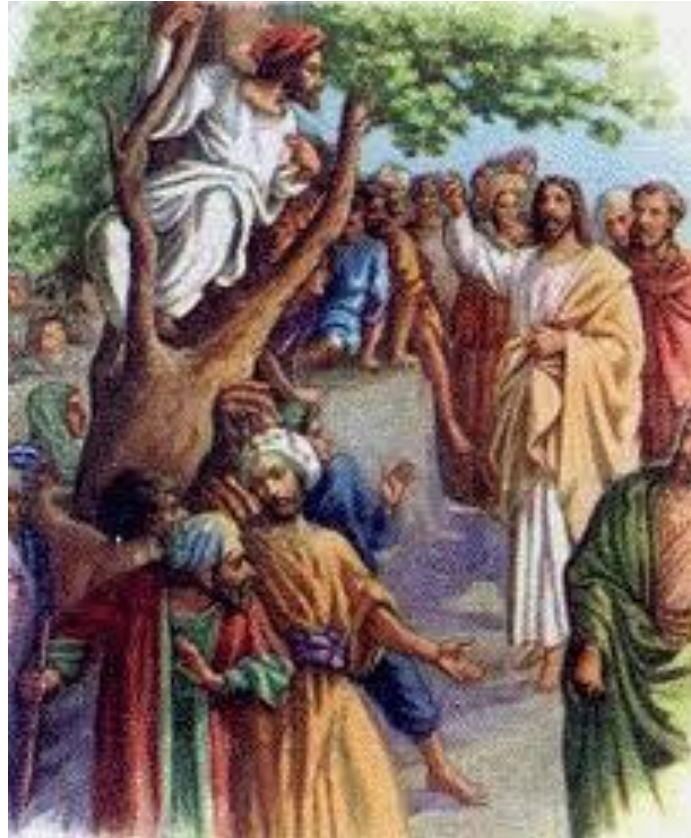


**Autora: Francisca Marta de Sousa – SINTAF/CE**



Zaqueu foi um 'coletor de impostos' e, certamente, chefiava um departamento de diversos coletores, sendo, portanto, um alto funcionário do império romano. Porém, em virtude de sua ligação com os romanos, os publicanos eram odiados pelos judeus. Eram considerados traidores, uma vez que muitos deles eram também judeus, e comparados aos piores pecadores. É por esta razão que os principais líderes religiosos não suportavam ver Jesus se relacionando com publicanos, pois segundo eles, esses eram a escória da sociedade. "Os escribas dos fariseus, vendo-o comer em companhia dos pecadores e publicanos, perguntavam aos discípulos dele: Por que come e bebe ele com os publicanos e pecadores?" (Mc 2:16).

[...] Dai, pois, a César o que é de César e a Deus, o que é de Deus (Mt. 22.21).

## RESUMO

A presente dissertação discorre sobre a justiça fiscal administrativa no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará e tem como objetivo geral investigar, nesse órgão, através dos indicadores selecionados, “a efetiva implementação desse direito fundamental do cidadão contribuinte.” Tem, ainda, como objetivos específicos: estudar a estrutura orgânica do contencioso, com vistas a descobrir se este propicia ao cidadão contribuinte uma participação democrática no julgamento dos processos, averiguar a legislação processual como instrumento implementador de justiça fiscal, detectar se o Contencioso Cearense contribui com a diminuição das demandas tributárias no Poder Judiciário e averiguar se o PAT constitui-se em uma política pública. Adentra-se, neste trabalho, em temáticas intrinsecamente ligadas à justiça tributária, como o papel da tributação no Estado Democrático de Direito, à possibilidade da humanização na atividade de lançamento e de julgamento e o processo administrativo tributário como instrumento de políticas públicas. Da interligação entre esses temas, concluiu-se que, no Estado Democrático de Direito, a legalidade impõe-se para coibir abusos e opressões dos governantes prevalecendo em todos os aspectos o respeito à dignidade da pessoa humana, em detrimento ao arbítrio do Estado. No ideal do Estado Democrático de Direito em que se vive, o tributo encontra-se relacionado à igualdade tributária, à justiça fiscal e à dignidade da pessoa humana, implicando, assim, uma tributação ética, justa e solidária relacionada diretamente com os interesses individuais e coletivos dos cidadãos. A atividade jurisdicional do Estado no Contencioso para a distribuição da justiça administrativa dá-se através da aplicação do direito ao caso concreto, com o julgamento das lides, das contendas envolvendo o Fisco Estadual e os sujeitos passivos, tendo no processo administrativo tributário seu instrumento de realização. O órgão foi idealizado para veicular a solução de um litígio, irradiando efeitos para dirimir as contendas tributárias nele instauradas, com a devida aplicação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Comprovou-se, após o estudo realizado, a importância do Contencioso Cearense para a defesa do interesse público e sua natureza como órgão implementador de justiça fiscal, cujo processo administrativo tributário assume a roupagem de um instrumento de ‘política pública como atividade processual’.

**Palavras-chave:** Estado Democrático de Direito. Tributação. Dignidade da Pessoa Humana. Justiça Fiscal. Processo Administrativo. Políticas Públicas e Contencioso Administrativo Tributário.

## ABSTRACT

This dissertation will discuss tax administrative justice under the Administrative Litigation Tax Ceará State and has the main objective to Investigate in this body, through selected indicators, "the effective Implementation of this fundamental right of the citizen taxpayer." Also it has specific Objectives: to study the organizational structure of the litigation, in order to discover Whether it Provides the taxpayer the Democratic participation in the trial of cases, to determine the procedural law as a tool implementer of tax fairness, detect Whether the Litigation Cearense contributes to tax Reduction of Demands in the Judiciary and ascertain if the PAT is in the public policy. We Entered Subjects in this study Closely related to tax justice, the role of taxation in a Democratic state, The Possibility of humanization in the activity and release of Judgment and tax administrative process to an instrument of public policy. Interconnection Between These issues, we conclude That the Democratic rule of law, legality requires t push to curb and oppressions of the government prevailed in all Aspects of respect for Human Dignity, rather than the will of the State. In the ideal of a Democratic state in Which We Live, the tax is related to equality of taxation, tax fairness and the Human Dignity and the Resulting in tax ethics, justice and solidarity directly related to individual and collective interests of Citizens. The activity in the state court litigation for the distribution of administrative justice is through the application of law to the case with the trial of Disputes, Disputes involving the State Treasury and taxpayers, and tax administrative process in excellent overachievement instrument. The body was designed to convey the resolution of a dispute, to settle tax radiating effects Disputes Brought before it, with proper application of the Constitutional Principles of contradictory and full defense. We found, after study, The Importance of Litigation of Ceará to the public the nature interested excellent an organ of justice implementer tax where the tax administrative procedure assumes the garb of an instrument of 'public policy and judicial activity'.

**Keywords:** Democratic State of Right. Taxation. Dignity of the Human Person. Tax Justice. Administrative Procedures. Public Policy and Administrative Litigation Tax.

## LISTA DE TABELAS

1	Als lavrados com respectivo crédito tributário .....	106
2	PATs ingressados no CONAT com respectivo crédito tributário.....	106
3	PATs de Restituição ingressados no CONAT com respectivo crédito tributário.....	107
4	PATs Julgados em 1ª Instância com o respectivo crédito tributário.....	107
5	Processos Julgados à revelia.....	109
6	Modalidade de apresentação de defesa- Pessoal ou com Advogado.....	109
7	Autuado revel e regime de recolhimento.....	110
8	Natureza das decisões proferidas em 1ª Instância.....	111
9	PATS de restituição julgados em 1ª. Instância.....	111
10	PATs julgados em 2ª. Instância com respectivo crédito tributário.....	112
11	Natureza das decisões proferidas em 2ª Instância.....	112
12	PATs de restituição julgados em 2ª instância.....	112
13	Natureza das decisões proferidas no Conselho Pleno.....	113
14	Valores dos Créditos Tributários modificados em 2ª. Instancia .....	114
15	Processos convertidos em pericia e diligência- 1ª e 2ª Instâncias.....	117

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auto de Infração
Als	Autos de Infração
Art.	Artigo
C F	Constituição Federal
CAF	Controle da Ação Fiscal
CEAPL	Célula de Apoio Logístico
CECOP	Célula de Consultoria e Planejamento
CEJUL	Célula Julgamento de 1 <sup>a</sup> Instância do CONAT
CEPAT	Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário
CEPED	Célula de Perícia e Diligências Fiscais
CONAT	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRT	Conselho de Recursos Tributários
CT	Crédito Tributário
CTN	Código Tributário Nacional
DEC	Decreto
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
ME	Microempresa
PAT	Processo Administrativo Tributário
PATs	Processos Administrativos Tributários.
PER	Procedimento Especial de Restituição
PGE	Procuradoria Geral do Estado do Ceará
SAPAT	Sistema de Acompanhamento do Processo Administrativo Tributário
SEFAZ	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
TAF	Tributação, Arrecadação e Fiscalização
TI	Tecnologia da Informática
UFIRCE	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará
UFIRs	Unidades Fiscais de Referência

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
1 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS - JUSTIÇA FISCAL .....	19
1.1 Estado Democrático de Direito e Direitos Fundamentais .....	19
1.2 A Tributação no Estado Democrático de Direito .....	24
1.3 O conceito de justiça fiscal aplicável no Processo Administrativo Tributário.....	31
1.4 Humanização na tributação – lançamento e julgamento .....	35
2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	39
2.1 Conceito de Contencioso Administrativo .....	39
2.2 Origem do Contencioso Administrativo .....	42
2.2.1 Jurisdição Una e Jurisdição Dupla .....	45
2.3 Histórico do Contencioso Administrativo à luz das Constituições Brasileiras ...	47
2.4 Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará .....	51
2.4.1 Resenha histórica do Contencioso Administrativo Tributário no Ceará.....	51
2.4.2 A atual estrutura do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.....	58
3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .....	67
3.1 Fundamento constitucional .....	67
3.2 Distinção conceitual entre processo e procedimento no âmbito administrativo tributário .....	68
3.3 Princípios norteadores específicos do Processo Administrativo Tributário ...	72
3.3.1. Princípio do Devido Processo Legal .....	73
3.3.2 Princípio da legalidade .....	75
3.3.3 Princípio do Duplo Grau de Cognição .....	77
3.3.4 Princípio da Oficialidade .....	78
3.3.5 Princípio da verdade material .....	79
3.3.6 Princípio da gratuidade.....	80
3.3.7 Princípio do formalismo moderado .....	81
3.3.8 Princípio da Motivação .....	81
3.3.9 Princípios do contraditório e da ampla defesa .....	82
3.4 Aspectos relevantes sobre o processo administrativo tributário no âmbito do Estado do Ceará .....	84
3.4.1 Instauração do Processo Administrativo .....	84
3.4.2 Das Partes e da capacidade processual .....	86
3.4.3 Atos e termos processuais .....	86
3.4.4 Nulidade, Extinção e Suspensão do PAT .....	89
3.5 Recursos .....	92
4 POLÍTICAS PÚBLICAS, PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A JUSTIÇA FISCAL NO CONAT.....	95
4.1 O Processo Administrativo Tributário no CONAT-CE como políticas públicas- 'Atividade' para garantia da justiça fiscal .....	95
4.2 O Processo Administrativo Tributário no CONAT e a Justiça Fiscal.....	98

4.2.1 Indicadores legais processuais .....	98
4.2.1.1 Gratuidade e dispensa de garantia .....	98
4.2.1.2 Defesa realizada pelo próprio contribuinte .....	99
4.2.1.3 Formação do PAT pela Revelia .....	100
4.2.1.4 Momento de Apresentação de Provas - Preclusão.....	101
4.2.1.5 Impugnação intempestiva .....	102
4.2.1.6 Subordinação do CONAT ao Secretário da Fazenda do Estado do Ceará	103
4.2.1.7 Afastamento das atividades fazendárias dos servidores dos CONAT relacionados a apreciação de PAT .....	103
4.2.1.8 Composição Paritária do Conselho de Recursos Tributários .....	104
4.3 Indicadores Extraprocessuais .....	104
4.3.1 Quantitativo de AI lançado x Quantitativo de PATs Formalizados Junto ao CONAT.....	105
4.3.2 Quantitativo de PATs Julgados em 1ª Instância com o respectivo Crédito Tributário.....	107
4.3.3 Quantitativo de Processos Julgados à Revelia .....	108
4.3.4 Processos com Defesa Pessoal ou com Advogado Constituído .....	109
4.3.5 Quantitativo de processos na condição de revel com o respectivo regime de recolhimento .....	110
4.3.6 Natureza das decisões proferidas em 1ª Instância .....	110
4.3.7 Quantitativo de PATs Julgados em 2ª Instância com respectivo Crédito Tributário .....	112
4.3.8 Natureza das Decisões Proferidas em 2ª Instância - Câmaras de Julgamento e Conselho Pleno .....	112
4.3.9 Modificação das decisões prolatadas em 1ª Instância .....	113
4.3.10 Duração do julgamento do PAT no CONAT .....	115
4.3.11 Quantitativo de Processos Administrativos Tributários Convertidos em Perícias e Diligências - 1ª e 2ª Instâncias .....	116
4.3.12 Quantidade de Decisões Contestadas junto ao Poder Judiciário .....	117
CONSIDERAÇÃO FINAIS.....	118
REFERÊNCIAS.....	127

## INTRODUÇÃO

A busca por um sistema tributário justo é um sonho de todos os povos e constitui-se imperativo em um Estado de bases democráticas, como o Brasil, que tem, na atual Constituição (BRASIL, 1988), a inspiração de uma ordem jurídica voltada para a preservação dos direitos sociais. Conhecida como Constituição Cidadã, essa Carta Magna (BRASIL, 1988) tem sua estruturação pautada para preservar princípios fundamentais, como os direitos de cidadania,<sup>1</sup> a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa.

A Carta Constitucional Brasileira (BRASIL, 1988) trouxe consigo, como princípio fundamente de todo o ordenamento, a dignidade da pessoa humana, colocando-a como pilar da vida em todas as suas dimensões, seja social, política, jurídica ou econômica. A valoração trazida por esse texto constitucional à dignidade da pessoa humana é imprescindível para o reconhecimento dos direitos fundamentais, todavia não se pode esquecer, como demonstra Magalhães Filho (2002, p.101), que:

Retomando a questão hermenêutica, cumpre lembrar que dentre os valores fundamentais que vão conferir unidade a Constituição destaca-se a dignidade da pessoa humana. Esse valor é permanente, sendo o mais básico de todos e pra todos, pois não resulta de uma simples decisão, mas uma exigência da natureza humana. Como demonstrou o Kantismo, o homem é um fim e não um meio. Esta asserção tem respaldo mesmo na natureza das coisas, porquanto se o homem cria o direito para colocá-lo a serviço das finalidades de sua existência, não poderia este servir para degradação de sua personalidade.

A justiça, como princípio basilar, deve nortear a vida de todos os homens que vivem em uma sociedade. A sua exata aplicabilidade encontra-se em conexão direta com o próprio princípio da dignidade da pessoa humana e reflete-se, não apenas, nas relações privadas, mas também, em outros campos, como no da tributação, que envolve a transferência de recursos da esfera privada para a pública.

A tributação é a pedra angular para a manutenção e satisfação dos deveres do Estado e, conseqüentemente, para o bem estar da coletividade, sendo esta a forma pela qual os recursos são transferidos da esfera privada para a pública, consistindo, sem dúvida, em uma das maiores manifestações do poder, da própria

---

<sup>1</sup> “A cidadania é uma construção coletiva, vinculada à participação dos membros de uma determinada sociedade nas decisões dessa sociedade, com a garantia de direitos e reconhecimento e exigências de deveres numa relação igualitária. Os cidadãos têm direitos e deveres iguais, sem privilégios de uns sobre os outros. É por meio do Estado que se constrói esse arcabouço de garantias” (WAISELFISZ,1998).



soberania do Estado que, utilizando este ‘poder’, atribui aos cidadãos o dever de pagar o tributo.

Em um País como o Brasil, em que o cenário atual mostra pesados encargos aos cidadãos, é bastante complexa a legislação tributária, cujos recursos arrecadados não são aplicados legal e corretamente, diante da corrupção que se visualiza em todas as esferas do governo - Poder Legislativo, Executivo e Judiciário. Nesse cenário, justiça fiscal assume o papel de vetor de relevante importância, não somente na fase exacional - cobrança dos tributos, mas, principalmente, na esfera administrativa responsável pelo julgamento dos lançamentos tributários não pagos.

Nessa perspectiva, surgiu o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT), objeto desta pesquisa, e o Processo Administrativo Tributário, como instrumentos voltados a garantir ao cidadão <sup>2</sup> e ao próprio Estado, com base na supremacia do poder público, a certeza de que este somente irá transferir sua riqueza patrimonial para os seus cofres com a realização do devido processo e a efetivação da justiça fiscal.

O processo administrativo tributário, no âmbito do contencioso estadual, reveste-se de uma série de atos, legalmente editados, em obediência aos princípios constitucionais, em especial ao do contraditório e da ampla defesa, com o fito de resolver as controvérsias instauradas entre o Fisco e os cidadãos contribuintes.

A solução administrativa das lides tributárias, com a dispensa, ou não, do crédito tributário lançado, deve ocorrer de forma justa, ética, eficiente, em total respeito ao princípio da legalidade e aos direitos fundamentais dos contribuintes. É nesse sentido, que se justifica a opção por este tema, diante da importância do assunto e do interesse pessoal e institucional pela investigação proposta, vez que gravitam em torno do (CONAT) estereótipos sobre a incerteza na aplicabilidade da justiça fiscal por este órgão de julgamento.

Os estereótipos possuem origem na própria instituição e também por parte dos contribuintes, exteriorizando-se respectivamente nas seguintes frases: “O Contencioso derruba os autos lavrados pela fiscalização e o Contencioso serve apenas para convalidar os autos lavrados pela fiscalização.”

O objetivo geral deste trabalho foi perquirir indicadores que apontem para a

---

<sup>2</sup> A expressão cidadão neste trabalho é utilizada como gênero, referindo-se a todos aqueles que participam ativamente da vida da comunidade estatal, e que por se beneficiarem das atividades desenvolvidas pelo Estado de alguma forma devem ser responsáveis pelo custeio dessas mesmas atividades.

real efetivação da justiça fiscal (em sentido amplo) na seara do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT), registrado de logo, pela impossibilidade de uma análise subjetiva das decisões proferidas.

Como objetivos específicos intrinsecamente relacionados com a justiça, pretendeu-se descobrir se a estrutura orgânica do contencioso propicia ao cidadão contribuinte uma participação democrática no julgamento dos processos, averiguar a legislação processual como instrumento implementador de justiça fiscal, detectar se o Contencioso Cearense contribui para a diminuição das demandas tributárias no Poder Judiciário e averiguar se o PAT constitui-se em uma política pública.

No que concerne à metodologia de estudo da temática em debate, esta consistiu inicialmente através da pesquisa bibliográfica, muito importante na busca do conhecimento e imprescindível para apreensão do objeto trabalhado, onde colhemos artigos, doutrinas, dissertações e teses, relacionados com as categorias pesquisadas: Estado Democrático de Direito, tributação, tributos, justiça fiscal, contencioso, processo administrativo tributário e políticas públicas.

Utilizou-se como metodologia para o conhecimento dos indicadores extraprocessuais, a pesquisa quantitativa, a qual se deu através da coleta de dados junto aos Sistemas Corporativos Informatizados da Secretaria da Fazenda do Ceará (SEFAZ) e do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT), denominados Sistema Controle da Ação Fiscal (CAF) e Sistema de Acompanhamento do Processo Administrativo Tributário (SAPAT) que, como indicam as próprias nomenclaturas, registram toda a movimentação das ações fiscais designadas e a movimentação processual referente ao fluxo dos Processos Administrativos Tributários (PATs).

Também, com o auxílio da analista de informática do Sistema SAPAT, foi elaborado relatório específico para esta pesquisa, no que diz respeito ao tempo médio de julgamento do processo e a quantidade daqueles que são julgados na condição processual de 'revel', dados estes totalmente desconhecidos por parte da Administração Tributária.

Outros indicadores, como tipo de interposição de defesa e regime de recolhimento dos contribuintes revés foram investigados, por amostragem em 1862 processos do estoque físico da CEJUL. Para se conhecer as nulidades mais frequentes declaradas no CONAT, procedeu-se a estudos em 500 (quinhentos)

processos (1ª e 2ª Instâncias), que consignam este resultado processual.

Sinaliza-se que o resultado dos indicadores obtidos neste estudo foram dispostos da seguinte forma: após estudo bibliográfico da legislação atinente ao PAT no âmbito do Estado, Lei nº. 12.732/97, relacionam-se os dispositivos, que a nosso ver, apresentam-se com indicativos fortes de uma legislação com o espírito voltado para a aplicabilidade da justiça fiscal.

Convém, todavia, aqui ressaltar que a não inserção de outros artigos da norma supracitada, não significa que estes sejam evitados de intuitos negatórios de justiça fiscal; de forma alguma, a questão é que selecionamos àqueles, que se sobressaem com uma carga axiológica mais intensa, daí a valoração.

As linhas condutoras do presente trabalho encontram-se estruturadas da seguinte forma: o capítulo primeiro aborda de forma genérica a relação existente entre o Estado Democrático de Direito, a tributação e os direitos fundamentais, enfatizando a justiça aplicável no processo administrativo tributário como direito fundamental inerente à dignidade da pessoa humana.

Traz-se, ainda, a estudo, neste tópico, a possibilidade de se obter uma ação humanizadora no lançamento e nos julgamentos dos processos administrativos tributários, atestando que os agentes tributários que lançam e os que proferem julgamento devem observar a legalidade e os demais princípios constitucionais tributários.

Na sequência, aborda-se uma das principais categorias deste trabalho, qual seja, o 'Contencioso Administrativo', momento em que se coloca o conceito do termo, sua origem, a diferenciação entre jurisdição Una e Dupla e uma resenha histórica do contencioso ao lume das Constituições Brasileiras.

Discorre-se, ainda, neste capítulo sobre o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, desde sua origem até a estrutura atual, demonstrando as alterações procedidas neste espaço institucional democrático, para controle dos atos administrativos de lançamento tributário, onde se realiza o objeto de nossa pesquisa.

No terceiro capítulo aborda-se o processo administrativo tributário propriamente dito, categoria jurídica sobre a qual recairá a análise quantitativa, apresentando seu fundamento constitucional, seus princípios norteadores e específicos e a distinção entre processo e procedimento no âmbito administrativo

tributário.

Complementa esse módulo, o estudo de vários aspectos relevantes atinentes ao processo administrativo tributário no Estado do Ceará, como: formação, capacidade processual, atos e termos processuais, as causas de nulidades, extinção e suspensão do processo e os recursos.

No último segmento, tem-se uma abordagem geral e dialética sobre o processo administrativo tributário enquanto categoria jurídica, refletindo sobre a diferenciação existente entre direito e políticas públicas. Apresenta-se o processo administrativo tributário como uma atividade, com roupagem de políticas públicas voltada para a implementação dos direitos fundamentais dos contribuintes: uma forma de garantir em toda extensão a dignidade daqueles que litigam administrativamente.

Ainda, neste capítulo, revelam-se os resultados do estudo de caso realizado no Conselho Nacional do Trabalho (CONAT), abrangendo os períodos de 2007 a 2010, tendo como objetivo investigar, através dos indicadores selecionados, “a efetiva implementação da justiça fiscal, direito fundamental do cidadão contribuinte.”

Por último, demonstram-se, através de tabelas com as devidas apreciações, os resultados dos levantamentos realizados com base nos indicadores extraprocessuais. Aqui se abre um parêntese para registrar que ‘indicadores’, na acepção utilizada neste trabalho, são os dados, elementos, as ferramentas de gestão ligadas diretamente ao PAT- CE que, entende-se possibilitar a mensuração, com alto grau de confiabilidade. Por derradeiro, trazem-se à baila as ‘considerações finais’ englobando algumas sugestões para a melhoria da atividade realizada no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.

# **1 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS - JUSTIÇA FISCAL**

É imprescindível averiguar-se a interligação existente entre as categorias - Estado Democrático de Direito, Tributação, Direitos Fundamentais e Justiça Fiscal. Com a instituição do Estado Democrático de Direito, a transferência de recursos da esfera privada para a pública, a título de tributo, deixou de ser representado como instrumento de submissão e passou a ter como ponto nuclear o princípio da legalidade.

Coexiste no Estado Democrático de Direito o poder-dever de instituir e cobrar os tributos em total respeito às leis, aos princípios constitucionais tributários, aplicando sempre, nessa relação, a justiça tributária, de modo que essa transferência não represente um ônus para o cidadão, mas uma contribuição consentida para o custeio da atividade estatal.

## **1.1 Estado Democrático de Direito e Direitos Fundamentais**

As bases teóricas do Estado Democrático de Direito surgiram a partir do questionamento do 'Poder absoluto' conferido ao soberano, fundamento das concepções de Thomas Hobbes e Maquiavel, dois grandes filósofos dos séculos XVII, cujo núcleo de suas ideias sobre o poder - relação dos homens, entre si e entre a organização Estado, torna-se imprescindível mencionarmos neste trabalho.

Thomas Hobbes (2003) publicou seu mais famoso livro, conhecido como 'Leviatã' em 1651. As ideias ali inseridas costumam ser sintetizadas na frase "O homem é o lobo do homem."

Para Hobbes (2003, p.78), o homem é, por natureza, egoísta, mau e ambicioso. O seu pensamento exprime-se na frase "como tendência geral de todos os homens um perpétuo e irrequieto desejo de poder e mais poder, que cessa apenas com a morte."

Na concepção de Hobbes (2003, p.102) "enquanto cada homem detiver seu direito de fazer tudo quanto queira, a condição de guerra será constante para todos," pois esse ser é egoísta e capaz de tudo pela sua sobrevivência, daí porque a única forma de obter-se a paz seria conferindo ao soberano – corporificado no Estado toda força e poder, ideia que foi comparada ao Leviatã - monstro marinho gigantesco que

devora e absorve todos os direitos individuais das pessoas. O Estado seria, portanto, a única autoridade capaz de ordenar a sociedade, impedido, uma situação de guerra latente entre os homens.

Hobbes (*op. cit.*) entendia que o soberano deveria possuir um poder absoluto e inatacável, sem qualquer limitação política ou jurídica. Esse se equipararia a Deus, todas as suas ações seriam justas e ninguém poderia questioná-lo, a única autoridade superior a este seria o Próprio Deus.

Na mesma linha de pensamento, tem-se o clássico ‘O Príncipe’ de Nicolau Maquiavel, escrito em 1512, em que o poder do soberano também se destaca, aconselhando que, na condução dos negócios públicos o soberano deve ser astuto e não virtuoso, capaz de tudo, devendo fazer o possível para se manter no poder.

E, pois que um príncipe precisa saber realmente valer-se de sua natureza animal, convém que tome como modelos a raposa e o leão: posto que a raposa mostre-se indefesa contra os lobos e o leão contra as armadilhas do homem, o príncipe proverá às suas carências com aquela conhecendo as armadilhas do homem e com este espavorindo os lobos. Com efeito, aqueles que agem unicamente como leões revelam sua inabilidade. Portanto, não pode nem deve um soberano prudente cumprir com suas promessas quando um tal cumprimento ameaça voltar-se contra ele e quando se diluem as próprias razões que o levaram a prometer (HOBBS, 2007, p. 100).

Na ótica de Maquiavel “um príncipe não deve ter outro objetivo ou outro pensamento, nem cultivar outra arte, a não ser a da guerra, juntamente com as regras e a disciplina que ela requer”, tudo para manter no poder de forma ilimitada e absoluta. Defende Maquiavel (2007, p.119):

Num mundo cheio de perversos pretender seguir em tudo os princípios da bondade, caminha para a própria perdição. Daí se concluir que o príncipe desejoso de manter-se no poder tem de aprender os meios de não ser bom e a fazer uso ou não deles, conforme as necessidades.

Dos pensamentos de Hobbes e de Maquiavel apreende-se a concepção de um Poder e de um Estado absoluto, sem limites, sem escrúpulos, em que o soberano pode tudo até mesmo cometer as maiores violências para se manter no poder. Não havia, nos pensamentos destes filósofos, o verdadeiro sentido do que fossem direitos fundamentais, visto que não se tinha uma noção de limite jurídico, não existia uma limitação do poder político. O Estado, representado pelo monarca nessas visões, assemelha-se a um Deus.

Com o passar do tempo, o Estado Monárquico - absolutista, marcado pela restrição à liberdade e aos direitos individuais, passou a ser questionado pelo povo e a legalidade passou a assumir papel de relevância neste cenário. No final do século XVII, com a publicação do 'Segundo Tratado sobre o Governo', o pensador inglês John Locke (2003, p. 76) defendia o seguinte:

Os homens são por sua natureza livres, iguais e independentes, e por isso ninguém pode ser expulso de sua propriedade e submetido ao poder político de outrem sem dar seu consentimento. O único modelo legítimo pelo qual alguém abre mão de sua liberdade natural e assume os laços da sociedade civil consiste no acordo com outras pessoas para se juntar e unir-se em comunidade, para vivermos com segurança, conforto e paz com as outras, com a garantia de gozar de suas posses, e de maior proteção contra quem não faça parte dela.

Defendendo os direitos de governo e governados, Locke (2003, p.102) fala da importância das leis:

Todo o poder que o governo tem destina-se apenas ao bem da sociedade, e da mesma forma que não deve ser arbitrário ou caprichoso, também deve ser exercido mediante leis estabelecidas e promulgadas; e para que não só os cidadãos saibam qual o seu dever, achando garantia e segurança dentro dos limites das leis, como também para que os governantes, limitados pela lei, não sofram a tentação, pelo poder que tem nas mãos, de exercê-los e para fins e por meios que os homens não conheçam e nem aprovariam de boa vontade.

Para Locke, até mesmo o príncipe estaria subordinado às leis previamente aprovadas pela maioria da sociedade civil que, ao se unirem para formar esta sociedade, transferiam parte de sua liberdade natural para a comunidade ao consentir em respeito às leis.

A partir do século XVIII, os abusos monárquicos que prevaleciam no panorama econômico e político, então vigentes, passaram a ser veementemente combatidos, sendo alvo de revoluções liberais ou burguesas, especialmente a revolução industrial e a revolução francesa de 1789, instalando uma nova concepção de Estado e um novo olhar perante os indivíduos, marcado agora com a lei como vontade popular e instrumento gerador do Estado Democrático de Direito, dirigido pela legalidade como princípio basilar para defesa dos abusos e opressões dos governantes.

Nesse passo, sob a égide da legalidade assim se expressa Mendonça (2007, p.199):

Assim, pelo prisma histórico, a legalidade veio a consagrar a existência do indivíduo perante o Estado. O cidadão passa a ser visto como detentor de direitos e liberdades oriundas de um pacto social. Portanto, como se observa, o princípio da legalidade é de indefectível origem democrática. Encerra em si a vontade popular contra a vontade de um ou de um grupo isolado. O princípio da legalidade que fundamentou o Estado Democrático de Direito impunha, portanto uma ordem submetida à lei, mas não qualquer lei, deveria ser a capaz de conjugar dois fatores: a legitimação dos governantes e a limitação do poder pelo próprio poder. Para tanto, a representatividade da vontade popular seria condição basilar da legalidade instituidora do Estado Democrático de Direito.

A noção de direitos fundamentais como normas jurídicas limitadoras do poder estatal surge, justamente, como reação ao Estado absoluto, representando o oposto do pensamento maquiavélico e hobbesiano, uma barreira de proteção contra a intromissão do Estado na vida privada e contra o abuso de poder.

Os direitos fundamentais, portanto, desde seu nascimento, se encontram em íntima correlação com a concepção do estado de direito, como uma forma de limitação ao poder estatal, visando assegurar aos indivíduos o máximo possível da fruição de sua autonomia e liberdade.

O Estado Democrático de Direito é aquele que possui um mecanismo de controle do poder estatal para proteger os cidadãos contra o abuso e a opressão. Sua finalidade básica não é mais a mera satisfação dos interesses de um ou de poucos indivíduos, mas a busca do bem comum, pressupondo um Estado juridicamente limitado (estádio de direito/separação de poderes), com preocupações éticas ligadas ao bem da coletividade.

Silva (2001, p.103) entende que a existência de um Estado de Direito não se reduz, apenas, à legalidade, pois não se confunde estado de direito com estado legal, sendo, a seu entender, necessário que o estado de direito conjugue as características de subordinação à lei e de submissão a jurisdição. O autor aqui citado indica como características básicas do Estado de Direito:

- a) submissão ao império da lei, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do poder legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo- cidadão;
- b) divisão de poderes, que se separa de forma independente e harmônica, os poderes legislativos, executivo e judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade ao último em face das demais e das pressões dos poderes particulares;
- c) enunciado e garantia dos direitos individuais (SILVA, 2001, p.103).



Trilhando no mesmo pensamento, ensina Nogueira (1989, p.87):

O estado de direito é aquele em que os homens são governados pelo poder da lei e não pelo poder dos homens. A lei é a proposição jurídica que trata igualmente todos que estejam na mesma situação. A vontade da lei se impõe tanto aos particulares como aos agentes do estado como pessoa de direitos e obrigações.

O Estado Democrático de Direito em que se vive tem como alicerce o princípio da legalidade e como pressuposto básico a existência de uma democracia representativa, participativa e pluralista, cujo objetivo principal é superar as desigualdades sociais e regionais, com vistas a instaurar um regime que realize, em toda extensão, o respeito aos direitos fundamentais do ser humano, a dignidade inerente a pessoa humana e o ideal de justiça.

No presente estudo, é importante frisar que, do ponto de vista jurídico, não é qualquer valor que pode ser enquadrado como direitos fundamentais, mas apenas aqueles que o povo formalmente reconheceu como merecedor dessa proteção especial. Somente são considerados direitos fundamentais aqueles valores que foram incorporados ao ordenamento constitucional de determinado País, portanto submetido às próprias leis e acrescido do elemento democrático, pois indissociável da participação popular, como nos preleciona Canotilho (2003, p.19):

O Estado de direito transporta princípios e valores materiais razoáveis para uma ordem humana de justiça e de paz. São eles: a liberdade do indivíduo, a segurança individual e coletiva, a responsabilidade e responsabilização dos titulares do poder, a igualdade de todos os cidadãos e a proibição de discriminação de indivíduos e de grupos. Para tornar efetivos estes princípios e estes valores o Estado de direito carece de instituições, de procedimentos de ação e de formas de revelação dos poderes e competências que permitam falar de um poder democrático, de uma soberania popular, de uma representação política, de uma separação de poderes, de fins e tarefas do Estado. A forma que na nossa contemporaneidade se revela como uma das mais adequadas para colher esses princípios e valores de um Estado subordinado ao direito é a do Estado constitucional de direito democrático.

Direitos fundamentais são os valores básicos, são as normas jurídicas positivadas no pano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, intimamente ligados à limitação do poder, tendo como base axiológica desse direito a dignidade da pessoa humana. Sobre a dignidade da pessoa humana destaca Sarmiento (2002, p.102) que :

Na verdade, o princípio da dignidade da pessoa humana exprime em termos jurídicos, a máxima kantiana, segunda a qual o Homem deve sempre ser tratado como um fim em si mesmo e nunca como um meio. O ser humano precede o Direito e o Estado que apenas se justificam em razão dele. Nesse sentido, a pessoa humana deve ser concebida e tratada como valor fonte do ordenamento jurídico, como assevera Miquel Reale, sendo a defesa e promoção da dignidade, em todas as suas dimensões, a tarefa primordial do Estado Democrático de Direito .

Além do conteúdo ético intrinsecamente ligado à dignidade da pessoa humana, os direitos fundamentais possuem um conteúdo normativo, pois indissociável do Estado Democrático de Direito, sendo inclusive expressa no artigo 1º da Constituição de 1988, em reconhecer o Estado brasileiro como um Estado Democrático de Direito, que tem como fundamentos, a soberania, a cidadania, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o pluralismo político e a própria dignidade da pessoa humana. Já no tocante às funções dos direitos fundamentais no Estado Democrático, Canotilho (2003, p.285) afirma que:

Por sua vez, os direitos fundamentais, como direitos subjetivos de liberdades, criam um espaço pessoal contra o exercício de poder antidemocrático, e, como direitos legitimadores de um domínio democrático, asseguram o exercício da democracia mediante a exigência de garantias de organização e de processos com transparência democrática (princípio majoritário, publicidade crítica, direito eleitoral). Por fim, como direitos subjetivos a prestações sociais, econômicas e culturais, os direitos fundamentais constituem dimensões impositivas para o preenchimento intrínseco, através do legislador democrático, desses direitos.

## **1.2 A Tributação no Estado Democrático de Direito**

O tributo,<sup>3</sup> desde suas origens, foi marcado como instrumento de submissão entre os homens, pela relação de dependência para com o detentor do poder, ou como meio de solidariedade do grupo social. Anteriormente à Instituição do Estado Democrático de Direito, este era arrecadado com base na força, na tirania do monarca, no poder do príncipe, de modo que, simplesmente eram cobrados e os súditos deviam suportá-los, não havendo que se falar em direitos e muito menos em garantias.

Com a instituição do Estado Democrático de Direito, o poder de tributar assumiu nova roupagem, sendo agora ancorada sob o império da lei, com o

---

<sup>3</sup> Segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional, Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

expresso consentimento da vontade popular. O Estado utiliza seu poder, que é parcela de sua soberania, atribuindo aos cidadãos o dever de pagar o tributo. Esse dever é instituído em estrita obediência a princípios constitucionais tributários, cujas funções são primordialmente a proteção dos direitos dos cidadãos e a segurança jurídica nas atividades dos contribuintes.

O Estado Democrático de Direito tem como fundamento à verdadeira supremacia do interesse público e, relativamente à tributação, tem o poder de transferir parte da riqueza produzida pelo particular para o ente público. Apesar da supremacia do interesse público, Mello (2001, p. 45) afirma que:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência [...] Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social.

A tributação se configura, indiscutivelmente, como um processo de transferência de riqueza da esfera privada para a pública, não se podendo, entretanto, esquecer a transferência legalmente consentida, através da manifestação legítima da vontade do povo por seus representantes nos parlamentos.

Merece registro, neste capítulo, uma conceituação do que seja 'tributo', o que se faz, de início, com amparo no Código Tributário Brasileiro, cujo artigo 5º designa tributo como gênero do qual constituem espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhorais.

Para Giannini (1965, p.564) "os tributos conservam, invariavelmente, três características: São devidos a um ente público; fundamentam-se, juridicamente, no poder de império do Estado e visam "à obtenção de recursos financeiros."

Não é pretensão deste trabalho aprofundar-se no estudo das especificidades das espécies tributárias, todavia, é necessária a contextualização supra mencionada para melhor se entender que o tributo representa uma contribuição pecuniária e compulsória, instituída por lei, a fim de que o Estado reúna recursos financeiros necessários para proporcionar bem-estar social a todos os que vivem sob a mesma jurisdição, sendo, por conseguinte, uma forma de diminuição de riqueza do cidadão, redução essa legalmente implantada sob o argumento válido e dominante da construção do bem comum.

Denari (2008) alerta que parte dos doutrinadores considera a existência, não

de três espécies de tributos,<sup>4</sup> mas de cinco espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, que abrangem as seguintes subespécies: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesses das categorias profissionais ou econômicas.

O poder de tributar no Estado Democrático de Direito é justificado como instrumento válido à economia capitalista para a sobrevivência da própria coletividade, porém é sempre bom que se tenha em mente o que diz Machado (1997, p. 25) sobre a relação de tributação entre o Estado e os cidadãos:

A relação de tributação não é simples relação de poder como alguns tem pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da administração tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, em defesa do autoritarismo.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), conhecida como a Constituição Cidadã, ocupou-se muito com o aspecto da tributação, talvez pela sua íntima relação com o direito de propriedade que, tão claramente, encontra-se protegido no âmago desse texto magno. Dito de outra maneira, pode-se afirmar que existe uma gama de disposições na atual Constituição que trata, direta ou indiretamente, de matérias tributárias, tanto no que diz respeito às competências para instituir os tributos, através das chamadas limitações ao próprio poder soberano do Estado de tributar, como direcionadas diretamente à devida cobrança de tributos.

Relembra-se, por considerar oportuna, a inserção de um capítulo denominado “do Sistema Tributário Nacional,” no qual são fixadas as limitações ao poder de tributar, em especial, por meio dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais merecem destaque, o da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da capacidade contributiva e do não confisco.

Retorna-se ao ponto fulcral deste trabalho ressaltando que a instituição e

---

<sup>4</sup> É importante não confundir multas com tributos, pois como nos alerta este mestre “ o que diferencia os tributos das multas fiscais é que estas ainda que traduzindo uma vantagem econômica para o Estado, não são preordenadas à obtenção de recursos financeiros, visando unicamente infligir um sacrifício ao transgressor da lei” (DENARI, 2008).

cobrança dos tributos no Estado Democrático de Direito estão alicerçados, principalmente, no princípio da legalidade, viga mestra do direito tributário. Este princípio, que está preceituado no artigo 5º, II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), não é exclusivo do direito tributário, irradiando-se por todos os domínios da ciência do direito, cujo enunciado emana que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

O princípio em evidência, inserido no rol dos direitos fundamentais, representa um óbice para que o Estado nas relações com os indivíduos não haja com abuso de autoridade, com arbítrio, com desrespeito aos limites antes consentidos e dispostos na norma, pois afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe. Nesse sentido, qualquer intervenção estatal sobre a liberdade ou a propriedade dos homens, somente poderá advir da lei. Assim, não somente o legislador, mas o juiz e o administrador público, incorporados na função de servidores da lei, estão subordinados aos ditames da Constituição e é a ela, somente a ela, que devem subsumir suas funções.<sup>5</sup>

O princípio da legalidade encontra-se amplamente assegurado no capítulo dos direitos e garantias fundamentais da Constituição de 1988, sendo reforçado no campo tributário, no artigo 150, I, motivo pelo qual, com esteio nesse dispositivo, somente a lei deve definir de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários, sem esta precisa tipificação de nada valem outros atos infralegais, como instruções, normativas, portarias e outros.

Esse princípio é, por excelência, o vetor determinante da garantia dos direitos fundamentais e da segurança jurídica dos contribuintes diante da tributação. O tributo se subsume inteiramente a esse princípio constitucional e ele representa a pedra de toque da atuação do Fisco, tanto no realizar o procedimento de fiscalização, quanto na atuação no processo tributário. Dessa forma, ele é o garantidor da segurança jurídica dos cidadãos perante a administração, juntamente com outros insertos no texto constitucional, trilham para a efetividade da dignidade da pessoa humana.

No que atine ao princípio da capacidade contributiva, este se encontra inserto no artigo 145, Parágrafo 1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988),

---

<sup>5</sup> Diferentemente, a Administração só pode fazer o que a lei lhe determina ( princípio da conformidade com as normas legais). O princípio da conformidade, como bem ressalta Eisenman, exige que a Administração atue só “ depois de uma

dirigindo-se no sentido de que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Essa máxima constitucional representa uma forte e democrática limitação ao poder de tributar, assegurando os direitos subjetivos dos contribuintes, pois, em simples palavras, significa que cada pessoa deve contribuir com as despesas da coletividade, de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, daí reinar o ideal da justa tributação. Em um Estado Democrático de Direito, somente é admissível uma tributação observando-se, entre outros os princípios da capacidade contributiva, em sintonia com o pensamento de Moschetti (1980, p.68):

A capacidade contributiva é dada por aquela parte de potência econômica da riqueza de um sujeito, que supera o mínimo vital. Com efeito, se capacidade significa aptidão, possibilidade concreta e real, não pode existir capacidade para concorrer com os gastos públicos quando falte ou se tenha apenas o necessário para as exigências individuais.

No mesmo caminho trilha Mendonça (2007, p.320):

É o montante que possui um sujeito depois de deduzir todos os gastos necessários para que tenha uma vida digna. Portanto, a capacidade econômica- conforme anteriormente ressaltado- é limitada ao mínimo existencial; somente a partir do mínimo existencial é que alguém passa a ser economicamente capaz.

Segundo Carrazza (2003, p77), a capacidade contributiva é indispensável para o alcance de uma sociedade justa e solidária, constituindo-se um desdobramento do princípio da igualdade, que “se hospeda nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar no campo tributário, os ideais republicanos.”

O princípio da igualdade, expresso, por sua vez, no artigo 150, II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), veda aos entes da federação “instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida.” É, portanto, o princípio da igualdade que preceitua que todos são iguais perante a lei e apresenta-se como veículo de tratamento uniforme e de justiça social. Relativamente ao princípio do não confisco, Carrazza (2002) refere que, a fim de conferir certeza e justiça no tributar, deve a conduta do legislador ser marcada pela moderação na quantificação do tributo:

---

intervenção do legislador que haja traçado o modelo prefigurativo de suas ações futuras.” (O direito administrativo e o princípio da legalidade, *in* Revista de Direito Administrativo, 56 57).

O princípio da não - confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas tem de expropriar bens privados. Assim , os impostos devem ser graduados de modo não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e portanto, a não atacar a consistência originária de suas fontes de ganho. É confiscatório o tributo que incide sobre as correções monetárias, que como se sabe não revelam aumento de riqueza (e nesta medida, aumento da capacidade contributiva), mas simples recomposição do valor de troca da moeda. Também padece desta inconstitucionalidade o tributo que alcança meros sinais exteriores de riquezas, ou seja, indícios, não conformados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica (CARRAZZA, 2002, p. 89).

No ideal do Estado Democrático de Direito que se deseja, o tributo se encontra relacionado à igualdade tributária, à justiça fiscal e à dignidade da pessoa humana, implicando, assim, em uma tributação ética, justa e solidária relacionadas diretamente com os interesses individuais e coletivos dos cidadãos.

Modernamente, o poder do Estado de tributar, de arrecadar possui finalidade bem precisa, no campo social e no campo econômico. Segundo Souto (1993, p.239), o tributo tem três funções:

a) fiscal - alimentar a máquina administrativa - princípio da capacidade contributiva; b) fazer justiça social - utilização da receita dos tributos para redistribuição de recursos para toda a sociedade em forma de serviços públicos; c) intervenção na atividade econômica - estimula ou desestimula o exercício de uma atividade [...]. A cobrança de tributo também é forma de reduzir a quantidade de moeda no mercado (política monetária).

No cenário desenhado vê-se que, ao Estado cabe a missão de tributar, de arrecadar recursos para gerir a máquina administrativa e cumprir com a finalidade social, não podendo, no entanto, ser esquecido que essa tributação deve ser fiscalmente ética e justa.

No direito tributário a dignidade da pessoa humana encontra-se umbilicalmente ligada à segurança jurídica e aos direitos fundamentais. Soa o entendimento de que o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites impostos na lei, não impondo aos cidadãos preceitos que não se coadunam com os direitos públicos subjetivos das pessoas.

Merece, ainda, destaque neste capítulo concernente à tributação e aos direitos fundamentais, a garantia conferida pelo legislador constitucional ao contribuinte, qual seja: o acesso a justiça, significando que a lei garante a todos o livre acesso ao Poder Judiciária, ou seja, o Estado deve ofertar os meios efetivos para, a qualquer tempo, o sujeito passivo que se sinta lesado ou na iminência de ser lesado na relação tributária, possa procurar, no judiciário, a solução para o seu

direito subjetivo afetado.

No Brasil, a consagração desse direito encontra-se sintetizado no artigo 5º, XXXV da Lei Maior (BRASIL, 1988), que estabelece: “a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça de direito,” o que será mais bem explicitado em outro tópico deste trabalho.

No tocante a essas garantias, ressalta-se que elas se aplicam, também, ao processo administrativo tributário, pois neste deve ser amplamente assegurada a efetividade dos direitos dos cidadãos, sob pena de inconstitucionalidade e de nulidade.

Embora os princípios do contraditório e da ampla defesa, assim como aqueles inerentes ao processo tributário venham a ser objeto de estudo, sente-se a importância de frisar, nesse momento, que a Administração Tributária quando se deve, ao fiscalizar um contribuinte objetivando averiguar irregularidades fiscais, obrigatoriamente, observar um processo legal, em que se conceda ao contribuinte/responsável o exercício do direito “à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Sendo assim, tem-se que a tributação é uma atividade administrativa que tem como finalidade a imposição de uma obrigação dirigida ao sujeito passivo, que exige o pagamento de um Tributo que é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL,1966).

A tributação, atualmente, ainda se constitui em uma das maiores manifestações de poder, não com base em teses autoritaristas, como outrora, mas com uma faceta completamente diferente, pois o poder de tributar não é absoluto, nem irrestrito, como já ressaltado, existindo as vedações legais como forma de garantir os direitos dos cidadãos.

Assume singular importância na área da tributação a formalização do Processo Administrativo Tributário (PAT), através do qual a Administração Tributária realiza o controle e a fiscalização do ato administrativo de lançamento tributário, configurando-se este como um instrumento de concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes, sobre o qual falaremos nos capítulos seguintes.



### 1.3 O conceito de justiça fiscal aplicável no Processo Administrativo Tributário

Nos longos caminhos percorridos pela humanidade, a justiça sempre foi motivo de reflexão do ser humano. Aristóteles, na Grécia foi um dos filósofos que mais se preocupou com esta temática, por entender a importância da sua aplicabilidade para a felicidade do ser humano, quer na esfera privada, quer na esfera pública.

Embora a noção de Justiça tenha adquirido nova visão na era contemporânea, decidiu-se iniciar o presente tópico aduzindo a visão Aristotélica, por se entender que seu pensamento é a base mais completa, mais delineada de justiça e prepondera em sua essência na atualidade, principalmente na esfera tributária.

Para Aristóteles (1973), por ser o homem um animal político e dada a importância da justiça para a relação entre os seres humanos, esta se apresenta como necessidade primária para conviver em sociedade, pois ao contrário, será vivenciada, unicamente, uma comunidade na qual inexistente a felicidade, a harmonia e o bem-estar. Nessa perspectiva, Aristóteles tem sido considerado um dos mais fecundos pensadores de todos os tempos.

Suas investigações filosóficas deram origem a diversas áreas do conhecimento. A justiça, na perspectiva aristotélica, é visualizada sob a ótica da disposição inerente ao ser humano, com vistas a torná-lo um ser bom, capaz de fazer o bem e ser justo, trazendo, a noção de que o injusto é o oposto de justo. Na visão de Aristóteles (1973, p.213):

Todos os homens entendem por justiça esta espécie de disposição que os torna aptos a realizar ações justas e que os faz agir justamente e desejar o que é justo; do mesmo modo, a injustiça é esta disposição que os faz agir injustamente e desejar o que é injusto.

Observa ainda o filósofo grego:

Considera-se como injusto aquele que viola a lei, aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola a igualdade (tomando, no que respeita às coisas más, menos do que sua parte), de sorte que evidentemente o homem justo (a contrário) é, portanto, o que observa a lei e respeita a igualdade. O justo é, portanto, o que é conforme à lei e respeita a igualdade, e o injusto o que é contrário à lei e falta à igualdade (ARISTÓTELES, 1973, p.216).

Respeitando as características peculiares a cada tipo de sociedade, a verdade é que Aristóteles já trazia, desde o início, o conceito de uma Justiça

baseado em dois pontos nucleares, que até hoje se destacam em quaisquer teorias elaboradas para a justiça: “dar a cada um o que é seu” e “tratar com base na proporcionalidade, de acordo com a situação de cada um.”

A justiça tributária atrelada, como deve ser, ao princípio da legalidade subsume-se perfeitamente ao que já dizia Aristóteles (1973, 217): “é injusto - aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola o princípio da igualdade.”

É dessa base Aristotélica que a Justiça assume dignidade de princípio e dele se desdobram em outros princípios tributários voltados para a dignidade da pessoa humana, como os da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da isonomia, da razoabilidade e da própria segurança jurídica, todos voltados para a efetivação de uma tributação justa.

Aqui, deve-se lembrar que a fúria da Administração Tributária por arrecadação não deve ser motivo para tomar do cidadão riqueza que não seja a legal, a justa. O Fisco somente pode transferir do patrimônio do particular para o público, valores efetivamente condizentes com a realização das hipóteses de incidência.

Ao Estado somente é lícito tributar com base no senso legal de justiça, com amparo na lei, sob pena de desrespeitar os direitos fundamentais dos cidadãos. Entende-se que a justiça enfocada por Aristóteles ampara, até a era atual, a justiça tributária, pois em seu conceito o justo não se divorciou de qualidades valorativas sociais, éticas e nem do ordenamento positivo.

No que tange à tributação, pode-se dizer que, no Estado Democrático de Direito, a ‘justiça’ toma corpo, a partir do momento, em que se criam leis justas e em que se respeita a capacidade contributiva do contribuinte, portanto, em respeito ao mínimo existencial, ao necessário à subsistência humana.

A justiça tributária assume feição de princípio tributário, demonstrando a necessária correlação que deve existir entre os impostos e a capacidade econômica dos contribuintes, em sintonia direta com o princípio da igualdade, que aponta para um tributo justo, arrecadado em subsunção às normas legais, não fugindo da proporcionalidade ínsita à riqueza econômica dos indivíduos, ou seja, quem tem mais riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.

Em síntese, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva é a raiz da verdadeira justiça fiscal, apontando para o respeito à dignidade do cidadão contribuinte. Nesse trilhar recorre-se à lição de Zilveti (2004, p.38), intentando conceitos de justiça, igualdade e capacidade contributiva:

Intenta-se com a justiça, a igualdade e a capacidade contributiva este último corolário dos dois primeiros, impor limites àquele que surgiu como garantidor da liberdade individual. Com o ordenamento positivo desses princípios quer que o Estado somente tome o tributo estritamente necessário para o desenvolvimento das suas funções, estabelecidas pela vontade da maioria.

O conceito de justiça tributária, no âmbito deste trabalho, está diretamente relacionado à concepção de Aristóteles. Quando se fala em 'justiça tributária' no PAT, instrumento de apreciação no CONAT, reporta-se, diretamente, ao justo controle da legalidade do ato administrativo realizado pelos agentes do Fisco estadual, ou seja, a averiguação pelos julgadores administrativo da observância das normas tributárias nas autuações fiscais, evitando, assim, que o Estado venha a diminuir o patrimônio do particular, com ilegalidades, com vícios ou abuso de poder.

Insurge, inicialmente, a justiça fiscal no PAT quando, uma vez lavrados os autos de infração, oportuniza-se aos cidadãos contribuintes a devida e legal contraposição a essa exação fiscal, dando-lhes oportunidade de acesso à via administrativa com exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Uma justiça tributária, no espaço social do CONAT é, acima de tudo, a observância da estrita legalidade em todo o procedimento de fiscalização e, no próprio processo tributário, é a efetividade do justo para ambas as partes, justiça privada - contribuinte e justiça pública, social - Estado.

Nesse sentido, pode-se dizer que o tributo encontra-se relacionado à igualdade tributária, à justiça fiscal e à dignidade da pessoa humana, acarretando, dessa forma, uma tributação ética, justa e solidária.

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará representa o espaço jurídico no qual os contribuintes exercem os seus direitos contra os atos dos agentes fiscais que entendem cominados de abusividades, de ilegalidades. É, portanto, um contencioso que deve ser aplicador de justiça fiscal, pois procede à legalidade deste ato e tem o poder-dever de decidir sobre a matéria, zelando pela justa aplicação das leis e garantindo os direitos fundamentais dos contribuintes.

#### 1.4 Humanização na tributação – lançamento e julgamento

Logicamente, a humanização da qual se fala neste sub-tópico não é aquela que afeta os sentimentos de amor, carinho, cuidado e afeição, mas aquela interligada à ideia de direitos fundamentais da dignidade da pessoa humana que, no caso em apreciação, se recheia de um conteúdo ético, legal, justo, voltado para a dignidade da pessoa humana, com o devido respeito aos direitos fundamentais, corporificando-se num pleno ideal de justiça.

A questão a ser aqui refletida é se, apesar de existência da estrita legalidade das normas tributárias e da atividade vinculada de seus agentes julgadores, existe espaço para uma ação humanizadora no âmbito do direito tributário e dos julgamentos dos PATs, que ocorrem nos órgãos denominados Contenciosos Administrativos Fiscais ou Tribunais Administrativos Fiscais.

É certo que o julgamento aqui referido está inserido na lógica do sistema tributário, mas, por analogia, não é diferente de um julgamento daquele realizado na esfera judicial, pois ambos têm em comum a busca da justiça. Vale aqui lembrar que é impossível se falar em justiça sem vincular a questão social, as relações humanas, tendo como filosofia a ética.

Felizmente, nesse mundo jurídico, começam a ser noticiadas algumas ações de adeptos a ‘Humanização da Justiça’. Observa-se, por exemplo, uma preocupação em popularizar a acessibilidade ao direito por pessoas que não têm condição de contratar um advogado por meio de implantação da defensoria pública.

Travada a relação contenciosa, inicia-se a formação do Processo Administrativo Tributário (PAT), necessitando, portanto, da intervenção do Estado para solucionar a lide instaurada, a qual pode ser resolvida, tanto no nível de Judiciário, quanto no seio da própria Administração Tributária, via órgão integrante do Executivo conhecido como – ‘Contencioso Administrativo Tributário’. A forma encontrada para a dissolução desse conflito é a realização de julgamentos a serem proferidos pelos julgadores, quer monocráticos ou por colegiados.

Ao receber um processo para apreciação e julgamento, o julgador deve ter em mente que, em suas mãos não se encontra somente um emaranhado de documentos e papéis registrando a constituição de um determinado crédito tributário, que se diga provisório, mas que ali se encontra, parte do patrimônio de

uma empresa, sobre a qual pesa a reclamação de tributos sonegados, efetivamente ou não, pois nem sempre, o que ali está consignado corresponde ao ocorrido no mundo fenomênico, de modo que, não havendo um julgamento justo estar-se-á a cometer um ato injusto, desumano, pois se adentrará no patrimônio do contribuinte cidadão indevidamente, em total desrespeito à dignidade da pessoa humana, referendado no artigo 1º de nossa Carta Magna de 1988.

Nessa perspectiva, soa o entendimento de que os julgadores tributários, os próprios agentes do fisco devem, antes de lançar e de julgar os processos, verificar a subsunção da norma aos fatos tributários ocorridos no mundo fenomênico, de modo a garantir a segurança das pessoas diante da tributação. No Estado Democrático de Direito em que se vive, os agentes do fisco, quer autoridades lançadoras, quer julgadoras devem trilhar e atuar numa concepção ética - jurídica do tributo, observando os interesses individuais e coletivos. Isso tudo leva a inferir que, como adverte Xavier (1997, p.225): “Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O fisco deve limitar-se a subsumir o fato a norma, sem nenhum tipo de valoração.”

Não se pode deixar de consignar que, especificamente no ato de julgar, como primeiro passo rumo ao respeito da dignidade da pessoa humana, à humanização no processo tributário, cabe atenção especial para o fato de que o julgador singular administrativo é servidor da própria administração tributária, portanto, ao exercer a função de julgar, encontra-se desvinculado legalmente de suas funções originárias, razão pela qual nunca deve julgar um PAT, com pensamento já preconcebido pela procedência do lançamento, ou seja, tomando partido pelo Fisco, mas deve ter a consciência da importância da novel missão assumida e firmar compromisso com a verdade material que, inclusive constitui um dos princípios basilares do processo administrativo tributário.

Ao exercer a atividade julgadora, as autoridades administrativas devem obediência, apenas, aos princípios constitucionais, à verdade material, à justiça, nunca e jamais ao poder hierárquico. O juiz administrativo deve atuar visando a alcançar o ideal de defesa dos direitos do contribuinte e nunca ter em mente a convalidação dos lançamentos tributários, pois assim agindo já estarão, sem dúvida, a zelar pela ação humanizada.

A esse respeito, referem-se às palavras de Carrazza (2002, p. 421) sobre a imparcialidade que deve permear a ação dos julgadores tributários:

Desse modo, os contribuintes, se, por um lado, tem o dever de pagar tributos colaborando para a manutenção da coisa pública, tem, por outro lado, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis ex ante ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações, inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo. [...] O mero interesse arrecadatário não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim dos direitos constitucionais dos contribuintes.

Entende-se que o julgador pode, sem fugir da legalidade ínsita à tributação, também utilizar a razoabilidade e a proporcionalidade no seu ato decisório, principalmente, quando verificar que a multa aplicada contém doses exageradas, com feição própria de confisco.

No presente trabalho, não se pode deixar de registrar que, em respeito à dignidade da pessoa humana, como pedra de toque da humanização no âmbito de julgamento, deverá existir sempre e em toda a sua extensão o exercício pleno do direito ao contraditório e à ampla defesa, princípios basilares, não somente, do processo administrativo, mas de todos aqueles que litigam administrativamente ou judicialmente.

O julgador que representa o Estado, deve enriquecer o ato de julgar, colocando-se no lugar do não-juiz, sem deixar de atentar para a condição humana, pois somente assim poderá envergar com dignidade a instituição Justiça. Por outro lado, o julgador é apenas parte desse processo, cabendo ao Estado a preocupação de criar mecanismos para prover uma estrutura administrativa democrática e de fácil acessibilidade a todos, principalmente, para os contribuintes de micro ou pequeno porte econômico que não têm suporte jurídico adequado para o enfrentamento à máquina estatal e à sua complexidade normativa.

Com simples observância do que aqui se explanou, pratica-se uma humanização no âmbito dos julgamentos dos PATs e a sociedade deve permanecer vigilante através de suas instituições representativas em prol dessa humanização e da justiça fiscal.

## 2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Pretende-se, neste tópico, tecer considerações sobre o 'Contencioso Administrativo', desde sua conceituação, origem e correlação com o princípio da separação dos poderes. Nesse sentido, realizou-se um estudo sobre as Constituições Brasileiras, com a finalidade de averiguar em que momento o País vivenciou o sistema de Jurisdição Una ou Dupla, o que, de antemão, registra-se, não sendo feito de modo detalhado, mas apenas nos limites necessários para se contextualizar o papel assumido pelo processo administrativo tributário.

### 2.1 Conceito de Contencioso Administrativo

Do ponto de vista linguístico, Silva (1991, p. 543) lembram que o vocábulo contencioso é derivado de *contentio*, cuja origem provém do latim, indicando o que é litigioso ou relativo à disputa. E continua recordando que:

Contencioso é todo ato que possa ser objeto de contestação ou de disputa, opondo-se, ao sentido de voluntarioso ou voluntário, em que não há contestação, nem disputa, ou ao gracioso em que não se admite contenda. [...] Contencioso administrativo assim se designa o órgão da administração pública, a que se atribui o encargo de decidir, sob o ponto de vista de ordem pública e tendo em face a utilidade comum, toda matéria obscura ou controversa ou todos os litígios havidos com o poder administrativo (SILVA, 1991, p.543).

No mesmo sentido, a definição da expressão 'Contencioso Administrativo', citada Meirelles (1995, p. 47):

Contencioso é uma palavra originária do latim (*contentiosu*) que nos conduz ao termo litígio, as questões incertas e induvidosas. [...] Contencioso Administrativo é o conjunto de litígios que podem resultar da atividade da administração.

Por se entender, de forma muito esclarecedora, e estar em conexão direta com o trabalho que aqui se apresenta, registra-se a expressão 'Contencioso Administrativo' nas palavras de Moreira Neto (1977, p. 5):

A expressão Contencioso Administrativo é empregada em duas acepções e, por isso é necessário termos sempre em mente que, em sentido lato é tomado como contenda, controvérsia, litígio, envolvendo matéria administrativa, litigiosas - esta é a acepção material da expressão; em sentido restrito, Contencioso Administrativo é designativo da forma de especialização da atividade administrativa ativa, julgar aqueles litígios é pois a acepção formal.

No presente trabalho têm-se as duas acepções explicitadas anteriormente, sobretudo porque envolvem lides, contendas, conflitos tributários entre o Estado e os contribuintes alvo de autuações na seara tributária e, além disso, porque o CONAT, aqui em relevo, reporta-se ao espaço da Administração Pública Tributária institucionalizado, para dirimir esses conflitos.

Uma vez nascido o conflito, é exigida a formação de uma decisão, por parte do Estado, para solucioná-lo, evitando-se o rompimento com a paz social, decisão essa que, necessariamente, não precisa emanar do Judiciário, o qual, muitas vezes, não consegue resolver em tempo hábil.

Nesse momento, registra-se que, uma vez instituído o tributo e vindo as pessoas - físicas ou jurídicas a subsumirem a ocorrência do fato gerador, o Estado cria mecanismos para a sua efetiva arrecadação, que poderá ser feita de forma espontânea, com base em declarações ou documentos apresentados por livre iniciativa do contribuinte, para a apuração e pagamento do seu devido valor, ou por lançamento de ofício, ocasião em que o agente do Fisco, que representa a Administração Tributária - o Estado, no papel de cobrador e fiscalizador, por meio do devido ato designatório, averigua a ocorrência, ou não, de ilícitos tributários junto a documentação fiscal e contábil da empresa.

Salienta-se que o agente fiscal, antes de proceder à lavratura do lançamento tributário, corporificado no Auto de Infração (AI), deve atentar para os procedimentos inerentes à ação fiscal, assim como, cercar-se de provas aptas a demonstrar ilícitos fiscais cometidos, para depois oportunizar ao contribuinte o máximo de oportunidade para que este possa contraditar a exação fiscal então declarada.

É importante ressaltar que auto de infração é o documento em que, depois de constatadas irregularidades em procedimento de fiscalização, se materializa por escrito a prática do ilícito fiscal e da penalidade, a ser aplicada ao caso, quando cabível, assumindo assim a qualidade jurídica de lançamento tributário.

A autoridade administrativa não pode e não deve lançar mão do Poder – Dever fiscalizatório que detém, com o pensamento voltado exclusivamente para a melhoria de sua produtividade que tem como consequência seu aumento salarial, ou mesmo o aumento da arrecadação do Estado. Se assim agir, ela estará cometendo um ato de desumanização, pois deixou de se pautar em princípios éticos e de justiça fiscal.



Todavia, inegável é que no proceder à atividade de fiscalização dos tributos junto aos contribuintes, podem os agentes fiscais, que representam a Administração Pública, agirem com erros, equívocos ou abuso de poder, comprometendo a certeza e a liquidez do crédito tributário lançado, razão pela qual necessário instrumentos de controle destes atos e proteção dos indivíduos contra estes abusos , uma vez que, nossa Carta Magna (BRASIL, 1988, artigo 5º, II) preceitua que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No cenário acima desenhado o contribuinte que se sentir prejudicado por ato administrativo tributário praticado em desacordo com a lei pode e deve discutir a questão no âmbito da própria Administração Tributária, através da formação do Processo Administrativo Tributário, questões estas, que serão dirimidas através de um órgão de controle administrativo chamado Contencioso Administrativo Tributário, ou como denominados em alguns países, como Portugal e França de ‘Tribunais Administrativos Tributários’.

Apenas como introdução à temática torna-se imprescindível apresentarmos uma definição do que seja Processo Administrativo Tributário nas preleções de Carvalho (1978, p.16):

Processo é um complexo de atos que se sucedem, coordenadamente, uns dando causa aos outros, tendentes a um fim único, que é a composição do litígio. Estabelecida a relação juridicoprocessual, os atos que se vão realizando na continuidade do seu desenvolvimento, dizem-se atos de processo, os quais se sujeitam à discriminação do direito processual. Na expressão, porém, de sua totalidade, assenta o conceito de processo.

Contencioso Administrativo Tributário e Processo Administrativo Tributário possuem íntimas ligações sendo, esse último, o instrumento jurídico apto a materializar o pedido de controle da legalidade do ato de lançamento tributário, enquanto, o outro é órgão da Administração Pública competente para proceder ao controle da juridicidade desta pretensão Estatal.

Nesse raciocínio torna-se indubitoso que é através do controle da juridicidade do ato de imposição tributária, com o julgamento dos processos administrativos tributários, na busca da justiça fiscal, que se justifica a criação, a organização de contenciosos administrativos tributários sobre o qual se fala a seguir.

## 2.2 Origem do Contencioso Administrativo

A criação de contenciosos, com a devida instituição da justiça administrativa notadamente deu-se logo após a Revolução Francesa de 1789, século XVIII, que pôs fim ao absolutismo monárquico neste país e teve como sustentáculo de sua idealização a teoria da separação dos poderes.

A teoria da separação dos poderes, proposta por Montesquieu, na obra 'O Espírito das Leis', a partir da concepção teórica do inglês John Locke baseia-se num sistema de organização e funcionamento do Poder Estatal, em que cada órgão do Estado desenvolve uma atividade distinta, ou seja, assentada numa divisão em correspondência com as atividades do Estado, porém, não esquecendo que essas funções se conjugam dentro de um sistema, mantendo assim a unidade deste Poder.

O autor francês estabeleceu a separação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, cada um deles com funções específicas e compostas por um corpo diferente, cabendo ao Legislativo a função de elaborar as leis, ao Executivo a de administrar de acordo com as leis e ao Judiciário, a de julgar em consonância com as leis.

Sobre isso, García (1997, p. 49) observa, que:

No existe, sin embargo y tras lo dicho, radical separación entre poderes, sino coordinación. La idea inspiradora es la del control recíproco entre las distintas fuerzas, lo cual no significa desde luego la exclusión de mutuas injerencias sino más bien la confirmación de su necesaria existencia. El ejecutivo se injiere en el legislativo puesto que el rey dispone del derecho de veto. Así lo declara Montesquieu cuando dice: El poder ejecutivo [...] debe participar en la legislación en virtud de su facultad de impedir, sin la cual pronto se vería despojado de sus prerrogativas, o en otro lugar: Si el poder ejecutivo no pose el derecho de frenar las aspiraciones del cuerpo legislativo, éste será despótico, pues, como podrá atribuirse todo el poder imaginable, aniquilará a los demás poderes. El legislativo ejerce una llamada facultad de inspección sobre el ejecutivo, puesto que controla la aplicación de las leyes que ha votado: en un Estado libre el Poder Legislativo tiene, [...] el derecho y debe tener la facultad de examinar cómo son cumplidas las leyes que ha promulgado.

Com essa divisão de competências, cuja importância se vê no desenvolver das atividades públicas, entre as quais, a realizada pelo Contencioso Tributário, extraindo-se o entendimento de que o objetivo dessa tripartição foi sistematizada tendo como técnica o estabelecimento de limites ao poder do soberano e à salvaguarda da garantia das liberdades individuais, de modo que Montesquieu fez

uma divisão política do exercício do poder, registrando que o conceito de liberdade aqui expresso está adstrito ao que a lei prevê, recordando que a história demonstra que a concentração de poder nas mãos de um único órgão ou instituição tende a resultar em abuso, em excessos deste Poder:

Com respaldo nessa teoria, as funções judiciárias tornaram-se diferentes e separadas das funções administrativas. Os juízes, conforme dispunha o artigo 13 da Lei nº 16 de 24 de agosto de 1790, referido por Cabral (1993, p.116), estavam proibidos, sob pena de prevaricação, de interferir, de qualquer forma, nas atividades administrativas.

O artigo 13 da referida lei (BRASIL, 1990) em destaque, assim normatiza:

Artigo 13. As funções judiciárias são distintas e ficarão sempre separadas das funções administrativas. Os juízes não poderão, sob pena de prevaricação, perturbar por qualquer forma, as operações dos corpos administrativos, nem citar diante de si os administradores por motivos de funções que estes exercem.

Considerando que a justiça ordinária francesa era composta por magistrados que não se identificavam com as causas burguesas procederam a uma interpretação da doutrina de Montesquieu, sobre a separação de poderes, retirando-se do Poder Judiciário a revisão dos atos da Administração Pública.

Moreira Neto (1977) refere a afirmativa do historiador Bonnard (1997, p.8) que diz: *“Des le début de la Révolution, il se manifesta une extreme méfiance à l’égard des tribunaux judiciaires em ce qui concerne leur attitude à l’égard de l’administration.”*<sup>6</sup>

Assim, foi criado o Contencioso Administrativo Francês, com a segregação da justiça administrativa da justiça comum, aparado na desconfiança da justiça ordinária francesa, composta de magistrados que não estavam identificados com as causas burguesas, como muito bem se extrai do artigo anteriormente registrado, adotado até os dias atuais, baseando-se num sistema de jurisdição dupla, que tem como pressuposto o fato de que os atos administrativos não poderão ser apreciados pelo Poder Judiciário.

A história demonstra que na realidade a Revolução de 1789 teria encontrado ambiente favorável em todos os aspectos à implantação do regime liberal e da independência dos Poderes, conforme a doutrina de Montesquieu, o que veio findar

---

<sup>6</sup> No mesmo sentido: LAUBADÉRE, André de, *Traité Élémentaire de Droit Administratif*. Paris : LGDJ, 1953,p.244.

com a separação da Justiça Comum da Administração, tendo como emblema entendimento de que os atos do Executivo não poderiam ser julgados pelos tribunais judiciários, sob a alegativa de que isso significaria interferência indevida de um Poder em outro, daí a edição da lei francesa acima mencionada.

Com fundamento nessa teoria, vê-se que a instituição dos contenciosos administrativos encontra-se ligada a razões históricas, especialmente pelas ideias revolucionárias com vistas a combater o poder absoluto do rei, visando dotar o Estado de características inerentes a respeitar os direitos individuais.

Muito elucidativo para historiar a origem dos contenciosos administrativos e a absoluta separação entre as funções do Estado é a lição doutrinária de Seabra Fagundes, assentada por André (2009, p.129).

Explicação doutrinária no que Bonnard chama a concepção francesa da separação dos poderes. Assentou-se na prática do direito público francês que a separação dos poderes deve ser de modo a vedar a penetração de um no âmbito peculiar do outro, implicando violação a esse princípio de julgamento pelo poder judiciário das controvérsias nascidas da atividade do poder administrativo. De início esta orientação decorreu da prevenção contra a jurisdição comum, em conflito constante com os corpos administrativos, no período que precedeu à revolução Francesa, e hoje se assenta na conveniência de técnica das especializações e melhor controle do serviço público, já desaparecida aquela hostilidade. Assim, as razões históricas que fizeram nascer a doutrina francesa da separação de poderes públicos cessaram de existir, mas subsistiu o sistema de dupla jurisdição dela originário, já agora por motivos de ordem técnica.

Foi nesse panorama que surgiu o sistema francês de dualidade da jurisdição ou contencioso administrativo, sobre o qual falaremos mais adiante, ressaltando, no entanto o que assevera Chizzoti (1977, p.314) que “as razões históricas que determinaram a sua criação desapareceram, sendo substituídas por razões de ordem jurídica e técnicas que passaram a fundamentar a sua existência”.

### *2.2.1 Jurisdição Una e Jurisdição Dupla*

Para melhor compreensão do estudo do Processo Administrativo Tributário no CONAT - CE e da implementação da justiça fiscal, torna-se necessário o entendimento do que seja jurisdição e quais as formas que ela assume no mundo moderno, com destaque no Brasil. A definição mais adequada ao escopo deste trabalho é a que correlaciona a jurisdição com função estatal, como atribuição executada pelo Estado para execução de seus fins.

É exatamente nesse sentido que se comunga com Rocha (2009, p.64) quando atesta que “a jurisdição é, justamente, a função estatal que tem a finalidade de garantir a eficácia do direito em última instância no caso concreto, inclusive recorrendo à força, se necessário”.

O insigne doutrinador afirma que o objetivo da jurisdição é “manter o ordenamento jurídico quando este não foi observado espontaneamente pela sociedade”, cuja função é exercida, pelo Judiciário.

No atinente à jurisdição administrativa apresenta-se aqui uma excelente lição de Grinover (2003, p.137):

Quanto à atividade administrativa, não há dúvida de que também através dela o Estado cumpre a lei (e por isso não faltou quem dissesse inexistir diferença ontológica entre administração e a jurisdição). Mas a diferença entre as duas atividades está em que: a) embora cumpra a lei, tendo-a como limite de sua atividade, o administrador não tem o escopo de atuá-la (o escopo é, diretamente, a realização do bem comum) b) quando a Administração Pública pratica ato que lhe compete, é o próprio Estado que realiza uma atividade relativa a uma relação jurídica de que é parte, faltando, portanto o caráter substitutivo; c) os atos administrativos não são definitivos, podendo ser revistos jurisdicionalmente em muitos casos. Acima de tudo, só na jurisdição reside o escopo social magno de pacificar em concreto os conflitos entre pessoas, fazendo justiça na sociedade.

Após esse intróito urge mencionar que são dois (2) os sistemas de ‘jurisdição’ adotados no Estado moderno, a saber: o da Unidade e o da Dualidade de jurisdição. Pelo sistema de jurisdição Una existe apenas um órgão com competência para apreciar e julgar em caráter definitivo as lides instauradas no seio da coletividade, enquanto pelo segundo são reconhecidas a competência de outros órgãos, além do Judiciário para conhecer e julgar questões conflituosas surgidas sobre determinadas demandas em caráter definitivo.

O sistema de jurisdição Una (sistema inglês) é, portanto, aquele segundo o qual o monopólio dessa função é do Poder Judiciário, não podendo ser excluída qualquer lesão ou ameaça de direito individual, ainda que esta seja decorrente de ato da Administração. Com esteio na jurisdição Una, todo litígio instaurado entre a Administração Pública e o particular somente pode ser resolvido tendo como único detentor o Judiciário, pois só a este Poder compete decidir de maneira final e imutável as controvérsias então instauradas, fazendo, assim, coisa julgada judicial, com caráter de definitividade.

Não se pode falar em coisa julgada administrativa, pois somente, com base

no sistema de jurisdição Una - predominância das decisões do Judiciário - é que existe coisa julgada, oriunda de decisões do Poder Judiciário. Acerca dessa função jurisdicional típica do Estado, exercida pelo Judiciário, eis os ensinamentos de Miranda (2009, p.388):

Na função jurisdicional define-se o Direito (*jus dictio*) em concreto, perante situações da vida (litígios entre particulares, entre entidades públicas e entre particulares e entidades públicas, e aplicação de sanções), e em abstrato, na apreciação da constitucionalidade e da legalidade de atos jurídicos (máxime, de atos normativos).

No tocante ao sistema de jurisdição Dupla, diferentemente do anteriormente descrito, existem duas ordens de competência jurisdicional, uma comum, com competência para as questões de natureza privada e outra, a de jurisdição administrativa, exercida pela Administração Pública para resolução das controvérsias envolvendo esta e os administrados.

Existe, nesse sistema, efetivamente, a jurisdição administrativa, nos moldes do instituído na França, com autonomia entre essa e a jurisdição ordinária e não, mero controle administrativo dos atos deste Poder feito pela administração, sem a condição de coisa julgada; aqui existe competência do Poder Executivo para conhecer e julgar as controvérsias administrativas instauradas, culminando em decisões de mérito final sobre estas questões.

Nesse tipo de jurisdição coexistem as duas jurisdições, a administrativa e a ordinária, em oposição, portanto, a unicidade da jurisdição, que não admite o julgamento definitivo realizado pelas autoridades administrativas, com privilégio à instância judicial de cujas decisões é usada a força da coisa julgada. No magistério de Xavier (2005, p.24):

Diferentemente dos sistemas existentes em alguns países europeus em que a jurisdição plena não é exclusividade do Poder Judiciário, sendo esta compartilhada, caracterizando-se pelo fato de as questões relativas à Administração Pública, em especial, as tributárias, serem reservadas à apreciação do Poder Executivo, em nosso país vigora uma reserva absoluta de jurisdição dos órgãos do Poder Judiciário, uma vez que o Direito brasileiro é regido pelo “princípio da universalidade da jurisdição”, “princípio da garantia jurisdicional” ou “sistema de jurisdição única”, de cuja apreciação não pode ser excluída qualquer lesão ou ameaça de lesão de direito individual, ainda que tal lesão ou ameaça seja decorrente de ato da Administração (Inciso XXXVI do art. 5º, CF). Entretanto, isto não significa dizer que a justiça, em especial a tributária, seja apenas concretada pelo Poder Judiciário, pois, ao abrigo da atual Constituição, vigora um sistema de autocontrole optativo e não cumulativo, segundo o qual o contribuinte pode livremente escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário.

Atualmente, no Brasil, vige o sistema de jurisdição *Una*, significando que, a atividade administrativa contenciosa, não é jurisdicional, pois competirá sempre ao Poder Judiciário, independente, harmônico e imparcial, a aplicação da lei, através do devido processo legal, para o exame definitivo das lides, quer envolvam particulares, quer a Administração Pública.

### **2.3 Histórico do Contencioso Administrativo à luz das Constituições Brasileiras**

Inicia-se a abordagem histórica aduzindo que, no período Brasil-Colônia, em que os poderes administrativos e judiciais estavam centralizados nas mãos do soberano português, conheceu o Brasil a jurisdição *Una*. Nesse período, existiam tribunais compostos por magistrados totalmente subordinados ao governo português, o qual podia, inclusive, avocar causas que quisesse para dar-lhe o curso então desejado.

Somente em 1761, foi criado o Conselho de Fazenda, órgão com jurisdição graciosa e contenciosa com competência para dirimir, em uma só instância, as questões fiscais entre a coroa e os contribuintes. Salientam-se as limitações e deficiências desse órgão, cujas decisões ocorriam sem quaisquer garantias processuais, apresentando-se de forma extremamente parcial aos interesses régios. Sobre essas parcialidades e deficiências, Bonilha (1997, p.20) explicita:

Em suma, a organização politicoadministrativa absolutista do período colonial, que desconhecia a separação dos poderes, nada apresentou de útil e relevante para a tutela dos interesses dos contribuintes, praticamente indefesos ante as abusivas cobranças de impostos e derramas causadoras de desespero e revolta

E ainda, “o incipiente e falho sistema de organização da Colônia espelhava a realidade política, que então se vivia, marcada por dominação e poder absoluto da coroa e pela difícil adaptação das instituições e das leis de Portugal” (BONILHA, 1997, p. 24).

No fim do Brasil-Colônia, portanto, verificou-se o surgimento do contencioso administrativo tributário. Alencar (2002, p.4) diz que, no Brasil Império, a despeito dos movimentos reacionários, que eclodiram com sua emancipação, surgiram movimentos tentando restabelecer a jurisdição *Uma* e, conseqüentemente, a derrubada do recém-nascido contencioso administrativo. Em fins de 1830, praticamente, todo o contencioso administrativo não mais existia.

Houve a extinção do Conselho de Fazenda, por meio dos artigos 90 e 91 da Lei nº 4 de Outubro de 1831, passando suas atribuições a serem exercidas por Juízes Territoriais.

Art. 90. Fica extinto o atual Erário, e o Conselho de Fazenda. As justificações que até agora se faziam perante os juízes territoriais, com audiência do Procurador Fiscal e as sentenças que ela se proferirem a favor dos justificantes, serão apeladas ex-officio para a relação do distrito, sob pena de nulidade. Os processos ultimados dos justificantes lhes serão entregues, sem dependência de translados.

Art. 91. A jurisdição contenciosa que exercitava o mesmo conselho extinto, fica pertencendo aos juízes territoriais, com recurso para a relação do distrito, guardados os termos de direito.

O Brasil retornava à jurisdição Una. Novamente em 1841 ressurgiu no país o contencioso administrativo de caráter jurisdicional, com a criação do Conselho de Estado, lei essa que a maioria da doutrina da época imputava de inconstitucional. Era competência do Conselho de Estado conhecer e julgar as causas fiscais e tinha a estrutura, organização e atribuições de um verdadeiro contencioso, nos moldes do instaurado na França.

O campo de atuação desse Conselho foi, cada vez mais, alargado, até que culminou com o Decreto nº 2.343 de 29.01.1859, o qual delegava competência ao Ministro da Fazenda, outorgando-lhe jurisdição e assim previa: “artigo 25 - as decisões dos Chefes das Repartições de fazenda, do tribunal do Tesouro e do Ministro de Fazenda, em matéria de sua competência de natureza contenciosa, terão a autoridade e a força de sentenças dos tribunais de Justiça.”

Sobre isso, Castro (1996, p.74) conclui: “esse foi o “Contencioso Administrativo, que vigorou até o final do regime imperial, todo ele em mãos do Poder Executivo, que o implantou à revelia e com a separação das funções atinentes ao Poder legislativo”.

Com o advento da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891 foi consagrado o regime republicano e federativo e a separação dos poderes. Essa alterou profundamente o controle do poder, ao eleger, em caráter especial e excepcional, o juiz federal para absorver o contencioso administrativo nas causas que envolvessem a União e particulares e vice-versa. Essa Constituição revogou expressamente o contencioso administrativo.

Ao lado da Justiça Federal, foi atribuída aos estados-membros a justiça comum e geral, com competência para conhecer questões civis e criminais. Foi



então adotado o regime de jurisdição Una que, abolindo o contencioso, de origem Francesa, confiou ao Judiciário a atribuição de processar e julgar os feitos fiscais. A Constituição de 1934 não trouxe mudanças significativas no tocante ao contencioso administrativo, mantendo a mesma linha da Constituição republicana.

Com a Constituição de 1937, ficou encerrada a democracia social e fortaleceu-se o Poder Executivo na mão do Presidente Getúlio Vargas. Todavia, embora o País vivesse uma ditadura, não há qualquer previsão legal a respeito do contencioso administrativo, continuando a existência da jurisdição Una.

A Constituição de 1946, assim como a de 1967, não trazia nenhuma modificação no Contencioso Administrativo, continuando a existir a jurisdição Una, no mesmo modelo da Constituição anterior. Profundas mudanças foram, então, trazidas com a Emenda Constitucional 1/69, quando o artigo 111 autorizava expressamente a criação do contencioso administrativo, instituído com base no modelo Francês, no qual existe a dualidade de jurisdição. Entretanto, em face da falta de regulamentação, não foi possível que a previsão constitucional fosse colocada em prática. Conforme as palavras de Castro (1996, p.83):

Esse contencioso permitia a Fisco ter seu procedimento administrativo, com decisão de primeira instancia judicial, além de um direito a recurso, a ser interposto perante o Tribunal Federal de Recursos, que só o examinaria em grau recursal, sem ter contudo, a possibilidade de retornar à fase probatória, ou de buscar novos elementos que de alguma maneira pudessem em matéria fática informar ou influenciar na decisão do tribunal.

A Constituição de 1969, para muitos doutrinadores, instituiu o principio da dualidade no Brasil, todavia, suspeita-se que essa, apenas, previa a exigência do esgotamento da via administrativa previamente a judicial, situação que somente foi alterada com a atual Constituição de 1988.

A Constituição Federal de 1988 não manteve a mesma linha da Constituição de 1969, mas retornou ao sistema daquela de 1967, ou seja, trouxe de volta a jurisdição Una, quando seu artigo 5º, inciso XXXV determina que “nenhuma lesão ou ameaça de direito poderá ser excluída da apreciação judicial.”

Pela Constituição Federal atual (BRASIL, 1988), volta-se ao sistema de jurisdição Una, porém, fica permitida a existência de contenciosos ou tribunais administrativos, desprovidos, no entanto, de função jurisdicional, que constitui monopólio do Poder Judiciário.

## 2.4 Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará

Nesse momento apresenta-se uma das principais categorias do trabalho, qual seja, o órgão integrante da Administração Pública Estadual, o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT), responsável pela análise e julgamento dos processos administrativos tributários envolvendo o Estado do Ceará e os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária .

### 2.4.1 Resenha histórica do Contencioso Administrativo Tributário no Ceará

A criação de um órgão ligado ao Executivo, vinculado administrativamente à Secretaria da Fazenda tendo como finalidade dirimir as questões tributárias entre o Estado e os contribuintes foi criado pela primeira vez através da Lei nº 7.066, de 31 de dezembro de 1963, publicada no Diário Oficial em 10.01.1964, na então gestão do Governador Virgílio Távora, denominado de “Conselho de Contribuintes do Estado”.

Vê-se, a seguir, o que preceituava o artigo 12 da mencionada lei: “serão resolvidas em duas instâncias, uma singular e outra coletiva, além de uma instância revisora, as questões entre Fazenda do Estado e os contribuintes, originárias de interpretação de leis e regulamentos fiscais.”

Ressalta-se que as questões a serem dirimidas pelo citado Conselho de Contribuintes reportavam-se inclusive as de quaisquer natureza fiscal que lhe fossem submetidas pelo Governador ou pelo titular da pasta – Secretário da Fazenda. A criação do Conselho de Contribuintes gerou a possibilidade do procedimento contraditório aos feitos da Fazenda estadual e apontou para novos horizontes na salvaguarda dos direitos do contribuinte.

O recém-criado Conselho renovou no fisco estadual a necessidade de que o espírito de legalidade precedesse as normas tributárias e as ações fiscais. Efetivamente, esse Conselho somente iniciou suas atividades no início do ano de 1964, em razão do atraso nos trabalhos de composição e estrutura deste órgão.

As maiores dificuldades surgidas, à época, relacionavam-se à adaptação da ideia de ser o então Conselho de Contribuintes um órgão com competência plena e eficaz para conter possíveis impulsos de arrogância do órgão fazendário ou

arroubos da máquina fiscal, diante da pretensão do patrono e inspirador de tal organismo de julgamento administrativo-fiscal, General Edson Amâncio Ramalho, ser a fiscalização de todos os contribuintes, nos diversos recantos do Estado do Ceará, de modo que os reincidentes no descumprimento das obrigações tributárias fossem compelidos ao pagamento dos tributos devidos.

Infelizmente, não se dispunha, nessa época, de uma instituição similar que fosse um referencial de modelo do *modus operandi* do Conselho de Contribuintes. Isso posto, tornou-se necessária a utilização da criatividade de profissionais fazendários, dentre os quais se sobressaíram Gabriel Lopes Jardim e Júlio César Monte, dois notáveis servidores com conhecimentos jurídicos tributários, quando, na oportunidade, foram elaboradas as normas disciplinares para colocar em funcionamento o aludido Conselho.

O Conselho de Contribuintes, então instituído, era composto por duas instâncias, a saber: A primeira instância, competindo o julgamento das lides ao Diretor de Recebedoria, quando as ações fiscais fossem oriundas da Capital - Fortaleza ou aos Chefes de Coletorias, quando do interior. Em segunda instância, através do colegiado, formado por sete (7) membros, nomeados pelo Governador do Estado, os quais recaiam sobre: secretário adjunto da fazenda, na qualidade de presidente do conselho, com direito apenas a voto de minerva, isso é, em caso de desempate e seis (6) conselheiros, sendo três (3) servidores fazendários indicados pelo Secretário da Fazenda e três (3) representantes dos contribuintes escolhidos dentre os nomes indicados pelas Federações do Comércio e das Associações Rurais.

Nessa instância, competia decidir sobre os recursos de ofício e os voluntários, além do caráter consultivo que lhe fora atribuído, quando invocado pelo Governador do Estado ou Secretário da Fazenda.

O presidente do órgão, assim como os conselheiros fazendários, nomeados pelo Governador do Estado, deveriam ser pessoas de reputação ilibada e ter notório conhecimento da legislação fiscal-tributária, não sendo tais requisitos exigidos aos representantes classistas.

Os interesses do Estado junto ao Conselho de Contribuintes competiam a um Procurador Fiscal, o qual emitia Parecer sobre as demandas e ao mesmo tempo participavam das discussões do plenário, sem ter, no entanto, direito a voto.

Não se pode esquecer que havia, também, uma instância chamada Revisora, que consistia numa nova apreciação pelo Secretário da Fazenda contra as decisões da Câmara de Julgamento. A normatização dessa avocação é encontrada no artigo 19 da Lei nº 7.066/1963: “cabará recurso para o Secretário da Fazenda, interposto pelo Procurador Fiscal, sempre que a decisão do Conselho não for unânime e lhe parecer contrária á lei ou a prova existente no processo.”

Continuando nas alterações procedidas neste órgão de julgamento, surgiu o Decreto nº 9.174, de 5 de maio de 1970, com fundamento no Ato Institucional nº 8, que veio a reestruturar a Secretaria da Fazenda e promover substancial alteração no Conselho de Contribuintes então vigente, com destaque especial para o afastamento legal de suas funções tributárias, de todos os que ocupassem a função de julgar, atitude essa que, indiscutivelmente, promoveu maior independência e imparcialidades aos julgadores de 1ª instância.

Os interesses da Fazenda passaram a ser representados, também, pelos advogados defensores do fisco, aos quais competiam emitir pareceres nos processos em tramitação, bem como nas consultas sobre a interpretação e aplicação das leis e regulamentos fiscais. Com relação ao processo administrativo tributário, este se desenvolvia da seguinte forma: lavrado o auto de infração, o sujeito passivo dispunha de 30 (trinta) dias, contados do dia posterior à ciência do mesmo, para impugnar a acusação que lhe fora conferida, iniciando-se a partir desse momento a fase contenciosa.

A ausência de impugnação no prazo fixado concorria para a lavratura do Termo de Revelia e inscrição do crédito tributário exigido como Dívida Ativa, para futura cobrança judicial. Não havia, dessa forma, o julgamento em primeira instância, visto que a relação contenciosa se instaurava, apenas, com a impugnação do lançamento fiscal.

O saneamento do processo na capital era efetivado pelo Diretor da Divisão de Tributação, auxiliado pelo Setor de Controle de Documentos e, no interior, pelos Exatores ou qualquer outro servidor por ele designado.

Essas autoridades detinham a competência para determinar de ofício ou a requerimento da parte, a realização de diligências e perícias, desde que julgassem necessárias. O julgamento em 1ª Instância dos Autos de Infração lavrados na Capital competia ao Setor de Auto de Infração da Divisão de Tributação, e no

interior, aos Chefes de Exatorias, exceção feita aos casos em que estes se encontravam impedidos por qualquer motivo, ocasião em que o processo era enviado ao setor incumbido dessa tarefa na Capital.

Não se pode esquecer que, antes do julgamento singular, o Secretário da Fazenda poderia avocar o processo e mandar arquivar o Auto de Infração, a requerimento da parte interessada, ou de ofício, sempre que esse fosse nulo ou estivesse em desacordo com as leis, regulamentos e instruções em vigor ou ainda quando, pela natureza do fato e a notória boa fé do contribuinte, a falta pudesse ser corrigida sem a imposição de multa.

Sempre que o valor do imposto exigido fosse superior à importância equivalente a vinte (20) salários mínimos, o despacho do Secretário da Fazenda determinava o arquivamento do Auto de Infração, devendo ser fundamentado, ficando a seu critério ouvir, ou os autuantes, ou a Procuradoria, caso necessitasse de esclarecimentos para essa fundamentação. Nos demais casos, o despacho era sumário.

Entendendo não existir nenhuma das condições que lhe autorizavam a arquivar o Auto de Infração, o Secretário da Fazenda devolvia o processo para que fossem seguidos os trâmites ordinários. Na análise do processo, o julgador monocrático poderia determinar a realização de perícias ou diligências sempre que entendesse necessárias à elucidação da lide. Prolatada a decisão de 1ª Instância, caberia recurso de ofício ao Conselho de Contribuintes, se essa fosse contrária, no todo ou em parte, aos interesses do Estado e voluntário, se desfavorável ao contribuinte.

As decisões singulares não eram objeto de reconsideração. Todavia, se contivessem inexatidões materiais decorrentes de lapso manifesto, erros de escrita ou de cálculo, essas poderiam ser corrigidas de ofício ou a requerimento do interessado. Esgotado o prazo para a interposição de recurso voluntário, sem que este fosse apresentado pelo sujeito passivo, a decisão condenatória exarada na primeira instância se tornava definitiva.

A interposição do recurso voluntário independia de garantia de instância, como acontecia anteriormente, cujo sujeito passivo era obrigado a depositar a importância equivalente ao valor da condenação ou prestar fiança idônea. As decisões do Conselho de Contribuintes poderiam ensejar um pedido de

reconsideração, por parte do sujeito passivo, como também a interposição de Recurso de Revisão, pelo Procurador representante da Fazenda ou pelos advogados defensores do fisco.

Cabia o pedido de reconsideração quando o Conselho modificasse a decisão absolutória exarada na primeira instância, dando provimento ao recurso de ofício. O Recurso de Revisão necessitava cumulativamente dos seguintes requisitos para ser interposto: a) decisão contrária à Fazenda Estadual; b) inexistência de unanimidade; c) fosse a decisão, no entender das autoridades incumbidas de apresentá-la, contrária à lei, ou à prova existente nos autos.

Atendendo a essas condições, o recurso era submetido à apreciação do Secretário da Fazenda, que decidia definitivamente a controvérsia na esfera administrativa. Continuando na busca de aperfeiçoamento da justiça fiscal foi editada a Lei nº 9.318 de 4 de dezembro de 1970, a qual conferiu ao processo administrativo fiscal uma melhor lógica sistemática, ao especificar as regras relativas aos atos processuais, prazos, responsabilidades, competências, formação, andamento e finalidade do processo administrativo.

A Lei nº.10.456/80, de 28 de novembro de 1980, trouxe ao ordenamento jurídico tributário cearense profundas mudanças na estrutura organizacional desse órgão administrativo de julgamento e nos procedimentos relativos ao processo administrativo tributário, inclusive alterando a nova denominação do órgão para 'Contencioso Administrativo Fiscal'. Faz-se, aqui, uma síntese das importantes inovações trazidas com esse regramento normativo, ao lume das palavras de Ribeiro Neto (2009, p. 1184):

- Redefinição da competência do órgão, que passou a decidir acerca de questões tributárias relacionadas com os tributos estaduais;
- Representação do estado ficando a cargo da Procuradoria Geral do Estado, através de Procuradores do Estado;
- Transformação do Conselho de Contribuintes em órgão multicameral, com três câmaras de julgamento;
- Instituição das vice-presidências do Contencioso Administrativo Fiscal, cabendo-lhes exercer as funções de presidente das câmaras de julgamento;
- Instituição da auditoria, órgão de julgamento de 1ª Instância;
- Extinção da instância revisora, antes cometida ao Secretário da Fazenda;
- Instituição do recurso de revisão, cujo julgamento competia ao Conselho Pleno;
- Garantia de gratuidade do processo administrativo- fiscal;
- Manutenção da representação paritária entre os conselheiros representantes do fisco e representantes dos contribuintes.

Relativamente ao processo administrativo tributário propriamente dito, pode-se citar, como principal alteração, o fato de ter tido suas normas processuais disciplinadas em legislação própria, apartadas das leis e regulamentos que regiam os tributos estaduais. Para sintetizar as alterações procedidas na legislação, utilizam-se as ideias apresentadas por Valente (1996, p.23), em um trabalho monográfico:

- a) criação do rito processual sumário, como forma de agilizar os processos administrativos fundados em atraso de recolhimento de tributos. Esses processos, quando instaurados no Interior, eram julgados em 1ª. instância, pelo Delegado Regional da circunscrição onde se realizou a ação fiscal, e na Capital pela Auditoria do Contencioso, a quem competia também julgar os processos de rito ordinário;
- b) os processos que corriam à revelia, diferentemente do trâmite anterior, eram julgados em 1ª. instância, ao invés de serem encaminhados para a Dívida Ativa do Estado;
- c) absorção de normas do Código de Processo Civil, como a nulidade do ato administrativo e a extinção do processo com ou sem julgamento do mérito;
- d) definição dos meios de prova aceitos no processo administrativo tributário;
- e) extinção da figura do pedido de reconsideração da decisão de 2ª. instância;
- f) a apreciação do recurso de revisão passou a ser de competência do Conselho Pleno. Tanto o contribuinte, quanto o Procurador do Estado poderiam interpô-lo, desde que atendesse os requisitos prescritos na legislação processual.

Em 16 de outubro de 1987 tivemos uma nova lei, a de nº 11.359/87 que promoveu novas alterações no Contencioso Administrativo Fiscal, a começar pela nova denominação que doravante passou a chamar-se de 'Contencioso Administrativo Tributário'. Como principais inovações trazidas por esse ordenamento, tem-se a extinção de uma das câmaras de julgamento, passando o Conselho de Recursos Fiscais a ser redenominado para Conselho de Recursos Tributários e funcionar apenas com duas câmaras.

Foi também ampliada a competência para decidir sobre questões tributárias que envolvesse a restituição de tributos pagos indevidamente pelo sujeito passivo, desde que oriundos de autos de infração. A Lei nº 12.145/93, de 29 de julho de 1993, alterou competências e aprimorou aspectos atinentes ao processo administrativo tributário. Como alteração principal, pode-se mencionar a relacionada à competência desse órgão para apreciação dos processos de restituição de tributos pagos indevidamente pelo sujeito passivo, que alcançou apenas o tributo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Com o advento da Lei nº 12.145/93, os julgamentos de 1ª Instância passaram a ser realizados pelo CONAT, inclusive Autos de Infração e apreensão de mercadorias e quando decorrentes também do descumprimento de obrigações tributárias acessórias. O recurso de revisão passou a se denominar de especial e a sua apreciação pelo Conselho Pleno ficou condicionada à decisão do presidente do Conselho Regional do Trabalho (CRT), que, analisando o preenchimento dos seus requisitos legais, decidia quanto a sua admissibilidade ou não.

No processo administrativo tributário, o recurso extraordinário era interposto pelo contribuinte, quando a segunda instância modificava a decisão absolutória proferida na primeira. Nessa lei, o referido recurso foi vetado pelo Governador do Estado por ferir o princípio da isonomia, visto que não havia previsão para sua interposição pela Procuradoria Geral do Estado, quando as Câmaras de Julgamento reformassem a decisão condenatória de primeira instância. Continuando nas alterações necessárias para melhorar o aperfeiçoamento da relação fisco-contribuinte, surge a Lei nº 12.607/96, trazendo como principais mudanças: ampliação da competência para analisar pedido de restituição de tributos pagos indevidamente, que passa a abranger todos de competência do estado e não somente do ICMS; admissão como entidade representada no CRT, na condição de conselheiro, a Federação das Micro e Pequenas Empresas; desobrigação por parte dos julgadores de 1ª Instância de recorrerem de ofício, quando as decisões proferidas forem contrárias no todo ou em parte ao Fisco, desde que o valor de alçada nominal do AI seja equivalente a 5.000 (cinco mil) UFIRCEs e a possibilidade da edição de súmulas vinculantes.

#### *2.4.2 A atual estrutura do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará*

A atual estrutura do CONAT encontra-se definida na Lei Estadual de nº 12.732/ 97, regulamentada pelo Decreto nº 25.468, de 31 de maio de 1999. Em seu artigo 1º ficou definido que o CONAT constitui um órgão central integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda, diretamente vinculado ao titular da pasta.

Aqui se registra que a vinculação a que se refere o artigo em menção aduz, apenas, aos aspectos meramente administrativos, posto que compete ao titular da pasta prover esse órgão com os recursos materiais e financeiros necessários para o funcionamento, inclusive pagamento de todos os servidores fazendários que ali



labutam, mesmos os dos conselheiros representantes dos contribuintes.

Os servidores do CONAT, à exceção dos conselheiros representantes dos contribuintes e dos locados, são todos fazendários, integrantes do quadro da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ), portanto, regidos para todos os fins legais pelo Estatuto do Servidor Público do Estado, fazendo jus até a mesma produtividade que recebem os agentes públicos lotados na fiscalização de tributos.

Assim, visualiza-se que a vinculação existente entre a SEFAZ e o CONAT é meramente administrativa, o que não poderia ser diferente, pois ao contrário, interferiria na independência e imparcialidade das decisões proferidas pelos que analisam os processos administrativos tributários. Na realidade, para preservação na íntegra das imparcialidades dos servidores que apreciam os processos administrativos tributários, o artigo 89, do Decreto nº 25.468/99, anuncia que as funções de presidente, vice-presidentes, conselheiros, julgadores de 1ª. Instância, peritos e consultores tributários ficarão afastados de seus cargos efetivos, computando-lhes o tempo de serviço para todos os efeitos legais e assegurando-lhes a percepção dos vencimentos e demais funções do cargo ou função.

O CONAT é órgão integrante da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, criado através da lei acima registrada, com a missão principal de decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade. O artigo 2º. da citada lei preceitua que compete ao CONAT, nas situações oriundas de Autos de Infração decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes de relação jurídica estabelecidas entre o Estado do Ceará e sujeitos passivos de obrigação tributária nos seguintes casos:

Art. 2º. Ao Contencioso Administrativo Tributário compete decidir no âmbito administrativo as questões decorrentes de relação jurídica estabelecidas entre o estado do Ceará e sujeito passivo de obrigação tributária nos seguinte casos :

I- exigência de crédito tributário;

II- restituição de tributos estaduais pagos indevidamente;

III- penalidades e demais encargos relacionados com os incisos anteriores.

Parágrafo Único : A competência prevista neste artigo restringe-se as situações oriundas de Autos de Infração.

Compete-lhe, ainda, através do Conselho Pleno, editar provimento acerca de matéria processual. Para um melhor entendimento do caminho que trilha o PAT, no CONAT, vê-se que é necessária uma breve explanação de cada uma das Células que compõem esse órgão de julgamento, o que se fará levando em consideração,

sempre que possível, a ordem em que se dá o processo, tendo como base o artigo 5º. da Lei 12.732/97, a seguir reproduzido:

Artigo 5º O Contencioso Administrativo Tributário compõe-se dos seguintes órgãos:

I - Conselho de Recursos Tributários:

a) Conselho Pleno;

b) Câmaras de Julgamento;

II - Célula de Julgamento de 1ª Instância

III - Célula de Perícias e Diligências;

IV - Célula de Consultoria e Planejamento

V - Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário;

VI - Célula de Apoio Logístico.

Inicialmente, consigna-se que o CONAT é dirigido por um Presidente, escolhido e nomeado pelo Chefe do Poder Executivo dentre servidores integrantes do grupo ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF), em efetivo exercício, graduado em curso de nível superior, de preferência em Direito, de reconhecida experiência em assuntos tributários e de notória idoneidade moral, para cumprir mandato de dois (2) anos, sendo permitida uma única recondução por igual período.

O Presidente do CONAT tem suas atribuições constantes no artigo 7º do Decreto nº. 25.468/99, as quais são de naturezas administrativas, tais como a designação de servidores lotados no CONAT, para cumprimento de tarefas específicas, aplicar sanções administrativas disciplinares aos seus servidores, quando for o caso; designar os conselheiros para comporem as câmaras de julgamento e conceder licença aos conselheiros, na forma que se dispuser em regimento.

Exerce, ainda, função de natureza processual, quando investido da função de presidente do Conselho Pleno e quando se manifesta a respeito da admissibilidade dos recursos Especial e Extraordinário. O CONAT tem, também, dois (2) Vice-Presidentes, com mandatos iguais ao do cargo de presidente, escolhidos e nomeados pelos mesmos critérios exigidos para a escolha de Presidente.

O presidente do CONAT investir-se-á, automaticamente, na função de presidente do Conselho de Recursos Tributários (CRT) que se dá por ocasião da realização das sessões do Conselho Pleno, já os Vice-Presidentes do CONAT, denominados Primeiro e Segundo Vice-Presidente, investir-se-ão, respectivamente,

nas funções de presidente da 1ª. e da 2ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, quando da realização das sessões daqueles colegiados. A seguir, delineiam-se as Células do CONAT.

A CEAPL (Célula de Apoio Logístico) representa o setor do CONAT responsável por tarefas de natureza administrativas imprescindíveis para o bom andamento das atividades do órgão e do processo administrativo tributário propriamente dito. No tocante ao PAT, esse setor é responsável pelo recebimento, protocolo, acompanhamento e controle desses processos, os quais são formalizados em outras unidades da SEFAZ e, posteriormente, enviados para julgamento. Também lhe compete o recebimento de impugnações, recursos e demais documentos que venham a ser entregues posteriormente para juntada ao processo.

A CEAPL é, por assim dizer, o setor que controla o regular andamento do processo, desde a sua entrada neste órgão até a sua saída definitiva. É por meio da CEAPL que o CONAT presta ao público externo informações sobre o andamento dos processos, medida importante para o direito de defesa dos sujeitos passivos. Possui, ainda, a CEAPL, no âmbito de suas tarefas, a obrigação de controlar os materiais de uso e consumo e permanente do órgão, assim como a situação funcional - férias, licenças e afastamentos legais dos servidores ali lotados.

A CEPAT (Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário) como a própria denominação indica, representa o setor que possui a responsabilidade pelo suporte ao processo administrativo tributário. No âmbito dessa célula, é realizado o saneamento dos processos, feita a contagem dos prazos referentes as impugnações e recursos, dando reabertura de prazos quando devido, declarada a condição de revelia do sujeito passivo e lavrados demais despachos e termos pertinentes ao processo.

Após devidamente julgado e havendo transitando em julgado a decisão, em não sendo quitado o crédito tributário, a CEPAT deverá encaminhar o PAT para a devida inscrição no Cadastro de Devedores Inadimplentes do Estado do Ceará, concomitantemente também para inscrição na Dívida Ativa do Estado, momento em que a PGE, como representante do Estado na esfera judicial, deverá promover a competente ação de execução fiscal.

Anuncia-se, também, que essa célula é a responsável pela elaboração e divulgação das pautas de julgamentos dos processos em 2ª. Instância, de modo

que, havendo recurso, oficial ou voluntário, após o julgamento, e Parecer da consultoria tributária, a CEPAT promoverá os sorteios dos processos, conforme o caso, para uma das câmaras de julgamento ou para o conselho pleno. As secretárias das câmaras de julgamentos são lotadas nessa célula competindo-lhes secretariar as sessões de julgamento, com a devida elaboração e leitura das atas das sessões de julgamento.

A CEPED (Célula de Perícias e Diligências Fiscais) é responsável pelo atendimento da realização das perícias e das diligências fiscais requeridas pelos contribuintes, pelos julgadores, consultores ou pelos conselheiros do CRT. O Procurador que representa os interesses do Estado também pode requerer a realização de prova pericial.

Essa célula tem uma importância muito significativa no resultado final do julgamento dos PATs, pois representa uma atividade focalizada para o real descobrimento da verdade material acerca dos litígios instaurados entre fisco e contribuinte. Muitas vezes, a prova colacionada aos autos, não atesta, com segurança, o lançado no Auto de Infração, havendo necessidade imperiosa de converter-se o curso do processo em realização de prova pericial para que sejam trazidos aos autos os documentos comprobatórios da acusação fiscal, o que sempre é atestado através da emissão de laudo pericial.

A CEPED, consoante o disposto no artigo 21, do Decreto nº 25.468/99, tem como atribuições principais realizar perícias e diligências na escrita fiscal e contábil do contribuinte, prestando, assim, aos interessados os esclarecimentos necessários para dirimir as dúvidas existentes, possibilitando, portanto, o julgamento com a certeza e segurança necessárias para a aplicação da justiça fiscal.

Os servidores fazendários designados para o exercício das funções de peritos do CONAT, assim como o Orientador dessa Célula deverão, necessariamente, possuir formação em Ciências Contábeis e ser legalmente habilitados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

A CECOP (Célula de Consultoria e Planejamento) é responsável por prestar assessoria técnica e jurídica aos órgãos integrantes do CONAT e aos Procuradores que representam os interesses do Estado junto ao CONAT. Os integrantes - consultores da CECOP possuem atribuições de emitir Pareceres nos processos que serão submetidos à apreciação em 2ª. Instância de julgamento.

Seguindo o trâmite processual, após o julgamento de 1ª. Instância, com a interposição de Recurso, Oficial ou Voluntário, o processo é encaminhado a essa célula, para que seja analisado e emitido um Parecer acerca do caso concreto. Na realidade, não é uma nova instância de julgamento, mas um assessoramento direto aos Procuradores do Estado que, na missão de representar os interesses do Estado, irão participar das sessões de julgamentos dos PATs.

O Procurador do Estado, nos termos do artigo 5º. inciso XVII da Lei Complementar nº.2/94, de 24 de maio de 1994, tem a obrigatoriedade de emitir 'Parecer' no processo administrativo tributário. Mesmo diante da atribuição de assessoramento prestada ao Procurador do Estado, convém mencionar que este, não concordando com o Parecer da CECOP, pode modificá-lo oralmente em sessão; para isso deverá reduzir a termo, com a devida fundamentação, o entendimento diverso do firmado pelo consultor tributário. Além de prestar assessoramento técnico à Presidência do CONAT e ao Procurador do Estado, são atribuições do consultor tributário: apreciar, previamente, o expediente submetido a despacho da Presidência do CONAT; participar das sessões das câmaras de julgamento, na ausência do Procurador do Estado, ou quando solicitado; colaborar na elaboração dos relatórios mensais e semestrais do CONAT; participar da elaboração do ementário; redigir minutas de provimentos e de anteprojetos relativos às normas processuais; prestar informações de natureza processual ao público interno e externo.

A seguir, discorre-se sobre as Células do CONAT que se encontram ligadas diretamente com a função de julgamento dos PATs, a saber: Célula de Julgamento de 1a. Instância e Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

Após a lavratura do Auto de Infração (AI), o contribuinte é devidamente cientificado para pagá-lo, ou, não concordando, apresentar impugnação no prazo legal, a fim de que seja formalizado o PAT e este seja encaminhado ao CONAT para julgamento. Na segunda hipótese, forma-se juridicamente o processo administrativo tributário, momento em que o ato de lançamento tributário passará a ser apreciado pelo servidor do CONAT que se encontra investido da função de julgador tributário administrativo.

O CONAT também examinará os processos administrativos tributários mesmo que desprovido de impugnação, pois no Estado do Ceará a relação contenciosa administrativa tributária é formalizada pela impugnação à exigência do

crédito tributário e pela revelia. Uma vez ingressando os PATs no CONAT, depois de protocolizados e feitos os devidos saneamentos, estes são encaminhados para serem julgados em 1ª Instância, na célula então denominada CEJUL.

À Célula de Julgamento de 1ª. Instância (CEJUL) compete conhecer e decidir, através dos julgadores de 1ª instância, sobre a exigência do crédito tributário e do pedido de restituição de tributos estaduais. Atualmente, essa Célula conta com 23 (vinte e três) julgadores monocráticos, os quais possuem as seguintes atribuições: conhecer e decidir sobre a exigência do crédito tributário; conhecer e decidir sobre pedidos de restituição de tributos estaduais recolhidos a maior ou indevidamente; recorrer, de ofício, das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Pública Estadual, ressalvadas as hipóteses em que o crédito tributário originário, exigido no Auto de Infração, seja inferior 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais de Referência, ou quando a extinção, decretada pelo julgador, tenha sido motivada pela quitação do crédito tributário e converter o julgamento em perícia ou diligência, quando necessário.

Após a realização do julgamento de 1ª. Instância, caso a decisão seja desfavorável, total ou parcialmente, ao contribuinte, este poderá manifestar seu inconformismo contra a decisão proferida, o que faz através da interposição de recursos para uma 2ª. Instância denominada Conselho de Recursos Tributários.

O Conselho de Recursos Tributários é um órgão de instância superior do Contencioso Administrativo Tributário, de deliberação coletiva composto de dezesseis (16) conselheiros e igual número de suplentes, escolhidos dentre pessoas graduadas em curso de nível superior, de preferência em Direito, de reputação ilibada e reconhecida experiência em assuntos tributários, observado o critério de representação paritária, conforme o disposto nos artigos 13 e 14 do Decreto nº 25.468/99.

O Conselho de Recursos Tributários do CONAT tem sua estrutura orgânica formada por 2 (duas) Câmaras de Julgamento, denominadas respectivamente de 1ª e 2ª Câmara, as quais possuem a competência para conhecer e decidir sobre recursos de ofício interpostos por julgadores de primeira instância e recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo de obrigações tributárias e pelo requerente em Procedimento Especial de Restituição (PER).

Cada Câmara de Julgamento conta com a presença de um Procurador do

Estado, designado pela PGE, competindo-lhe manifestar-se, através da emissão de pareceres nos processos submetidos a julgamento em segunda instância, sobre a legalidade dos atos da administração pública e de recorrer, quando considerar cabível e oportuno aos interesses do Estado, das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual.

O Conselho de Recursos Tributários, quando funcionando com a junção das duas câmaras de julgamento, denomina-se Conselho Pleno e possui as seguintes competências: conhecer e decidir sobre os recursos especial e extraordinário; editar provimento, na forma estabelecida no art. 3º do Decreto n º 25.468/99; discutir e aprovar sugestões de modificação da legislação tributária material e processual; propor alteração ou reforma do Regimento do Conselho de Recursos Tributários; deliberar sobre matéria administrativa de interesse do órgão; sumular, semestralmente, a jurisprudência resultante das reiteradas decisões do Conselho.

Após o conhecimento da atual estrutura do CONAT registra-se a forma pela qual este realiza os julgamentos das lides tributárias, operacionalizando-se através da instauração do denominado processo administrativo tributário, que será abordado no próximo capítulo.

### **3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

O processo administrativo tributário representa a matéria-prima de trabalho dos contenciosos administrativos tributários, sendo a pilastra máxima da segurança jurídica neste âmbito, pois permite ao contribuinte exercer o seu direito de cidadão, defendendo-se das exações indevidas da atividade Estatal, representando ainda o veículo que permite a Administração Tributária controlar os atos realizados por seus servidores.

Neste capítulo, aborda-se o processo administrativo tributário propriamente dito, apresentando seu fundamento constitucional, seus princípios norteadores específicos e a distinção entre processo e procedimento no âmbito administrativo tributário.

#### **3.1 Fundamento constitucional**

O processo administrativo tributário encontra seu fundamento de validade no artigo 5º, inciso IV (BRASIL, 1988) ao estabelecer que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Constatou-se que foi extraída da norma constitucional em referência, a interpretação de que o processo administrativo traz em seu bojo a ideia de controle da legalidade dos atos administrativos, assegurando aos administrados, o contraditório e a ampla defesa, com “os meios e recursos a ela inerentes”.

Inegável é a origem constitucional do processo administrativo, que representa um direito ou garantia fundamental dirigida a todos os cidadãos que se encontram em litígio com o Estado - Administração, como referencia o inciso IV do artigo em menção. Somente a CF/88 consignou, expressamente, essa garantia aos ‘litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral’, pois, as Constituições anteriores apenas se referiam aos acusados em matéria criminal, daí a fundamentação pura constitucional do Processo Administrativo. A amplitude do que seja contraditório e ampla defesa será, posteriormente, enfatizada neste trabalho, por ocasião da manifestação sobre os princípios inerentes ao processo administrativo tributário.



### 3.2 Distinção conceitual entre processo e procedimento no âmbito administrativo tributário

Não caberia nos limites deste trabalho um estudo detalhado sobre as diversas posições doutrinárias a respeito da distinção entre processo administrativo tributário e procedimento tributário; todavia, para melhor entendimento da temática em foco, torna-se importante apresentar alguns contornos das diferenciações existentes sobre estes, pois, em especial no âmbito tributário, processo e procedimento possuem roupagens diferentes, existindo, inclusive, alguns autores que não confirmam a existência de processo na seara administrativotributária, entendendo que nessa órbita sequer existe jurisdição e que o 'processo' é exclusivo do Poder Judiciário.

Parte-se para o estabelecimento da compreensão dos termos em ênfases - processo e procedimento, apresentando, inicialmente, alguns entendimentos doutrinários que gravitam em torno dos mesmos, dirigindo-se no sentido de que a utilização do termo processo refere-se somente ao âmbito do exercício da função judicial, enquanto procedimento reporta-se às atividades desenvolvidas na órbita administrativa.

Sobre o assunto, Justen Filho (1998, p.112), em estudo específico sobre o processo administrativo fiscal, posicionou-se com base nos seguintes entendimentos:

A peculiaridade do processo não está em se tratar de uma relação jurídica. Afinal, todo o relacionamento entre Estado e particulares se traduz em uma relação jurídica. Nem há maior relevância, para fins de identificação do processo, na natureza de direito público. Todo o campo do direito público é preenchido por relações com essa característica. O que dá identidade ao processo é uma composição totalmente peculiar e sem paralelo em qualquer outro tipo de vínculo jurídico. O processo vincula três "sujeitos" produzindo situações jurídicas subjetivas favoráveis e (ou) desfavoráveis. O vínculo entre os três "sujeitos" apresenta-se com perfil totalmente ímpar. Cada sujeito assume determinada posição no processo. Não é possível afirmar que as três "posições" processuais sejam intercambiáveis entre si. São situações jurídicas infungíveis. Mais ainda, um dos sujeitos ocupa uma posição jurídica totalmente peculiar. O juiz participa do processo não na condição de parte, mas com autonomia que é da essência e inafastável. O juiz é imparcial, não apenas no sentido de ser-lhe vedado tomar partido, mas também na acepção de que "não é parte". Ou seja, o juiz não tem interesse próprio no objeto da relação jurídica. Em nenhum outro tipo de relação jurídica um dos pólos é ocupado por um sujeito que não seja parte. O processo é a única hipótese em que tal situação ocorre. Tem-se uma relação jurídica com duas partes e três pólos. Um dos pólos é ocupado por um sujeito que não é parte.

Extraiu-se do proferido por Justen Filho (*op. cit.*), que o processo é um instituto jurídico que tem como um dos pressupostos de sua validade, a existência da figura de um juiz, como terceiro para resolução da lide, gravado da característica primordial da imparcialidade, com o objetivo de assegurar maior garantia ao exercício do devido processo legal. Destaca-se, do magistério anteriormente referido, o juízo de que, nas lides administrativas, a autoridade responsável pela resolução das contendas teriam interesse próprio a defender, restando, portanto, comprometimento na imparcialidade necessária para garantia dos direitos dos administrados.

*Data vênia*, no entendimento de Justen Filho (*op. cit.*), supõe-se que tal argumento não merece nenhum amparo, partindo de uma concepção equivocada, porque a autoridade administrativa responsável pelo julgamento das lides, levadas ao seu conhecimento, não tem interesse próprio a defender, mas atua e imparcialmente, com interesse público a defender, tal qual aquela inerente ao juiz na função do exercício da função jurisdicional.

No pensamento do teórico anteriormente apresentado, constatou-se ter ele esquecido de que o processo administrativo, em especial o tributário, conta com poderes e prerrogativas voltados para a efetividade do processo e para a tutela dos direitos dos administrados, contando com a participação ativa deste, em todo o item processual realizado por ocasião do julgamento, o que demonstra que não há processo apenas no âmbito do exercício da função jurisdicional, mas também na seara administrativa. Trilham nessa mesma linha de pensamento, Grinover, Cintra e Dinamarco (1996, p.280):

Processo é um conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais ( processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais( processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.).

Nesse mesmo sentido, vale apresentar as importantes ideias do processualista uruguaio Couture (1976, p. 68):

Vistos do ponto de vista de sua estrutura, existe unidade entre o processo parlamentar, o processo administrativo e o processo judicial. Todos eles se apóiam, dentro desse ponto de vista, na necessidade do debate e da conveniência derivadas da exposição das idéias opostas para que se chegue a verdade. Mas, em sua finalidade, diferem. O processo parlamentar, com seu debate dos representantes do povo aponta para a sanção da lei; o processo administrativo, com sua carga avultada de

antecedentes técnicos, aponta para o governo e para a administração; e o processo judicial, com seu debate das partes interessadas e produção de provas, aponta para a coisa julgada, isto é para a solução (eventualmente coativa) do conflito de interesse.

Na esfera administrativotributária, não mais subsiste a tese de que o processo é exclusividade do Poder Judiciário, existindo, todavia, diferenciações claras e distintas entre processo e procedimento tributário, o que, por concordar-se com o mesmo entendimento faz-se, agora, um aporte nas lições de Marins (2001) que, com muita propriedade, afirma que, antes da fase judicial, ocorre o fenômeno da metamorfose de procedimento para o processo administrativo tributário.<sup>7</sup>

Para Marins (2001, p.158), a diferenciação entre procedimento e processo de que se cuida reside, basicamente, no amparo de três (3) regimes jurídicos:

**Procedimento**, enquanto caminho para consecução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidade);  
**Processo**, como meio de solução administrativa dos conflitos fiscais; e  
**Processo**, como meio de solução judicial dos conflitos fiscais.

Processo e procedimento tributário são marcados por etapas distintas, sendo que o procedimento fiscal tem caráter fiscalizatório, apuratório, voltado para a finalidade de preparar o ato de lançamento tributário, enquanto o processo refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico para a solução das lides fiscais formalizadas perante a Administração Tributária.

As lições de Marins (2001) apontam no sentido de que o procedimento administrativo é constituído por atos realizados pelos agentes tributários que vão, desde o início do procedimento fiscalizatório até a formalização do crédito tributário pelo lançamento, em obediência ao que dispõe o artigo 142 do CTN.<sup>8</sup>

Ocorre, porém, que o autuado pode não quitar o reclamado no lançamento tributário, por não concordar com o ali historiado, entendendo-o eivado de equívocos, erros ou mesmo abuso de poder por parte da administração fazendária, momento em que instaura formalmente o processo administrativo tributário, via impugnação, como discorreremos mais adiante.

A partir da resistência formal ao lançamento tributário instaura-se a etapa

---

<sup>7</sup> No mesmo sentido: Franco Sobrinho, Manual de Oliveira, Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Saraiva, 1979, p. 277.

<sup>8</sup> [...] Artigo 142 do CTN. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

litigiosa, formando-se o denominado processo, na acepção utilizada neste trabalho, como desdobramento do *due process of law*, sendo que, nesse exato instante, visualiza-se com clareza a diferenciação entre o procedimento, enquanto atuar o agente do Estado, fase inquisitória, apuratória e outra, com a coexistência do processo, com a vertente da resistência ao lançamento antes constituído.

No mesmo sentido, eis os ensinamentos de Ribas (2008, p.55), sobre o dualismo existente entre processo e procedimento na seara tributária:

Por procedimento concebe-se o sistema de atos interligados em uma relação de dependência sucessiva e unidos pelo fim comum que possibilita e legitima o ato final de consumação do exercício do poder. Quando o contraditório se fizer presente, então haverá processo. Processo é procedimento animado pela relação processual, regida pelo contraditório. A distinção entre estas figuras consiste na regência deste princípio.

Resta, portanto, explicitar, com base no exposto neste tópico, que a resistência do contribuinte ao lançamento tributário é que faz ocorrer a metamorfose do procedimento para processo, em sintonia com o que preleciona Marins (1998, p.25): “no instante em que o percurso destinado a emissão do ato de lançamento tributário se torna litigioso, altera-se a natureza jurídica da relação dinâmica que se transmuda de procedimento para processo.”<sup>9</sup> De fato, comungam-se, *in totum*, os ensinamentos que diferenciam o binômio processo e procedimento, tendo como liame a resistência do administrado por meio da impugnação, inconformismo esse julgado pelos órgãos administrativos competentes.

### **3.3 Princípios norteadores específicos do Processo Administrativo Tributário**

Examinam-se, neste momento, com as limitações próprias a esta temática, os princípios norteadores específicos do processo administrativo tributário, observando que esses legitimam todo o ordenamento jurídico, razão pela qual se apresentam como diretrizes próprias e essências para solucionar conflitos tributários

---

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>9</sup> Trilhando a mesma linha de pensamento, destaca-se o entendimento do Prof. Sergio André Rocha: “[...] Assim, sendo, tem-se que somente se pode falar em um processo administrativo quando da prática, pelos órgãos e agentes da Administração Pública de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados, com os quais se visa à obtenção de um ato final, o qual consubstanciará um agir da Administração que venha a intervir no exercício de direitos pelos particulares (controle prévio da legalidade dos atos administrativos) ou venha a chancelar com o crivo da ilegalidade ato já praticado (controle ulterior da legalidade dos atos administrativos). Nesses casos, a prática de ato com a precedência de um processo administrativo, ou a possibilidade de sua posterior instauração, com a garantia do direito de defesa do administrado, é uma decorrência do princípio do devido processo legal, sendo, portanto, resguardo pelos direitos e garantias destes emanados” (ANDRÉ, 2009, p. 38).

existentes entre as diferentes funções administrativas, em especial na administrativa litigiosa tributária.

Não se pode deixar de comentar, mesmo em voo panorâmico, sobre o que sejam 'princípios', a fim de melhorar o entendimento sobre o tema tratado neste tópico, de suma importância ao desenvolvimento da atividade de julgamento dos processos administrativos tributários, o que se faz, inicialmente, com base nas lições de Mello (2001, p.771):

É por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

No dizer de Queiroz (1997, p.16):

Princípios são preceitos fundamentais que fixam todo o sentido e direcionamento da ordem jurídica e , por conterem o espírito da lei e do ordenamento jurídico, devem ser repetidos, para garantir o perfeito funcionamento e orientação global de todo o sistema.

A atividade administrativa de controle do lançamento tributário deverá cumprir sua função de modo eficiente, eficaz e, acima de tudo, ofertando aos administrados segurança jurídica nessas relações, daí porque, no processo administrativo deve existir associatividade direta com a aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários, os quais representam o pensamento do sistema tributário e orientam para a solução dos problemas nesta seara.

Para a plena realização do controle da legalidade do ato de lançamento tributário faz-se necessária à conjugação de conhecimento do direito material e dos princípios informativos do processo, pois estes contemplam valores abstratos que requerem decisões racionais com o ordenamento jurídico, a fim de atribuir-lhes significado e justificação ética e moral.

Munidos dessa concepção abordam-se, a seguir, os princípios específicos inerentes do processo administrativo tributário.

### 3.3.1. *Princípio do Devido Processo Legal*

Conhecido também como *due process of law* esse princípio é consagrado no Brasil como derivado do sistema jurídico democrático de direito em que se vive,

tendo sido previsto constitucionalmente no artigo 5º, LIV (BRASIL, 1988), quando ali se preceitua que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

Cabe aqui ressaltar que o processo legal não se refere a um mero instrumento formal para aferição do direito a ser declarado, mas inclui o direito material propriamente dito e as garantias processuais necessárias ao bom acerto do direito, ou seja, com observâncias de todas as normas legais estabelecidas para a correta aplicação da justiça.

Assim, pontifica Machado (2004, p.51), acerca do devido processo legal formal e material:

Pelo devido processo legal formal entende-se que ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo que se desenvolva com observância as normas legais preestabelecidas. Não se discute, contudo, o conteúdo dessas normas: basta que disciplinem o processo para que reste atendido o princípio. A evolução da ciência jurídica, contudo, revelou no todo insuficiente o princípio em sua acepção meramente formal. Para que a garantia do devido processo legal seja efetivada, faz-se mister limitar, positiva e negativamente o conteúdo das normas jurídicas que disciplinam o processo, a fim de garantir a igualdade das partes envolvidas, o contraditório e a ampla defesa etc. Chegou-se, assim, ao princípio em sua expressão substancial

Por sua vez, o doutrinador citado complementa relativamente ao devido processo legal material:

Tais significações não se excluem. Ao revés, se completam, pelo que podemos definir o princípio em comento como sendo aquele segundo o qual ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo regulado por normas legais previamente estabelecidas., que assegure, a igualdade material das partes em conflito (MACHADO, 2004, p.51).

O princípio em relevo aplica-se, não somente, às demandas levadas à seara judicial, mas com o mesmo vigor ao processo administrativo tributário, no qual a Administração Pública, no controle da legalidade do ato administrativo de lançamento, deve observar se os agentes tributários agiram em estritas obediências ao sistema normativo, em especial aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa.

É o princípio do devido processo legal uma garantia ao cidadão contribuinte de que o tributo somente será arrecadado aos cofres públicos com a verdadeira subsunção do fato à norma e nunca, como instrumento convalidador de abuso ou

desvio de conduta funcional, sendo imprescindível, portanto, que o ordenamento jurídico preveja procedimentos, não só fiscalizatórios, como processuais, para que o sujeito passivo tenha direito a um processo baseado no ideário de justiça fiscal ética e justa.

O devido processo legal, no âmbito tributário, é a marca indelével da aplicação da justiça fiscal, pois através deste permite-se a administração controlar a legalidade do lançamento tributário, com a participação dialética do contribuinte, munindo-lhe de todas as garantias legais, de modo a somente ingressar com uma execução forçada para apoderamento do patrimônio do contribuinte, mediante apreciação do processo administrativo tributário.

### 3.3.2 *Princípio da legalidade*

O princípio da legalidade constitui-se um dos alicerces do Estado de Direito, norteando todas as suas funções, sendo veiculado no artigo 5º, II da atual Carta Constitucional, a seguir reproduzido:

Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em matéria tributária tem o alcance de determinar que ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo, ou a pagá-lo a maior, senão em virtude de lei.

Segundo esse princípio, na atuação da Administração Pública, não há que se falar em vontade ou liberdade pessoal, pois somente é permitido fazer o que a lei permite, diferentemente da atuação no âmbito das relações entre particulares, em que se aplica o princípio da autonomia da vontade, que permite fazer o que a lei não proíbe.

Rocha (1994, p.82), salientando que somente por lei pode-se inibir a atuação livre do indivíduo, em brilhante lição expõe:

A legalidade determinada no capítulo constitucional da Administração Pública é dever. Também aqui se tem um desdobramento da eleição constituinte democrática. Mas o fundamento desta 'legalidade' administrativa está exatamente na ausência de liberdade da Administração Pública, mais ainda, na pessoa que administra o bem do público. É que a pessoa jurídica com a capacidade política, como é o Estado, é criação do ser humano. Este, ao criar a pessoa jurídica deu-lhe tudo o que podia criar à sua imagem e semelhança. Só não pode criar para ela uma alma, uma vida anímica, pois este é o elemento que escapa ao toque criador e limitado do homem. Por isso, o ser humano dotou a pessoa por ele criada, como o é a pessoa jurídica, de tudo quanto pode a sua capacidade inventiva inaugurar, menos a liberdade, pois esta é uma manifestação que supera o próprio homem: a sua alma, a sua vida emocional e psíquica, que se traduz na experiência de sua liberdade. Assim, a pessoa jurídica é o que o seu criador fez. E como esta criação se dá pelo Direito, a pessoa política tem competências, que se expõem no quanto o Direito sobre ela dispõe. Não lhe sobra outro espaço para agir, por que ela não existe além do direito. É este o seu berço e o seu túmulo, o seu começo e o seu fim. A liberdade, que fundamenta a legalidade individual inexistente na pessoa de Direito, impede que a juridicidade administrativa seja como aquela e possa existir além do que consta como sua competência no ordenamento normativo. Neste sentido é que se vem repetindo que, para o indivíduo, tudo o que não está obrigado ou proibido, está para ele permitido ou dado à sua escolha, enquanto, para a pessoa jurídica estatal, tudo o que não esteja pelo Direito permitido, está proibido.

É importante ressaltar que o princípio da legalidade, como já mencionado, encontra-se devidamente reproduzido no artigo 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e, especificamente, em matéria tributária reiterada no artigo 150, I da mesma Carta Magna.

O princípio da legalidade confere aos cidadãos contribuintes a garantia de que as atividades da Administração Pública Tributária, desde a fase inquisitória de apuração do imposto, para a constituição do lançamento tributário, até, quando existente o controle administrativo desse ato, seu julgamento pelo órgão competente tributário são atividades plenamente vinculadas a lei.

No tocante às lides a serem dirimidas através do Processo Administrativo Tributário, a legalidade passa a ser medida pelo julgador administrativo que, ao analisar os processos, por impulso do autuado, ou por impulso oficial - reexame de ofício verificar se o procedimento fiscal e a matéria tributária objeto de exação fiscal encontram-se em perfeita subsunção a norma de direito, a vontade da lei.

A função do julgador administrativo é, por assim dizer, proceder a verificação exata e justa da aplicação da norma tributária ao caso concreto, evitando, assim, que o atuar fazendário ancore-se com base em critérios pessoais, mas que sempre prestem homenagem à lei, para a salvaguarda do interesse público e da garantia dos direitos dos cidadãos.



Em torno da decisão proferida administrativamente, Ribas (2008, p.45) preleciona que “o ato decisório caracteriza-se pela melhor solução cabível ao caso, e a melhor escolha não pode ser feita por casualidade ou como produto resultante de opções subjetivas ou irracionais.”

Em sintonia com esse mesmo entendimento e salientando a importância da legalidade, Meirelles (1995, p. 688) argumenta:

O processo, como o recurso administrativo, ao mesmo tempo em que ampara o particular, serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando a manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração

Ainda enfatiza o doutrinador citado, que o princípio da legalidade (1995, p.586) exige que “o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei, única forma admissível de apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.”

Em reforço ao já expresso neste trabalho, ressalta-se que o processo administrativo tributário, existe para a justa solução das controvérsias tributárias, o que somente é possível com a aplicação da legalidade, uma vez que ninguém pode ser compelido a pagar tributo que não tenha sido, criado e lançado ao abrigo da lei.

A legalidade no escólio de Ribas (2008, p.1) “outorga a Administração a forma de atuar, definindo criteriosamente seus limites e outorgando-lhe poderes jurídicos que possibilitam sua ação.”

Esse princípio contempla garantia aos administrados, na medida em que qualquer ato da administração, e mais ainda aquele que retira riqueza do contribuinte, somente terá validade se respaldado no direito. É, portanto uma limitação ao poder de tributar conferido à Administração Pública, cuja finalidade é a proteção ao patrimônio do cidadão contribuinte.

### *3.3.3 Princípio do Duplo Grau de Cognição*

O princípio do Duplo Grau de Cognição traz como pressuposto básico a ideia de que uma decisão judicial, ou administrativa pode, nas formas e parâmetros legais estabelecidos, ser submetida a uma nova apreciação. Traz, assim, em seu bojo a concepção de revisão da decisão anteriormente prolatada, cujo objetivo é conferir maior qualidade e certeza jurídica aos julgamentos.

No campo administrativo tributário, os contenciosos administrativos são unânimes no sentido de manter em sua estrutura orgânica, um órgão de julgamento monocrático, ou seja, composto por servidores administrativos que julgam os processos tributários, de modo singular, sozinhos, mas em contrapartida ofertam aos contribuintes que não se conformem com o então prolatado, uma nova oportunidade para questionar esta decisão.

O princípio do duplo grau de cognição é, portanto, aquele arcabouço jurídico que oferta aos contribuintes o meio processual utilizado para solicitar aos órgãos judicantes a revisão do julgamento que, em primeira instância, foi integral ou parcialmente desfavorável ao contribuinte, de modo que essa decisão seja reapreciada, re julgada pelo órgão colegiado competente.

Trata-se neste último caso do direito ao 'recurso', a que se refere à Constituição Federal na segunda parte do artigo 5º. IV, quando diz por imperativo jurídico expresso o direito ao recurso, o qual representa um desdobramento do princípio da ampla defesa e do contraditório. O princípio do duplo grau de cognição representa mais uma garantia inerente ao Estado Democrático de Direito e visa oportunizar a parte um reexame da decisão, daí sua ligação com os princípios do contraditório e da ampla defesa. Grinover (1996, p.75), a respeito do assunto afirma:

É sempre mais conveniente dar ao vencido uma oportunidade para o reexame da sentença com a qual não se conformou. Os tribunais de segundo grau, formados em geral por juízes mais experientes e constituindo-se em órgãos colegiados oferecem maior segurança; e está psicologicamente demonstrado que o juiz de primeiro grau se cerca de maiores cuidados no julgamento quando sabe que sua decisão poderá ser revista pelos tribunais da jurisdição superior.

#### *3.3.4 Princípio da Oficialidade*

O princípio da oficialidade como específico do processo administrativo significa que reina neste, diferentemente do processo judicial, que é baseado no princípio dispositivo, o impulso oficial da Administração Pública. O impulso oficial consiste na obrigatoriedade da Administração, em função do interesse público em promover a impulsão oficial do processo, quer este tenha sido instaurado pelo administrado, quer pela própria administração.

Nessa perspectiva, Figueiredo (1998, p.390) afirma que a oficialidade reinante na esfera administrativa “decorre da indisponibilidade da Administração

Pública, que exerce função, portanto, cuida de interesses que não lhe pertencem. E a oficialidade, muitas vezes, levará à verdade material”.

Com esse mesmo pensamento Queiroz (1998, p.114) explicita que:

O impulso oficial resume-se na obrigatoriedade da própria Administração, sob pena de responsabilização dos seus agentes, de ter que executar de ofício todos os atos que estejam dentro de sua competência, independentemente de provocação do sujeito passivo ou de qualquer ato ou ordem superior.

Nos processos administrativos tributários, com mais evidência, observa-se o exercício do princípio em tela, quando a Administração Tributária instaura de ofício, ou seja, mesmo sem que o contribuinte manifeste sua irrisignação contra o lançamento tributário, dando ensejo, assim, à formação do processo administrativo tributário, com vistas a proceder ao controle da legalidade do ato administrativo que comina uma exação fiscal, tudo em nome da segurança jurídica e do interesse público.

A importância desse princípio é assinalada por Escola (1981, p. 69), nos seguintes termos:

En el procedimiento administrativo, en cambio, domina el principio de oficialidad, según el cual es la propia autoridad administrativa la que insta las actuaciones, la que tiene el derecho y al mismo tiempo el deber de mover el procedimiento hasta llegar al dictado del acto administrativo que sea resultado del proceso desarrollado y con el cual se lleva a cabo la gestión del interés público.

### 3.3.5 *Princípio da verdade material*

No âmbito do processo administrativo tributário, forte é a presença do denominado princípio da verdade material, correspondendo aqui a todo esforço feito pela autoridade julgadora no sentido de conhecer a verdade dos fatos, verificando, portanto, a aplicação da lei ao caso concreto.

No processo tributário, a verdade material tem íntima correlação com a matéria probatória, no sentido de que também é dever da autoridade julgadora, para bem firmar seu livre convencimento, atentar para a produção de todas as provas e fatos que estejam ao seu alcance, de modo a trazer aos autos, as provas que sejam capazes de efetivamente influenciar na decisão, aptas, assim, a assegurar a ocorrência efetiva do fato gerador. É indispensável registrar que, no caso da autoridade julgadora determinar a produção de prova pericial no curso do processo,

esta deverá ser carreada aos autos e ofertado ao sujeito passivo o conhecimento sobre ela, em sua integralidade, tudo para que este tenha condições de contraditá-las, exercendo, assim, ampla possibilidade de defesa.

A propósito, lembra-se que a prova dos ilícitos fiscais denunciados cabe aos servidores fazendários responsáveis pelo lançamento dos tributos, pois a eles compete provar a ocorrência do fato jurídico tributário envolto na cobrança de tributos via Auto de Infração.

Por outro lado, ao julgador, no exercer a função atípica de julgar não lhe cabe, apenas, se conformar com o trazido pelo autuante, mas na busca dos reais fatos, cabe-lhe exaurir o conjunto probatório submetido a exame, ponderação esta que admite que se decida pela conversão do julgamento em diligência, para novos esclarecimentos, para juntada de novos documentos, ou até mesmo para colher prova pericial.

Pode-se traduzir a síntese do princípio da verdade material nas seguintes palavras de Queiroz (1998, p.112):

A síntese da verdade material manifesta-se em que não deve a administração se satisfazer, dentro do processo tributário, apenas com as provas e versões fornecidas pela parte, tendo o dever de trazer para o processo todo e qualquer elemento, dados, documentos ou informações, desde que, obtidas por meios lícitos ( consoante o artigo 5º LVI da Constituição), a fim de obter a verdade real da ocorrência, ou não da obrigação tributária, seja pró ou contra o Fisco, seja pró, ou contra o contribuinte.

O princípio em relevância, especificamente no processo tributário, tem o fito primordial de fazer prevalecer, sempre, o interesse substancial da justiça e não, o interesse arrecadador do Fisco. O princípio em debate confere à autoridade julgadora liberdade para colher e trazer aos autos, *ex officio*, as provas que entender necessárias para demonstrar, verdadeiramente, a ocorrência do fato gerador, julgando, assim, com segurança e justiça fiscal as controvérsias tributárias.

### 3.3.6 Princípio da gratuidade

O processo administrativo tributário, tendo como foco principal a aplicação da justiça fiscal através do autocontrole dos atos dos agentes públicos fazendários, em atendimento ao próprio interesse público, deve pautar-se pelo critério da proibição de despesas processuais.

A legislação processual do Ceará, Lei nº12.732/97, no bojo da norma emanada no artigo 48, expressamente, reporta-se a esse princípio, quando diz “os processos no Contencioso Administrativo Tributário são gratuitos e não dependem de garantia de qualquer espécie”.

### *3.3.7 Princípio do formalismo moderado*

Para bem entender este princípio, deve-se ter em mente que o processo administrativo tributário almeja a realização plena da justiça fiscal, sendo necessário, para isso, que o Estado se instrumentalize corretamente, tanto para cobrar o tributo, quanto para proceder ao autocontrole do ato de lançamento.

Nesse contexto e objetivando atingir a justiça fiscal em sua maior amplitude, não pode o Estado fomentar entraves que venham a impedir o acesso do administrado às buscas de seus direitos, daí porque o processo administrativo tributário deve se pautar de forma simples, clara, sem a necessidade imperiosa de teses jurídicas, tudo apenas com conteúdo necessário para conferir certeza e segurança aos que prolatam julgamento.

Ressalvadas as situações em que a lei expressamente exija certa formalidade, devem ser relevadas pequenas incorreções de forma, de maneira a tornar simples o acesso do administrado ao processo, mas desde que sem prejuízo da sistematização necessária à sua tramitação.

No escólio de Marins (2001, p.183), o formalismo moderado no processo administrativo tributário tem duas vertentes:

A primeira revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal.

### *3.3.8 Princípio da Motivação*

Sob a ótica do processo administrativo tributário, pelo Princípio da Motivação permite-se ao cidadão-contribuinte, que litiga administrativamente, conhecer as razões e fundamentos da decisão proferida, de modo a viabilizar em toda extensão o direito de defesa. Motivar significa fazer expressa subsunção dos fatos à norma, indicando fundamentadamente os dispositivos legais que ampara a decisão no mundo jurídico.

Por motivação ou decisão fundamentada deve-se entender a expressa consignação pelo julgador de todos os componentes, de todas as razões determinantes de sua manifestação, apto, portanto, a ofertar aos litigantes condições, para contraditar validamente a decisão proferida. Seixas Filho (2000, p. 55) em excelente lição sobre a importância da motivação assim preleciona:

[...] Sendo cogente ou imperativa a ordem emanada pela autoridade administrativa, no exercício legítimo de seu dever-poder derivado da lei (exercício do poder de polícia), o destinatário dessa norma jurídica derivada tem o direito de tomar conhecimento da sua causa impulsiva ou da causa que fundamenta ou motiva a existência do ato administrativo.

### *3.3.9 Princípios do contraditório e da ampla defesa*

Os princípios do contraditório e da ampla defesa representam um corolário do princípio do devido processo legal e fazem parte dos direitos fundamentais protegidos na Carta Magna de 1988, quando, no artigo 5º, inciso LV, refere que “aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

Aqui se deve falar que esses princípios encontram-se umbilicalmente ligados, sendo um complementado pelo outro, como bem lembra Machado (2004, p.247): “o contraditório, por sua vez, embora não se confunda com a ampla defesa, pode ser considerado um desdobramento desta, ou o seu instrumento técnico.”

Por ampla defesa, pois, deve-se entender o direito que tem o sujeito passivo litigante de exercer, dentro do processo administrativo, uma posição ativa para defender a legalidade da conduta ilícita denunciada pelos agentes da administração. A amplitude da defesa, como assevera a terminologia, é ampla, podendo o contribuinte autuado exercer no processo administrativo uma participação ativa, trazendo todas as provas que entender necessário para provar a realização da conduta ilícita. Ampla defesa significa que, a autoridade julgadora, ao apreciar um processo tributário, não pode, jamais, se furtar de conhecer todos os dados, elementos trazidos ao processo, sejam estes preliminares, ou de mérito.

Logicamente, nessa amplitude não se contemplam os argumentos-provas que não se coadunam com o sistema jurídico e os valores fundamentais, como por exemplo, uma prova obtida ilicitamente.

Exercer de forma ampla o seu direito de defesa significa, direito de usufruir

do processo, trazendo as pretensões que entender necessárias para o convencimento da autoridade julgadora, ainda o direito de ver atendido ou mesmo motivado o pedido de perícia que entender imprescindível para resolução dos fatos.

Exercer de forma ampla sua defesa contempla, ainda, é ter o direito de receber uma decisão prolatada por autoridade imparcial e bem motivada, pois somente assim poderá contraditar e usufruir outra ampla defesa, que é o direito à reversibilidade da decisão preferida na instância *a quo*. O direito à ampla defesa é o direito à produção de todos os meios de provas inerentes ao litígio administrativo, daí a correlação com o princípio da verdade material já destacado anteriormente.

A ampla defesa é princípio basilar do processo administrativo tributário, pois como destaca Justen Filho (1997, p.79) “pouca utilidade teria um procedimento em que não fosse prevista a livre manifestação de todos os interessados, com direito à participação ativa e vedação da atuação unilateral de uma das partes”.

O princípio em estudo, como exaustivamente mencionado representa a garantia de que a autoridade julgadora, tem o dever de apreciar tudo o que foi trazido aos autos como instrumento de defesa, para comprovar a procedência das alegativas do cidadão contribuinte.

Como já se mencionou na parte inicial deste item, o princípio do contraditório encontra-se intrinsecamente relacionado com o princípio da ampla defesa, todavia com este não se confunde, pois enquanto o direito de defesa afirma a existência de um direito, o contraditório refere-se ao modo do exercício deste mesmo direito.

Não basta, portanto, o conhecimento sobre a prática de determinado ato, mas também, o direito que se disponibilizem à parte a possibilidade de se manifestar sobre o mesmo. Seguindo essa linha de entendimento, torna-se imprescindível explicitar o prelecionado por Xavier (2005, p.10):

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental, enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento e no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão ( princípio da igualdade de armas) e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomadas de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra

### **3.4 Aspectos relevantes sobre o processo administrativo tributário no âmbito do Estado do Ceará**

Em capítulos anteriores, falou-se sobre a função dos Contenciosos Administrativos Tributários de solucionar, através dos PATs, os litígios tributários na esfera administrativa. O PAT constitui uma atividade processual através da qual deve materializa-se a justiça fiscal. Essa atividade processual não ocorre de modo uniforme no Brasil, tendo cada ente da federação uma legislação e um modo próprio para desenvolver esta atividade.

Nesse contexto, torna-se necessário conhecer os aspectos relevantes relativos ao PAT no Estado do Ceará, vez que ele representa a pilastra máxima desta pesquisa.

#### *3.4.1 Instauração do Processo Administrativo*

O PAT pode ser instaurado a depender da legislação de cada ente tributante, *ex officio* ou por provocação da parte. A exceção da primeira possibilidade e relativamente à segunda, a lei estabelece certas exigências de caráter formal, de regra escrita para que seja instaurado o litígio, através da devida impugnação.

Na esfera administrativa do Estado do Ceará, o PAT se forma com a instauração da relação contenciosa através da impugnação do sujeito passivo à exigência do crédito tributário e também com a revelia,<sup>10</sup> situação fática e jurídica que significa a ausência do sujeito passivo para se defender, apesar de regularmente intimado.

Deflui-se, assim, o entendimento de que o PAT, como instrumento de controle e reexame do ato de lançamento tributário na seara estadual cearense, instaura-se por provocação do sujeito passivo, todavia, se este optar por não apresentar impugnação contra o ato administrativo, inexistirá o litígio, mas mesmo nesta típica situação, à luz da legislação processual supra mencionada formaliza-se o processo com a revelia, ocasião em que este ser objeto de reexame de ofício pelo CONAT.

---

<sup>10</sup> Revelia. De revel, entende-se, propriamente, a rebeldia de alguém, que deixa intencionalmente de comparecer ao curso de um processo, para que foi citado ou intimado. É assim, o estado de revel, em virtude do qual o processo prossegue o seu curso, mesmo sem a presença dele. (SILVA, 1996, p.14).



Havendo, portanto, a formação da lide tributária, com a interposição de impugnação esta deverá conter a luz do art. 80 do Decreto nº 24.568/99, os seguintes elementos:

Art. 80. A impugnação deverá conter:

- I - a indicação da autoridade julgadora a quem é dirigida;
- II- a qualificação do autuado;
- III- as razões de fato e de direito em que se fundamenta;
- IV- a documentação probante de suas alegações;
- V - a indicação das provas cuja produção é pretendida.

No que diz respeito ao pedido de prova pericial, quando requerida nas peças impugnatórias deverão fazer-se acompanhar da formulação dos quesitos e da completa qualificação do assistente técnico, quando for o caso. Nesse sentido, de grande precisão e clareza, é o ensinamento de Carvalho (1978, p.111), sobre esta fase processual:

Estabelecida a controvérsia entre as duas pretensões, a do sujeito ativo e a do sujeito passivo da relação obrigacional de débito, em que se traduz a obrigação tributária, pode referir-se a impugnação à existência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, à identificação do sujeito passivo, ou, ainda, à validade do processo, contra o qual possa alegar o impugnante preterição de formalidade essencial, ou vício de forma. A verdade é que nem sempre se conforma o contribuinte, ou responsável, com o tributo contra si lançado, surgindo daí a demanda.

#### *3.4.2 Das Partes e da capacidade processual*

Entendem-se como partes no processo administrativo tributário aqueles que são interessados na resolução da lide tributária instaurada. São por assim dizer, àqueles que pedem ou contra quem é pedida a providência jurisdicional. Consoante a legislação processual em vigor, Lei nº 12.732/97 (BRASIL, 1997), as partes no processo administrativo tributário são na qualidade de Sujeito Ativo - o Estado do Ceará e de Sujeito Passivo, os contribuintes, responsáveis, ou os requerentes no caso de procedimento especial de restituição de tributos, que objetiva restituir ao contribuinte valores eventualmente pagos indevidamente.

Para a resolução do conflito instaurado entre Fisco - Contribuinte, o Estado do Ceará apresenta-se como autor e julgador da contenda, na medida em que, através do órgão julgador administrativo competente, procede ao controle da legalidade do ato de lançamento tributário. A capacidade postulatória refere-se

àqueles que podem representar a parte no processo administrativo tributário, interpondo defesa, ou realizando outros atos processuais necessários a este fim, que em nossa legislação com clarividência recai sobre a própria parte pessoalmente, ou por advogado legalmente constituído e munido da devida procuração.

### *3.4.3 Atos e termos processuais*

Os atos processuais, como espécie do ato jurídico, tem por finalidade adquirir, resguardar, modificar ou extinguir direitos, tendo efeito sobre a relação jurídica de direito material. Especificamente, no processo administrativo tributário, objetiva-se modificar ou extinguir uma relação jurídica processual de origem obrigacional tributária, almejando, no caso do sujeito passivo, a nulidade, a improcedência, a extinção, ou a parcial procedência do feito fiscal contestado.

Os atos processuais no PAT não dependem, de forma determinada, a não ser, quando a lei expressamente o exigir. O ato processual responsável pela instauração do PAT dá-se pela forma escrita, no entanto, pode ser praticado sem a necessidade de solenidades, até mesmo de forma manual. Os atos realizados no PAT, para dar efetividade ao princípio da publicidade serão públicos, exceto quando o sigilo se impuser por motivo de ordem pública, caso em que será assegurada a participação do contribuinte ou responsável ou do requerente, quando for o caso, ou do seu advogado.

Um dos atos processuais mais importantes no PAT diz respeito à intimação, que se refere à forma pelo qual se dá ciência ao contribuinte de todos os atos e termos do processo, para que se faça ou deixe de fazer alguma coisa. A intimação é de fundamental importância para o exercício dos direitos das partes e, por isso, deve conter todos os elementos que lhes possibilite conhecer detalhadamente as exigências tributárias.

Nesse sentido é que a Lei nº 12.732/97 preocupou-se com as condições para que a intimação seja perfeita, trazendo como elementos essenciais para sua validade: a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária ou do requerente, quando se trate de Processo Especial de Restituição, a indicação de advogado, se tiver sido constituído; a indicação do prazo para impugnação ou recurso e da autoridade a quem devem ser dirigidos; o endereço do CONAT e, quando for o caso, o resultado do julgamento à exigência tributária.

Atenta-se para a circunstância de que a lei alude ao resultado do julgamento, ou seja, a informação do tipo de decisão e, não especificamente, envio de cópia de toda a peça decisória, ao interessado. Frisa-se que nenhum ato poderá ser realizado no processo sem que o contribuinte seja cientificado da sua existência, sob pena, de nulidade do próprio processo administrativo tributário e, ainda, que os despachos de mero expediente independem de intimação.

A propósito, reproduzem-se os ensinamentos de Aguiar (1982, p.34) no que concerne à importância da intimação:

Como afirmamos, as intimações são feitas porque indispensáveis ao exercício dos direitos das partes. Como os despachos de mero expedientes não envolvem esses direitos destinam-se apenas, a impulsionar o processo, não há necessidade de intimação das partes em relação a esses despachos. Na verdade, seria um absurdo que a um despacho de mero expediente fosse obrigatória a intimação das partes. Isto implicaria em obstaculizar a marcha processual, além de tornar excessiva burocracia processual, chocando-se assim, com os objetivos primários do processo administrativo fiscal, que é a distribuição rápida e eficiente da justiça administrativa fiscal, sem lesões ao direito dos contribuintes, nem aos do Estado.

O artigo 46 do Decreto nº 24.569/99 elenca em seus incisos I a III as seguintes modalidades de intimação, a saber:

- I - por servidor fazendário, mediante entrega de comunicação subscrita por autoridade competente.
- II - por carta, com aviso de recebimento - ar;
- III - por edital.

A primeira modalidade dá-se quando o agente do Fisco pessoalmente entrega a intimação, comprovando tal conduta com a assinatura do intimado na via do documento que se destina ao Fisco. Pela segunda modalidade, por Carta, com recebimento de AR, a autoridade competente envia pelos correios a intimação, sendo comprovada sua efetivação com a devida assinatura do intimado, seu representante, preposto, empregado ou assemelhado, no respectivo aviso de recebimento, ou pela declaração de recusa firmada por servidor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

E, por último, a modalidade de intimação editalícia que ocorrerá sempre que a parte encontrar-se em local incerto e não sabido, ou quando não se efetivar pelas formas pessoal ou por carta. Os prazos nos quais os atos processuais deverão ser praticados encontram-se expressamente estabelecidos no artigo 27, da Lei nº 12.732/97.

Por rito, deve-se entender a maneira, o conjunto de formalidades que prescrevem as regras formais, ou a solenidade indispensável à validade jurídica de um ato. No CONAT, dois (2) são os ritos processuais que se aplicam ao PAT, quais sejam: o ordinário e o sumário. O rito sumário é aplicado apenas nos casos de PATs oriundos de autos de infração decorrentes da exigência do crédito tributário com base em atraso de recolhimento de tributos estaduais, retenção de mercadorias encontradas em situação fiscal irregular, descumprimento de obrigações acessórias e ao procedimento especial de restituição de tributos pagos indevidamente ao Erário.

Nas demais situações, o rito a ser seguido é o ordinário, aplicado, portanto, como regra a todos os outros PATs. Aqui, faz-se necessário ressaltar que no PAT de rito sumário, o prazo para o contribuinte apresentar defesa ou impugnar o lançamento tributário é de 10 (dez) dias, e, caso se trate do rito ordinário, este prazo será de 20 (vinte) dias.

#### *3.4.4 Nulidade, Extinção e Suspensão do PAT*

No processo administrativo aqui estudado, podem-se encontrar nulidades absolutas ou relativas. São absolutas aquelas que se originem de atos praticados por autoridades incompetentes ou impedidas, ou, com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo, nesses casos, ser decretada de ofício pela autoridade julgadora, o que não impede o atuado de arguí-la diante da inércia dos julgadores.

Não será causa de nulidade, o ato administrativo de lançamento do qual participe uma autoridade incompetente ou impedida e outra, com competência plena e no efetivo exercício de suas atribuições. As nulidades relativas constituem os atos anuláveis, ou seja, meras omissões ou irregularidades praticadas por autoridade competente sem que seja prejudicado o direito de defesa. Não será declarada a nulidade, se do ato não resultar prejuízo para as partes ou se ele não houver influenciado a apuração dos fatos ou a decisão da causa.

A nulidade relativa não poderá ser argüida pela parte que lhe tenha dado causa, que para ela tenha concorrido ou que só a parte contrária interesse. A autoridade deverá apontar os fatos aos quais ela se estenderá, só podendo

prejudicar os atos posteriores que delas dependam ou sejam consequências.

Diante disso, foi realizado um levantamento em 500 processos julgados nulos no CONAT, ocasião em que colhemos como mais freqüentes as seguintes motivações: AI antecipado- composição do crédito tributário nas informações complementares diferentes do relato do auto; fiscal solicita apresentação de comprovantes de pagamentos do ICMS “X” e em seguida lavra AI com base em outras falta de recolhimento “Y”; não demonstração da Base de Cálculo; não descrição clara e precisa do ilícito denunciado (relato impreciso e dúbio); Auto de infração denuncia um ilícito, as informações complementares outro; falta de clareza nas nomenclaturas das planilhas elaboradas pelos autuantes; alega divergência entre 2 (dois) arquivos magnéticos, mas não os identifica; divergência entre as provas e a acusação; falta total de elementos probatórios necessários para respaldar a ação fiscal; deixar de entregar ao contribuinte todas as planilhas SLE; não entrega das provas ao contribuinte; contribuinte alega não devolução da documentação recebida pelo fiscal e realmente o fiscal não comprova e também não apresenta a disponibilização que trata o art. 822 do Decreto 24.569/97, § 4º e 5º; falta do Termo de Intimação para comprovar as saídas de mercadorias interestaduais; Termo de Notificação divergente do AI e com prazo inferior a 10 dias; não indicação do motivo pelo qual deve se recolher com a espontaneidade; Termos de Intimação/Notificação sem ciência; ausência dos Termos devidos - Intimação ou Notificação; não observância do prazo concedido no Termo de Notificação de 10 dias; Termo de Notificação com multa punitiva; não observância da espontaneidade do Termo de Intimação; falta do Termo de Notificação no caso de reinício da baixa cadastral; ação fiscal de reinício em desacordo com a Instrução Normativa nº 06/2005; contagem do prazo do Edital de Intimação errado; AR para endereço diverso do contribuinte (Ativo); autoridade designante incompetente; arbitramento de forma inadequada; extravio em UFIR diretamente quando possível o arbitramento; autuação com base somente no sistema COPAF; não observância do período da Ordem de Serviço; não observância do motivo da Ordem de Serviço; *Bis in idem*; decadência; AI relacionado a matéria sobre consulta; ciência fora do prazo da ação fiscal; utilização do método da DESC em total desacordo com os dados do contribuinte; Ai lavrado antes do prazo da espontaneidade; falta da emissão do Termo de Notificação no caso de reinício de fiscalização – baixa; ciência

por edital, sem antes tentar AR ou pessoal; reincidência de embaraço sem nova intimação; Ação fiscal de repetição sem Portaria do Secretário; Edital de Intimação em desacordo com o AI.

Apenas em duas hipóteses ocorrerá a suspensão do PAT: por ocasião da morte ou da perda da capacidade processual do impugnante, ou requerente em processo especial de restituição, do recorrente, ou do seu representante legal.

Observou-se que, para garantia do direito dos contribuintes, durante a suspensão, é defeso à autoridade competente praticar qualquer ato no processo, ressalvados aqueles de natureza urgente, a fim de evitar dano irreparável. O processo administrativo tributário pode ter sua extinção declarada com ou sem julgamento de mérito. Conforme emana o artigo 54 da Lei nº 12.732/97 são as seguintes, as causas específicas de extinção do Processo Administrativo Tributário:

I - Sem julgamento de mérito:

- a) quando a autoridade julgadora acolher a alegação de coisa julgada;
- b) quando não ocorrer a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual;
- c) pela decadência;
- d) pela remissão;
- e) pela anistia, quando o crédito tributário se referir apenas à multa;
- f) com a extinção do crédito tributário, pelo pagamento.

II- Com julgamento de mérito:

- a) quando confirmada em última instância a decisão absolutória de primeiro grau, objeto de recurso de ofício;
- b) com a extinção do crédito tributário, pelo pagamento, quando confirmada em última instância à decisão parcialmente condenatória de primeiro grau, objeto de recurso de ofício.

### **3.5 Recursos**

Diante da missão, conferida legalmente ao CONAT, de dirimir o conflito em matéria tributária e de proceder ao controle da legalidade da obrigação tributária, assumem os recursos, instrumentos de maior importância para a efetiva garantia dos contribuintes. A fase recursal traz ínsita em sua instituição, a noção de controle, de revisão de uma decisão anteriormente conferida, a fim de conferir certeza da legalidade do ato sob exame. Segundo Di Pietro (1991, p.698) “recursos administrativos são postos à disposição dos particulares, como uma expressão do direito de petição que é assegurado pela Constituição Federal e permitem ao administrado ver as suas pretensões apreciadas em várias instâncias da Administração Pública.”

Em nossa legislação processual temos 4 (quatro) tipos de recursos, a saber; o voluntário, o de ofício, o especial e o recurso extraordinário. O recurso voluntário, como a própria terminologia indica é o meio processual, facultativo, utilizado pelo contribuinte para pedir a revisão de uma decisão de primeira instância, que foi no todo ou em parte desfavorável aos seus interesses ficando assim a critério do contribuinte a interposição ou não.

Nessa peça processual o contribuinte deve, no prazo legal, conforme o rito processual do PAT, apresentar suas razões de fato e de direito para contraditar a decisão recorrida. O prazo para a apresentação do referido recurso encontra-se em consonância com o rito do processo, sendo de 10 (dez) dias para o rito sumário e 20 (vinte) para o rito ordinário. O recurso em questão é interposto para o CRT do CONAT.

Recurso de ofício é o expediente utilizado pelas autoridades administrativas julgadoras, que tem por objetivo encaminhar o processo para reapreciação ao CRT, situação que ocorrerá sempre que a decisão proferida for favorável ao contribuinte, ou seja, desfavorável ao Erário estadual e for o crédito tributário superior a 5.000 (Cinco mil) UFIRCEs.

Para os fins da legislação, as decisões totalmente contrárias à Fazenda Estadual, são aquelas que de qualquer forma reduzem o valor do crédito tributário lançado, quais sejam, aquelas de naturezas, absolutória e declaratória, de nulidades ou de extinção do processo tributário.

A interposição do recurso de ofício é um dever da autoridade julgadora, não dependendo de nenhuma provocação da parte. Trouxe o legislador cearense algumas exceções a este dever de reexame, que são as seguintes situações: Quando contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Pública Estadual, desde que o valor originário, exigido no auto de infração, seja inferior 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais de Referência (UFIRs), ou qualquer índice oficial que a substitua ou cuja extinção se der pelo pagamento, devidamente comprovado, do valor exigido pelo auto de infração.

O recurso especial e extraordinário, nas devidas hipóteses são no âmbito da legislação estadual instrumentos finais de revisão de julgados do CRT. Caberá recurso especial para o CRT na composição Plena, em caso de divergência entre a resolução (decisão) recorrida e outra da mesma Câmara, de Câmara diversa ou do

próprio Conselho Pleno, quando tiverem apreciado matéria semelhante.

Esse recurso deverá ser instruído com cópia de decisão tida como divergente ou indicação precisa da publicação idônea, assim definida no Regimento do CRT ou, ainda, indicação expressa do número da resolução divergente. O recurso extraordinário é aquele cabível para o Conselho Pleno, na hipótese daquela ser contrária, no todo, à decisão de primeira instância, desde que cumulativamente: a decisão da Câmara de Julgamento não tenha sido unânime; e a Câmara de Julgamento tenha deixado de apreciar matéria de fato ou de direito analisada pelo julgador de primeira instância.

Os recursos especial e extraordinário deverão ser dirigidos ao Presidente do Conselho de Recursos Tributários, que decidirá, mediante despacho fundamentado, quanto às suas admissibilidades. Havendo interposição simultânea dos recursos especial e extraordinário, cabendo a apreciação, em primeiro plano, do recurso que, de início, for protocolizado no setor competente do CONAT, ficando suspenso o recurso remanescente até decisão final do anterior.



## 4 POLÍTICAS PÚBLICAS, PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A JUSTIÇA FISCAL NO CONAT

Ao abordar-se a temática políticas públicas <sup>11</sup> no escopo deste trabalho torna-se necessário delimitar sua abrangência, a fim de que não se incorra no erro de confundi-las com as normas de direito, mesmo que essas sejam de natureza procedimental, com a finalidade de ordenar o ato administrativo final.

É imprescindível, portanto, atentar para a diferença que existe entre políticas públicas e direito (substancial ou processual), para depois averiguar-se a natureza da atividade desenvolvida no processo administrativo tributário.

### 4.1 O Processo Administrativo Tributário no CONAT-CE como políticas públicas- 'Atividade' para garantia da justiça fiscal

O direito <sup>12</sup>, através do Estado, utilizam-se as formulações de normas gerais e abstratas de valoração das condutas sociais para tutelar e manter a ordem social de uma determinada coletividade, já 'as políticas públicas' constituem temática originária da Ciência Política e exteriorizam num conjunto de medidas articuladas, com o interesse de dar impulso, de movimentar a máquina administrativa do governo para a realização de um objetivo de ordem pública.

As políticas públicas não possuem conteúdo de regramento, como um sistema hierarquizado de normas jurídicas, mas são forjadas para a realização de determinados objetivos, rompendo assim com os atributos de generalidade e abstração própria das normas jurídicas.

Para Bucci (2006, p.39):

Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados - processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, *processo administrativo*, processo judicial - visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Como tipo ideal, a política pública deve visar à realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em

---

<sup>11</sup> José de Albuquerque Rocha estudando as funções do direito comenta que uma dessas funções é a função de direção das condutas, que consiste na “ na capacidade do direito de fazer com que o grupo social aceite os modelos de conduta prescritos por suas normas como pauta de comportamento.” É função dedutível da própria essência do direito, que é regulativo, até por definição, já que descreve as condutas, cuja observância exige como condição para evitar a sanção” (José de Albuquerque Rocha, teoria Geral do processo, 10 ed. São Paulo, Atlas, 2009, p.11)

<sup>12</sup> Como adverte Dalmo de Abreu Dallari: È impossível compreender-se o Estado e orientar sua dinâmica sem o direito e a política, pois toda a fixação de regras de comportamento se prende a fundamentos e finalidades, enquanto a permanência de meios orientados para certos fins depende de sua inserção em normas jurídicas. Educação Superior, direito e Estado, de (RANIERI, 2000).

que se espera o atingimento dos resultados. As políticas públicas atuam num plano operacional, de atividade tendo um componente de ação estratégica, expresso em um programa de ação governamental que dispõe sobre a atuação do Poder Público.

Na mesma linha, tendo como nota característica e programa de ação como delineamento geral das políticas públicas, citamos as lições de Peter Knoepfel, citado por Bucci (2006, p.40):

Programa administrativo - desenho da política (policy design)- conjunto das normas e das diretivas federais e cantonais que os governos e os parlamentos consideram necessárias para aplicar a concepção de políticas públicas por intermédio dos planos de ação e por uma regulamentação administrativa dos grupos -alvos. Esse programa administrativo deve respeitar o princípio da legalidade. As políticas públicas dispõem de programas administrativos mais ou menos detalhados (densidade regulamentar), mais ou menos centralizados (alta ou baixa densidade regulamentar da parte do programa administrativo gerado ao nível federal) e mais ou menos coerentes (adequação dos elementos constitutivos dos programas administrativos). Esses últimos compreendem a definição dos objetivos, os elementos de avaliação e operacionais (instrumentos de intervenção), as decisões sobre o arranjo político administrativo, sobre os recursos, bem como sobre o procedimento e sobre as modalidades de intervenção administrativa.

[...]

Os objetivos e instrumentos de realização das políticas públicas pertencem aos programas administrativos (policy designs). Esses definem, em termos jurídicos, os mandatos políticos formulados pelo legislador, a título de solução dos problemas coletivos. Essas normas constituem a fonte de legitimação primeira de uma política pública. Do ponto de vista formal, elas se compõem de vários documentos escritos (antes de tudo leis, ordens de execução, diretivas administrativas). Do ponto de vista material, elas compreendem objetivos normativos da solução visada para resolver o problema, os meios postos a disposição para esse efeito, a organização administrativa da operação, bem como a definição dos grupos-alvo e de seu papel na realização da política pública.

Ante as considerações expendidas neste tópico pode-se expressar que 'políticas públicas', termo utilizado neste trabalho, tem a conotação de atividade, orientações para a decisão e ação, assumindo, o sentido de uma diretriz utilizada para solucionar problemas, no caso, lides, contendas surgidas entre o Fisco – e os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária, relacionado nesta fase com o PAT.

O processo administrativo tributário correlaciona-se com uma estrutura do Poder Executivo organizada para uma atividade administrativa atípica, qual seja, julgar, decidir as lides instauradas entre o Fisco e os cidadãos contribuintes. Possui

a nobre missão de controle do ato administrativo de lançamento tributário, significando meio ativo de exercício e garantia dos direitos dos contribuintes e também do próprio Estado, evidenciando-se aqui a condição de igualdades entre as partes - Fisco e contribuinte, através do contraditório e da ampla defesa assegurados constitucionalmente.

A propósito das políticas públicas como atividade, Comparato (1997, p. 354) faz os seguintes comentários:

Mas se a política deve ser claramente distinguida das normas e dos atos, é preciso reconhecer que ele acaba por englobá-los como seus componentes. É que a política aparece, antes de tudo, como uma atividade, isto é, um conjunto de normas e atos tendentes a realização de um objetivo determinado. O conceito de atividade, que é também recente na ciência jurídica, encontra-se hoje no centro da teoria do direito empresarial( em substituição ao superado atos de comércio) e constitui o cerne da moderna noção de serviço público, de procedimento administrativo e de direção estatal na economia. A política, como conjunto de normas e atos, é unificada pela sua finalidade. Os atos, as decisões ou normas que as compõem, tomados isoladamente, são de natureza heterogêneas e submetem-se a um regime próprio.

O processo administrativo tributário representa uma ação administrativa para a afirmação dos direitos fundamentais e encontra-se intrinsecamente ligada a harmonia e ao equilíbrio almejado pelo Estado Democrático de Direito. A série de procedimentos e ações desenvolvidas, de modo diferenciado por cada ente federativo para prestação da atividade judicante administrativa no PAT, visando a conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, assume, ao que se presume, roupagem de políticas públicas, corporificando-se em programas, ações, atividades processuais desenvolvidas para resolução de questões de interesse público, o modo procedimental de gerir eficientemente a coisa pública, no caso em estudo os créditos tributários exteriorizados nos PATs do Estado do Ceará.

As políticas públicas, como atividades processuais, assumem conotação significativa, neste estudo, representando o movimento dialético, com vistas à concretização dos objetivos sociais que se propõe alcançar, *in casu*, a concretização de um direito, a proteção e a segurança dos direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes. A materialização da política pública como atividade, é exteriorizada com mais evidência quando é aliada à noção de processo - agregados do contraditório e da ampla defesa, convergindo para a sequência de atos coordenados para um fim determinado, assumindo nesta concepção uma abordagem jurídica

processual para garantia da justiça fiscal.

As políticas públicas na área processual tributária devem ser realizadas dentro dos princípios que regem a Administração Pública (BRASIL, 1988, artigo 37) e vistas como conjunto de processos, planejadas para a definição dos interesses públicos, para proteção dos direitos dos cidadãos contribuintes, objetivando a aplicação da justiça fiscal e a consolidação do Estado Democrático de Direito.

## 4.2 O Processo Administrativo Tributário no CONAT e a Justiça Fiscal

Nesta etapa apresenta-se o resultado da pesquisa realizada no espaço institucional administrativo tributário - CONAT, tendo como período alvo de investigação os exercícios de 01.01.2007 à 31.12.2010.

### 4.2.1 Indicadores legais processuais

Para fins desta pesquisa denominaram-se indicadores legais processuais aquelas normas ligados à legislação processual do PAT no Estado do Ceará-, lei nº 12.732/97.

#### 4.2.1.1 Gratuidade e dispensa de garantia

Art. 48. Os processos no Contencioso Administrativo Tributário são **gratuitos** e não dependem de **garantia** de qualquer espécie.

Nos termos do então anunciado pode o contribuinte insurgir-se contra o ato de lançamento tributário junto a própria Administração Pública, sem que para isto tenha que arcar com custas processuais, pois, no CONAT, não é exigido do contribuinte, para busca de seus direitos qualquer pagamento, qualquer espécie de garantia, seja na fase da formalização do processo, seja na face recursal.

A gratuidade em estudo abarca inclusive os processos que objetivam a apreciação de pedido de restituição de tributos pagos indevidamente ao Estado. Diante dessa regra, clara é a gratuidade e desnecessidade de qualquer caução como requisito essencial para interposição de recurso administrativo.<sup>13</sup> Com efeito,

---

<sup>13</sup> Recurso administrativo é o *remedium juris* que consiste na provocação a reexame de uma decisão, em matéria administrativa, quer perante a mesma autoridade (pedido de reconsideração), quer perante outra de superior hierarquia (recurso hierárquico) (CRETELLA JR. 1996, p.427).

demonstra o artigo em comento a compatibilidade desta norma com a atual ordem constitucional, haja vista que, a obrigatoriedade de caução de qualquer espécie implica cerceamento de direito de defesa dos administrados, afastando assim a aplicação do princípio da legalidade e do devido processo legal.

A despeito, justifica-se a gratuidade do processo administrativo tributário, com as palavras de Aguiar (1981, p.64):

Nos idos do passado, existia a absurda garantia de instância, condicionando o recurso ao depósito ou a garantia, por qualquer forma, da perspectiva de débito objeto do processo, dizem perspectiva de débito enquanto não definitiva a decisão, não se pode falar em crédito da Fazenda Pública e débito do contribuinte, não sendo lógico, nem razoável, garantir-se um débito que ainda não existe

É de importância fundamental o dispositivo em relevo o qual aponta, efetivamente, para o exercício dos direitos fundamentais, especialmente no que tange ao direito de petição assegurado no artigo 5º XXXIV da Magna Carta, *ipsis litteris*.

Artigo 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

XXXIV - São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

#### 4.2.1.2 Defesa realizada pelo próprio contribuinte

Art. 21. A parte comparecerá ao *CONAT*  *pessoalmente* ou representado por advogado legalmente constituído.

Com o intuito de facilitar a defesa dos interesses individuais, a lei preceitua, no artigo em foco, que o sujeito passivo, interessado no desfecho da demanda tributária, quer seja o responsável, ou o próprio contribuinte poderá em achando conveniente interpor de forma pessoal no *CONAT* a defesa contra a exação fiscal reclamada em auto de infração.

Consoante o supra reproduzido objetivamos facilitar a vida do contribuinte no relativo inclusive no que diz respeito ao aspecto econômico, prescindido de advogado para a apresentação da defesa.

O sujeito passivo assume, portanto, uma posição dinâmica dentro do

processo, apresentando sem formalidades, a defesa, requerendo dilatação de prazo, pedido de diligência, conversão do processo em realização de perícia, enfim, podendo realizar todos os atos necessários para a demonstração da improcedência do feito fiscal.

Recordando, o PAT deve ser simples, dispensando o rigor formal, a não ser aquele da essência do ato, que tem como objetivo facilitar o acesso das partes no processo, emprestando por consequência maior eficiência ao mesmo.

#### 4.2.1.3 Formação do PAT pela Revelia

Art. 50. Instaura-se a relação contenciosa administrativa pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia.

Art. 51. Considerar-se-á **revel** o atuado que não apresentar impugnação no prazo legal.

Parágrafo único. A revelia não impedirá a presença da parte no feito, que o receberá no estado em que se encontrar, vedada a reabertura de fases preclusas.

Forma-se o processo administrativo tributário, como muito já pronunciado neste trabalho, com a impugnação do atuado, que representa o momento processual em que o sujeito passivo apresenta suas razões de fato e de direito para desconstituir o lançamento tributário, assim como a oportunidade ímpar de demonstrar a existência de vícios que tenham o condão de tornar nulo o PAT.

Se o PAT somente se completasse através da impugnação, poder-se-ia dizer que, não havendo essa peça processual, não haveria litígio ou fase litigiosa, o que significaria que, expirado o prazo para impugnação da exigência deveria ser declarado a revelia do contribuinte e iniciada a cobrança amigável, conforme a legislação em vigor, ou o encaminhamento para a Dívida Ativa, com o fito da instauração da competente execução forçada.

No CONAT o PAT é formalizado, também, com a própria revelia do contribuinte, considerando a administração, a nosso ver, que na realidade esta situação equipara-se a um inconformismo tácito contra a exação fiscal.

Entende-se, a instauração do PAT com a revelia é uma garantia incontestada de que o Estado - Administração procura controlar com toda a amplitude o ato de lançamento tributário, perquirindo, mesmo sem a presença do sujeito passivo da legalidade do ato que tem o poder de retirar do contribuinte parte de sua riqueza.

Representa a inserção deste artigo na legislação processual um princípio garantidor da proteção dos administrados e da observância do melhor cumprimento dos fins da administração tributária, tudo para a realização do interesse público, na aplicação da justiça fiscal. Ressalta-se que o contribuinte pode permanecer revel por ocasião da formação do PAT e posteriormente resolver participar do julgamento do processo, o que não tem nenhum impedimento, todavia o receberá no estado em que se encontrar, vedado a reabertura de fases preclusas.

#### 4.2.1.4 Momento de Apresentação de Provas - Preclusão

Art.36. Salvo motivo de força maior, devidamente comprovado, ou caso de prova em contrária, somente poderá ser requerida a juntada de documento, a realização de perícia ou qualquer outra diligência, por ocasião da impugnação ou da interposição de recurso.

O artigo em comento traz à baila a questão relativa ao momento do oferecimento da prova e encontra-se interligado o instituto da preclusão. A preclusão dar-se-á quando o contribuinte deixa de praticar determinado ato processual, ou então o faz fora do prazo previsto na legislação, caso em que, perde o direito de realizá-lo ou remanesce o mesmo sem efeito, visto que praticado extemporaneamente.

A prova da materialidade das infrações tributárias cabe a quem o alega, ao Fisco, todavia ao contraditar uma acusação fiscal deve o contribuinte acostar aos autos, se houver os documentos, as provas com que pretende sustentar a improcedência do feito fiscal. Nesse contexto, diz o artigo em foco que estas provas deverão ser requeridas ou colhidas aos autos por ocasião da impugnação ou do recurso. A instrução processual é, portanto, concentrada no momento da impugnação ou recurso, somente sendo permitido em outro momento quando devidamente comprovado motivo de força maior.

Aqui merece destaque a conduta atual deste CONAT que, mesmo diante da norma em tablado e mesmo trazendo alguns transtornos ao curso do processo, veem na realidade recepcionado documentos e provas da infração em momento diferentes destes, (até por ocasião da própria sustentação oral do recurso) desde que o processo não tenha sido julgado.

Assim, a apresentação de provas vem sendo apresentada *a posteriori*, mesmo sem a justificativa do motivo de força maior, entendendo-se, em nome da

verdade material, que elas constituem a alma do processo administrativo tributário.

#### 4.2.1.5 Impugnação intempestiva

Artigo 27. Os atos processuais realizar-se-ão nos prazos que se seguem, sem prejuízo de outros especialmente previstos:

[...]

II - 10 (dez) dias para:

a) apresentação de defesa ou de recurso voluntário, ou liquidação do crédito tributário no processo de procedimento sumário”.

[...]

IV - 20 (vinte) dias para apresentação de defesa ou de recurso voluntário, ou liquidação do crédito tributário no processo de procedimento ordinário.

Correlacionado diretamente com a ordem que deve imprimir-se no PAT, significa que não fica ao talante do contribuinte o prazo para apresentar sua defesa, tendo o legislador ordinário, para evitar balburdia processual expressamente comandado lapso temporal para que sejam apresentados os instrumentos de defesa, em 1ª Instância e em 2ª Instância, nos termos acima mencionado, ou seja, 10 (dez) dias para os processos de rito sumário e 20 (vinte) dias para o do rito ordinário.

O que mais interessa neste panorama é salientar que o contribuinte deve interpor sua defesa tempestivamente, ou seja, no prazo legal supra assinalado, mas que o CONAT-CE, na prática, analisa e valoriza também as defesas interpostas intempestivamente, não sendo estas consideradas riscadas dos autos, curvando-se ao teor normativo em foco e privilegiando a verdade material que permeia o PAT.

#### 4.2.1.6 Subordinação do CONAT ao Secretário da Fazenda do Estado do Ceará

Artigo 1º O Contencioso Administrativo Tributário é órgão central integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda, diretamente vinculado ao Titular da Pasta, e terá a sua estrutura, organização e competência definidos na presente Lei.

O artigo em foco evidência que o CONAT, órgão responsável pelo controle da legalidade do ato administrativo de lançamento tributário relativamente aos tributos estaduais, encontra-se diretamente subordinado ao Secretário da Fazenda do Estado do Ceará.

Compreende-se que o órgão que vai julgar e apreciar a validade do ato administrativo - Auto de Infração deve estar diretamente subordinado ao mesmo órgão que lança, que procedeu a autuação, a cobrança do tributo.



Num olhar apressado da literalidade da norma então em análise, pode-se entender que este representa um empecilho à plena realização da justiça fiscal, mas, na realidade, o significado de subordinação ali expresso é meramente administrativo, não tendo, nem por via indireta, qualquer correlação com a natureza da decisão a ser proferida nos julgamentos dos PATs, o que comprometeria a imparcialidade dos julgadores e a missão conferida ao CONAT.

#### 4.2.1.7 Afastamento das atividades fazendárias dos servidores dos CONAT relacionados a apreciação de PAT

Artigo 67. Os servidores fazendários, quando no exercício das funções de Presidente, Vice-Presidente, Conselheiro, Julgador de Primeira Instância, Perito e Consultor Tributário, ficarão afastados de seus cargos efetivos, computando-se-lhes o tempo de serviço para todos os efeitos legais e assegurando-se-lhes a percepção dos vencimentos e demais vantagens do cargo ou função.

Visa a norma em referência ofertar aos administrados segurança jurídica no que tange à imparcialidade dos servidores que, embora fazendários, encontram-se temporariamente investidos de outras funções.

Nesse sentido, os servidores do CONAT investidos das funções de Presidente Vice-Presidente, Conselheiro, Julgador de Primeira Instância, Perito e Consultor Tributário, ficarão afastados de seus cargos efetivos, a fim de gozarem de maior imparcialidade e independência na execução de seus mister.

#### 4.2.1.8 Composição Paritária do Conselho de Recursos Tributários

Artigo 10. O Conselho de Recursos Tributários, Órgão de instância superior do Contencioso Administrativo Tributário, compõe-se de 16 (dezesseis) Conselheiros e igual número de Suplentes, escolhidos dentre pessoas graduadas em curso de nível superior, de preferência em Direito, de reputação ilibada e reconhecida experiência em assuntos tributários, observado o critério de representação paritária, conforme o disposto nos artigos 13 e 14 desta Lei e no respectivo Regulamento.

Artigo 13. Os Conselheiros e Suplentes representantes dos contribuintes serão indicados pelas Federações do Comércio, da Indústria, da Agricultura e das Micros e Pequenas Empresas do Estado do Ceará, obedecidos os critérios legais de qualificação estabelecidos no artigo 10 desta Lei.

§ 1º Cada uma das Federações aludidas neste artigo terá direito a 4 (quatro) representantes no Conselho de Recursos Tributários, sendo 2 (dois) Conselheiros Titulares e 2 (dois) Suplentes.

§ 2º A indicação de que trata o caput deste artigo será feita através de lista que contenha o triplo das vagas destinadas a cada Federação, competindo ao Chefe do Poder Executivo escolher e nomear os Conselheiros Titulares e Suplentes.

Os recursos, quer voluntários, quer *ex-officio* interpostos no âmbito do

CONAT- CE são julgados pelo Conselho de Recursos Tributários, órgão de julgamento de 2ª Instância, integrado paritariamente por especialistas em assuntos tributários, entre representantes do Fisco Estadual- Servidores da Secretaria da Fazenda e representantes dos contribuintes- Federações do Comércio, da Indústria, da Agricultura e das Micros e Pequenas Empresas do Estado do Ceará.

A composição de que se trata, embora mereça alguns temperamentos sobre os quais opinaremos mais adiante, visa atribuir maior segurança e qualidade aos julgamentos tributários no CONAT, além de atender em sua essência aos princípios do duplo grau de jurisdição, e ao princípio da ampla defesa, já estudados no capítulo anterior.

### **4.3 Indicadores Extraprocessuais**

Chamam-se indicadores extraprocessuais os elementos correlacionados com: quantidade de processos, valor do crédito tributário, duração dos julgamentos, tipo de decisões proferidas, quantidade de provas periciais e diligenciais requeridas, quantidade de contribuintes revéis, forma de interposição de defesa e regime de recolhimento dos autuados, todos importantíssimos para a aferição da justiça fiscal neste órgão de julgamento

#### *4.3.1 Quantitativo de AI lançado x Quantitativo de PATs Formalizados Junto ao CONAT*

Conforme se viu, anteriormente, os sujeitos passivos da obrigação tributária, em não concordando com as autuações fiscais, gozam da prerrogativa de facultativamente (vez que podem ir diretamente ao Judiciário, que tem a coisa julgada material) questionarem os AIs lavrados na esfera administrativa, ocasião em que apresentam, veiculados pela impugnação, os motivos para demonstrarem a inconsistência dos feitos fiscais. Ocorrendo a impugnação, recorda-se que fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário reclamado dos sujeitos passivos, devendo o Estado, igualmente, participar do processo regular para demonstração da certeza e liquidez do tributo exigido.

Num primeiro momento almejou-se, com esse indicador, identificar a quantidade de PATs no mesmo período, que são formalizados em relação à quantidade de AIs lançados pelas autoridades administrativas tributárias da SEFAZ.

Assinala-se que, junto a esse indicador, informam-se os valores dos créditos tributários lançados, tendo como intuito conhecer a relação monetária existente entre os PATs instaurados e as autuações fiscais, assim como descobrir de 'per si', os valores dos créditos tributários objeto de resistência no CONAT.

Vale sinalizar que a aplicação da justiça fiscal, através da resolução de conflitos, *in concreto*, por meio do PAT deverá ser buscada com a mesma intensidade, tanto nos processos de pequenos, quanto nos de valores elevados. A seguir, as tabelas 1 e 2 que mostram respectivamente as quantidades de Als lavrados e as de PATs formalizados no período pesquisado, todos com o respectivo crédito tributário:

**TABELA 1:** Als lavrados com respectivo crédito tributário

Anos	Quantidade de A.I.	Valor Principal	Valor Multa	Total
2007	18.138	R\$ 227435989,68	R\$ 314.235.302,23	R\$ 541.671.291,91
2008	20.683	R\$ 303636528,87	R\$ 469.711.355,10	R\$ 773.347.883,97
2009	18.651	R\$ 200485849,20	R\$ 356.550.044,84	R\$ 557.035.894,04
2010	18.598	R\$ 433854422,18	R\$ 577.515.349,07	R\$ 1.011.369.771,25
Total	76.070	R\$ 1.165.412.789,93	R\$ 1.718.012.051,24	R\$ 2.883.424.841,17

FONTE: SISTEMA SAPAT - VALORES EM REAIS

**TABELA 2:** PATs ingressados no CONAT com respectivo crédito tributário

Período	Quantidade	Valor ICMS	Valor Multa	Valor Total
2007	6.046	R\$ 247.187.547,05	R\$ 383.987.470,97	R\$ 631.175.018,02
2008	5.735	R\$ 260.245.163,23	R\$ 417.663.118,26	R\$ 677.908.281,49
2009	5.332	R\$ 215.400.547,16	R\$ 466.381.419,95	R\$ 681.781.967,11
2010	4.839	R\$ 375.746.534,06	R\$ 627.919.002,86	R\$ 1.003.665.536,92
Total	21.952	R\$ 1.098.579.791,50	R\$ 1.895.951.012,04	R\$ 2.994.530.803,54

FONTE: SISTEMA SAPAT - VALORES EM REAIS

Na hipótese deste indicador chama-nos atenção os valores dos créditos tributários lançados transformados em PATs (impugnação ou revelia) que chega as cifras de R\$ 2.994.530.803,54 (Dois bilhões, novecentos e noventa e quatro milhões, quinhentos e trinta mil, oitocentos e três reais e cinquenta e quatro centavos), superior, assim, ao próprio crédito constituído no período pesquisado.

O que se apresentou aqui, somente pode ter amparo no argumento de que, em 2007 ingressarão no CONAT processos tributários de anos anteriores a este, expressando valores elevados. Abstraindo-se dos aspectos acima registrados, a

realidade demonstrada indica que no período pesquisado a SEFAZ lavrou 76.070 (setenta e seis mil e setenta) AIs e que nesse mesmo período instaurou-se no CONAT 21.952 (vinte e um mil, quinhentos e cinquenta e dois) PATs. Infere-se que em média 28,85% dos autos constituídos pela atividade de fiscalização, não foram pagos no prazo legal, transmutando a natureza inquisitória de procedimento administrativo para processo, sendo estes objeto de controle da legalidade pelo CONAT.

Importante, também, demonstrar a quantidade de PATs que se formam anualmente tendo como finalidade a restituição de tributos, que na ótica do requerente fora pago indevidamente, razão da instauração do que chama a legislação processual vigente de 'procedimento especial de restituição de tributos'.

**TABELA 3** - PATs de restituição ingressados no CONAT com respectivo crédito tributário

Período	Quantidade	Valor ICMS	Valor Multa	Valor Total
2007	30	R\$ 202.901,68	R\$ 695.784,26	R\$ 898.685,94
2008	39	R\$ 37.291,45	R\$ 236.578,24	R\$ 273.869,69
2009	63	R\$ 190.361,74	R\$ 835.478,61	R\$ 1.025.840,35
2010	67	R\$ 216.355,90	R\$ 1.127.494,97	R\$ 1.343.850,87
Total	199	R\$ 646.910,77	R\$ 2.895.336,08	R\$ 3.542.246,85

FONTE: SISTEMA SAPAT - VALORES EM REAIS ATUALIZADOS

Reluz dos dados apurados nas tabelas 2 e 3 que os PATs referentes à restituição de tributos indevidamente recolhidos ao Erário estadual equivale a 0,91% da quantidade de PATs cadastrados no CONAT.

#### 4.3.2 *Quantitativo de PATs Julgados em 1ª Instância com o respectivo Crédito Tributário*

**TABELA 4:** PATs Julgados em 1ª Instância com correlato Crédito Tributário

Período	Quantidade	Valor ICMS
2007	3757	R\$ 336.451.793,99
2008	3942	R\$ 500.372.797,89
2009	2928	R\$ 819.439.647,92
2010	3470	R\$ 408.581.440,48
Total	14097	R\$ 2.064.845.680,28

FONTE SISTEMA SAPAT - VALORES EM REAIS

Após devidamente saneados, os PATs são encaminhados para a CEJUL a qual, através de seus julgadores, de modo monocrático, apreciam e julgam, procedendo quando for o caso, o reexame necessário de suas decisões para o Conselho de Recursos Tributários.

A tabela 4 indica que, no período objeto desta pesquisa, a CEJUL julgou 14.097 (quatorze mil e noventa e sete) PATs, equivalendo a um montante de crédito tributário no valor de R\$ 2.064.845.680,28 (dois bilhões, sessenta e quatro milhões, oitocentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e oitenta reais e vinte e oito centavos).

A CEJUL contava, no período pesquisado, com 18 (dezoito) julgadores, tendo apreciado e julgado o quantitativo de 14.097 (quatorze mil e noventa e sete) processos, equivalentes, portanto a 64,21% dos PATs ingressados no período.

Num olhar apressado, visto isoladamente, esses números indicam uma quantidade grande de processos, todavia, temos de atentar que em 2006 a CEJUL tinha um estoque inicial de 4.826 (quatro mil, oitocentos e vinte e seis) PATs que, somando-se ao que ingressou, vinte e um mil, novecentos e cinqüenta e dois (21.952), perfazem um total de vinte e seis mil, setecentos e setenta e oito (26.778) PATs, para serem julgados, diminuído dos quatorze mil, noventa e sete (14.097), resta ainda um remanescente somente do período investigado de doze mil, seiscentos e oitenta e um (12.681) processos para serem julgados em 1ª Instância, com o quantitativo atual de vinte e três (23) julgadores.

#### *4.3.3 Quantitativo de Processos Julgados à Revelia*

A Administração Tributária, aqui entendida SEFAZ - CONAT não tem conhecimento, nem na 1ª e nem na 2ª instância da modalidade processual em que os processos são julgados, qual seja, se com a apresentação de defesa ou sem defesa (Revelia).

Entendendo a importância desse indicador, esta pesquisadora, juntamente com a gestora do Sistema SAPAT elaborou um relatório gerencial para perquirir estes dados. A informação em questão foi buscada na Ementa do julgamento de 1ª Instância em que, o julgador possui a obrigatoriedade de informar se o contribuinte impugnou ou não o feito fiscal, indicando assim o termo 'REVEL ou REVELIA'.

Registramos, de logo, a impossibilidade da descoberta deste indicador na 2ª Instância, pois observamos uma despadronização na indicação da informação REVEL-REVELIA nas decisões ali proferidas, o que ocasionaria uma grande margem de erros.

A tabela 5 indica as quantidades de processos que são julgados anualmente à revelia, ou seja, em que a Administração Tributária, mesmo sem a formação do PAT com a impugnação do sujeito passivo procede ao controle da legalidade do ato administrativo de lançamento tributário.

**TABELA 5 :** PATs julgados à revelia

ANO	PATS JULGADOS À REVELIA
2007	1715
2008	1829
2009	1502
2010	722
<b>TOTAL</b>	<b>5768</b>

Fonte: CEJUL

Observando as Tabelas 4 e 5, nota-se o entendimento de que, no período pesquisado em 1ª Instância, 40,91% dos processos foram julgados na condição de revel, sem a participação do contribuinte.

#### 4.3.4 Processos com Defesa Pessoal ou com Advogado Constituído

Para se ter noção do indicador em relevo, selecionamos para análise 1.862 (um mil, oitocentos e sessenta e dois) processos (57,29%) dos 3.250 (três mil, duzentos e cinquenta) existentes no estoque da CEJUL, em 31.08.2011, ocasião em que se obtiveram os seguintes elementos:

**TABELA 6:** Modalidade de apresentação de defesa - Pessoal ou com Advogado

ANO	PATS JULGADOS À REVELIA
ADVOGADO	490
CONTRIBUINTE	628
<b>TOTAL</b>	<b>1118</b>

FONTE: CEJUL

O resultado apresentado leva às seguintes conclusões:

- 1118 PATs encontravam-se com a impugnação anexa aos autos, enquanto 744 foram formalizados pela revelia.
- Dos PATs com a apresentação da resistência do sujeito passivo, 490 contavam com a presença de advogados devidamente constituído, enquanto 628 com a defesa assinada pelo próprio sujeito passivo.

#### 4.3.5 Quantitativo de processos na condição de revel com o respectivo regime de recolhimento

Dentre os PATs na condição de REVEL-744, 313 referiam-se a contribuintes cadastrados no regime de pagamento normal- NL e 431 em outros regimes de recolhimento, como ME, EPP, Especial e outros.

**Tabela 7:** Autuado revel e regime de recolhimento

PATS JULGADOS À REVELIA	
NORMAL	313
OUTROS	431
<b>TOTAL</b>	<b>744</b>

FONTE: CEJUL

#### 4.3.6 Natureza das decisões proferidas em 1ª Instância

A natureza dos julgamentos proferidos, quer em 1ª, quer em 2ª Instância, significa saber se o teor da decisão foi favorável ao Fisco ou ao contribuinte.

A natureza da decisão <sup>14</sup> pode ser: procedente, parcial procedente, improcedente, nulo ou mesmo a extinção do processo. Quando referente ao procedimento de restituição de tributo utilizamos a expressão deferido ou indeferido, ou mesmo parcial deferido, sempre na mesma correlação, de beneficiar o Erário ou o sujeito passivo.

<sup>14</sup> Utilizando a definição mencionada por Edmilson Leite, podemos dizer que a natureza dos julgamentos implica uma das seguintes decisões: “Procedente- decisão em que se confirma a acusação constante no auto de infração. Portanto, o contribuinte deve o tributo. Parcial procedente- decisão em que se modifica em parte a acusação da autoridade fiscal. Portanto, o contribuinte deve apenas uma parte do tributo. Improcedente - decisão em que se absolve da acusação o contribuinte. Ele não deve ao fisco. Nulo- decisão que retrata que as normas de formação do processo não foram obedecidas, prejudicando a verificação do provável ilícito fiscal. Portanto, a decisão não gera débito para o contribuinte. Extinção- decisão que via de regra revela defeito na correlação fisco-contribuinte, impedindo a possibilidade legal da cobrança. A decisão não gera débito para o contribuinte” (PINHEIRO, 1999).

Após as sucintas colocações a respeito da natureza das decisões, registramos o seguinte resultado na tabela 8:

**TABELA 8:** Natureza das decisões proferidas em 1ª Instância - 2007-2010

RESULTADO	2007	2008	2009	2010	TOTAL
EXTINTO EM 1A. INSTÂNCIA	29	13	12	9	63
IMPROCEDENTE EM 1A. INSTÂNCIA	282	217	129	207	835
NULO EM 1A. INSTÂNCIA	205	251	109	203	768
PARCIAL PROCEDENTE EM 1A. INSTÂNCIA	741	646	427	515	2329
PROCEDENTE EM 1A. INSTÂNCIA	2480	2797	2236	2531	10044
Total	3737	3924	2913	3465	14039

FONTE: SAPAT

A representação da tabela 8 demonstra que, no período analisado, dos processos julgados na Instância singular, 71,54%, foram gravados tendo como natureza da decisão procedente, 16,58% parcial procedente, 5,94% improcedente, 5,46% nulo e um insignificante número de processos declarados extintos- 0,44%.

Vê-se que apenas 11% dos julgados tiveram a decisão consignando a natureza da decisão nulo, extinto ou improcedente, ou seja, favorável totalmente ao sujeito passivo. No que atine ao pedido de restituição, constatou-se que foram julgados neste período 56 (cinquenta e seis) processos, tendo como fulcro a restituição do tributo, os quais tiveram os seguintes desfechos: 43% foram julgados favoráveis à devolução do tributo totalmente, 2% parcialmente e 55% indeferindo o pedido, portanto, com decisão favorável ao Erário estadual (Tabela 9).

**TABELA 9 - PATs de restituição julgados em 1ª Instância**

RESULTADO	2007	2008	2009	2010	TOTAL
DEFERIDO EM 1A. INSTÂNCIA	9	6	8	1	24
INDEFERIDO EM 1A. INSTÂNCIA	10	12	6	3	31
DEFERIDO EM PARTE EM 1A. INSTÂNCIA	-	-	1	-	1
Total	19	18	15	4	56

FONTE: SAPAT



#### 4.3.7 Quantitativo de PATs Julgados em 2ª Instância com respectivo Crédito Tributário

**TABELA 10** - PATs julgados em 2ª instância x crédito tributário

Período	Quantidade	Crédito Tributário
2007	1337	R\$ 1.116.508.223,38
2008	1159	R\$ 2.187.794.851,69
2009	1652	R\$ 3.149.829.841,40
2010	909	R\$ 341.736.682,68
<b>TOTAL</b>	<b>5057</b>	<b>R\$ 6.795.869.598,86</b>

FONTE : SAPAT

#### 4.3.8 Natureza das Decisões Proferidas em 2ª Instância - Câmaras de Julgamento e Conselho Pleno

As tabelas 11 e 12 demonstram a quantidade de processos julgados em 2ª Instância, por período, com a indicação da natureza das decisões proferidas. Vale lembrar que nessa instância são julgados no formato colegiado os recursos interpostos voluntariamente pelo sujeito passivo e também os recursos de ofícios impetrados pelos julgadores de 1ª Instância.

**TABELA 11** - Natureza das decisões proferidas em 2ª Instância - (1ª e 2ª câmara de julgamento)

RESULTADO	2007	2008	2009	2010	TOTAL
EXTINTO EM 2A. INSTÂNCIA	130	37	41	10	218
IMPROCEDENTE EM 2A. INSTÂNCIA	204	202	250	122	778
NULO EM 2A. INSTÂNCIA	136	152	291	165	744
PARCIAL PROCEDENTE EM 2A. INSTÂNCIA	368	288	440	258	1354
PROCEDENTE EM 2A. INSTÂNCIA	419	384	457	260	1520
<b>Total</b>	<b>1257</b>	<b>1063</b>	<b>1479</b>	<b>815</b>	<b>4614</b>

FONTE : SAPAT

**TABELA 12** - PATs de restituição julgado 2ª Instância

RESULTADO	2007	2008	2009	2010	TOTAL
DEFERIDO EM 2A. INSTÂNCIA	4	4	4	-	12
INDEFERIDO EM 2A. INSTÂNCIA	1	9	3	2	14
DEFERIDO EM PARTE EM 2A. INSTÂNCIA	-	1	-	1	1
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>14</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>27</b>

FONTE : SAPAT

Faz-se a leitura dos dados dispostos na tabelas 11 e 12, em similitude com a realizada em 1ª Instância, ocasião em que concluímos que dos processos julgados no período 32,94% foram procedentes, 29,34% parcial procedente, 16,86% improcedente, 16,12% nulos e 4,72% extintos.

Relativamente ao pedido de restituição, é importante registrar que foram julgados, nesse período, 27 (vinte e sete) processos, cuja natureza da decisão foi a seguinte: 44,44% favorável a devolução do tributo totalmente, 51,85 contrário à devolução, e 3,70% favorável a devolução parcialmente.

**TABELA 13** - Natureza das decisões proferidas no conselho pleno - 2007-2010

RESULTADO	2007	2008	2009	2010	TOTAL
EXTINTO EM RECURSO ESPECIAL	1	1	2	-	4
IMPROCEDENTE EM RECURSO ESPECIAL	3	3	5	-	11
NULO EM RECURSO ESPECIAL	2	4	4	3	13
PARCIAL PROCEDENTE EM RECURSO ESPECIAL	10	5	7	5	27
PROCEDENTE EM RECURSO ESPECIAL	3	2	0	1	6
PROCEDENTE EM RECURSO EXTRAORDINARIO	1	1	-	-	2
PARCIAL PROCEDENTE EM RECURSO EXTRAORDINARIO	10	1	-	1	12
NULO EM RECURSO EXTRAORDINARIO	1	1	-	-	2
RETORNO DO PROCESSO PARA A CÂMARA DE JULG	-	-	-	1	1
Total	31	18	18	11	78

FONTE: SAPAT

Teve-se, também, o cuidado de conhecer separadamente, a quantidade de processos e a natureza das decisões que são dirimidas com base no entendimento do Conselho Pleno do CRT, indicando assim, uma nova revisão concedida ao sujeito passivo das próprias decisões proferidas pela segunda instância (tabela 13). O resultado obtido foi o seguinte: 10,38% totalmente favorável ao Fisco, 50,64% parcial procedente, 14,28% improcedente, 19,48% nulos e 5,20 extintos.

#### 4.3.9 Modificação das decisões prolatadas em 1ª Instância

Para conhecimento deste indicador foi realizado um levantamento das decisões de procedência e parcial procedência declarados em 1ª instância, que, posteriormente, em 2ª Instância foram alteradas para nulidade, extinção ou improcedência. Apresentam-se, na tabela 14, as quantidades desses PATs com os respectivos créditos tributários, em valores originais( lançados) e empós nos valores

finais, com a decisão divergente na instância recursal.

A mudança de decisão ocorrida pode ter como causa, algumas das hipóteses descritas abaixo, todavia, bom registrar que não foram estas objeto de pesquisa neste trabalho, mais nossa práxis neste órgão de julgamento permite-nos anunciá-las com os seguintes signos de linguagem: na 2ª instância o contribuinte apresenta sustentação oral do recurso interposto, trazendo aos autos, inclusive alegativas novas para melhor contraditar a acusação fiscal; esta sustentação oral com certeza traz mais luzes para os que proferem julgamento; a revisão através do CRT é realizada por 8 (oito) conselheiros e quando na composição do Conselho Pleno, com 16 (dezesesseis), o que possibilita um julgamento realizado com mais detalhes, maior interpretação, melhor qualidade; talvez o julgador de 1ª Instância não enfrente os argumentos da parte com a imparcialidade necessária, mantendo uma postura corporativista com os interesses fazendários; o CRT como órgão paritário julga com mais imparcialidade que os julgadores singulares.

**TABELA 14:** Valores dos créditos tributários modificados em 2ª Instância

ANO	QUANTIDADE DE JULGADOS	PRINCIPAL INICIAL	MULTA INICIAL	PRINCIPAL FINAL	MULTA FINAL
2007	550	R\$ 52.166.189,61	R\$ 83.250.996,20	R\$ 16.618.738,80	R\$ 26.663.092,54
2008	477	R\$ 24.585.914,23	R\$ 41.990.859,19	R\$ 17.687.246,94	R\$ 23.069.456,41
2009	678	R\$ 60.309.197,54	R\$ 91.336.318,15	R\$ 27.692.674,14	R\$ 31.822.789,40
2010	366	R\$ 59.127.587,21	R\$ 85.893.935,13	R\$ 38.013.577,63	R\$ 45.402.072,38
Total	2071	R\$ 196.188.888,59	R\$ 302.472.108,67	R\$ 100.012.237,51	R\$ 126.957.410,73

FONTE: SAPAT

#### 4.3.10 Duração do julgamento do PAT no CONAT

A questão da duração do julgamento do PAT é uma das matérias mais tormentosa com que se deparam os contribuintes que litigam administrativamente. Essa não é uma preocupação, apenas, dos sujeitos passivos, mas também do Erário estadual, pois a demora do PAT tem consequências incontáveis para ambas as partes. Em um primeiro plano, os contribuintes, quando impugnam o ato de lançamento, operaram com custos financeiros de origens diversas, tais como, advogados, custos com despesas de xerox, autenticação de documentos, e muitas vezes com assistentes técnicos para acompanhamento de prova pericial.

Aliado a essas despesas não pode ser desconsiderada o quadro de pessoal de que as empresas geralmente disponibilizam, quase com dedicação integral para acompanhar o processo, atendendo pedidos dos advogados e dos peritos, sem, no entanto saber qual a perspectiva de prazo para o julgamento, numa situação e com similitude com a do poder Judiciário, com a exceção de que neste Poder a decisão goza da característica da definitividade da coisa julgada. A demora na solução do litígio é, pois, motivo de maior preocupação para o próprio Estado, que fica sem ter a certeza e liquidez do crédito tributário, então questionado.

Ao lume destas pequenas explicações, pode-se, precipitadamente, concluir que esse indicador tem muito a ver com a eficiência da Administração Pública e não, com a justiça fiscal. Todavia, para esta pesquisa, a duração do julgamento do processo é um indicador umbilicalmente ligado a justiça fiscal, pois a duração deste é uma medida sem dúvida, relevante para a preservação das boas relações entre Fisco e Contribuinte e para a aplicabilidade da segurança jurídica, daí a não dissociação da justiça fiscal.

A pretexto, menciona-se que a necessidade da fixação de prazo para duração de permanência do processo para julgamento não passou despercebida do legislador constituinte, que, atento a esse aspecto, anuncia no artigo 5 LXXXVIII, o seguinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LXXXVIII. A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Não cabe, neste trabalho, o estudo do que seja o significado dos termos razoável e duração, mas, apenas, a averiguação na seara do CONAT da duração do PAT, com vista a detectarmos este prazo como propiciador de justiça fiscal.

O levantamento da duração do prazo do PAT no CONAT foi coletado com a ajuda da área de TI da SEFAZ, a qual tendo como amostra todos os processos julgados no período base da pesquisa elaborou um programa escolhendo a data da entrada no âmbito do CONAT e a data da saída após o julgamento, para depois calcular o tempo médio dividindo pela quantidade de processo, o que culminou numa média de 618 (seiscentos) dias.

Mesmo diante dessa média, tem-se que considerar que alguns processos

ultrapassam, em muito, o tempo médio anteriormente anunciado, chegando a permanecer no CONAT por mais de 10 (dez) anos. A assertiva aqui apresentada encontra fundamento de validade em pesquisa realizada junto a Célula de Perícia e Diligências Fiscais (CEPED), que demonstrou ali existir processos para serem periciados há mais de 10 (dez) anos. Ressalva-se, todavia, que o tempo médio de processos na perícia, a depender da complexidade varia em torno de 6 (seis) meses.

#### *4.3.11 Quantitativo de Processos Administrativos Tributários Convertidos em Perícias e Diligências - 1ª e 2ª Instâncias.*

Na busca da verdade material, a pedido da parte, dos julgadores ou dos consultores tributários, no período investigado 517 PATs (444 em 1ª e 73 em 2ª instância) tiveram seu curso processual convertido em diligência ou perícia, demonstrando de modo incontestado a preocupação com a verdade material, alma da justiça fiscal no PAT. Essa quantidade, no entanto representa 12,79% e 3,38% em relação respectivamente a quantidade de processos julgados em 1ª e 2ª instância. Apesar disso, a diferenciação entre diligência e perícia fazemos com base nas palavras Carvalho (2000), que, doutrina:

A diligência, como a perícia, tem por escopo deixar evidente um fato ou circunstância, necessário muitas vezes, ao acerto da decisão, mas enquanto a primeira expressa uma providência que pode ser de pronto atendimento, a segunda indica muitas vezes uma tarefa penosa e complexa, a demandar maior tempo para a sua realização.

**TABELA 15 - Processos convertidos em perícia/diligência - 1ª e 2ª Instâncias**

	2007	2008	2009	2010
Perícia	114	99	69	122
Diligência	37	13	45	18
Julgados	4807	5101	4580	4379

FONTE: SAPAT

#### *4.3.12 Quantidade de Decisões Contestadas junto ao Poder Judiciário*

Entende-se que esse indicador é de suma importância para a aferição da justiça fiscal na seara administrativa CONAT, significando que a quantidade de decisões contestadas junto ao Judiciário são pois, àquelas em que o sujeito passivo

não se conformou com a decisão administrativa, no sentido da aplicação de solução justa ao caso concreto, prosseguindo assim na busca da justiça fiscal, dantes não conseguida, agora no âmbito Judiciário.

Cumprido, no entanto, informar que, infrutíferas foram as tentativas junto à Procuradoria do Estado e à SEFAZ, para se conseguir mensurar a quantidade de decisões resistidas. Não existe, até o momento, nenhum controle diretamente ligado a esse parâmetro, daí a impossibilidade de apresentar este elemento no bojo deste trabalho, ficando, portanto, prejudicado o indicador em questão.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Exsurge do estudo desenvolvido, que a concepção de um Estado Democrático de Direito tem como pressuposto básico a instauração de um regime baseado na legalidade e na justiça, assegurando aos cidadãos a realização dos direitos fundamentais e conferindo-lhes instrumentos adequados para garantia destes direitos, sempre numa perspectiva de dignidade da pessoa humana.

No que atine à tributação viu-se que esta, antes, arrecadada com base na força, na tirania do monarca, atualmente atingiu o estágio da legalidade, tendo como viga mestre a lei, corporificando-se, assim, em uma tributação consentida pela vontade popular, com o objetivo precípua de satisfazer o bem estar da coletividade.

Não mais, se admite uma tributação ao arrepio da lei, realizada de forma extorsiva e abusiva, a transferência de riquezas da esfera privada para a pública deve dar-se de forma legal, justa e ética, daí porque o ordenamento jurídico deve prever procedimentos fiscalizatórios e processuais, para que os cidadãos tenha direito a ofertar a sociedade um tributo baseado no ideário de justiça fiscal.

No Brasil, vige o sistema de jurisdição Una, com a consagração do princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º da Constituição Federal, todavia, esta máxima constitucional não proíbe a criação pelo Poder Executivo de órgãos especializados optativo e facultativo, com a missão de controlar administrativamente os atos de seus agentes públicos, visando, assim, também, a aplicação da justiça.

Assim, surgem na Administração Pública Tributária, os órgãos de Julgamento chamados Contenciosos Administrativos Tributários, cuja missão essencial é a justiça fiscal, veiculado através da formalização dos processos administrativos tributários. Esses órgãos desempenham atividade administrativa e não jurisdicional, justificando-se sua existência sob o argumento da própria preservação da justiça tributária, que se enquadra entre os objetivos permanentes da própria Administração.

O processo administrativo tributário é o instrumento que permite às partes - Fisco e contribuinte a certeza de que a atuação da fiscalização tributária ocorrerá em respeito aos ditames legais, aos princípios constitucionais tributários e a dignidade dos cidadãos contribuintes. No Estado do Ceará temos o CONAT que representa o espaço onde se realiza o controle dos atos administrativos dos agentes públicos,

que exercem a cobrança dos tributos de competência deste ente da federação.

Diante do panorama desenhado, projetou-se, para a temática desta dissertação proceder, 5 (cinco) verificações no CONAT, quais sejam: descobrir se esse órgão tem resolvido os litígios de forma imparcial, com justiça fiscal, implementação. Assim, esse direito fundamental do cidadão contribuinte, estudar a estrutura orgânica do contencioso, com vistas a descobrir se esta propicia ao cidadão contribuinte uma participação democrática no julgamento dos processos, averiguar a legislação processual como instrumento implementador de justiça fiscal, detectar se este órgão contribui para a diminuição das demandas tributárias no Poder Judiciário e averiguar se o PAT constitui-se em uma política pública.

Procurou-se responder aos objetivos propostos com as descobertas reveladas no estudo de caso realizado, momento em que, após a análise dos indicadores selecionados chegou-se às conclusões e sugestões que se passa a apresentar.

O processo administrativo tributário desenvolve-se no CONAT, com esteio na legislação processual vigente sem a necessidade de formalismo, a não ser aquele da essência da formação do ato administrativo. Encontra o sujeito passivo para defesa de seus direitos um processo gratuito, sem nenhum tipo de encargo financeiro, sem custas processuais, aliado à circunstância de que o próprio contribuinte, desde que queira, pode interpor impugnação para demonstrar a irresignação contra o ato sancionatório, podendo, ainda, apresentar oralmente a sustentação do recurso interposto em 2ª Instância.

No que se reporta à questão do momento da apresentação da prova no CONAT, em nome da verdade material, este órgão vem aceitando sua interposição, em qualquer momento, antes logicamente do julgamento, o que se entende demonstrar, também, um espírito democrático voltado para conferir plena certeza e liquidez ao crédito tributário.

No caso de que se cuida, atenção especial deve ser conferida para que essa flexibilidade, ao invés de primar pela verdade material, tenha o condão de causar uma balbúrdia processual, com a apresentação de provas desordenadamente, ao longo do tramite processual, e servir de incentivos para atitudes procrastinatórias no processo.

O afastamento das atividades fazendárias dos servidores do CONAT, que



apreciam os PATs, objetiva garantia em toda a extensão que os servidores assumam vestes de parte imparcial, pressuposto necessário para os que proferem julgamento, sendo um ditame essencial para a segurança jurídica na relação Fisco - contribuinte e, portanto, uma forma de buscar a justiça fiscal.

Como visto anteriormente, a subordinação do CONAT ao Secretário da Fazenda é, apenas e unicamente, no relativo a questões de ordem administrativa (horário de funcionamento, pagamento de salário e outros), nada referente à natureza das decisões, o que confere legalmente, ao órgão, autonomia e imparcialidade para a descoberta da verdade material.

A atual forma de composição do Conselho de Contribuintes - 2ª Instância - representa a atribuição de segurança aos julgamentos tributários, observando o princípio do duplo grau de cognição como condição *sine qua non* dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

A composição do CRT constitui-se um mecanismo apto a ofertar uma participação efetiva de todos os interessados na composição da lide, encontrando os contribuintes nesse colegiado uma forma mais garantidora de seus direitos, uma vez que conta com representantes iguais para a Fazenda e para os contribuintes.

Entende-se que deve prevalecer e até ser reforçado esse tipo de Conselho, com representação paritária, como atualmente, todavia, maior justiça será ofertada aos julgados do CONAT se a escolha dos representantes para o CRT obedecesse, somente, a critérios profissionais, técnicos, jurídicos, desprotegido de influências políticas, o que sempre ocorre na eleição destes nobres agentes públicos.

As condições materiais em que o processo se desenvolve, incluindo meios tecnológicos a serviço do cidadão e a própria duração do processo, também se encontram interligadas ao conceito de justiça fiscal. O direito à duração razoável do processo, como explanado anteriormente neste trabalho, é um direito fundamental do cidadão contribuinte, representando sua lentidão e perdas financeiras para ambas as partes do processo.

Com a pesquisa realizada, vê-se que o PAT no CONAT dura, em média, seiscentos e dezoito (618) dias (um ano e sete meses) para encontrar uma solução final, o que pode parecer um prazo muito longo, todavia, se visto conjugado com outros parâmetros como, quantidade de processos convertidos em perícia e diligência, a existência de apenas duas Câmaras de Julgamento do CRT e a

quantidade de processos, de julgadores, peritos e consultores, chegando-se à conclusão de que este se apresenta, no momento, como um prazo razoável, principalmente, se comparado com o existente no Judiciário, em que os processos arrastam-se anos e anos.

A pesquisa realizada atestou, também, a existência de PATs com mais de dez (10) anos nesse órgão, sem uma decisão final, o que, geralmente, ocorre quando estes são de matérias muito complexas e convertidas para análise pericial, situação que deve ser trabalhada pela instituição, como por exemplo, com o aumento do número de peritos.

No caso em investigação detectou-se que, somente no interstício pesquisado adentraram no CONAT para julgamento, Vinte e um mil, novecentos e cinquenta e dois (21.952), processos, em média cinco mil (5.000) por ano, perfazendo um montante de crédito tributário, equivalente a Dois bilhões, novecentos e noventa e quatro milhões, quinhentos e trinta mil, oitocentos e três reais e cinquenta e quatro centavos (R\$ 2.994.530.803,54).

Nesse mesmo período, mesmo diminuindo a quantidade de PATs formalizados com base na 'revelia', em média 40%, ainda assim teríamos uma quantidade expressiva de PATs trazidos pelos sujeitos passivos para serem dirimidos com base na justiça administrativa aplicada no CONAT, indicador que aponta para a confiança dos sujeitos passivos neste órgão.

A quantidade de PATs apresentada permite firmar entendimento sobre o relevante papel colaborador deste órgão judicante para com o Poder Judiciário. Funciona o CONAT como um filtro das questões tributárias a serem levadas ao Poder Judiciário, vez que muitas dessas contentas podem encontrar solução definitiva administrativamente, evitando que processos desnecessários venham, cada vez mais, a abarrotar os acúmulos dos já existentes no Judiciário, dificultando, por consequência, a justiça fiscal nessa seara.

O indicador "Quantitativo de processos julgados à Revelia" mostrou que, dos julgamentos realizados em 1ª instância, em média 40,91 %, foram formalizados sem a presença do autuado.

É importante registrar que o CONAT realiza o controle da legalidade do ato de lançamento tributário, mesmo sem a irresignação do autuado, o que demonstra que o órgão se preocupa com o correto deslinde da lide e não com interesses

arrecadatários, próprios dos que labutam na fiscalização de tributos.

Sinaliza-se que não se pode concluir, se o não comparecimento da parte ao PAT, ocorre por falta de interesse processual, como silêncio para demonstrar o inconformismo ou por falta de condição financeira para arcar com os custos advocatícios.

Com foco no indicador – tipo de interposição de defesa – “pessoalmente ou advogado” detectamos que, quando devidamente contestado em 43,82% dos casos a defesa encontra-se interposta por advogados devidamente constituído, trazendo, assim ao caderno processual argumentos jurídicos para demonstrarem os fatos alegados na defesa. Em contrapartida, em 56,18% dos casos, as defesas são apresentadas pelo próprio sujeito passivo.

Registra-se que a ausência de advogado ao processo torna-se mais aguçada em 2ª. Instância, uma vez que não tendo este profissional, praticamente fica inviável a sustentação oral do recurso. O próprio sujeito passivo dificilmente terá condições de defender oralmente o recurso interposto, faltando-lhe ora, conhecimento teóricos da matéria litigiosa, outra vezes, o próprio dom da oratória, importantes para dirimir dúvidas dos que proferem julgamento.

Ainda nessa temática, sugere-se que o contador, como àquele profissional que faz a contabilidade da empresa, portanto, detém conhecimento dos atos e fatos contábeis, possa apresentar integralmente defesa no processo, inclusive sustentando oralmente recurso interposto.

Reluz da análise do indicador que: “o quantitativo de processos na condição de revel com o respectivo regime de recolhimento,” referente à amostra dos atuados revéis, 57,93%, encontravam-se cadastrados no regime de recolhimento de médio porte- ME, EPP Especial e outros, enquanto nessa mesma situação processual, 42,07% são empresas enquadradas no regime de recolhimento de grande porte -regime normal de recolhimento.

Considerando que 57,93% dos contribuintes revéis são enquadrados como de pequeno porte, propõe-se, a título de sugestão, a criação de uma defensoria pública junto ao CONAT, para a defesa de contribuintes que não possuam condições de arcar com os custos de um advogado.

A medida então sugerida visa a assegurar, cada vez mais, o exercício do direito a um processo válido com base nos princípios assecuratórios constitucionais

da ampla defesa e do contraditório. Apreciando a natureza das decisões proferidas em 1ª Instância, no total de 14.097 (quatorze mil e noventa e sete) PATs infere-se que 71,53% foram gravados, tendo como natureza da decisão precedente, 16,58% parcial precedente, 5,94% improcedente, 5,46% nulo e um insignificante número de processos declarados extintos - 0,44%.

Vê-se que apenas 11,84% dos julgados tiveram a decisão consignando a natureza da decisão nulo, extinto ou improcedente, ou seja favorável totalmente ao sujeito passivo. Na mesma linha, os PATs instaurados foram conduzidos objetivando a restituição indevida dos tributos, em que 55% das decisões nessa Instância indeferem totalmente o pedido, enquanto 2% são favoráveis, em parte, à devolução e 43% são julgados favorável.

Na esfera colegiada a natureza das decisões proferidas nas Câmaras de Julgamento culminou com análise de quatro mil, setecentos e vinte e um (4.721) PATs julgados, tendo como resultado: 32,92% procedentes, 29,33% parcial precedente, 16,85% improcedente, 16,17% nulos e 4,72% extintos

Relativamente ao pedido de restituição, urge registrar que foram julgados nesse período, vinte e sete (27) processos, cuja natureza da decisão foi a seguinte: 48,15% julgados foram favoráveis à devolução do tributo totalmente e 51,85% foram contrários à devolução, ou seja, indeferindo o pedido, portanto, com decisão favorável ao Erário.

Do resultado exposto temos por concluir que em 1ª. Instância as decisões proferidas são mais afetas aos interesses do Fisco, com apenas uma minoria conduzindo o processo a nulidade, extinção ou improcedência.

Em contrapartida em 2ª. Instância todas as decisões proferidas mostram-se mais favorável ao cidadão contribuinte permitindo-nos, firmar convencimento pela implementação da justiça fiscal no CONAT. O indicador - Modificação das Decisões Prolatadas em 1ª Instância sinaliza que dos 4.643 (quatro mil, seiscentos e quarenta e três) processos julgados no período, 2071 (44,60%) tiveram decisão divergente em 2ª Instância, favorecendo o contribuinte com a anulação total do CT ou com a redução deste, transmudando de quatrocentos e sessenta milhões, seiscentos e sessenta mil, novecentos e noventa e sete reais e vinte e seis centavos (R\$ 498.660.997,26) para duzentos e vinte e seis milhões, novecentos e sessenta e nove mil, seiscentos e quarenta e oito reais e vinte e quatro centavos (R\$

226.969.648,24).

Este indicador parece convergir para a confirmação da hipótese da efetivação da justiça fiscal neste órgão administrativo, sendo, no entanto, necessário repensar alguns aspectos legais e institucionais importantes para conferir maior imparcialidade aos que realizam julgamento, em especial na instância monocrática.

Supõe-se que a atividade de julgamento de 1ª Instância não deveria se realizar como na forma atual, individual, centralizada em um único julgador por processo, mas para conferir maior imparcialidade e estudo da matéria tributária, ao invés de ser monocrático, o julgamento deveria ser colegiado, em formato similar ao julgamento de 2ª Instância, porém não paritário, apenas com servidores da Administração Tributária, dividido em turmas, e, se possível, com estas divididas por competência da matéria.

Cumprido, também, frisar que, para dotar os julgadores de maior imparcialidade, estes deveriam ser selecionados para o cargo através de concurso público e não ao talante da Administração Tributária, atitude que iria ser mais favorável a busca da verdade material.

Constatou-se a presença de quinhentos e dezessete (517) PATs convertidos para a realização da perícia ou diligência fiscal, o que a nosso sentir revela a constante preocupação do CONAT com a já falada verdade material, imprescindível para embasar uma decisão justa ao processo.

Como atividade processual de políticas públicas, a nosso entender, deve ainda a estrutura do CONAT ser modificada, inclusive com a criação de, no mínimo duas (02) novas Câmaras definitivas de Julgamento, com agentes públicos suficientes para atender à demanda de processo, que na data de hoje, 29.12.2011, totaliza doze mil, cento e cinquenta e três (12.153) processos.

A sugestão anteriormente enumerada, para aumento das Câmaras do CRT, também, se estende aos servidores das Células de Julgamento, da Consultoria Tributária e da Célula de Perícia que conta hodiernamente com vinte e três (23), dez (10) e vinte (20) servidores, respectivamente, quantitativo de recursos humano insuficiente para atendimento da demanda atual do CONAT.

Considera-se prejudicado o indicador -"Quantidade de Decisões proferidas pelo CONAT contestadas junto ao Poder Judiciário", vez que os órgãos envolvidos não dispõem dos dados requisitados.

Sugere-se ao CONAT e à PGE o desenvolvimento de uma ferramenta informatizada que absorvam informações referentes ao indicador em debate, com a finalidade de melhor avaliar a contribuição do CONAT na aplicação da justiça fiscal.

Não se pode deixar que passe despercebida, neste trabalho, a necessidade urgente do CONAT em acompanhar os avanços tecnológicos oriundos do mundo moderno; entre esses, a digitalização de documentos, a certificação digital, o acesso do PAT ao contribuinte através da internet, o julgamento eletrônico etc. tudo com o objetivo de ofertar à Administração Tributária aplicabilidade plena do princípio da eficiência e ao cidadão contribuinte meios modernos e céleres para a garantia da justiça fiscal.

Entende-se que foram respondidas as indagações formuladas neste trabalho, momento em que se conclui que o CONAT implementa a justiça fiscal, tendo a nobre função de desafogar as demandas do judiciário, dotando-se de uma legislação processual e estrutura orgânica que primem pela verdade material, possibilitando ao contribuinte o gozo de todos os seus direitos, principalmente com o exercício dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Representa o CONAT um espaço democrático para defesa dos interesses dos cidadãos contribuintes, tendo o processo administrativo tributário uma dimensão processual, que não impede que se lance, sobre este, um olhar com conotação de política pública indutora de justiça fiscal, voltada para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Urias Teodoro. **O Contencioso Administrativo Fiscal e suas Falhas**. Fortaleza: Imprensa Oficial do Ceará. IOCE, 1982.
- ALENCAR, Wladia Maria de Oliveira. **A Revelia no Processo Administrativo Tributário**. 2002. Tese (Pós-Graduação em Administração Tributaria). – Faculdade Christus, IBRHA – CTEC, Ceará, 2002.
- ALVIM, J. E. Carreira. Instrumentos de defesa do contribuinte. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 7, p. 111-119 abr/jun.1994.
- ALVIM NETTO, J.M. Arruda **Repertório de Jurisprudência e Doutrina Sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais,1995.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ANDRÉ, Sérgio Rocha. **Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- ANTUNES, Carmem Lúcia. O Direito Constitucional à Jurisdição. In: Sálvio de Figueiredo Teixeira. **As garantias do cidadão na justiça**. São Paulo: Saraiva, 1993.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Os Pensadores. Livro V, 1973.
- BANDEIRA, DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 13. edição, São Paulo, Malheiros, Editores, 2001.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral dos procedimentos de exercícios da cidadania perante a administração pública**. Disponível: <http://buscalegis.ccj.ufsc.br/> . Acesso em: 12 de abr.2010.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Contencioso Administrativo. **Revista de Processos**. Revista dos Tribunais, São Paulo, n.14-15, p. 187-196, abr/set. 1979.
- BENEVIDES, D.V. Cidadania e Direitos Humanos. **Cadernos de Pesquisa**. Fundação Carlos Chagas/Cortez. São Paulo, n. 104, p. 39-46, jul.1998.
- BERNARDES, W. L. M. **Da nacionalidade**: Brasileiros natos e naturalizados. 1.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. 23p.
- BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BOBBIO, Norberto. **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral da Política**: a Filosofia Política e as Lições dos Clássicos. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BONILHA, Paulo Celso. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5172 de 25 de Outubro de 1966. Disponível em ([http\\_ - www.planalto.gov.br.](http://www.planalto.gov.br) ) Acesso em 10 de maio de 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

CABRAL, Antônio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p.116

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CALIENDO, Paulo. **Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação**. Interesse Público, [s.i.], ano 6, n.29, p.159-197, 2005.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Livraria Almeida, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO A. A Contreiras de. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1978.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: O Longo Caminho**. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: saraiva, 2000.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **A Função do Cidadão-Contribuinte na Relação Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CHIZZOTTI, José. Contencioso Administrativo nas emendas constitucionais. **Revista Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo, ano. 11, p. 295-326, dez. 1977.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria Geral do Processo**. 6. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1986.

CLÉVE, Clémerson Merlin. O Cidadão, a Administração Pública e a Nova Constituição. **Revista da Legislação**. Brasília, Centro gráfico do Senado Federal, ano 27, p. 81-90, p.106, abr./jun. 1990.

COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidades de políticas públicas. *In: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo:



1997, vol. 2.

COUTURE, Eduardo J. **Introdução ao Estudo do processo civil**. 3. ed. Tradução Mozart Victor Russomano. Rio de Janeiro: José Konfino, 1976.

CRETELLA JR, José. **Controle Jurisdicional do Ato administrativo**. 3. ed. 1996.

CRETELLA JR, José. **O Contencioso Administrativo Inexistente**. RDP 75 -27.

CUSTÓDIO FILHO, Ubirajara. A Emenda Constitucional 19/98 e o Princípio da Eficiência da Administração Pública. *In: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 27, p. 210-217, abr./jul.1999.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Processo Administrativo Garantia do Administrado**. São Paulo: RDT, 1991.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DURHAM, E. **A Construção da Cidadania**: São Paulo: Novos Estudos/CEBRAP, 1984.

DURKHEIM, Emile. **Lições de Sociologia**: A Moral, o Direito e o Estado. São Paulo: T. A. Queiroz: Universidade de São Paulo, 1983.

ESCOLA, Héctor Jorge. **Teoria General Del Procedimento Administrativo**. 2 ed. Buenos Aires, Depalma, 1981.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Processo Administrativo Tributário e Previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência Administrativa na Constituição Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 49, fev. 2001.

FRANCO Sobrinho, Manual de Oliveira. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo:Saraiva, 1979.

FREITAS, Gustavo, de. **900 Textos e Documentos da História**, 2. ed. Lisboa, Plátano, 1977.

FREITAS, Gustavo de. Eficiência administrativa. *In: Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro : Renovar, n. 220, p. 168, abr./jul. 2000.

GARCIA, Maria. **A democracia e o modelo representativo**. Democracia, hoje: Um modelo representativo para o Brasil. São Paulo: 1997.

GIANNINI, Achile Donato. **Istituzioni Di Diritto Tributário**.Milão:Giuffré,1965.

GRAMSCI, Antônio Maquiavel. **A Política e o Estado Moderno**. Tradução de Luiz Mario Gazzaneo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1968.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Teoria Geral do Processo, 2. ed. São Paulo, Malheiros, 1996.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Justiça Administrativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Celso Bastos/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

HOBBS, THOMAS. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Martin Claire, 2003.

HÖFFE, Otfried. **O Que é Justiça?** Porto Alegre : EDIPUCRS, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidades e Ilegalidade no Processo Administrativo Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.25, out 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 33, junho, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Justitia Tributaria. **Revista de Direito Tributário**, 46/7.

LAUBADERE, André de. **Traité Élémentaire de Droit Administratif**. Paris: LGDJ, 1953.

LIMA, Jose Sidney Valente. **O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará**. 1996. Tese (Curso de Especialização em Contabilidade). – Universidade Federal do Ceará, Ceará, 1996.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. São Paulo: Martin Claret, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e unidade axiológica da constituição**. 2. ed., Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MAIA, Alexandre Aguiar. **Curso de Direito Tributário**. Comissão de Estudos Tributários da OAB, Fortaleza: LCR, 2008.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. Tradução de Antonio Carruccio Caporale. São Paulo: Jardim dos Livros, 2007.

MARIA, Paula Dallari Bucci. **Reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARINS, James. **Processo Tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARINS, James. **Justiça Tributária e Processo Tributário**. São Paulo: Universitária Champagnat, 1998.

MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDAUR, Odete. **Conselho de Contribuintes**. São Paulo: IOB, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDONÇA, Maria Carolina Maldonado. O Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre: Magister, São Paulo, Centro de Extensão Universitária, nº.5, Nov-Dez 2007.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 388.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. Trad. Pedro Vieira Mota. São Paulo, 1987.

MORAES, Bernardo Ribeiro De. **Compêndio de Direito Tributário**. ed. revisada e atualizada. Rio de Janeiro, Forense, 1996.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Contencioso Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de Capacidad Contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- NOVOA, César Garcia. Seguridad Jurídica y Derecho Administrativo. In: (Org.) MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- NUNES, Cleucio Santos. **Teoria e Prática do Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Ato Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- PASCUAL, Cristina García. **Legitimidad Democrática y Poder Judicial**. Madrid: Estudios Universitarios, 1997. p. 49.
- PASSOS, J.J. Calmon de. O Processo Administrativo na Constituição de 1998. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.2. p.163-173. jul/set.1994.
- PESSOA, Robertônio Santos. Processo Administrativo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2107>>. Acesso em: 13 abr. 2010.
- PINHEIRO, Edmilson Leite. **O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará: Imparcialidade ou Conveniência**. 1999. Tese (Especialização em Gestão Pública e Desenvolvimento Gerencial). – Universidade Estadual do Ceará, Ceará, 1999.
- PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla. **História da Cidadania**. São Paulo: Contexto, 2003.
- PINTO, Marcos de Oliveira. O Princípio da Eficiência na Administração Pública e o Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. **Revista da Esmese**, n. 4, 2003.
- PINTO, Marcos de Oliveira. Princípios informativos do contencioso tributário federal. *In: Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, n.58, p. 123- 138.
- PINTO, Marcos de Oliveira. Processo Administrativo: garantia dos contribuintes **Revista de Direito Tributário** 58/114.
- QUEIROZ, Mary Elbe Gomes **Do Lançamento Tributário: Execução e Controle**. São Paulo: Dialética, 1998.
- QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Tributação das pessoas jurídicas** (Comentários ao regulamento do Imposto de renda - 94, atualizado para 1997, com as leis ns.9430 96 e 931-96), Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- QUINTÃO, S. M. L. **Teoria do Estado**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- RANIERI, Nina. **Educação Superior: Direito e Estado** São Paulo: Edusp, 2000.
- RAWLS, John. **Uma Teoria de Justiça**. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria. Rímoli Esteves. 2, ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002

REVISTA de **Legislação e Jurisprudência Fiscal**. Contencioso Fiscal Federal e Poder Judiciário , ano XXII, nº 5, mai, 1978, p. 171-173.

REVISTA Forense. **Acesso ao Judiciário e ao Contencioso Fiscal**. vol. 261.p. 45

REVISTA. **Educação Fiscal**, Vol. 1, 1989.

REVISTA. **Estudos Tributários do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários Contencioso Fiscal Estadual**, vol. 2, p. 55, 1978.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIBEIRO, Neto José. **Direito Tributário e Legislação Tributária do Estado do Ceará**. 3ª. edição, Fortaleza, Ed. Fortes , 2009.

RICO, E. **Avaliação de Políticas Sociais: uma questão em debate**. 3ª. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**, belo horizonte. Del Rey, 1994 p 81-82.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995.

RUA, Maria das Graças. **Estado, Governo e Administração Pública e a Questão Social Brasileira**. Brasília: ESAF, 2000.

SANTOS, Wanderley Guilherme dos. **Cidadania e Justiça: A Política Social na Ordem Brasileira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1987.

SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ. **Decreto 25.468 1999** Contencioso Administrativo Tributário.. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao\\_leis.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao_leis.asp)> Acesso em: 13 abr. 2010.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ. **Lei do Contencioso Administrativo Tributário**. Lei 12.732/97. SEFAZ. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao\\_leis.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao_leis.asp)>. Acesso em: 13 abr. 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Procedimento de Revisão de Despacho Aduaneiro: Necessidade de Motivação. *In: Estudos de Procedimentos Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos 2000.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

SILVA, Edna Lúcia. **Metodologia de Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3. ed. São Paulo: UFSC, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SOUTO, João Carlos. **Justiça Fiscal**. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=i0xaKUCXAmY>>. Acesso em: 08 abr. 2010.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. Constituição econômica. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, n. 4 p 231-254, 1993.

SOUZA, Jesse. **Democracia Hoje: Novos desafios para a teoria democrática contemporânea**. Brasília: Universidade Nacional de Brasília, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. Edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VALENTE, José Sidney. **O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará**, monografia, 1996

VASCONCELOS, Daniele Cunha. **O processo administrativo tributário e o contencioso administrativo tributário do Estado do Ceará**. 2004. Tese (Bacharelado em Direito). – Universidade de Fortaleza, Ceará, 2004.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Efetividade do Processo em Face da Fazenda Pública**. São Paulo: Dialética, 2003.

VIANA NETO, Matteus. **Sanções Politicotributária**. Monografia. UFC. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2000.

WAISELFISZ, Júlio J. (coor.) (**Juventude, Violência e Cidadania: os jovens de Brasília**). São Paulo: Cortez, 1998.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Processo, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios do direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.