente pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador. A ciência pessoal é provada através da assinatura do sujeito passivo na notificação de lançamento, mencionando também a data e o local onde foi realizada. A segunda forma, geralmente a mais

usada, são os avisos via postal, onde o contribuinte recebe a notificação de lançamento em sua casa, pelo correio, e o prazo começa a contar a partir da assinatura do aviso de recebimento. Caso não seja localizado em seu domicílio após três tentativas e não tenha sido dada ciência pessoal, a intimação far-se-á mediante edital. Os editais são afixados nas dependências do órgão encarregado de fazer a intimação, sendo considerada efetivada a ciência quinze dias após sua afixação.

De acordo com a legislação vigente, nas impugnações de Notificações de Imposto de Renda de Pessoa Física emitidas por fiscais da Receita Federal, quando o contribuinte perde o prazo para interpô-la, não há mais a possibilidade de discussão administrativa da lide, restando apenas a via judicial. Porém, há casos onde há a contestação da intempestividade da impugnação. Ou seja, não conformado com o lançamento e a cobrança do imposto, o sujeito passivo expõe os motivos pelos quais perdeu o prazo para impugnação e solicita que os documentos sejam analisados mesmo fora de tempo.

Assim, se a intempestividade da impugnação for contestada por escrito na peça impugnatória, será feito um julgamento preliminar. Nesse julgamento, realizado pelos auditores da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ), é avaliado apenas a tempestividade da impugnação, sem entrar no mérito da questão tributária. Se for acatada a contestação, o processo segue como se tempestivo fosse. Caso não seja dado provimento favorável ao contribuinte, a impugnação é considerada intempestiva e o respectivo crédito tributário é encaminhado para cobrança.

Nos casos em que a impugnação é considerada válida, a autoridade administrativa fará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a encaminhará para julgamento em primeira instância.

Atualmente, após o protocolo da impugnação, são adotados procedimentos distintos, conforme o tipo de notificação de lançamento emitido. Com o avanço dos sistemas informatizados da Receita Federal, a grande maioria das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) já vem sendo entregue por meio eletrônico. Houve, inclusive, a extinção, a partir do ano de 2011, das declarações entregues em formulários, ou seja, todas as declarações deverão ser entregues por meio da internet. Esse fato possibilita que seja feito um batimento automático dos valores declarados pelos contribuintes com aqueles informados por suas fontes pagadoras através das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Quando o sistema detecta que o contribuinte não declarou seus rendimentos ou os

declarou a menor, é emitida automaticamente uma Notificação Eletrônica de Lançamento. Dessa forma, essas notificações não são fruto de uma análise pessoal dos auditores da Receita Federal, e sim do simples cruzamento automático de dados.

Por isso, na Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre, está sendo usado um procedimento diferente para esse tipo de notificação. Quando acontece uma impugnação de uma Notificação Eletrônica, antes do processo ser remetido para julgamento em primeira instância, ele é encaminhado para o Setor de Fiscalização da Receita Federal (SEFIS). Lá é feita uma revisão do trabalho automático realizado pelo sistema. Somente após essa revisão, e se não houver erro no lançamento, o processo é encaminhado para julgamento. Caso o fiscal detecte alguma inconsistência, a notificação é cancelada. Isso acaba por acelerar a solução do litígio, pois não há a necessidade de que se percorra todo o rito do processual até o resultado final. Também ocorre uma diminuição dos processos remetidos às DRJ's, possibilitando uma maior concentração de esforços do setor em processos onde realmente haja questões controversas a serem discutidas e não apenas um equívoco provocado por um erro no lançamento eletrônico ou no preenchimento da declaração por parte do contribuinte.

Essa revisão feita pelo SEFIS também ocorre em outra situação. Quando é detectado algum erro ou indício de fraude na DIRPF, ela cai automaticamente na malha fina. Antes da emissão de qualquer notificação de lançamento, as declarações retidas em malha são analisadas pelos fiscais do SEFIS e os contribuintes intimados a apresentarem documentos que comprovem os dados declarados. Porém, há casos em que a intimação não é atendida e, portanto, não há apresentação dos documentos comprobatórios. Assim, os fiscais emitem as notificações de lançamento mesmo sem o atendimento da intimação, ou seja, sem analisar possíveis documentos que venham a justificar as informações prestadas.

Posteriormente, quando o contribuinte toma ciência da notificação e de que há um valor a pagar, acaba por se dirigir à Receita para impugná-la e apresentar os documentos já anteriormente solicitados. Nesses casos, é adotado o mesmo procedimento das notificações eletrônicas, ou seja, o processo é enviado ao SEFIS para que o setor analise os documentos apresentados antes que o processo seja remetido ao julgamento. Assim, o grande objetivo dessa revisão efetuada pelo SEFIS é evitar que processos com erros evidentes sejam enviados para julgamento

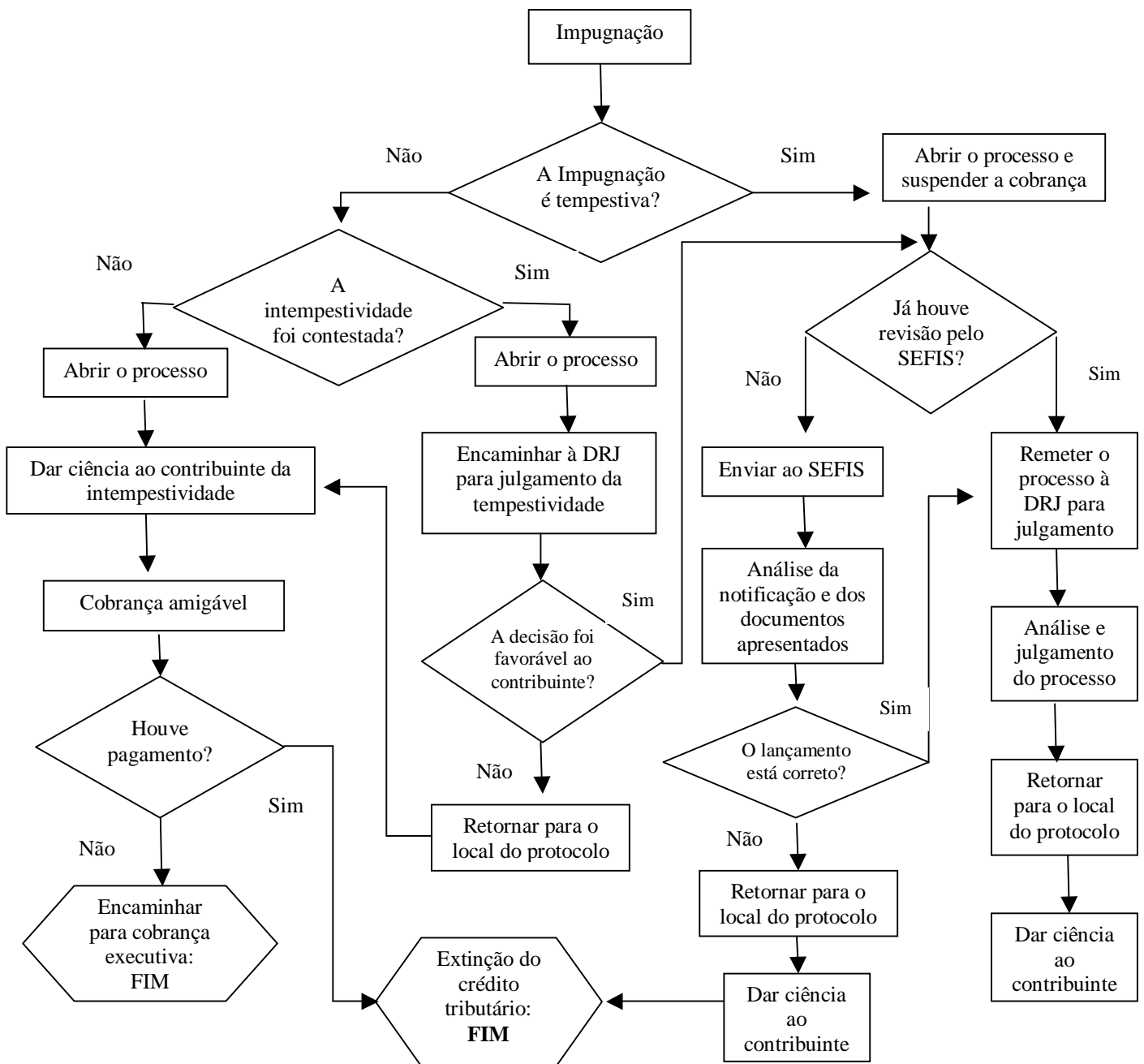
na DRJ, o que ocasionaria a mobilização de toda uma turma de julgadores apenas para sanear um problema banal, que já poderia ter sido resolvido de maneira mais rápida e eficaz. Cabe ressaltar que o SEFIS executa apenas uma revisão da notificação de lançamento, não fazendo qualquer tipo de julgamento que mantenha a cobrança do crédito tributário sem a análise do processo pela DRJ.

Resumindo, antes de enviar o processo para julgamento em primeira instância, o funcionário responsável pelo protocolo e encaminhamento da impugnação verifica se o lançamento efetuado e os documentos apresentados pelo contribuinte já foram analisados pelo SEFIS. Se já foram, o processo segue o rito normal e vai para julgamento; caso contrário, encaminha-se para os fiscais da Receita Federal para que a análise seja feita.

Os julgamentos em primeira instância dos processos são realizados nas DRJ's. Portanto, os processos devidamente preparados e instruídos pela autoridade protocoladora, ou seja, que se encontrem prontos para ser analisados e julgados, deverão ser encaminhados para as Delegacias de Julgamento, sendo prioritários aqueles de elevado valor ou os que contiverem circunstâncias de crime contra a ordem tributária federal.

Os acórdãos emitidos pela DRJ deverão conter um relatório resumido do processo, a fundamentação expressa que serviu de base para a decisão, a conclusão e a ordem de intimação. Para que seja cumprida a ordem de intimação, o processo retorna da Delegacia de Julgamento para a Delegacia da Receita Federal, mais precisamente para o local onde foi protocolada a impugnação. Lá é dada ciência do julgamento ao contribuinte. Sendo o julgamento favorável ao sujeito passivo há a extinção do crédito tributário ou sua redução, caso a impugnação tenha sido parcial. Não sendo favorável, é mantida a cobrança e dado novo prazo de trinta dias para recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Continuando, o fluxograma ficará assim definido:



5.3 RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FEDERAIS (CARF)

Após a análise e julgamento da lide em primeira instância, o processo retorna ao local onde foi protocolado para que o contribuinte seja informado da decisão. Se a decisão proferida for favorável a Fazenda Pública, mantendo a cobrança do crédito tributário, o contribuinte será novamente intimado para que pague o imposto e a multa devidos ou protocole um recurso à decisão da DRJ.

Existem dois recursos passíveis de serem aplicados em função da decisão proferida em primeira instância. Chama-se de recurso de ofício a situação na qual o fisco recorre de decisão favorável ao contribuinte. Segundo o artigo 34 do Decreto 70235/72, “haverá recurso de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos cujo valor total supere o limite fixado pelo Ministro da Fazenda”.

Já quando o recurso é protocolado pelo sujeito passivo temos o chamado recurso voluntário. Para ter direito à interposição do referido recurso o contribuinte terá o prazo de 30 dias, a contar da ciência da decisão proferida em primeira instância, para manifestar por escrito sua inconformidade. Caso não o faça e também não pague o valor cobrado, o processo será remetido à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para que ocorra a inscrição do débito em dívida ativa da União.

Para o julgamento desses recursos entra em cena o terceiro órgão envolvido no processo administrativo tributário. Trata-se do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para o qual o processo é remetido após o protocolo do recurso voluntário ou de ofício.

Proferida a decisão em segunda instância, o processo retorna ao local do protocolo para que o contribuinte seja cientificado do resultado do julgamento. Assim como nas decisões em primeira instância, caso o CARF decida favoravelmente ao contribuinte e não haja recurso especial ao CSRF por parte dos procuradores da Fazenda, o crédito tributário é extinto. Por outro lado, se houver a manutenção da cobrança, é facultado ao sujeito passivo protocolar, no prazo de 15 dias a contar da ciência da decisão, um recurso especial dirigido à CSRF.

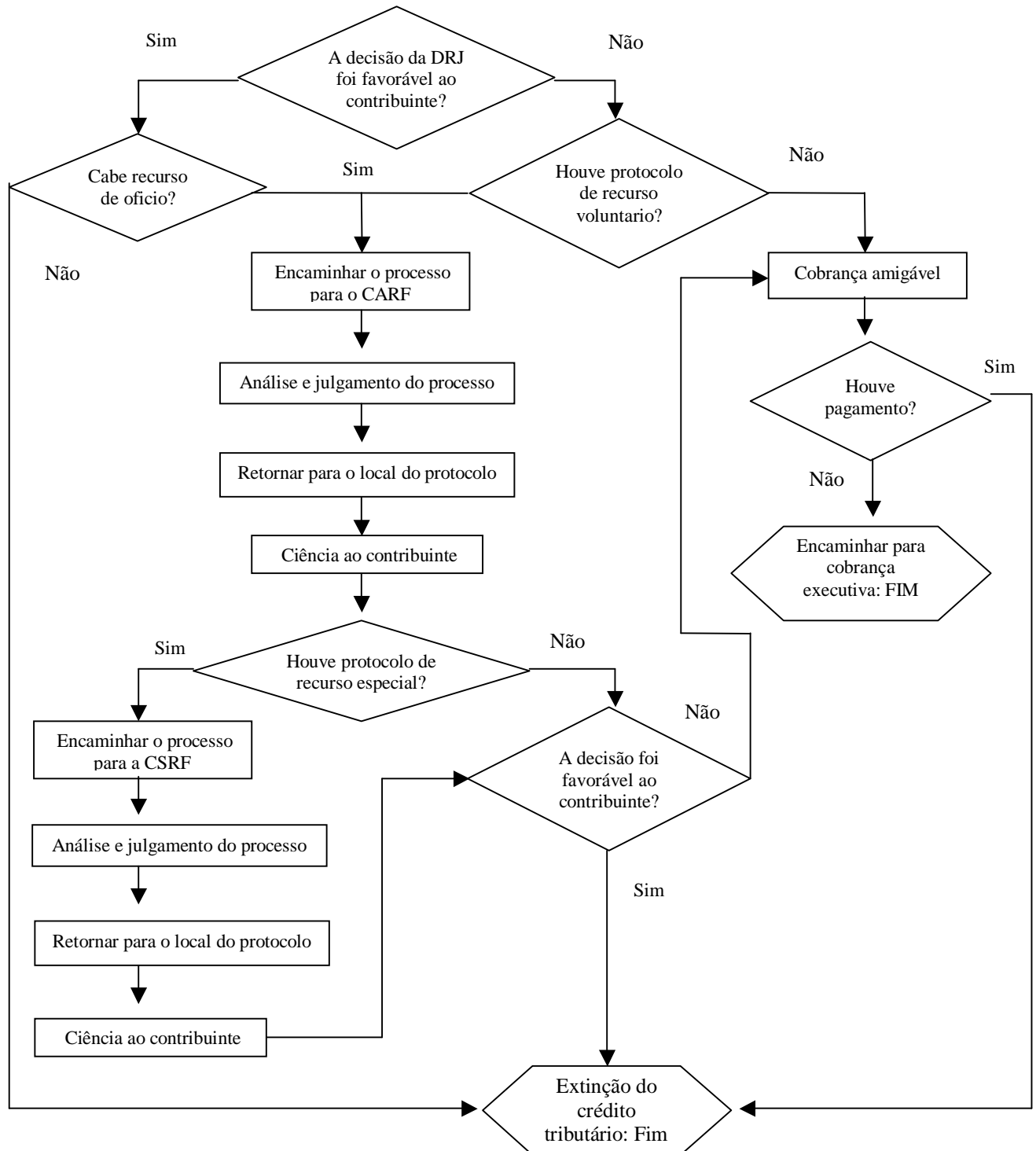
Seguindo nosso objetivo de mapeamento do processo administrativo tributário, é importante observar que o esse recurso é o instrumento final de revisão das decisões proferidas na esfera administrativa. É através dele que a CSRF revisa os julgamentos proferidos pelas Câmaras que integram as três Seções do CARF.

O recurso especial depende de um juízo de admissibilidade feito pelo presidente do Pleno da CSRF. Se o presidente decidir pela não validade do recurso, considera-se findo o processo após ser dada ciência ao contribuinte. Caso não haja pagamento dentro de 30 dias, encaminha-se o processo para PGFN para inscrição em dívida ativa.

Supondo-se acolhido o recurso, o processo é julgado pela CSRF e depois remetido ao local do protocolo para novamente se dar conhecimento da decisão ao sujeito passivo. Se o CSRF mantiver a decisão desfavorável ao contribuinte, prossegue-se com a cobrança amigável. Nesses casos, considera-se, como exposto no Código Tributário Nacional, que o crédito tributário está definitivamente constituído, ou seja, não há mais como modificá-lo administrativamente. Se não houver pagamento no prazo estabelecido pela cobrança amigável, o processo deverá ser encaminhado para PGFN, onde a quantia será inscrita em dívida ativa e posteriormente cobrada judicialmente através de ação de execução fiscal.

Se a decisão for contra a Fazenda Pública, o crédito tributário é extinto, ocorrendo a preclusão administrativa. Dessa forma, a decisão não poderá mais ser modificada administrativamente.

Continuando e finalizando o fluxograma:



6 MELHORIAS PROPOSTAS

A elaboração do fluxograma e o mapeamento detalhado do processo administrativo tributário realizados no capítulo anterior deixam evidente a complexidade do rito processual presente no julgamento dos litígios entre a Fazenda Pública e os contribuintes. Essa complexidade acaba trazendo inúmeros problemas para os dois lados envolvidos no processo.

A morosidade na solução dos conflitos e a falta de um sistema normativo claro e bem definido acabam por prejudicar a eficiência arrecadatória da União, afetando não somente as receitas do país, mas também os contribuintes envolvidos no processo. Muitos créditos tributários que poderiam ser efetivamente convertidos em receitas para a União acabam prescrevendo ou decaindo devido à lentidão na resolução dos conflitos. Isso acaba afetando diretamente todo o sistema tributário nacional, pois muitos contribuintes deixam de pagar seus impostos sabendo que a discussão administrativa será longa e que, ao final, muitas vezes, o pagamento acaba nem ocorrendo. Assim, a sonegação acaba sendo estimulada pelo próprio sistema de cobrança, uma vez que este confere benefícios a quem não paga seus impostos regularmente e não oferece vantagem nenhuma àqueles que mantêm regulares suas obrigações com o fisco.

Mudanças que visem agilizar o processo de cobrança e estimular o pagamento dos créditos tributários sem a necessidade da instauração de um processo administrativo são primordiais. Para assim, conseguir tornar nosso sistema tributário mais justo e eficiente.

Com isso, serão expostos, a seguir, as principais dificuldades detectadas através do estudo do fluxograma do processo e também das demais informações colhidas através da comparação do sistema do processo administrativo tributário brasileiro com o praticado em outros países. Muitos problemas identificados também estão baseados na observação pessoal, visto que nos deparamos com muitos deles no trabalho cotidiano dentro da Receita Federal.

6.1 MÉTODOS DE INTIMAÇÃO: O PROBLEMA DOS EDITAIS

Como já exposto no fluxograma do capítulo anterior, o processo administrativo fiscal nasce com a impugnação do sujeito passivo do lançamento efetuado pela Receita Federal. Para que tenha a possibilidade de protocolar sua defesa perante o ato praticado pela administração pública é indispensável que o contribuinte esteja ciente do que contra si é alegado e cobrado. Só assim ficará a ele assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa, que estão devidamente preconizados pela nossa Constituição Federal. Como nos ensina Vicente Greco Filho, “consideram-se inerentes à ampla defesa: (a) ter conhecimento claro da imputação”. Obviamente, ninguém poderá apresentar uma defesa sem saber que algo está lhe sendo exigido.

Assim, surge o primeiro problema imputado ao processo administrativo dentro do nosso sistema tributário. Atualmente, as notificações de lançamento são, na maioria das vezes, enviadas por via postal aos contribuintes. De acordo com a previsão legal exposta no Decreto 70235/72, existem três meios de se intimar o contribuinte, quais sejam: pessoalmente, por via postal, ou por meio de edital.

A primeira opção escolhida para se intimar o contribuinte é a via postal. No momento em que ocorre a emissão da notificação de lançamento, o fiscal responsável já envia uma carta para o domicílio do contribuinte informando-lhe do procedimento. Porém, há muitos casos onde os endereços dos cidadãos não estão atualizados junto ao banco de dados da Receita Federal. Assim, não sendo encontrados em sua residência após três tentativas, os correios devolvem a notificação para o órgão emissor e informam que o contribuinte não foi encontrado. A partir desse momento, restam duas formas de intimação: a pessoal ou via edital.

Como a maioria das pessoas não costuma freqüentar as dependências da Receita Federal apenas para saber se há algum problema referente à sua Declaração de Imposto de Renda, a intimação pessoal quase nunca é realizada. Todas as notificações de lançamento dão um prazo de trinta dias para pagamento do crédito tributário. Assim, o CPF do contribuinte não ficará acusando nenhuma pendência nesse prazo e, portanto, não haverá motivos para seu comparecimento na unidade da Receita Federal de sua jurisdição. Isso faz com que raras vezes a ciência do lançamento do imposto seja dada de maneira presencial. Resta, então, a intimação via edital.

Os editais são afixados dentro das dependências do órgão da Receita Federal responsável pela intimação, ou seja, na agência ou delegacia da jurisdição do sujeito

passivo da obrigação tributária. Portanto, dificilmente haverá ciência de fato por meio do edital. Porém, consideram-se cientes todas as pessoas constantes no edital após decorrido o prazo de 15 dias, a contar de sua afixação.

Assim, simplificando, se o endereço do cidadão não estiver correto no cadastro das pessoas físicas (CPF), muito dificilmente ele ficará ciente do procedimento fiscal instaurado. Somente após o decurso do prazo de 30 dias, quando a quantia passará a ser exigida pelo fisco é que haverá o bloqueio da emissão de certidões negativas. Nesse momento, se o contribuinte tentar usar de alguma forma seu CPF verá que ele está bloqueado pela existência das dívidas. Porém, a partir desse momento não haverá mais nada a ser feito, pois qualquer tipo de alegação por parte do cidadão será considerada intempestiva.

Mesmo que haja a contestação e que tenha bons argumentos que justifiquem a intempestividade da impugnação, a apreciação de seus documentos estará sujeita a um julgamento prévio efetuado nas DRJ's. Caso não seja dado provimento ao recurso, simplesmente não haverá discussão administrativa da matéria, restando ao cidadão apenas o pagamento ou a discussão judicial.

Portanto, sob pena de cerceamento do direito à ampla defesa, propomos que haja uma mudança na forma como são feitas as intimações. Não há como lançar um imposto de ofício e negar a defesa pelo simples decurso do prazo se nem ao menos o contribuinte tinha ciência da cobrança que lhe estava sendo exigida.

Mesmo sabendo que todos os métodos de intimação usados estão previstos legalmente e dentro das exigências impostas pelo código de processo civil, julgamos de extrema importância que novos meios sejam utilizados para evitar que o contribuinte desconheça o lançamento do imposto e que isso acarrete a impossibilidade da discussão administrativa, muito mais rápida e econômica para ambas as partes.

O primeiro passo seria criar mecanismos para que as pessoas mantivessem seus endereços atualizados junto à Receita Federal. Geralmente, quando algo é solicitado perante órgãos públicos ou mesmo em estabelecimentos privados, como lojas ou bancos, é verificada a regularidade do CPF do solicitante. Essa verificação se restringe, na maioria dos casos, à emissão de uma certidão negativa, que atesta a regularidade do cidadão perante o fisco. Porém, mesmo estando em situação regular, o contribuinte pode estar com o endereço desatualizado no sistema. Portanto, seria interessante que se exigisse não apenas a regularidade

fiscal, mas também a cadastral. Ou seja, todos os estabelecimentos que usualmente fazem consultas ao CPF, deveriam passar a exigir que o endereço e os demais dados cadastrais também estejam regulares e atualizados. Dessa forma, facilitaria a intimação via postal, uma vez que seria mais provável que o endereço constante no cadastro estivesse correto.

Atualmente, já existe no CPF de cada pessoa informações como número telefônico e e-mail. Porém, esses dados não são utilizados, pois não há disciplinamento legal para intimações através desses canais de comunicação. Seria interessante, no entanto, que a pessoa responsável pela elaboração do edital ao menos tentasse um contato através desses meios antes da publicação do mesmo. Seria possível, dessa forma, informar o contribuinte do problema e solicitar seu comparecimento à uma unidade da Receita para que seja efetivada a ciência pessoal.

Essas são medidas relativamente simples e que não necessitariam de mudanças legais para que pudessem ser implantadas. Dando mais atenção aos meios de intimação, a Receita Federal conseguiria agilizar a cobrança do imposto exigido e também evitaria que questões de baixo ou nenhum grau de complexidade fossem levadas ao Poder Judiciário. Isso evitaria que se sobrecarregasse ainda mais a Justiça e que fosse necessária a mobilização da PGFN para defesa dos interesses fazendários. Ou seja, haveria uma economia de recursos públicos, tanto no Poder Executivo como no Judiciário.

6.2 RIGIDEZ RELATIVA AOS PRAZOS

Nos termos do art. 15 do decreto 70.235/72, a impugnação terá o prazo máximo de trinta dias para ser protocolada, contados da data da ciência do ato a ser impugnado. Exaurido esse prazo, a impugnação é considerada intempestiva e, portanto, a questão não será mais analisada administrativamente. Considerando os problemas existentes relativos às intimações, muitos contribuintes acabam por perder o prazo, ou por desconhecimento do lançamento efetuado ou por não conseguirem providenciar os documentos necessários em tempo hábil.

Inúmeras vezes, as notificações possuem erros facilmente identificáveis e que poderiam ser sanados sem a necessidade de um transtorno maior tanto para o contribuinte como para a Fazenda Pública. Não raro, nos deparamos com casos onde há erros evidentes de preenchimento da Declaração de Imposto de Renda por parte do contribuinte que posteriormente ocasionam a emissão de notificações de lançamento. Erros de fato, como por exemplo, a troca do CNPJ da fonte pagadora, erros de digitação, ou mesmo enganos ocasionados pelo desconhecimento na hora do preenchimento são comuns e não representam nenhuma tentativa de sonegação ou omissão de rendimentos.

Porém, mesmo em casos como os citados acima, se a impugnação não é protocolada dentro do prazo, não há mais nada a ser feito administrativamente, a não ser o pagamento do imposto. Muitos contribuintes, então, são obrigados a procurar o Poder Judiciário para sanear erros banais, que poderiam ser corrigidos com uma simples análise por parte dos fiscais da Receita Federal. Chega a ser constrangedor ter-se que abrir um processo judicial, mobilizar toda a estrutura da justiça e também da PGFN, demandar a análise de um juiz de direito para consertar um erro que, às vezes, pode ser apenas de um número mal digitado.

Portanto, defendemos que seja feita uma reconsideração quanto à rigidez dos prazos impostos. Mesmo nos casos em que o contribuinte está ciente do procedimento de cobrança, os trinta dias facultados pela lei podem não ser suficientes para que sejam providenciados todos os documentos necessários e que se tenha tempo para se dirigir a uma unidade da Receita Federal para protocolar sua defesa. Assim, a primeira medida a ser tomada seria um aumento do prazo fornecido. De nada adianta a pressa para a cobrança o tributo se o contribuinte não deve e não vai pagá-lo. Seria muito mais inteligente que se analisassem os documentos e se prosseguisse com a cobrança somente se ela realmente fosse devida.

Também, para evitar que erros nas declarações ou no próprio lançamento acarretem um processo judicial para sua correção, seria interessante que a Receita Federal restabelecesse um procedimento já anteriormente adotado e que foi extinto recentemente. Trata-se da revisão de lançamento, aplicada quando o contribuinte perdia o prazo para impugnação, mas, mesmo assim, era permitido o protocolo de documentos. A diferença residia no fato de que a revisão de lançamento não suspendia a exigibilidade da cobrança, como acontece nas impugnações. Dessa

forma, o contribuinte continuaria com seu CPF bloqueado e com o débito sendo acrescido de multa e juros. Medida essa que julgamos correta, pois inibiria o protocolo de documentos meramente protelatórios da exigência tributária e incentivaria que fossem abertos processos somente nos casos onde realmente houvesse algum erro.

Portanto, julgamos que mais importantes que a preocupação excessiva em relação aos prazos são as aplicações de procedimentos corretos, tanto no sentido de efetuar a cobrança, quando esta for válida, como para cancelá-la, quando for descabida. Assim, seriam evitadas longas discussões em questões onde a resposta final já é evidente desde o momento da instauração do litígio, diminuindo o contencioso de processos tributários administrativos e judiciais e possibilitando uma concentração maior de esforços em questões de efetiva importância.

6.3 MOVIMENTAÇÕES PROCESSUAIS

Como podemos notar através da análise do fluxograma elaborado no capítulo 6, o processo administrativo tributário possui inúmeras movimentações desde o momento do protocolo até a decisão final. Algumas delas são imprescindíveis; outras, porém, poderiam ser suprimidas para conferir mais agilidade na resolução dos litígios.

Cada vez que há a necessidade de se fazer contato com o contribuinte para lhe informar de alguma decisão ou lhe fazer alguma solicitação, o processo retorna ao órgão preparador para que seja feita a intimação. Assim, há um gasto de tempo desnecessário no deslocamento físico do processo e na mobilização de um novo servidor que terá que ler os autos para se inteirar do assunto e poder prestar uma correta informação ao contribuinte. Atualmente, o problema do tempo gasto com o deslocamento já vem sendo bastante reduzido, pois todos os novos processos protocolados são eletrônicos e, portanto, estão disponíveis na equipe de destino na mesma hora em que são movimentados. Mesmo assim, ainda perde-se tempo até que o processo seja efetivamente trabalhado.

Portanto, mais correto seria se as intimações já pudessem ser feitas no local onde são proferidas as decisões ou onde surge a necessidade de contato com o

contribuinte, uma vez que o processo já está sendo trabalhado e só se teria a função extra de se fazer uma carta e encaminhá-la ao endereço do contribuinte. Dessa forma, após a decisão em primeira instância, por exemplo, o processo não necessitaria retornar da DRJ para o local do protocolo, sendo a intimação realizada lá mesmo, com o envio do processo posteriormente. Assim, considerando as inúmeras movimentações desse tipo presente desde o início até o final do procedimento, seria possível ganhar-se um tempo considerável na solução do litígio.

6.4 INTEGRAÇÃO DO ATENDIMENTO ENTRE RECEITA FEDERAL E PGFN

A Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são dois órgãos distintos, porém integrantes do organograma do Ministério da Fazenda. Portanto, possuem atividades correlacionadas. A PGFN tem a função principal de prestar a assessoria jurídica ao Ministério, cabendo-lhe administrar a dívida ativa da União, cobrando os créditos tributários na esfera judicial. É responsável, também, por defender os interesses fazendários nos processos administrativos quando esses atingem a segunda instância de julgamento.

Já a Receita Federal é o órgão encarregado de administrar todos os tributos de competência da União. A gestão e execução de atividades relacionadas à arrecadação, ao lançamento de impostos e à cobrança administrativa fazem parte de suas principais atribuições.

Assim, constituem-se em dois órgãos com objetivos e interesses comuns e que trabalham de maneira complementar. Por isso, uma das principais ações preconizada pelos estudos envolvendo o macroprocesso do crédito tributário e que já está sendo implantada em diversas unidades da Receita e da PGFN, é a integração do atendimento ao contribuinte desses dois órgãos.

Sabe-se que quando é encerrada a discussão administrativa a respeito do lançamento do tributo, este é encaminhado para a PGFN de modo a se inscrever o débito em dívida ativa e oportunizar a cobrança judicial. Então, nessa fase, o processo muda de órgão responsável e passa a ser controlado pela Procuradoria. Até pouco tempo atrás, essa mudança era necessária, também, ao contribuinte que desejasse saber informações sobre seu processo, uma vez que os dois órgãos não

possuíam sistemas integrados de forma a proporcionar que um funcionário da RFB pudesse prestar os esclarecimentos necessários ao cidadão.

Desse modo, o atendimento era feito de forma separada, obrigando os dois órgãos a manterem estruturas de atendimento distintas. Isso provocava a mobilização de um aparato administrativo desnecessário, pois o assunto tratado era muito semelhante.

Portanto, com o intuito de simplificar a vida do contribuinte, otimizar o atendimento e reduzir os custos necessários para se manter duas equipes distintas para tratarem de assuntos correlatos, está em fase de implantação em nível nacional a integração do atendimento entre PGFN e RFB. Essa integração se dará em todos os canais. Na internet, ao acessar sua página pessoal disponível tanto no sítio da Receita quanto da Procuradoria, o contribuinte já poderá visualizar as informações unificadas, não sendo mais necessário o acesso a dois endereços distintos com *logins* diferentes. O plantão telefônico, já oferecido anteriormente pela Receita, agora também está preparado para esclarecer dúvidas pertinentes a serviços da PGFN. Porém, a unificação mais impactante, está sendo a do serviço prestado presencialmente.

Como a Receita já possuía uma equipe de atendimento maior e mais difundida dentro do território nacional, ela ficou responsável por incorporar os serviços prestados pela Procuradoria. Com o compartilhamento das informações e sistemas, está sendo possível a extinção da equipe de contato com o contribuinte da PGFN, possibilitando que esse órgão concentre seus esforços em seu objetivo principal de dar assessoria jurídica ao Ministério.

Assim, será possível reduzir sensivelmente os custos para a manutenção da administração tributária e se terá um atendimento muito mais ágil, padronizado e simplificado.

6.5 E-PROCESSO

Outra medida bastante eficaz, recentemente tomada no âmbito do Ministério da Fazenda foi a implantação dos processos digitais, também chamados de e-processos. Atualmente, todos os novos procedimentos protocolados na Receita

Federal já são feitos de maneira digital. Assim, o contribuinte apresenta os documentos ao funcionário responsável, que os digitaliza e os transforma em arquivos digitais. Esses arquivos, com a ajuda de um programa específico, são anexados em um processo virtual, formando um procedimento inteiramente digital.

Essa medida veio colaborar de maneira significativa em todos os sentidos: desde o tempo gasto com a preparação do processo físico, que é muito mais demorado devido aos procedimentos de numeração de páginas e montagem do processo, até os custos relacionados ao transporte e armazenamento dos autos. O tempo despendido com o transporte de um órgão para outro também foi drasticamente reduzido. Anteriormente, os processos eram remetidos via malote e poderiam demorar até cinco dias para estar disponíveis em seu destino. Agora, esse tempo foi reduzido praticamente a zero, pois, com apenas um clique, o processo é encaminhado para qualquer setor da Receita, CARF ou PGFN. Tendo em vista o grande número de movimentações presentes em todo o procedimento, ao final, esse tempo economizado vem a ser bastante representativo.

Porém, como é um sistema recém implantado, ainda poderá ser melhorado e ampliado. Uma das melhorias possíveis seria oferecer a possibilidade de o contribuinte já protocolar seus documentos de maneira digital, diretamente em sua página pessoal disponível no sítio da Receita Federal. Assim, não seria necessário seu comparecimento presencial, diminuindo o número de atendimentos e reduzindo custos. Nos processos virtuais, o contribuinte poderia, também, acompanhar mais detalhadamente o andamento de sua questão, podendo, inclusive, ficar ciente de intimações de maneira eletrônica.

Portanto, é inegável que a implantação do processo digital trouxe e ainda trará inúmeros benefícios para o macroprocesso do crédito tributário. Sua utilização proporcionará mais agilidade, segurança e redução de custos para todos os envolvidos.

6.6 A JURISDICIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como preconizado pela Constituição Federal do Brasil em seu artigo 5º inciso XXXV, “nenhuma lesão ou ameaça a direito será excluída de apreciação pelo Poder Judiciário”. Isso significa que, sempre que se sentir lesado, qualquer cidadão poderá

recorrer ao Judiciário para buscar seus direitos. Em 1977, por meio de uma Emenda Constitucional, previu-se que se a demanda fosse contra o Poder Público, caberia, antes de qualquer análise judicial, a discussão da matéria administrativamente. Porém, com a Constituição de 1988, essa exigência não se fez mais presente e, atualmente, o julgamento administrativo não é mais requisito básico para que se possibilite a discussão judicial. Dessa forma, o cidadão pode optar por discutir a matéria diretamente no judiciário ou ingressar primeiro administrativamente.

Contudo, a opção pelo julgamento administrativo não exclui uma posterior apreciação judicial. Assim, mesmo não obtendo êxito em seu questionamento perante os órgãos do Poder Executivo, o contribuinte ainda pode ingressar na justiça comum, para questionar a mesma matéria já exaustivamente discutida através da DRJ, CARF e CSRF. Por conseguinte, todo o trabalho executado pela administração pública pode ser descartado, caso o juiz não concorde com a decisão dos órgãos do Ministério da Fazenda.

Seria necessária uma mudança constitucional para evitar que as discussões sobre uma mesma matéria se estendessem por tanto tempo e em diferentes poderes da União, gerando gastos desnecessários aos cofres públicos. Alguns países já adotam um modelo muito mais racional e eficiente.

Em Portugal, assim como em outros países da União Européia, as instâncias administrativas têm competência para administrar a justiça em nome do povo. Ou seja, a decisão proferida administrativamente tem os mesmos poderes das decisões judiciais. A lei portuguesa número 13/2002, esclarece essa situação:

Art.1 – Jurisdição administrativa e fiscal:

1- Os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

Portanto, há em Portugal uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal, constituída por tribunais administrativos dotados de um estatuto idêntico àqueles estabelecidos para os tribunais do Poder Judiciário. Assim, a Constituição portuguesa exige que todas as questões fiscais devem ser submetidas exclusivamente a essa jurisdição.

Parece-me uma idéia muito coerente e passível de ser aplicada em nosso país. O processo administrativo tributário é um instrumento valioso para solução de conflitos de forma mais célere e menos dispendiosa, desde que a controvérsia não se renove na esfera judicial. Caso isso aconteça, o processo administrativo acaba por não cumprir sua finalidade, pois apenas posterga a resolução do problema.

Acredito que o julgamento administrativo brasileiro é bem estruturado e, com apenas algumas mudanças, poderíamos adotar um sistema parecido com o praticado em Portugal. A grande questão seria desvincular os julgadores administrativos dos órgãos tributantes. Assim, eles teriam uma maior independência funcional para a resolução dos conflitos de maneira imparcial.

Concluindo, se faz necessário repensar o contencioso administrativo em vigor em nosso país, pois, na forma como é praticado atualmente, está se constituindo apenas em um entrave a solução do conflito, uma vez que a decisão final só será proferida pelo Poder Judiciário.

6.7 UNIFICAÇÃO DO CARF

Aconteceu recentemente, no âmbito do Ministério da Fazenda, uma mudança na estrutura administrativa do órgão responsável pela fase recursal do processo administrativo tributário. Trata-se das modificações impostas pela lei 11.941/09, que resultaram na extinção do Conselho de Contribuintes e na criação de estruturas semelhantes, porém unificadas dentro de um mesmo órgão: o CARF.

A principal intenção dessa unificação foi conferir maior racionalidade administrativa para a estrutura de julgamento dos recursos fiscais. Anteriormente, existiam quatro órgãos recursais: o 1º CC, o 2º CC, o 3º CC e a CSRF, todos autônomos e administrativamente independentes. Com a unificação, esses órgãos foram aglutinados em apenas um, formando o CARF. Assim, ao invés de existirem Conselhos de Contribuintes independentes, cada qual com seu aparato administrativo e funcional próprio, foram criadas Seções, especializadas por matéria. Atualmente, existem três Seções, que vieram a substituir os três Conselhos de Contribuintes. Porém, a grande diferença reside no fato de que as Seções são

partes integrantes de um mesmo órgão e, portanto, possuem um aparato administrativo unificado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, também era um órgão recursal administrativamente autônomo. Agora, passou a ser parte integrante da estrutura do CARF e compõem-se de três Turmas de Julgamento e o Pleno. Dessa forma, cada Seção possui sua Câmara Superior e o Pleno é formado por representantes de cada Câmara.

Essas mudanças vieram ao encontro das diretrizes propostas pela implantação do Macroprocesso do Crédito Tributário, que defendem uma integração maior entre os órgãos responsáveis pelo tratamento do crédito tributário da União. Apesar da estrutura de julgamento não ter sido muito alterada, a centralização dos quatro órgãos existentes em apenas um, proporcionará uma formação mais enxuta, racional e, principalmente, menos onerosa para os cofres públicos.

6.8 A REDUÇÃO DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS

O contingente de processos em julgamento administrativo atualmente é bastante grande. Isso acaba por sobrecarregar os órgãos responsáveis e ocasionam uma demora demasiada na resolução dos litígios. Portanto, seria interessante que encontrássemos mecanismos capazes de reduzir esses conflitos, através do estímulo ao pagamento ou parcelamento dos débitos por parte dos contribuintes.

Quando é detectado algum erro na declaração prestada pelo contribuinte, os fiscais emitem uma notificação de lançamento cobrando o imposto suplementar devido e mais uma multa de 75% sobre esse valor. Essa multa tem como principal função tentar inibir a sonegação de impostos. Entretanto, em muitos casos, o contribuinte simplesmente erra no momento do preenchimento da sua declaração, sem a intenção de sonegar o imposto devido. Nesses casos, a alta multa cobrada gera uma indignação muito grande por parte do devedor e inibe o pagamento do tributo. Dessa forma, o contribuinte acaba optando por abrir um processo administrativo para justificar o erro cometido em sua declaração ao invés de pagar o imposto, a multa e mais os juros cobrados.

Acredito que a grande função da emissão das notificações de lançamento seja cobrar o imposto realmente devido e não punir o contribuinte por um erro ocorrido em sua declaração, seja ele doloso ou não. Por conseguinte, defendo que, em um primeiro momento, não seja cobrada a multa sobre ao imposto suplementar lançado, mas apenas os juros referentes ao período de atraso do pagamento. Assim, a cobrança seria mais amistosa e menos onerosa para o sujeito passivo, estimulando seu pagamento.

A multa poderia ser cobrada apenas após a discussão administrativa da matéria, nos casos em que o contribuinte não tenha seu pedido atendido. Assim, ela passaria a ter também a função de inibir a abertura do processo administrativo tributário, ao contrário do que acontece atualmente.

7 CONCLUSÃO

Concluindo, vimos que o processo administrativo tributário do modo como é trabalhado atualmente não vem trazendo resultados satisfatórios para a Administração Pública e também para os cidadãos. Observamos algumas ações já sendo colocadas em prática e outras que ainda precisam de mais tempo e vontade política para poderem ser efetivamente aplicadas.

Assim, todas as propostas aqui desenvolvidas buscaram diretrizes capazes de melhorar o panorama atual. Algumas mudanças são de fácil implantação e já poderiam gerar benefícios assim que colocadas em prática. O problema dos editais, abordado no item 6.1, poderia ser reduzido de forma bastante significativa caso a proposta fosse adotada. O mesmo acontece com a rigidez relativa aos prazos, que poderia ser implantada com uma pequena mudança na legislação vigente. As inúmeras movimentações processuais existentes durante o trâmite do processo também acabariam caso houvesse uma integração maior entre os órgãos e estes chegassem a um acordo sobre os procedimentos adotados.

Outras mudanças sugeridas são de difícil implantação, pois necessitariam de uma mudança maior em nossa legislação. A adoção de modelo adotado em Portugal, por exemplo, necessitaria de uma mudança constitucional, o que é bastante complicado atualmente. Um novo modelo na aplicação das multas que incentive o pagamento a reduza a abertura de litígios tributários também necessitaria de uma reforma no Código Tributário Nacional.

Muitas dificuldades foram enfrentadas ao longo do trabalho e, de certa forma, elas acabam por ilustrar os problemas que terão de ser combatidos para que o projeto do Macroprocesso do Crédito Tributário atinja seus objetivos. Um dos principais problemas é a falta de estudos sobre o tema. Muito se fala sobre a situação atual do processo administrativo fiscal, contudo, poucas são as pesquisas que buscam identificar e propor melhorias que possam ser implantadas.

Outra dificuldade é a falta de engajamento dos órgãos envolvidos com os projetos inicialmente propostos e com a busca de novas soluções no âmbito do Macroprocesso tributário. A grande maioria dos funcionários não sabe nem do que se trata o tema analisado nesse estudo. Por isso, encontram-se sérias dificuldades em se contatar pessoas ligadas ao planejamento estratégico do Ministério da Fazenda e que estejam aptas a responder sobre as questões tratadas no trabalho.

Por isso, a idéia inicial de se conseguir uma entrevista com algum integrante do Comitê Gestor do Macroprocesso do Crédito Tributário foi completamente frustrada. Na Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre, a mais importante da 10ª Região Fiscal brasileira, dos gestores contatados, nenhum sabia sobre o assunto ou tinha conhecimento sobre a existência do referido Comitê.

Mesmo assim, muito baseado na observação pessoal e nas bibliografias consultadas, acredito que o presente estudo atingiu seus objetivos propostos. Obviamente, por se tratar de órgãos públicos, qualquer implantação das soluções encontradas depende de modificações legais e de um engajamento efetivo de todos os envolvidos. Porém, por se tratar de um tema ainda em fase inicial de análise, penso que este trabalho poderá se configurar em uma boa ferramenta para subsidiar novas pesquisas que venham a contribuir de maneira mais profunda e que tenham a real possibilidade de implantação prática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACELAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BRITO, Maria do Socorro Carvalho. **O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e sua eficácia**. 2003. Acessado em: <http://jus.com.br/revista/texto/4112/o-processo-administrativo-tributario-no-sistema-brasileiro-e-a-sua-eficacia>. Acesso em: 18 out. 2011
- CAMPOS, Djalma de. **Direito Processual Tributário**. São Paulo, Atlas, 2009.
- CAMPOS, V. F. **Gerenciamento da rotina do trabalho do dia-a-dia**. Belo Horizonte, Editora de desenvolvimento gerencial, 2001.
- CASSONE, Vittorio. ; CASSONE, Maria.Eugenia. **Processo Tributário Teoria e Prática**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COLENGHI, Vitor Mature. **O&M e Qualidade Total: Uma Integração Perfeita**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- CONRADO, Paulo César. **Processo Tributário**. São Paulo, Quartier Latin, 2004.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Acessado em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 23 out. 2011
- COSTA, M. L. **Como imitar os japoneses e crescer**. Florianópolis, EDEME, 1991.
- Decreto 70.235, de 6 de março de 1972. Acessado em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm
- FERREIRA, Abel Henrique. **Processo Administrativo Tributário Reflexões e Buscas de Novos Rumos**. Dissertação de mestrado, PUCRS. Porto Alegre, 2001.

- Lei 13/2002, de 16 de fevereiro. Acessado em:
http://www.pgdlisboa.pt/pgdl/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=418&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&. Acesso em: 20 out. 2011
- Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Acessado em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 28 out. 2011
- Lei 9784, de 29 de janeiro de 1999. Acessado em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 28 set. 2011
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- NUNES, Iran Barros. **A importância do planejamento**. 2008. Acessado em:
<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/a-importancia-do-planejamento/26043/>. Acesso em: 20 out. 2011
- OAKLAND, John S. **Gerenciamento da Qualidade Total – TQM: o caminho para aperfeiçoar o desempenho**. Tradução de Adalberto Guedes Pereira. São Paulo. Nobel, 1994.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração de Processos – Conceitos, Metodologia, Práticas**. São Paulo: Atlas, 2006
- Portaria 116 do Ministério da Fazenda, de 25 de fevereiro de 2009. Acessado em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 09 set. 2011
- PALADINI, E.P. **Qualidade Total na Prática: Implantação e Avaliação de Sistemas de Qualidade Total**. São Paulo. Ed. Atlas, 1994.
- PREVITALLI, Clais Cleide. **O Processo Tributário**. São Paulo, RT, 2009.
- SANTOS, Glícia Kelly dos. **Mapeamento de Processos e Aprendizagem Organizacional**. 2008. Acessado em:

<http://www.webartigos.com/articles/7624/1/Mapeamento-De-Processos-E-Aprendizagem-Organizacional/pagina1.html>. Acesso em: 10 out. 2011